

ДО ПИТАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ON THE ISSUE OF ALTERNATIVE METHODS OF RESOLVING TAX DISPUTES

Куркова К.М., д.ю.н., професор,
завідувач відділу науково-правових експертиз
та законопроектних робіт
Науково-дослідний інститут публічного права

Шкарупа К.В., д.ю.н., старший дослідник,
провідний науковий співробітник
Науково-дослідний інститут публічного права

Статтю присвячено дослідженню стану, а також перспектив впровадження та розвитку альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні та світі. Встановлено, що в Україні на сьогодні фактично відсутні нормативно закріплені механізми застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Акцентовано увагу, що альтернативні способи вирішення спорів, по-перше, виникли та розвивались на підставі приватних ініціатив, по-друге, були спрямовані на врегулювання конфліктних ситуацій саме у приватно-правовій сфері (зокрема у сфері електронної комерції), що є цілком закономірним, адже така сфера характеризується рівноправністю сторін, по-третє, сформувались саме як альтернатива бюрократизованому, негнучкому, високовартісному, тривалому в часі судовому та адміністративному (тобто державному загалом) порядку врегулювання спорів. Визначено, що публічно-правова сфера є більш складною для застосування ADR з огляду на специфічні особливості публічно-правових спорів. Наголошено, що одним із чинників активного розвитку ADR у публічно-правовій сфері стали ті ж недоліки судової системи, які обумовили виникнення та розвиток ADR загалом.

Світова практика свідчить, що для врегулювання податкових спорів може бути застосований досить різноманітний інструментарій ADR, який дозволяє підвищити рівень довіри платників податків до контролюючих органів та держави загалом, сприяє побудові партнерських конструктивних взаємовідносин та створенню клімату довіри між державою, бізнесом та громадянами, дозволяє досягти взаємовигідного результату зі збереженням балансу публічних та приватних інтересів, мінімізує витрати часу та коштів платників податків, а також прискорює надходження коштів в бюджет, зменшує навантаження на судову систему, а також сприяє розвитку відкритого та демократичного суспільства.

Враховуючи позитивний досвід США та Великої Британії, з метою впровадження інструментарію ADR в практику врегулювання податкових спорів в Україні із урахуванням специфіки публічно-правових спорів на сьогодні є необхідним внесення змін до податкового законодавства щодо визначення повноважень контролюючих органів щодо звернення / погодження проведення процедур ADR, спеціальної компетенції податкового посередника, закріплення чіткого переліку податкових спорів, які можуть бути вирішені в порядку ADR та спорів, які не підлягають вирішенню в такому порядку, а також вимоги до оформлення досягнутої угоди сторін.

Ключові слова: податковий спір, публічно-правовий спір, платники податків, альтернативні способи вирішення спорів, податкова медіація, правове регулювання, адміністративне судочинство.

The article is devoted to the study of the state, as well as prospects for the implementation and development of alternative methods of resolving tax disputes in Ukraine and the world. It has been established that there are actually no normatively established mechanisms for the application of alternative methods of resolving tax disputes in Ukraine today. Attention was drawn to the fact that, firstly, alternative methods of dispute resolution arose and developed on the basis of private initiatives, and secondly, they were aimed at resolving conflict situations specifically in the private legal sphere (in particular, in the sphere of electronic commerce), which is quite natural, because such a sphere is characterized by the equality of the parties, thirdly, they were formed precisely as an alternative to the bureaucratized, inflexible, high-cost, time-consuming judicial and administrative (i.e. state in general) dispute settlement procedure. It was determined that the public law sphere is more difficult for the application of ADR due to the specific features of public law disputes. It is emphasized that one of the factors of the active development of ADR in the public legal sphere was the same shortcomings of the judicial system that caused the emergence and development of ADR in general.

World practice shows that a wide range of ADR tools can be used to settle tax disputes, which allows to increase the level of trust of taxpayers in the control bodies and the state in general, helps to build partnership constructive relations and create a climate of trust between the state, business and citizens, allows to achieve mutually beneficial result while preserving the balance of public and private interests, minimizes the expenditure of time and money of taxpayers, and also accelerates the receipt of funds in the budget, reduces the burden on the judicial system, and also promotes the development of an open and democratic society.

Taking into account the positive experience of the USA and Great Britain, in order to introduce the ADR toolkit into the practice of settling tax disputes in Ukraine, taking into account the specifics of public legal disputes, it is currently necessary to make changes to the tax legislation regarding the determination of the powers of supervisory bodies to apply for / approve the conduct of ADR procedures, a special the competences of the tax intermediary, establishing a clear list of tax disputes that can be resolved in the ADR procedure and disputes that cannot be resolved in this procedure, as well as requirements for the registration of the agreement reached by the parties.

Key words: tax dispute, public legal dispute, taxpayers, alternative dispute resolution, tax mediation, legal regulation, administrative proceedings.

Постановка проблеми. Серед усіх видів юридичних конфліктів категорія податкових спорів традиційно характеризується підвищеною конфліктністю, що безпосередньо обумовлено специфікою податкових правовідносин, в яких безпосередньо стикаються взаємопротилежні інтереси – публічний та приватний.

Відповідно до ч. 1 ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. Оскільки податкові відносини поширюються на всіх без винятку фізичних та юридичних осіб, це зумовлює велику кількість зіткнень

інтересів, що виливається у численні правові спори, пов'язані зі сплатою податків і зборів. Результати податкового спору мають вплив на публічні інтереси, зокрема на фінансову стабільність держави, збори податків та реалізацію державних програм, а тому розв'язання податкового спору має важливе значення для держави та суспільства в цілому [2, с. 63].

Недосконалість, нестабільність, а також складність та суперечливість податкового законодавства України, превалювання контрольної та фіскальної функцій податкових органів над публічно-сервісною обумовлює велику

кількість публічно-правових спорів у сфері податкових правовідносин. Так за даними Державної податкової служби України щодо врегулювання податкових спорів протягом 2023 року на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 49,6 тис. справ за позовами до органів ДПС на суму 266,6 млрд. грн. Розглянуто 10,8 тис. справ на суму 59,7 млрд. грн., з них: на користь органів ДПС – 3,7 тис. справ (у т.ч. немайнові спори) на суму майже 33 млрд. грн., та на користь платників податків – 7 тис. справ на 26,7 млрд. гривень. Із загальної кількості таких справ, одну з ключових категорій становили справи за позовами платників податків до органів ДПС про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень – 23,8 тис. справ на суму 238 млрд. грн. Розглянуто 6 тис. справ на загальну суму 48,3 млрд. грн., з них на користь органів ДПС – 2,7 тис. справ на 28,4 млрд. гривень [3].

З урахуванням наведеного можна констатувати, що податкові спори в Україні не припинилися навіть із повномасштабним вторгненням росії, при цьому, враховуючи те, що 8 грудня 2023 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» від 9 листопада 2023 року № 3453-IX [4], яким фактично поновлено можливість проведення податкових перевірок органами державної податкової служби, які були обмежені спочатку епідемією COVID-19, а потім і дією воєнного стану в Україні, кількість податкових спорів буде зростати. При цьому недоліки вітчизняної судової системи актуалізують питання впровадження та застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів, як ефективного інструментарію вирішення правових спорів у позасудовому порядку.

Стан дослідження проблеми. Проблематика альтернативних способів вирішення податкових спорів стала предметом дослідження таких науковців як Дем'янова І., Заверуха О., Івановська А., Красіловська З., Курило В., Мягкий А., Подік І., Подковенко Т., Токарева К., Шушаківа І. та інші.

Мета статті полягає у дослідженні стану, а також перспектив впровадження та розвитку альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні та світі.

Виклад основного матеріалу. Можливість застосування інструментарію альтернативних способів вирішення податкових спорів безпосередньо впливає з положень ч. 5 ст. 55 Конституції України, якою закріплено, що «кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань» [1]. В свою чергу ч. 1 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України передбачено, що сторони вживають заходів для *досудового врегулювання спору за домовленістю між собою* або у випадках, коли такі заходи є обов'язковими згідно із законом [5].

Виходячи з практики Верховного Суду, досудове врегулювання спору – це вчинення сукупності дій, за допомогою яких юридичний конфлікт вирішується без звернення до суду шляхом досягнення угоди між сторонами або відмови однієї або обох сторін від взаємних претензій. Застосування або незастосування інституту досудового врегулювання спорів є виключним правом особи, за винятком встановлених у законі випадків [6]. У Постанові Київського апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2018 р. у справі № 826/11063/17 «досудовий порядок вирішення спору» тлумачиться як «врегулювання спірних питань між сторонами у позасудовому порядку (тобто, будь-якому не судовому порядку)» [7].

Відповідно до ч. 1 ст. 3 Закону України «Про медіацію» від 16 листопада 2021 року його дія поширюється на суспільні відносини, пов'язані з проведенням медіації з метою запобігання виникненню конфліктів (спорів)

у майбутньому або врегулювання будь-яких конфліктів (спорів), у тому числі цивільних, сімейних, трудових, господарських, *адміністративних*, а також у справах про адміністративні правопорушення та у кримінальних провадженнях з метою примирення потерпілого з підозрюваним (обвинуваченим) [8].

Водночас Податковим кодексом України передбачено лише адміністративний або судовий порядок оскарження рішень контролюючих органів (п. 56.1 ст. 56) [9]. Адміністративний порядок оскарження передбачає можливість подання скарги на повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу протягом десяти днів з дня його ухвалення до контролюючого органу вищого рівня. Інших способів врегулювання податкових спорів у Податковому кодексі не передбачено.

Ч. 2 ст. 19 Конституції України чітко визначено, що «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [1], відповідно, незважаючи на прийняття Закону «Про медіацію», в Україні на сьогодні відсутні нормативно закріплені механізми застосування альтернативних способів врегулювання податкових спорів.

Слід відмітити, що альтернативні способи вирішення спорів (Alternative Dispute Resolution, ADR), по-перше, виникли та розвивались на підставі приватних ініціатив, по-друге, були спрямовані на врегулювання конфліктних ситуацій саме у приватно-правовій сфері (зокрема у сфері електронної комерції), що є цілком закономірним, адже така сфера характеризується рівноправністю сторін, по-третє, сформувались саме як альтернатива бюрократизованому, негнучкому, високовартісному, тривалому в часі судовому та адміністративному (тобто державному загальному) порядку врегулювання спорів.

Натомість публічно-правова сфера є більш складною для застосування ADR з огляду на специфічні особливості публічно-правових спорів, якими є, по-перше, їх специфічний суб'єктний склад, адже одна із сторін обов'язково є суб'єктом владних повноважень, по-друге імперативний метод регулювання, по-третє, публічний інтерес, яким мають керуватися суб'єкти владних повноважень, по-четверте, обов'язок суб'єктів владних повноважень діяти виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, визначені законом. Водночас універсальний характер та доведена ефективність способів ADR обумовили їх інтеграцію та адаптацію до особливостей вирішення публічно-правових спорів.

При цьому, як свідчить світова практика, одним із чинників активного розвитку ADR у публічно-правовій сфері стали ті ж недоліки судової системи, які обумовили виникнення та розвиток ADR загальною.

Зокрема одним із перших нормативних актів, який вплинув на поширення альтернативних способів вирішення спорів у публічно-правовій сфері, стала Рекомендація № R (81) 7 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо заходів, що полегшують доступ до правосуддя [10]. У Рекомендації підкреслюється, що «судове провадження нерідко має такий складний, тривалий і вартісний характер, що приватні особи, особливо ті, які перебувають в економічно несприятливому становищі, відчувають труднощі зі здійсненням своїх прав у державах-членах». Натомість пропонується «спростити процедури, зокрема вживати заходів зі сприяння примиренню або, де це належно, заохочення сторін до примирення або дружнього врегулювання спору до започаткування судового провадження або в його ході». В додатках до Рекомендації також наголошено, що «державам-членам слід вжити всіх необхідних заходів, щоб інформувати широкий загал про засоби захисту прав кожної особи в судовому порядку, а також спростити, прискорити і здешевити судове про-

вадження по цивільних, господарських, адміністративних, соціальних або *податкових справах*.

У Рекомендації № R (86) 12 щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах з урахуванням зростання кількості справ, які направляються на розгляд судів, що може перешкоджати праву кожного на публічний судовий розгляд упродовж розумного строку, пропонується за допомогою необхідних засобів і у відповідних випадках вжити заходів для полегшення доступу до альтернативних методів розв'язання спорів та підвищення їхньої ефективності як процедур, здатних замінити судові провадження [11].

Рекомендація Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи безпосередньо присвячена альтернативам судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами. В преамбулі акцентується увага, «судові процедури на практиці не завжди найпридатніші для врегулювання адміністративних спорів», а «широке використання альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів дасть змогу підійти до розв'язання цих проблем і наблизить адміністративні органи до громадськості». При цьому наголошується на основних перевагах альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів, якими можуть бути, «залежно від справи, більш прості та гнучкі процедури, що вможливають швидше й дешевше врегулювання спору, дружнє врегулювання, врегулювання спорів за участю експертів, вирішення спорів на засадах справедливості, а не тільки відповідно до суворих правових норм, і більш широка межі розсуду». Наведеною Рекомендацією також окреслено види альтернативних засобів вирішення спорів, зокрема внутрішній перегляд, примирення, медіацію, урегулювання шляхом переговорів та арбітраж, а також сферу їх застосування щодо «адміністративних актів, договорів, цивільної відповідальності, і загалом кажучи, позовів, пов'язаних із якоюсь сумою грошей» [12].

В 2007 році Європейською комісією з ефективності правосуддя (CEPEJ) Ради Європи було ухвалено Керівні принципи для кращого виконання існуючої Рекомендації R (2001) 9 Ради Європи щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і приватними сторонами, в яких, серед іншого, звертається увага на існуючі перешкоди розвитку альтернативних судовому розгляду спорів між адміністративними органами та приватними особами [13]:

- не усвідомлення потенційної корисності та ефективності альтернатив судового розгляду між адміністративними органами та приватними особами;
- недовіра судів до розвитку позасудових альтернатив судовому розгляду в адміністративній сфері;
- непоінформованість про різні альтернативні способи вирішення спорів у даній конкретній галузі;
- відсутність спеціалістів у цій сфері;
- недостатня кількість проведених наукових досліджень альтернатив судового розгляду в адміністративній сфері.

На рівні Європейського Союзу важливим етапом розвитку ADR у публічно-правовій сфері, в першу чергу у сфері транскордонних податкових спорів, стало прийняття Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств 1990 р. (90/463/ЄС) (The EU Arbitration Convention) [14], Переглянутого кодексу поведінки 2009/с 322/01 від 30 грудня 2009 р. для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств [15], а також прийнятої на підставі Арбітражної конвенції Директиви Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі [16].

Загалом на сьогодні альтернативне вирішення податкових спорів успішно застосовується у Великій Британії, США, Австралії, Нідерландах, Бельгії, Німеччині, Фран-

ції, Люксембурзі, Австрії, Словенії тощо. При цьому в країнах континентальної Європи інструментарій ADR загалом, та у публічно-правовій сфері зокрема, почав застосовуватися набагато пізніше, ніж у країнах common law, де альтернативні засоби врегулювання набули найбільш активного поширення.

Зокрема у США альтернативне врегулювання податкових спорів здійснюється через Незалежний апеляційний відділ податкової служби (The IRS Independent Office of Appeals) [17], метою діяльності якого є допомога у врегулюванні податкових спорів у позасудовому порядку. У квітні 2024 року з метою підвищення ефективності існуючих програм ADR, а також впровадження нових ініціатив досудового врегулювання спорів було оголошено про створення нового Офісу програм альтернативного вирішення спорів при IRS (Alternative Dispute Resolution Program Management Office). Загалом на сьогодні IRS впроваджено декілька програм ADR до подачі апеляції в адміністративному порядку, які мають добровільний характер: 1) програма швидкого врегулювання (Fast Track Settlement); 2) програма швидкої медіації (Fast Track Mediation); 3) програма швидкої апеляції (Rapid Appeals Process); 4) програма пост-апеляційної медіації (Post-Appeals Mediation). В програмах Fast Track Mediation та Post-Appeals Mediation в якості нейтральної сторони виступає представник IRS, який сприяє процесу обговорення спору та може запропонувати пропозиції щодо його врегулювання, але немає повноважень щодо винесення рішення з будь-якого питання спору.

У Великобританії альтернативне вирішення податкових спорів здійснюється через Податкове та митне управління (HM Revenue & Customs, HMRC) [18]. У Великій Британії, як і в США, справи пов'язані з ухиленням від сплати податків, а також інші категорії справ, які вирішуються в порядку кримінального провадження, не підпадають під ADR. В HMRC Code of Governance for Resolving Tax Disputes також визначено перелік інших категорій справ, які не підпадають під дію ADR, зокрема це справи: які вирішуються в адміністративному порядку, пов'язані зі стягненням заборгованості, справи про податкові пільги, про штрафи за невиконання зобов'язань, штрафи за ухилення від сплати податків, автоматичні повідомлення про прострочення платежу або про несвоечасне подання декларацій, спори щодо мінімальної заробітної плати тощо. Процедури ADR здійснюються представником HMRC, який пройшов спеціальну професійну підготовку та виступає у вирішенні спору в якості нейтральної сторони. З метою ініціювання процедур ADR на сайті HMRC передбачено заповнення онлайн-форми заявки. За результатами ADR складається звіт «Record of the outcome of the ADR meeting», який підписується представником HMRC та особою, що ініціювала процедуру ADR. При цьому у звіті фіксуються питання які були врегульовані / які залишилися спірними.

Підсумовуючи наведене, можемо зробити певні **висновки**.

Світова практика свідчить, що для врегулювання податкових спорів може бути застосований досить різноманітний інструментарій ADR, який дозволяє підвищити рівень довіри платників податків до контролюючих органів та держави загалом, сприяє побудові партнерських конструктивних взаємовідносин та створенню клімату довіри між державою, бізнесом та громадянами, дозволяє досягти взаємовигідного результату зі збереженням балансу публічних та приватних інтересів, мінімізує витрати часу та коштів платників податків, а також прискорює надходження коштів в бюджет, зменшує навантаження на судову систему, а також сприяє розвитку відкритого та демократичного суспільства.

Враховуючи позитивний досвід США та Великої Британії, з метою впровадження інструментарію ADR в прак-

тику врегулювання податкових спорів в Україні із урахуванням специфіки публічно-правових спорів на сьогодні є необхідним внесення змін до податкового законодавства щодо визначення повноважень контролюючих органів щодо звернення / погодження проведення процедур ADR,

спеціальної компетенції податкового посередника, закріплення чіткого переліку податкових спорів, які можуть бути вирішені в порядку ADR та спорів, які не підлягають вирішенню в такому порядку, а також вимоги до оформлення досягнутої угоди сторін.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. ст. 141.
2. Фат'янов Р. Поняття податкового спору та обґрунтування необхідності його закріплення в законодавстві України. *Правова позиція*. 2023. № 2 (39). С. 61–64.
3. Врегулювання податкових спорів. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.01.2024 року. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/743304.html>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок: Закон України від 9 листопада 2023 року № 3453-IX. *Відомості Верховної Ради*. 2023. № 96. ст. 390.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37, ст. 446.
6. Постанова Верховного Суду складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 квітня 2020 року (справа № 520/6589/19). URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88832855>
7. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 14 березня 2018 року (справа № 826/11063/17). URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/72830512/>
8. Про медіацію: Закон України від 16 листопада 2021 року № 1875-IX. *Відомості Верховної Ради*. 2022. № 7. ст. 51.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. ст. 112.
10. Рекомендація № R (81) 7 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо заходів, що полегшують доступ до правосуддя: ухвалено Комітетом Міністрів Ради Європи на 68 засіданні заступників міністрів 14 травня 1981 року. URL: <https://court.gov.ua/userfiles/08.pdf>
11. Рекомендація № R(86)12 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах: ухвалено Комітетом Міністрів Ради Європи на 399 засіданні заступників міністрів 16 вересня 1986 року. URL: <https://court.gov.ua/userfiles/06.pdf>
12. Рекомендація Rec(2001)9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами Ухвалено Комітетом Міністрів Ради Європи на 762 засіданні заступників міністрів 5 вересня 2001 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf
13. Guidelines for a better implementation of the existing Recommendation on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties. European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), Strasbourg, 7 December 2007. URL: <https://rm.coe.int/1680747683>
14. Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 90/436/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436>
15. Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/01). URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:EN:PD>
16. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>
17. The IRS Independent Office of Appeals. An official website of the United States Government. URL: <https://www.irs.gov/appeals>
18. Guidance Alternative dispute resolution – CC/FS21. HM Revenue & Customs. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21#what-happens-if-you-apply-for-adr>