

УДОСКОНАЛЕННЯ ДОСУДОВОГО ПОРЯДКУ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЗА ДОПОМОГОЮ ВИКОРИСТАННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ

IMPROVING THE PRE-COURT PROCEDURE FOR RESOLVING TAX DISPUTES WITH THE HELP OF THE USE OF EUROPEAN EXPERIENCE

Ситников О. Ф. к.ю.н., доцент кафедри
фінансового та податкового права
Державного податкового університету

У статті досліджено проблемні питання, що виникають під час оподаткування та інструментарій для їх вирішення з урахуванням досвіду європейських країн. Саме ця інструментальна роль є досить важливим елементом сучасного економічного розвитку держави, оскільки податкова політика країни має доволі суттєвий вплив для наповнення бюджетів всіх рівнів, а дотримання захисту законних прав та інтересів платників податків є першочерговим завданням держави при здійсненні податкової політики.

Звернуто увагу, що правова природа податкового спору визначається як одна із форм правових спорів, та охоплюється більш ширшим поняттям – юридичним конфліктом, який в галузі податкового права існує у формі податкового конфлікту, та характеризується тим, що «виникає щодо реалізації належних повноважень органів ДПС із залученням громадян до виконання податкових обов'язків» [1, с. 27]. Податковий конфлікт спричиняє появу податкового спору.

Загальновідомим є той факт, що податкові спори виникають між уповноваженими державою податковими органами (які відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України є контролюючими органами) і громадянами держави, юридичними особами які є платниками податків. Через таке особливе завдання податкового спору його слід дослідити окремо від інших категорій податкового права.

Якщо під час регулювання податкового спору його сторони не визнають позицій одна одної, то задля врегулювання юридичного конфлікту в межах правового поля між ними допускається залучити третю сторону.

Насамперед суд надає первинну юридичну оцінку, здійснює значиме роз'яснення спірних норм права, повністю або частково підтримує одну із сторін спору, оскільки вони звертаються до третьої особи, повноваженнями якої є вирішення конфліктів. Саме тому традиційно, водночас не виключно, такою третьою особою виступає суд. Водночас на сьогоднішній день актуальною стає медіація як один з новітніх інструментаріїв попередження податкових спорів.

Ключові слова: досудове врегулювання спору, податковий спір, медіація, податковий конфлікт, врегулювання.

The article examines the problematic issues that arise during taxation and tools for solving them, taking into account the experience of European countries. It is this instrumental role that is a rather important element of the state's modern economic development, since the country's tax policy has a fairly significant impact on filling budgets at all levels, and compliance with the protection of the legal rights and interests of taxpayers is the primary task of the state in the implementation of tax policy.

It is noted that the legal nature of a tax dispute is defined as one of the forms of legal disputes, and is covered by a broader concept – a legal conflict, which exists in the field of tax law in the form of a tax conflict, and is characterized by the fact that «arising in connection with the exercise of the proper powers of the DPS bodies with involvement of citizens in fulfilling tax obligations» [1, p. 27]. A tax conflict gives rise to a tax dispute.

It is a well-known fact that tax disputes arise between tax authorities authorized by the state (which, according to Article 41 of the Tax Code of Ukraine, are controlling authorities) and citizens of the state who are tax payers. Due to such a special task of a tax dispute, it should be investigated separately from other categories of tax law.

If, during the settlement of a tax dispute, its parties do not recognize each other's positions, then in order to settle the legal conflict within the legal field between them, it is allowed to involve a third party.

First of all, the court provides an initial legal assessment, carries out a significant clarification of disputed legal norms, fully or partially supports one of the parties to the dispute, as they turn to a third party, whose authority is to resolve conflicts. That is why traditionally, but not exclusively, such a third party is the court. At the same time, mediation is becoming relevant today as one of the newest tools for preventing tax disputes.

Key words: pre-trial dispute settlement, tax dispute, mediation, tax conflict, settlement.

Постановка проблеми. Важливою гарантією захисту прав, свобод та інтересів будь-якої особи від свавілля адміністративних органів є можливість досудового порядку оскарження рішень, дій і бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Відсутність чіткого правового регулювання досудового вирішення публічно-правових спорів позбавляє фізичних та юридичних осіб на ефективний захист порушених адміністративними органами їх прав та інтересів. Однією із небагатьох сфер законодавчого регулювання досудового врегулювання спорів між фізичними і юридичними особами та органами державної влади є можливість оскарження платниками податків рішень контролюючих органів (податкових органів) в адміністративному порядку. На жаль, ефективність досудового порядку розгляду податкових спорів до останнього часу залишалась низькою. Застосування порівняльного аналізу статистичних даних розгляду скарг на рішення контролюючих органів в адміністративному порядку за різні роки відповідно до даних, розміщених на офіційному сайті Державної податкової служби, дає можливість прослідкувати динаміку ефективності такого розгляду: у 2019 році було скасовано 23,4% оскаржуваних податкових повідомлень-рішень. Однак, за 2021 рік відсоток скасованих повністю

чи частково податкових повідомлень-рішень (ППР) склав вже 31%, а за 2023 рік кількість рішень податкових органів склала 103269, скасовано повністю чи частково 44586 рішення, що у відсотковому відношенні складає 43%, та безумовно свідчить, що з кожним роком ефективність адміністративного оскарження підвищується.

На ефективність досудового порядку вирішення публічно-правових спорів впливають негативні явища, які характерні не тільки адміністративному розгляду податкових спорів, але взагалі майже всім видам досудового вирішення спору в адміністративному порядку. До таких явищ належать:

– надмірний формалізм при прийнятті та вирішенні скарги, наприклад, при порушенні платником податків вимог щодо форми оскарження: подані ним скарги не розглядаються та повертаються йому із зазначенням причин повернення [2, с. 77];

– суб'єктивність та упередженість: під час розгляду скарг у порядку адміністративного провадження відсутні ефективні механізми забезпечення неупередженості та безсторонності адміністративного органу (корпоративний інтерес), на відміну від розгляду справи, наприклад, у суді [3, с. 125];

– податкові органи не схильні до скасування своїх рішень, самостійного прийняття рішень щодо повернення бюджетних коштів або переплат, не дивлячись на урегульованість процедури та наявність повноважень [4];

– відкритим залишається питання загального рівня недовіри до органів державної влади в Україні та корупційних ризиків, які значно вищі, ніж у країнах Європейського Союзу.

Таким чином постає питання, за рахунок яких чинників можна підвищити ефективність досудового розгляду податкових спорів?

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аналізу сучасного стану досудового оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів приділяли увагу у своїх роботах Білецька Г.М., Білоус В.Т., Буряк С.В., Бучинський О.Й., Верналії З.С., Воронова Л.К., Гетманцев Д.О., Гіжевський В. К., Головашевич О.О., Єрмоєнко Г.В., Караченцев І.В., Криницький І.С., Кучерявенко М.П., Куц М.О., Михайлюк Я.Б., Мінаєва К.В., Перепелиця М.О., Романюк М.В., Смичок Є.М., Тильчик В.В., Трохімова Л.В.

Метою статті є дослідження досудових інструментаріїв, що застосовуються задля вирішення спорів, що пов'язані з виконанням платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Виклад основного матеріалу. Нестабільне національне податкове законодавство, яке особливо виявилось в умовах трансформації суспільства та економіки під час «ковідних» обмежень та запровадження воєнного стану, низька правова культура суспільства, недостатній фаховий рівень представників контролюючих органів, бажання (небажання) платників податків добросовісно та своєчасно виконувати свої податкові зобов'язання є чинниками виникнення конфліктів у сфері податкових правовідносин. У податкових правовідносинах приватний інтерес стикається з публічним, де потенційно закладений високий рівень конфліктності, вчасне не вирішення якого переростає у повноцінний податковий спір.

Поняття податкового спору не визначено в законодавстві України, тому проблемою визначення податкового спору здебільшого займаються вчені адміністративісти та судової практики.

Як вірно зауважує Тильчик В.В., науковці розмежовують категорії конфлікту у податкових правовідносинах та податковий спір і зазначають, що конфлікт у сфері податкових правовідносин є початковою стадією розвитку податкового спору.

Вітчизняні вчені спираються на більш широкий підхід до визначення спору у більшості схиляються до визначення спору як певних правовідносин у галузі справляння податків.

Наприклад, податковий спір – це конфліктна ситуація, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків і уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів.

Податковий спір є різновидом публічно-правового спору, який виникає між суб'єктами публічно-правових відносин через протиправну поведінку (рішення, дії, бездіяльність) суб'єкта владних повноважень. 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 зазначає також Бучинський О.Й. [5, с. 103].

Однак з цими визначенням можливо лише частково погодитись, тому що воно не відображає випадки, коли цей спір ініціює контролюючий орган з приводу не виконання платником податків своїх зобов'язань перед державою або протиправної поведінки щодо сплати податків та зборів. Тому з метою нашого дослідження

слід визначити, що податковий спір – це різновид публічно-правового спору, що виникає між суб'єктами публічно-парових відносин з приводу протиправної поведінки (рішень, дій, бездіяльності) суб'єкта владних повноважень та невиконання обов'язків або протиправної поведінки з боку платника податків (податкове правопорушення).

Задля сталого розвитку суспільства будь який правовий спір, особливо у сфері податкових правовідносин необхідно вирішувати правовими механізмами, які повинні бути передбачені законодавством країни. Головними засобами, передбаченими законодавством України для вирішення публічно-правових спорів за процесуальним змістом є досудовий та судовий порядок їх вирішення.

Кучерявенко М.П. зазначає узагальнену мету, задля якої існують досудові процедури: «Основна мета існування доюрисдикційної, узгоджувальної процедури – усунення розбіжностей між сторонами регулятивних правовідносин у режимі позитивного правозастосування».

Він характеризує їх таким чином: «Доюрисдикційними є податкові процедури, у режимі яких реалізуються регулятивні податкові правовідносини. Немає сенсу пов'язувати їх з обов'язковою наявністю правопорушення. Але підставою початку доюрисдикційних процедур є момент виникнення розбіжностей між суб'єктами» [6, с. 105].

Зазначені процедури мають похідний характер, їх виникнення пов'язується з базовими правовідносинами між суб'єктами податкового права. Ці правовідносини «виникають, змінюються, припиняються й реалізуються на підставі певного комплексу різноманітних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких передбачає розвиток правовідносин» [7, с. 7].

Інститут досудового врегулювання податкових спорів вперше набув системного регулювання з прийняттям Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III від 21 грудня 2000 р. (але використання сполучень слів «процедура адміністративного оскарження» зустрічається в раніше прийнятих законодавчих актах, наприклад, у Законі України «Про податок на додану вартість») [8].

Саме Закон № 2181 став спеціальним нормативним актом, що регулював питання оподаткування, а до предмету його регулювання, серед іншого, була наявною процедура оскарження дій податкових органів. Саме в статті 5 даного Закону було надано право оскаржувати рішення контролюючих органів і в адміністративному, і в судовому порядку.

Інститутом адміністративного оскарження надавалося право платнику податків подавати скарги про перегляд рішення контролюючих органів, що стосувалися визначення суми податкових зобов'язань у випадку незгоди з такими рішеннями. Сама скарга повинна була відповідати вимогам, встановленим в Законі, до неї можна було долучати документи, розрахунки, докази на власний розсуд скажника. Відповідно до цього Закону розгляд скарг здійснювався тим органом, що приймав рішення відносно платника податків, а у випадку незадоволення такої скарги (повного або часткового) можна було повторно подавати скаргу вже до контролюючих органів вищого рівня.

При чому відповідно до п. 5.2. ст. 5 даного Закону № 2181 формулювання «апеляційний порядок узгодження податкового зобов'язання» розкривав адміністративний порядок подання скарг на рішення контролюючих органів.

Після втрати чинності Закону № 2181 у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України інститут досудового врегулювання податкового спору продовжив свій розвиток.

Відповідно до вимог даного Кодексу органами влади приймалися підзаконні нормативні акти, метою яких було визначення порядку врегулювання податкових спорів,

однак вони не досягали свого результату – справедливого закінчення процедури адміністративного оскарження.

Серед економічно розвинутих країни Європи, особливо таких як Німеччина та Франція, використовуються додаткові інститути, діяльність яких спрямована на вирішення податкових спорів. Такими інститутами є спеціальні адміністративні комісії, що спеціалізуються у сфері оподаткування, метою діяльності яких є саме розгляд податкових конфліктів, які за результатами їх розгляду можуть приймати та надавати для платників податків рішення, що носять рекомендаційний характер.

Саме присутність рекомендаційного характеру таких рішень спонукає визначати їх правову природу, що за своїм характером є «медіаційною». В нашій країні медіацію використовують не тільки в певних конкретних сферах суспільного життя, а й у адміністративному судочинстві. Медіація в адміністративних справах характеризується як різновид альтернативного способу вирішення спору, що виник між органами державної влади, місцевого самоврядування та приватними особами.

Таким чином сучасній інструментарій вирішення податкових спорів в Україні характеризується процедурами досудових адміністративних та судових оскаржень рішень податкових органів.

Верховний Суд на підставі аналізу норм матеріального права та власної практики визначив, що 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. [9].

У разі незадоволення вирішення спору в адміністративному порядку особа має право звернутися за розглядом спору до адміністративного суду. Однак, як підкреслює Верховний Суд, застосування або незастосування інституту досудового врегулювання спорів є виключним правом особи, за винятком встановлених у законі випадків.

Караченцев І.В., класифікуючи податкові спори за ознакою шляху вирішення, поділяє їх на ті, що вирішуються в адміністративному порядку та, що вирішуються в судовому порядку, підкреслює на умовності цієї класифікації і відсутності чітких ознак, що обумовлюють використання судового або адміністративного порядку вирішення податкового спору. Чинне українське законодавство не визначає, які з податкових спорів мають неодмінно вирішуватися в тому чи іншому порядку [10, с. 116]. З вказаною думкою та її розвитком варто погодитись та зазначити, що проблема визначення класифікації податкових спорів за суб'єктом розгляду публічно-правового спору полягає не у визначенні суб'єкту розгляду спору (суб'єкт правового спору самостійно вирішує, є який шлях вирішення спору застосувати), а саме визначення предмету правового спору (категорії адміністративних справ), які підлягають розгляду в досудовому або у судовому порядку.

В Україні інститут попереднього адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів (досудового вирішення публічно-правових спорів) перед зверненням до суду не є обов'язковим. На відміну від України у багатьох європейських країнах (серед яких Німеччина, Нідерланди, Угорщина, Словенія, Польща, Сербія, Данія, Чехія, Румунія) адміністративне оскарження має обов'язковий характер і виключає подання позову до суду за відсутності попереднього досудового розгляду в більшості адміністративно-правових спорів, в тому числі податкових.

Чи можливо запровадження в Україні європейського досвіду щодо обов'язкового досудового порядку вирішення податкових спорів?

Стаття 124 Конституція України [11] передбачає, що юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір та будь-яке кримінальне обвинувачення. На даний час законодавство України передбачає поряд із судовим захис-

том альтернативний спосіб вирішення податкових спорів в адміністративному (досудовому) порядку. Як правило, він виникає тільки з ініціативи платників податків, зборів чи обов'язкових платежів, суб'єкт владних повноважень не може ініціювати вирішення спору. Наявність «прямого» оскарження ППР до суду ускладнює роботу фіскальних (контролюючих) органів, оскільки не дозволяє (гальмує рух) рухатись фіскальному органу по законодавчо визначеним стадіям (дотриматись процедури справляння податків).

Ініціатором досудового врегулювання спору може виступати тільки платник або інші учасники податкових правовідносин.

Вирішити вказану проблему можливо за рахунок розмежування, тобто чіткого визначення, законодавцем податкових спорів, які підлягають досудовому розгляду, що дозволить перейти до обов'язкового досудового розгляду певних спірних правових ситуацій. Тим паче, стаття 124 Конституції України дозволяє можливість встановити на законодавчому рівні обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору.

У свою чергу науковці вже намагались здійснити таке розмежування на теоретичному рівні. Так, Тильчик В.В., пропонує таку характеристику обов'язковості досудового врегулювання:

а) спори, які підлягають обов'язковому досудовому врегулюванню:

– податкові спори про стягнення податкових санкцій, які ініціює податковий орган;

– податкові спори про визнання недійсним рішення про притягнення платника податків до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, який ініціює підконтрольний суб'єкт;

б) спори, які не передбачають обов'язкового розгляду в досудовому порядку [12, с. 111–112].

Однак вказана класифікація є дуже вузькою яка не відображає всіх аспектів можливості досудового оскарження. На нашу думку класифікацію податкових спорів необхідно робити перш за все виходячи із того, які категорії спорів можуть бути ефективно розглянуті в адміністративному порядку.

Законодавство деяких європейських країн (Нідерланди, Естонія) передбачає такі можливі способи адміністративного оскарження: подання заперечення та подання адміністративної апеляції. До адміністративного органу, який видав оспорюване рішення, подається повідомлення про заперечення. В апеляційний орган подається адміністративна апеляція. Розмежування заяв щодо вирішення податкового спору в національному законодавстві дозволить більш ефективно вирішувати проблемні питання при взаємодії платника податків та податковим органом.

До таких рішень, які можуть бути оскаржені за допомогою процедури адміністративного оскарження, можна віднести, зокрема, податкові повідомлення-рішення, податкові вимоги, рішення про відмову у прийнятті податкових декларацій, рішення про анулювання реєстрації платником ПДВ, рішення про застосування адміністративного арешту майна.

Висновки. Аналізуючи сучасний стан правового регулювання досудового розгляду податкових спорів в Україні, необхідно зазначити, що наразі відсутнє його ефективне правове регулювання. Сподіваємось, що із набуттям чинності Закону України «Про адміністративну процедуру» право платника податків набуде подальшого розвитку в процедурах оскарження, які ним запроваджуються. Однак подальшого дослідження потребують окремі аспекти правового регулювання адміністративного оскарження, вивчення зарубіжного досвіду правового регулювання аналогічних суспільних відносин з метою вдосконалення існуючого законодавства в означеній сфері.

Інститут адміністративного оскарження криє у собі потенціал ефективного захисту прав і свобод людини і громадянина, хоча, без сумніву, поступається судовій формі захисту за рядом параметрів. Тому потрібно вирішувати не про його скасування, а удосконалення.

У зв'язку із цим пропонуємо це поняття закріпити на законодавчому рівні шляхом внесення відповідних змін до ст. 14 Податкового кодексу України, доповнивши пунктом (визначенням) наступного змісту: «адміністративне оскарження – визначений законом порядок досудового розгляду заяв при вирішенні

податкових спорів із залученням адміністративної комісії, що спеціалізуються у сфері оподаткування», а також на законодавчому рівні створити відповідний інститут.

У подальшому плануємо продовжити дослідження питання удосконалення досудового порядку вирішення податкових спорів за допомогою використання європейського досвіду шляхом виявлення проблемних питань, що виникають при практичному вирішенні податкових спорів із внесенням відповідних пропозицій щодо змін до чинного законодавства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Трофімова Л.В. Податкові конфлікти: особливості вирішення. Навчальний посібник. редакція. К.: КНТ, 2010. 360 с.
2. Смичок Є.М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 77–82.
3. Михайлюк Я. Б. Адміністративне оскарження: сучасний стан та перспективи розвитку. *Юридичний вісник*. 2020. № 4. С. 125–131.
4. Медіація в адміністративних справах. *Право-Justice*: веб-сайт. URL: <https://www.pravojustice.eu/ua> (дата звернення: 13.09.2024).
5. Бучинський О.І. З'ясування сутності поняття «податковий спір». *Правова позиція*. 2019. № 1 (22). С. 103–111.
6. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: Монографія. К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
7. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. Ч. 1. 704 с.
8. Про податок на додану вартість : Закон України від 03 квітня 1997 р. № 168/97-ВР / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 13.09.2024).
9. Постанова Верховного Суду від 17 квітня 2020 року у справі №520/6589/19 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88832855>.
10. Караченцев І.В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2015. 195 с.
11. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
12. Тильчик В.В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.