

АНАЛІЗ ПРАВОВИХ ЗАСАД УРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

ANALYSIS OF LEGAL FRAMEWORKS FOR TAX DISPUTE RESOLUTION IN UKRAINE

Подік І.І., к.е.н.,
завідувач відділу розвитку податкового та митного аудиту
Науково-дослідний інститут фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України

У статті досліджено сучасний стан нормативно-правового забезпечення позасудового врегулювання податкових спорів. Встановлено, що нині наявне достатнє процесуально-правове регулювання порядку адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. До його складу входять Конституція України, Податковий кодекс, Кодекс України про адміністративні правопорушення, спеціальні закони та підзаконні нормативно-правові акти. Проте практика свідчить, що платники податків досить рідко застосовують процедуру адміністративного оскарження, попри всі її можливі переваги, а воліють якнайшвидше передати справу до суду.

Розглянуто спробу вирішення податкових спорів та/або попередження їх виникнення шляхом застосування податкового компромісу. З'ясовано, що відбулася підміна понять податкового компромісу та податкової амністії. Водночас не було забезпечено повне звільнення посадових (службових) осіб платників податків від кримінальної відповідальності, що в результаті стало причиною провалу першого.

Запропоновано як інструмент вирішення конфліктів, що виникають у податкових правовідносинах, застосовувати медіацію, яка являє собою врегулювання податкових спорів із використанням незалежного посередника, що допомагає сторонам спільно розглянути конфліктні питання та досягти взаємовигідного рішення, яке відповідає чинному податковому законодавству. Одним із аргументів на користь запровадження медіації в податкові правовідносини виступають позитивні результати пілотних проєктів під егідою Ради Європи та експерименти з досягнення примирення в судових справах.

Розроблено рекомендації щодо інституалізації практики медіації, а саме проєкт змін до Податкового кодексу України, що передбачають можливість альтернативного розв'язання конфліктів між платниками податків та контролюючими органами.

Ключові слова: податкові спори, податкові органи, платники податків, адміністративне оскарження, податковий компроміс, медіація, медіаційні процедури.

In the article the modern state of the normative-legal support of extrajudicial settlement of tax disputes is investigated. It is established that at present there is sufficient procedural and legal regulation of the administrative appeal procedure for decisions, actions or inactivity of regulatory authorities. It consists of the Constitution of Ukraine, the Tax Code, the Code of Ukraine on Administrative Offenses, special Laws and subordinate legal acts. However, the practice shows that taxpayers rarely apply the administrative appeal procedure, despite all its possible benefits, but prefer to refer the case to court as soon as possible.

An attempt of resolving tax disputes and/or preventing them from arising through tax compromise has been considered. It was found that the definition of a tax compromise in its essence was used, rather, as one of the types of tax amnesty. Such a substitution of concepts, which in practice did not ensure the complete dismissal of officials of taxpayers from criminal liability, did not contribute to the success of the first.

It is proposed to use mediation as an instrument for solving conflicts arising in tax relations, which is the settlement of tax disputes with the use of an independent mediator, which helps the parties to jointly consider conflict issues and achieve a mutually beneficial solution that is in accordance with the current tax law. One of the arguments in favor of introducing mediation in tax relations is the positive results of pilot projects sponsored by the Council of Europe and experiments to achieve reconciliation in court cases.

Recommendations on the institutionalization of the practice of mediation have been developed, namely: changes to the Tax Code of Ukraine, envisaging the possibility of an alternative solution of conflicts between taxpayers and regulatory authorities.

Key words: tax disputes, tax authorities, taxpayers, administrative appeal, tax compromise, mediation, mediation procedures.

Постановка проблеми. Податкові правовідносин є однією з найбільш конфліктних сфер суспільного життя. Це спричинено протиборством інтересів держави та платників податків – публічного та приватного інтересів. Так, платник податків, реалізуючи власний приватний інтерес, намагається мінімізувати податкові зобов'язання перед державою. Натомість, з іншого боку, податкове відомство як учасник податкових правовідносин забезпечує публічний інтерес через акумуляцію до Державного бюджету максимально можливого обсягу грошових надходжень. Такі різні за своєю сутністю інтереси у поєднанні з можливістю неоднозначного тлумачення податкового законодавства провокують появу суперечок і конфліктів, які зрештою набувають статусу податкових спорів, адже платники податків активно захищають свої права, використовуючи всі наявні доступні механізми. Відповідно, постає потреба в аналізі правових засад урегулювання податкових спорів в Україні, та, за потреби, розробленні рекомендацій, спрямованих на покращення наявного стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням у сфері вирішення податкових конфліктів присвячені праці О.В. Бринцева, В.С. Куценка, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, А.К. Саркісова, Я.В. Греци, М.В. Жернакова, М.В. Жушман, А.Ю. Осадчого, В.А. Сьоміної, В.В. Лазора, О.М. Обушенка, О.М. Федорчука, О.Ю. Щербакової та інших. Проте, попри наявність вагомих наукових здобутків із зазначеної тематики, багато аспектів лишаються нез'ясованими.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз сучасного стану нормативно-правового забезпечення врегулювання податкових спорів та розроблення пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині вітчизняні платники податків, окрім судового оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів, можуть ініціювати процедуру адміністративного оскарження.

Зазначимо, що адміністративний спосіб захисту прав та інтересів платників податків має широке законодавче регулювання. Зокрема, ст. 40 Конституції України [1] закріплене право громадян звертатися до органів державної влади різного рівня із зауваженнями, запереченнями або вимогою роз'яснень рішень, дій чи бездіяльності посадових осіб цих органів: «Усі мають право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк».

Основоположним нормативно-правовим актом у сфері адміністративного оскарження є Закон України «Про звернення громадян» від 02 жовтня 1996 р. № 393/96-ВР [2]. Цей Закон визначає загальні засади практичної реалізації права громадян України вносити пропозиції щодо поліпшення діяльності органів державної влади, а також забезпечує можливість їх участі в управлінні державними й громадськими справами.

На додаток до Закону України «Про звернення громадян» 07 лютого 2008 р. прийнято Указ Президента України № 109/2008 «Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування» [3].

Питання документального оформлення розгляду скарг на рішення, дії чи бездіяльність будь-якого органу виконавчої влади врегульовано Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання документування управлінської діяльності» від 17 січня 2018 р. № 55, якою затверджено Типову інструкцію з діловодства в міністерствах, інших центральних та місцевих органах виконавчої влади [4]. Ця інструкція замінила Типову інструкцію з діловодства в центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади, затверджену постановою Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1242 (втратила чинність) [5].

Водночас варто зауважити, що названі вище нормативно-правові акти передбачають право на адміністративне оскарження лише для платників податків – фізичних осіб. Щодо юридичних осіб порядок адміністративного оскарження такими платниками неправомірних рішень з боку контролюючого органу, а також платниками податків – фізичними особами регламентовано Податковим кодексом України (далі – ПК України) [6]. Пунктом 56.2 ст. 56 ПК України визначено, що у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення.

Окрім ПК України, адміністративне оскарження рішень податкових органів регулюється Кодексом України про адміністративні правопорушення. Наприклад, ст. 234-2 вказує на те, що справи про адміністративні спори в податковій сфері належать до підвідомчості органів доходів і зборів [7].

Ще один нормативно-правовий документ, який вважаємо за необхідне виокремити в системі регламентування захисту прав платника податків, – Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21 жовтня 2015 р. № 916 [8]. Цим Порядком передбачено більш прозору і відкриту процедуру адміністративного оскарження платником податків неправомірних рішень з боку контролюючого органу, розширення обсягів прав платника податків.

Отже, нині наявне достатнє процесуально-правове регулювання порядку адміністративного оскарження. Проте практика свідчить, що платники досить рідко застосовують таку процедуру, попри всі її можливі переваги (табл. 1), а воліють якнайшвидше передати справу до суду. Така тенденція зумовлена низьким рівнем довіри з боку платника податків до контролюючого органу та до об'єктивності застосування процедури адміністративного оскарження, оскільки більшість справ закінчується не на користь платника. За цих обставин інститут адміністративного оскарження не виконує найважливішої своєї функції, а саме розвантаження судової ланки та суттєвого скорочення часу і коштів для бізнесу.

Розглядаючи правові засади врегулювання податкових конфліктів в Україні, доцільно згадати спробу вирішення податкових спорів та/або попередження їх виникнення шляхом застосування податкового компромісу. Так, 25 грудня 2014 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» № 63-VIII, який набрав чинності 17 січня 2015 року [9]. Метою цього нормативного акта було встановлення діалогу між державою та платниками податків, звільнення платників податків від фінансової, кримінальної та адміністративної відповідальності за умови сплати незадекларованих та/або неузгоджених платежів з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, зменшення кількості адміністративних скарг до контролюючих органів та адміністративних позовів до суду платників податків на

Таблиця 1

Характеристика основних переваг та недоліків адміністративного оскарження рішень податкових органів*

Переваги адміністративного оскарження рішень податкових органів	Недоліки адміністративного оскарження рішень податкових органів
Відносна простота процедури звернення	
Відсутність плати за подання скарги	
Швидкий розгляд скарги	Часто відбувається затягування розгляду справи, позаяк фіскальні органи намагаються довести правомірність своїх дій
Можливість з'ясувати позицію фіскального органу по суті справи	
Менша формалізованість та економічність	
Швидке усунення порушення законності і застосування заходів стягнення до винних осіб	Більшість справ закінчуються на користь фіскальних органів, що викликає у платника податків сумніви щодо доцільності застосування адміністративного оскарження
Ефективне адміністративне оскарження суттєво зменшує навантаження на судову гілку влади	Більшість справ закінчується поразкою платника податків і, як результат, його зверненням до суду, що в підсумку нівелює можливий позитивний ефект
Адміністративний порядок оскарження дієвий для відстрочення виконання вимог податкових рішень	
Виявлення недоліків у роботі органів, рішення яких оскаржується	Недостатній рівень об'єктивності фіскальних органів у процесі розгляду скарг, позаяк це може негативно відбитися на їх авторитеті
Адміністративний спосіб захисту прав платника податків має широкий спектр механізмів регулювання	Нормотворчість у галузі адміністративних процедур є об'ємною та розгалуженою, через що не кожен платник має доступ до всього масиву необхідної йому інформації

* Джерело: складено автором

рішення контролюючих органів, а також забезпечення додаткових податкових надходжень до бюджету.

Проте аналіз Закону України № 63-VIII в частині визначення сутності податкового компромісу через режим звільнення від юридичної відповідальності дає підстави стверджувати, що запропонована категорія вживалася як вид податкової амністії. Підтвердженням цього є дефініція амністії як повного або часткового звільнення від юридичної відповідальності [10].

Така підміна понять податкового компромісу та податкової амністії призвела до того, що фактично заплановані показники надходжень до державного бюджету коштів за результатами податкового компромісу (заплановано 3–7 млрд грн надходжень) досягнуті не були. За офіційними даними ДФС України, було отримано 6764 заяв про компроміс від 5119 платників податків. У 1511 випадках було досягнуто згоди та закрито 170 кримінальних проваджень. До бюджету надійшло всього близько 138,1 млн грн [11].

Згодом для усунення певних недоліків реалізації механізму податкового компромісу на розгляд Верховної Ради України було надано проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення порядку застосування податкового компромісу (реєстр. № 2593 від 07.04.2015 р.) та проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей застосування податкового компромісу до щомісячних авансових внесків з податку на прибуток підприємств (реєстр. № 2795 від 07.05.2015 р.), але жоден так і не було прийнято.

Таким чином, враховуючи сумнівний ефект від двох вищеописаних процедур, постає потреба у застосуванні швидких та результативних інструментів вирішення конфліктів, що виникають у податкових правовідносинах. При цьому обрані методики мають бути ефективними та задовольняти інтереси всіх учасників податкового процесу, де платники прагнуть уникнути, відтермінувати або мінімізувати виконання податкового обов'язку, а контролюючі органи спрямовують свою діяльність на максимізацію податкових надходжень до бюджету. Одним з інструментів, що відповідає зазначеним параметрам, є процедура медіації.

Медіація являє собою врегулювання податкових спорів із використанням незалежного посередника, який допомагає сторонам спільно розглянути конфліктні питання та досягти взаємовигідного рішення, що відповідає чинному податковому законодавству.

Значимо, що в Україні вже робилися спроби запровадження практики медіації для врегулювання податкових спорів. Так, реалізація пілотних проектів щодо розвитку медіації в Україні відбулася під егідою Ради Європи в межах програми «Прозорість та ефективність судової системи». Участь у програмі брали чотири суди: Білоцерківський міський районний суд Київської області, Вінницький окружний адміністративний суд, Донецький апеляційний адміністративний суд, Івано-Франківський міський суд. Стороною процесу медіації у цих судах серед інших була і податкова адміністрація. Відпрацювання медіаційних технологій дало досить обнадійливі результати. Зокрема, у Вінницькому окружному адміністративному суді із 28 справ, переданих на медіацію, 18 закінчилися підписанням медіаційної угоди [12, с. 1–4].

Іншим експериментом із досягнення примирення в судових справах з метою забезпечення надходження коштів у державний бюджет стало Розпорядження Міністерства доходів і зборів України «Про організацію роботи, спрямованої на наповнення бюджету» від 15 листопада 2013 р. № 369-р. Згідно з цим розпорядженням було проведено інвентаризацію спорів щодо визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість та податку на прибуток та визначено 1307 справ на суму 7,4 млрд грн

як перспективних для досягнення примирення. Протягом наступних двох місяців проведення експерименту співробітниками органів доходів і зборів України проведено зустрічі з платниками податків та/або їхніми представниками, за результатами яких по 309 справах було досягнуто примирення на загальну суму 5,6 млрд грн [13].

Окремо відзначимо ухвалу Івано-Франківського окружного адміністративного суду у справі № 809/1290/17 від 12.03.2018 р., де зазначено, що на основі заяви про примирення, що фізична особа-підприємець (позивач) частково відмовляється від позовних вимог до Головного управління ДФС в Івано-Франківській області в частині, що стосується скасування таких податкових повідомлень-рішень, вимоги про сплату боргу (недоїмки) та рішень про застосування штрафних санкцій на загальну суму 550 578,09 грн, а Головне управління ДФС в Івано-Франківській області (відповідач) частково визнає позовні вимоги фізичної особи-підприємця до Головного управління ДФС в Івано-Франківській області, а саме в частині скасування податкового повідомлення-рішення № 0005521304 від 15.06.2017 р. на загальну суму 448 611,45 грн [10].

Успіх пілотних проектів дає підстави стверджувати доцільність впровадження медіації для розв'язання податкових спорів у національному масштабі. Відповідно, постає потреба в інституалізації практики медіації через внесення змін та доповнень до вітчизняного законодавства. Найбільш логічним кроком у цьому напрямі видається внесення змін до Податкового кодексу України, що передбачають можливість альтернативного розв'язання конфліктів між платниками податків та контролюючими органами за допомогою процедури медіації, а саме:

– пункт 1.14 статті 14 доповнити визначеннями понять «податкова медіація», «угода за результатами податкової медіації»;

– пункт 16.1 статті 16 доповнити підпунктом 16.1.15 такого змісту:

«16.1.15. дотримуватися умов угоди за результатами податкової медіації»;

– пункт 17.1 статті 17 доповнити підпунктом 17.1.16 такого змісту:

«17.1.16. звертатися із заявами про проведення податкової медіації»;

– пункт 19¹.1 статті 19¹ доповнити такими підпунктами:

«19¹.1.24¹. розглядають заяви платників податків про проведення податкової медіації та приймають рішення про її проведення.

19¹.1.24². за допомогою уповноважених представників беруть участь у податковій медіації»;

– пункт 56.1 статті 56 викласти у такій редакції:

«56.1 Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Співробітник контролюючого органу або платник податків чи його представник можуть ініціювати узгодження рішення, прийнятого контролюючим органом, за допомогою податкової медіації»;

– пункт 56.2 статті 56 викласти у такій редакції:

«56.2 У разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення або подати відповідну заяву про застосування процедури податкової медіації»;

– пункт 56.3 статті 56 доповнити двома абзацами такого змісту:

«Заява про застосування податкової медіації подається до спеціалізованого підрозділу контролюючого органу у письмовій формі протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового

повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Порядок врегулювання спорів контролюючим органом шляхом застосування процедури податкової медіації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, митної політики);

– пункт 56.8 статті 56 викласти у такій редакції:

«56.8 Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. У разі застосування податкової медіації контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти рішення щодо скарги та надіслати його на адресу платника поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку протягом 60 календарних днів, наступних за днем отримання скарги».

Висновки. Отже, нині врегулювання податкових спорів, окрім судових процедур, включає в себе механізми адміністративного оскарження. Проте практика свідчить, що, незважаючи на достатнє процесуально-правове регулювання порядку адміністративного оскарження рішень,

дій чи бездіяльності контролюючих органів, платники податків досить рідко застосовують таку процедуру. Також не мала успіху спроба вирішення податкових спорів та/або їх попередження шляхом застосування податкового компромісу. Зазначені факти актуалізують питання удосконалення алгоритмів вирішення конфліктів, що виникають між платником податків і державними органами.

На наш погляд, доречним кроком у напрямі оптимізації механізмів досудового врегулювання спорів між платниками податків і контролюючими органами є запровадження у податкові правовідносини інституту медіації. Відповідно, постає потреба в інституалізації практики медіації через внесення змін та доповнень до вітчизняного законодавства в частині тлумачення податкової медіації, закріплення прав і обов'язків учасників процесу та порядку проведення податкової медіації.

Впровадження такого інструменту, як медіація, у рамках податкової системи України забезпечить низку переваг для обох сторін процесу. Це і налагодження конструктивних відносин між платниками податків та податковими органами, і неупереджений погляд на факти та обставини спору, і економія часу та коштів, і досягнення взаємовигідного рішення, виходячи із предмета спору, і прискорення надходження коштів у бюджет, і зменшення податкового боргу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Про звернення громадян : Закон України від 02 жовтня 1996 р. № 393/ 96-ВР / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/393/96-%D0%B2%D1%80>.
3. Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування : Указ Президента України від 07 лютого 2008 р. № 109/2008 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/109/2008>.
4. Деякі питання документування управлінської діяльності : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 р. № 55 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2018-%D0%BF>.
5. Про затвердження Типової інструкції з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1242 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1242-2011-%D0%BF>.
6. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07 грудня 1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10>.
8. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : Закон України від 25 грудня 2014 р. № 63-VIII / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/63-19>.
10. Податковий компроміс та податкова медіація. Що потрібно знати? *Вебсайт*. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatkoviy-kompromis-ta-podatkova-mediaciya-shcho-potribno-znati.html>.
11. Податковий компроміс: чи буде другий шанс на другий шанс? *Вебсайт*. URL: <https://news.dtki.ua/ua/taxation/profits-tax/34040>.
12. Гайдук А.В. Проблеми законодавчого забезпечення медіації в Україні. *Часопис академії адвокатури України*. 2013. № 19. С. 1–4.
13. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації)». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH1AA00A.html.