

І. А. Васильєва, к.ю.н., суддя
Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

У статті автором розглядаються переваги та недоліки адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів з метою вирішення спорів, переваги судового порядку вирішення конфліктів з податковими органами.

Право платника податків на звернення зі скаргою на дії або бездіяльність податкового органу (його посадової особи) до податкового органу вищого рівня чинним Податковим кодексом України передбачено, проте не регламентовано окремої процедури оскарження дії (бездіяльності) податкового органу (його посадової особи) у порівнянні із процедурою адміністративного оскарження рішень податкового органу.

Але при розгляді податкових спорів суди можуть встановлювати причинно-наслідковий зв'язок між податковими правопорушеннями під час проведення податкової перевірки (діями під час перевірки) та прийнятими податковими повідомленнями-рішеннями. Таким підставам позову суди можуть надавати правову оцінку, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність податкових повідомлень-рішень, прийнятих за наслідками проведення податкової перевірки, переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового законодавства України.

Податковий кодекс України надає податковим органам вищого рівня право скасовувати рішення податкових органів нижчого рівня у разі невідповідності вище зазначених рішень податковому законодавству.

Щодо підвідомчості вирішення податкових спорів посадовим особам податкових органів, то нормативно-правові акти України не вказують, яким саме посадовим особам податкових органів вищого рівня оскаржуються дії посадових осіб податкових органів нижчого рівня. Дії (бездіяльність), які порушують права платників податків, можуть здійснюватися, наприклад, податковим інспектором-ревізором, начальником певного відділу податкового органу, заступником керівника податкового органу. У цьому випадку необхідно визначити компетенцію посадової особи щодо вчинення тих чи інших дій (бездіяльності).

Необхідно в кожному конкретному випадку визначити, чи мала посадова особа повноваження на вчинення оскаржуваної дії, а також хто є її вищою посадовою особою. Найчастіше у цій ролі виступає керівник податкового органу.

Запропоновано при Міністерстві фінансів України створити науково-дослідний податковий інститут, одним із завдань якого була б розробка шляхів мінімізації кількості податкових спорів та законопроектна робота з цього приводу.

Ключові слова: податковий спір, баланс інтересів, платник податків, податковий орган, податкове законодавство, публічні і приватні інтереси, конфлікт.

I. A. Vasylieva. The organizational support of tax disputes resolution in Ukraine

The article considers the advantages and disadvantages of the administrative procedure for appealing against decisions of tax authorities in order to resolve disputes, as well as the advantages of the judicial procedure for resolving conflicts with tax authorities.

The taxpayer's right to file a complaint against the actions or inaction of a tax authority (its official) to a higher-level tax authority is provided by the current Tax Code of Ukraine, but it does not regulate a separate procedure for appealing actions (inaction) of a tax authority (its official) compared to administrative appeal against decisions of the tax authority.

However, when considering tax disputes, courts may establish a causal link between tax offenses during the tax audit (actions during the audit) and the adopted tax notices-decisions. The courts may provide a legal assessment of such grounds of claim. If they are not recognized by the court as such that entail the illegality of tax notices-decisions made as a result of tax audit, the courts proceed to check the grounds of the claim for violations of tax legislation of Ukraine.

The Tax Code of Ukraine gives higher-level tax authorities the right to revoke decisions of lower-level tax authorities in the event of non-compliance of the above decisions with tax legislation.

With regard to the jurisdiction of tax authorities to resolve tax disputes, the regulations of Ukraine do not specify which officials of higher-level tax authorities are challenging the actions of lower-level tax officials. Actions (inaction) that violate the rights of taxpayers may be carried out, for example, by a tax inspector-auditor, the head of a certain department of the tax authority, the deputy head of the tax authority. In this case, it is necessary to determine the competence of the official to commit certain actions (inaction).

It is essential to determine in each case whether the official had the authority to commit the contested act, as well as who is his senior official. The head of the tax authority most often plays this role.

It is proposed that the Ministry of Finance of Ukraine establish a research tax institute, one of the tasks of which would be to develop ways to minimize the number of tax disputes and draft legislation in this regard.

Key words: tax dispute, balance of interests, taxpayer, tax authority, tax legislation, public and private interests, conflict.

Вступ. Юрисдикційна функція держави реалізується через правоохоронну діяльність державних органів, що здійснюється у формі правосуддя та досудових процедур вирішення публічно-правових спорів. При цьому існують ідеологічні та організаційні засоби реалізації цієї функції державних органів. Організаційні методи реалізуються через створення та матеріально-технічне забезпечення суб'єктів юрисдикційної діяльності та діяльності з виконання рішень судових органів. Результативність і якість реалізації юрисдикційної функції державних органів залежить від ефективності роботи кожного юрисдикційного органу окремо і всієї системи юрисдикційних органів в цілому.

Механізм вирішення податкових спорів також потребує певного організаційного забезпечення. Слід зазначити, що на сучасному етапі система органів держави, які забезпечують вирішення податкових спорів, особливо у досудовому порядку, має деякі вади, що призводить до неефективності окремих процедур розгляду податкових спорів. Удосконалення роботи цих суб'єктів владних повноважень є одним з основних завдань, спрямованих на зниження загальної кількості податкових спорів, що розглядаються в Україні.

Постановка завдання. Дослідити організаційне забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

Результати. Питання вирішення податкових спорів є актуальним та досліджуваним питанням у вітчизняній літературі, зокрема такими юристами, як О.М. Бондаренко, О.О. Дмитрик, Ю.А. Крохіна, В.О. Курило, М. П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва, К.В. Мінаєва, А.О. Монаєнко, В.В. Тильчик, Є.А. Усенко, О.О. Шишов.

Одним із суб'єктів податкового спору практично завжди виступає уповноважений юрисдикційний орган, до повноважень якого належить вирішення податкового спору. У зв'язку з тим, що діяльність цих уповноважених органів держави тісно пов'язана з механізмом вирішення податкових спорів, необхідно розглянути структуру, правовий статус цих органів. Правом вирішувати публічно-правові спори користуються різні суб'єкти владних повноважень. По-перше, до них належать органи, які здійснюють судову владу; по-друге, в окремих випадках, передбачених законом, органи виконавчої влади. Кожен із цих органів влади може вирішувати ті спори, які віднесено до його повноважень.

В.В. Ярков визначає підвідомчість як відношення тих, хто потребує державно-владного вирішення спору про право та інших юридичних справ до повноважень того чи іншого державного органу, як властивість юридичних справ, в силу якої вони підлягають вирішенню певними юрисдикційними органами [2, с. 146].

У літературі розрізняють види підвідомчості, як правило, за трьома критеріями [7, с. 82]:

1) залежно від виду органів, до повноважень яких віднесено вирішення тих чи інших справ, відповідно виділяють підвідомчість справ судам, адміністративним органам тощо;

2) залежно від характеру справ виділяють підвідомчість цивільних, адміністративних, трудових, сімейних та інших справ;

3) залежно від характеру норм, що регулюють підвідомчість, виділяють загальну (регламентовану загальними правилами) і спеціальну (визначену на підставі особливих приписів закону) підвідомчість.

Таким чином, виникає необхідність визначити підвідомчість справ щодо податкових спорів. Вирішення податкових спорів може відбуватися у досудовому чи судовому порядку. Відповідно, у рамках досудової (адміністративної) процедури такими повноваженнями щодо вирішення податкових спорів наділяються податкові органи, а в рамках судового провадження юрисдикція щодо вирішення податкових спорів поширюється на адміністративні суди.

У податковому праві досудовий порядок оскарження не має характеру обов'язкової досудової процедури, тому подання скарги до податкового органу вищого рівня в адміністративному порядку не виключає права на подальше подання позовної заяви до суду.

Так, відповідно до п. 56.10 ст. 56 Податкового кодексу України рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, прийняті за розглядом скарги платника податків, є остаточними і не підлягають подальшому адміністративному оскарженню, але можуть бути оскаржені в судовому порядку [12].

Відповідно до п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. Рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [12].

Слід зазначити, що у зарубіжних державах досудове провадження має обов'язковий характер і передбачає розгляд відповідного спору у суді. Як свідчить О.А. Борзунова, в законодавстві більшості країн ОЕСР умовою виникнення у платника податків права на звернення до суду зі скаргами на рішення податкової влади є попереднє оскарження цього рішення в адміністративному порядку [1, с. 18].

Ми вбачаємо такі переваги адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів з метою вирішення спорів із ними:

– простота процедури оскарження рішень податкових органів, що дозволяє платнику податків самостійно захищати свої права;

– швидкий розгляд скарги на рішення податкового органу, поданої в адміністративному порядку (п. 56.15 ст. 56 ПКУ – скарга, подана із дотриманням строків, визначених абзацом першим пункту 56.3 цієї

статті, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження.

Відповідно до п. 56.8 ст. 56 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 засобами поштового зв'язку (з повідомленням про вручення) чи електронного зв'язку (з дотриманням вимог, визначених пунктом 42.4 статті 42 цього Кодексу) або надати йому під розписку) [12];

– відсутність необхідності сплати державного мита;

– оскарження навіть з негативними для платника податків результатами дозволяє йому краще зрозуміти правову позицію податкового органу, і при зверненні із позовом до суду платник податків отримує можливість більш ретельно підготуватися до захисту своєї правової позиції, використовуючи п. 56.10 ст. 56 Податкового кодексу України [12].

Відповідно до п. 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України у разі коли до подання позовної заяви проходила процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті [12].

Також можна назвати такі переваги адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів: така скарга подається у встановленій формі відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21 жовтня 2015 року № 916, який містить вимоги до оформлення такої скарги [10].

Водночас, основним недоліком адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів з метою захисту прав платників податків є його низька ефективність, оскільки має місце поширення упередженого відомчого підходу до розгляду податковими органами вищого рівня скарг платників податків, поданих в порядку адміністративного оскарження. Такий підхід пояснюється відсутністю незалежного розгляду поданих скарг податковими органами вищого рівня, що характерно не лише нашій країні. Так, у Франції при вирішенні спорів у рамках податкової служби позиція платників податків знаходить підтвердження лише у 20% випадків, у Португалії та Італії – лише у 9-12% випадків, у Данії – менш ніж у 10% випадків.

На думку О.А. Борзунової, більш розумно обмежитися судовим оскарженням рішень податкових органів, оскільки без спеціалізованих юрисдикційних органів усередині податкової адміністрації досудова процедура оскарження перетворюється на фікцію [1, с. 19]. Слід не погодитися із зазначеною позицією, оскільки повна відмова від досудового врегулювання податкових спорів призведе лише до погіршення податкового адміністрування та перетворення судового процесу на перевірку рішень та дій податкових органів.

Наведені вище причини призводять до того, що на практиці багато платників податків для захисту своїх прав або принципово не використовують досудовий спосіб захисту свого порушеного права, або, направивши скаргу до податкового органу вищого рівня та отримавши негативну відповідь, звертаються за судовим захистом своїх прав.

Переваги судового порядку вирішення конфліктів з податковими органами порівняно з адміністративним порядком оскарження їх рішень полягають у наступному:

– для судового порядку характерна об'єктивність розгляду суддями податкового спору. Відсоток задоволення вимог платників податків у судовому порядку оскарження рішень податкових органів набагато вищий, ніж в адміністративному;

– судовий порядок передбачає можливість застосування судом заходів забезпечення позовних вимог у виді, наприклад, застосування адміністративного арешту майна платника податків як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених податковим законодавством. Так, відповідно до п. 94.10 ст.94 Податкового кодексу України арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [12].

Крім того, до платника податків може бути застосований арешт його коштів на рахунках в банку. Так, відповідно до п. 94.6.2 ст. 94 Податкового кодексу України арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду [12];

– при використанні судового порядку оскарження рішень податкових органів забезпечується врегулюваність всіх стадій судочинства Кодексом адміністративного судочинства України.

Податковий кодекс України встановлює, що при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [12].

Адміністративний порядок оскарження рішень податкових органів з метою захисту порушених прав платників податків не діє паралельно із судовим, що відповідає вимогам п. 56.10 та п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України [12].

Водночас можлива інша ситуація. Якщо податковий орган вищого рівня прийматиме рішення за скаргою платника податків, наприклад, не скасує оскаржуване рішення, це не позбавляє платника податків можливості звернення до суду з вимогою про визнання цього рішення недійсним, оскільки для платника податків це може мати істотне значення. Можна зробити висновок, що розгляд податкових спорів визначається альтернативною підвідомчістю між податковими та судовими органами. При цьому пріоритет віддається все ж таки вирішенню податкових спорів у судовому порядку. Це пов'язано також з тим, що коло податкових спорів, що вирішуються у судовому порядку ширше, ніж коло тих спорів, які розглядаються в адміністративному порядку.

Оскаржити платник податків може тільки відповідне рішення податкового органу, яке було ним прийнято відносно цього платника податків. Так, відповідно до п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України у разі якщо 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, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [12].

Відповідно до п. 56.3 ст. 56 цього Кодексу скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій або електронній формі засобами електронного зв'язку (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати з урахуванням вимог пункту 44.6 статті 44 цього Кодексу) протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується [12].

Відповідно до п. 56.23.1 ст. 56 цього ж Кодексу скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [12].

Відповідно до п. 17.1.7 ст. 17 Податкового кодексу України платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію [12].

Отже, право платника податків на звернення зі скаргою на дії або бездіяльність податкового органу (його посадової особи) до податкового органу вищого рівня чинним Податковим кодексом України передбачено, проте не регламентовано окремої процедури оскарження дій (бездіяльності) податкового органу (його посадової особи) у порівнянні із процедурою адміністративного оскарження рішень податкового органу.

Проте, при розгляді податкових спорів суди можуть встановлювати причинно-наслідковий зв'язок між податковими правопорушеннями під час проведення податкової перевірки (діями під час перевірки) та прийнятими податковими повідомленнями-рішеннями. Таким підставам позову суди можуть надавати правову оцінку, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть за собою протиправність податкових повідомлень-рішень, прийнятих за наслідками проведення податкової перевірки, переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового законодавства України.

Хотілося б зазначити, що існуюча управлінська система розгляду податкових спорів потребує структурних змін з метою підвищення її ефективності та забезпечення гарантій об'єктивності рішень, що приймаються податковими органами. У зв'язку з цим, доцільно розглянути поняття податкового органу вищого рівня, а також встановити які структурні підрозділи зазначених органів беруть участь у розгляді скарг.

Поняття «податковий орган вищого рівня» Податковий кодекс України не встановлює, оскільки предметом регулювання Кодексу є податкові правовідносини, а не правовідносини щодо встановлення системи органів виконавчої влади та їх територіальних органів. Таким чином, назване поняття потребує більш детального розгляду.

Сучасна система податкових органів є складним механізмом ієрархічної спрямованості. Єдину централізовану систему податкових органів становлять центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – Державна податкова служба України та її територіальні органи – головні управління в областях та м. Києві. Головні управління є територіальними органами, утвореними на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України, які забезпечують реалізацію повноважень ДПС на відповідних територіях. Основними завданнями головних управлінь ДПС є: забезпечення реалізації державної податкової політики, здійснення у межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення розрахункових операцій, у тому числі готівкових розрахунків за товари (послуги),

а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Визначення поняття «центральный орган виконавчої влади» у чинному законодавстві України відсутнє. Проте, у ст. 16 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 року № 3166-VI встановлюється, що центральні органи виконавчої влади утворюються для виконання окремих функцій з реалізації державної політики як служби, агентства, інспекції, комісії, бюро [6].

Діяльність центральних органів виконавчої влади спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством [6].

Відповідно до ст. 17 цього ж Закону основними завданнями центральних органів виконавчої влади є [6]:

- 1) надання адміністративних послуг;
- 2) здійснення державного нагляду (контролю);
- 3) управління об'єктами державної власності;
- 4) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які

спрямовують та координують їх діяльність;

- 5) здійснення інших завдань, визначених законами України.

Відповідно до ст. 6 Конституції України державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову. Органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України.

Відповідно до п. 3 Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 основними завданнями ДПС є [13]:

1) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

- 2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної податкової політики;

здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів;

державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального;

державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;

державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Стаття 55 Податкового кодексу України встановлює, що податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства [12].

Контролюючими органами вищого рівня для цілей цього Кодексу є [12]:

центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, – для територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, їх структурних підрозділів (у тому числі для державних податкових інспекцій);

центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, – для територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику.

Отже, Податковий кодекс України надає податковим органам вищого рівня право скасовувати рішення податкових органів нижчого рівня у разі невідповідності вище зазначених рішень податковому законодавству.

Щодо підвідомчості вирішення податкових спорів посадовим особам податкових органів, то нормативно-правові акти України не вказують, яким саме посадовим особам податкових органів вищого рівня оскаржуються дії посадових осіб податкових органів нижчого рівня. Дії (бездіяльність), які порушують права платників податків, можуть здійснюватися, наприклад, податковим інспектором-ревізором, начальником певного відділу податкового органу, заступником керівника податкового органу. У цьому випадку необхідно визначити компетенцію посадової особи щодо вчинення тих чи інших дій (бездіяльності).

Отже, необхідно в кожному конкретному випадку визначити, чи мала посадова особа повноваження на вчинення оскаржуваної дії, а також хто є її вищою посадовою особою. Найчастіше у цій ролі виступає керівник податкового органу.

Проте, відповідно до частини другої ст. 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб.

Закон України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР регулює питання практичної реалізації громадянами України наданого їм Конституцією України права, зокрема, оскаржувати дії посадових осіб, державних і громадських органів [5].

Пунктом 3 розд. I Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2020 року № 297, розгляд звернень та особистий прийом громадян в органах ДПС є складовою механізмом реалізації прав громадян на внесення до органів державної влади пропозицій щодо поліпшення їх діяльності, оскарження дій посадових осіб та органів державної влади [14].

Пунктом 4 розд. I вище наведеного Порядку визначено, що відповідно до ст. 4 Закону України «Про звернення громадян» можуть бути оскаржені рішення, дії (бездіяльність) у сфері управлінської діяльності органів ДПС, внаслідок яких: порушено права і законні інтереси чи свободи громадянина (групи громадян); створено перешкоди для здійснення громадянином його прав і законних інтересів чи свобод; незаконно покладено на громадянина певні обов'язки або його незаконно притягнуто до відповідальності [14].

Усі звернення громадян, що надходять до органів ДПС, підлягають обов'язковій класифікації за встановленими ст. 3 Закону України «Про звернення громадян» видами, а саме: пропозиції (зауваження), заяви та скарги (п. 2 розд. II вище наведеного Порядку).

Відповідно до ч. 1 ст. 16 Закону України «Про звернення громадян» скарга на дії чи рішення органу державної влади, органу місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, об'єднання громадян, засобів масової інформації, посадової особи подається у порядку підлеглості вищому органу або посадовій особі, що не позбавляє громадянина права звернутися до суду відповідно до чинного законодавства, а в разі відсутності такого органу або незгоди громадянина з прийнятим за скаргою рішенням – безпосередньо до суду [5].

Відповідно до п. 1 розд. III Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2020 року № 297, звернення громадян підлягають розгляду структурними підрозділами органів ДПС відповідно до розподілу функціональних повноважень [14].

Відповідно до п. 2 розд. III вказаного Порядку опрацювання звернень громадян структурними підрозділами органів ДПС відповідно до резолюції спрямовується на об'єктивне вирішення порушених авторами звернень питань, підготовку та супроводження прийняття рішення про усунення причин і умов, які спонукають авторів скаргитись, надання відповідних роз'яснень, у тому числі за результатами вивчення та перевірки на місцях викладених у зверненнях обставин, проведення інших заходів [14].

У зв'язку з цим, у структурі центрального апарату ДПС України та її територіальних органів має бути створений спеціальний відділ з роботи зі скаргами платників податків на дії та бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб. Саме цей підрозділ слід наділити повноваженнями з розгляду скарг платників податків з цього приводу, позбавивши таких повноважень юридичні структурні підрозділи податкових органів. Водночас повноваження щодо правової експертизи документів, а також правової допомоги структурним підрозділам податкових органів закріпити за юридичними структурними підрозділами.

Звернемося до зарубіжного досвіду організації забезпечення діяльності податкових органів. Наприклад, у складі Федеральної податкової служби США функціонує спеціальне Бюро з розгляду скарг (апеляцій) платників податків на неправильне обчислення податків та визначення бази оподаткування. Бюро (з підрозділами на місцях) розглядає за участю платника податків заперечення щодо попередньо обчисленого розміру податку і вирішує конфлікти шляхом досягнення угоди, щоб уникнути звернення платника податків до суду [3, с. 105].

Отже, використовуючи термінологію Податкового кодексу України, можна дійти висновку, що функції «арбітра» може виконувати окремий підрозділ податкового органу вищого рівня, посадові особи якого займатимуться лише розглядом податкових спорів щодо оскарження дій та бездіяльності податкових органів, перебуваючи, проте, безпосередньо в підпорядкуванні відповідного керівника ДПС України, що може слугувати упередженості при розгляді цим відділом подібних скарг на дії чи бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб.

У той же час, досвід зарубіжних країн показує, що в ряді країн скарги платників податків, в першу чергу, розглядаються тими посадовими особами податкових органів, які і прийняли рішення, що оскаржується, або вчинили оскаржувану дію. Такий порядок передбачено в Австрії, США, Німеччині. Метою цієї процедури є можливість податкових органів самостійно змінити своє рішення. Так, відповідно до параграфу 249 Федерального положення про податки та збори Австрії, скарга подається до фінансового органу, що

приймає рішення (місце подання). При цьому фінансова служба може самостійно змінити своє рішення та прийняти попереднє рішення за скаргою [4, с. 62].

У Положенні про податки та платежі Німеччини закріплені два засоби досудового захисту – претензія та скарга. Претензія є засобом оскарження рішення податкового та інших органів, скарга ж можлива лише у разі неприпустимості претензії. Рішення за скаргою приймається тільки якщо існують так звані передумови для прийняття рішення про обґрунтовану претензію на правовий захист. Платник податків може подати претензію протягом місяця з дня виникнення спірної ситуації. Подається вона до того фінансового органу, акт чи дія якого оскаржується, той самий орган її розглядає. На відміну від претензії, скарга розглядається фінансовим органом вищого рівня [9, с. 250].

Слід зазначити, що податковим законодавством України передбачено можливість посадових осіб податкового органу, які прийняли податкове повідомлення-рішення, внаслідок його оскарження в адміністративному порядку змінювати суму податкових зобов'язань, а також наділені правом скасувати таке рішення. Так, відповідно до підпункту 60.1.2 та підпункту 60.1.3 п. 60.1 ст. 60 Податкового кодексу України податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними, якщо контролюючий орган скасовує раніше прийняте податкове повідомлення-рішення про нарахування суми грошового зобов'язання або податкову вимогу; контролюючий орган зменшує нараховану суму грошового зобов'язання раніше прийнятого податкового повідомлення-рішення або суму податкового боргу, визначену в податковій вимозі [12].

Відповідно 60.3 ст. 60 Податкового кодексу України у випадках, визначених підпунктом 60.1.2 пункту 60.1 цієї статті, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними з дня прийняття контролюючим органом рішення про скасування такого податкового повідомлення-рішення або податкової вимоги [12].

Відповідно до п. 60.4 ст. 60 Податкового кодексу України у випадках, визначених підпунктами 60.1.3 і 60.1.5 пункту 60.1 цієї статті, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними з дня надходження до платника податків податкового повідомлення-рішення або податкової вимоги, які містять зменшену суму грошового зобов'язання або податкового боргу [12].

Таким чином, платник податків, який незгодний з прийнятим податковим повідомленням-рішенням, має право звертатися або до податкового органу вищого рівня в порядку адміністративного оскарження, або до суду.

Ще одним суб'єктом податкових спорів можна назвати фінансові органи держави – Міністерство фінансів України. Так, відповідно до п. 19-2.1.5 ст. 19-2 Податкового кодексу України центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики видає узагальнюючі податкові консультації відповідно до цього Кодексу [12].

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

Відповідно до п. 112.8 ст. 112 Податкового кодексу України обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є [12]:

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації та/або до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено;

– вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальнюючої консультації, зокрема на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані.

Отже, узагальнюючі податкові консультації мають для платників податків нормативний характер, які можуть у своїй діяльності керуватися такими консультаціями, що звільнятиме їх від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

В рамках чинної управлінської системи інститут розгляду податкових спорів на досудовій стадії може бути виведений за межі податкового органу, тобто структури Державної податкової служби України. Тому цей інститут міг би функціонувати в якості відповідного окремого підрозділу чи служби у структурі Міністерства фінансів України. У зв'язку із чим можна було б внести відповідні зміни до Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375.

Проте, передача Міністерству фінансів України функцій з розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку станом на сьогодні не є можливою. І тут неминуче виникне питання, яким саме фінансовим органам необхідно подавати скаргу. Міністерство фінансів України об'єктивно не зможе впоратися із потоком скарг платників податків. Та й самі платники податків виявляться у менш вигідному становищі, оскільки не завжди зможуть особисто бути присутніми під час розгляду скарги. Таким чином, Міністерство фінансів України не готове зараз взяти на себе функції з розгляду скарг платників податків.

У той же час, з урахуванням функцій і повноважень Міністерства фінансів України, яке здійснює координацію та контроль діяльності служб, що знаходяться у його підпорядкуванні, у тому числі Державної податкової служби України, доцільно при Міністерстві фінансів України створити науково-дослідний податковий інститут, одним із завдань якого була б розробка шляхів мінімізації кількості податкових спорів та законопроектна робота з цього приводу. Звісно ж, створення такого інституту змінить взаємовідносини між платниками податків і податковими органами, сприятиме розробці рекомендацій у сфері податкової політики, аналізу впливу її змін на поведінку приватних осіб-платників податків.

Податкові спори у судовому порядку розглядаються і вирішуються адміністративними судами за правилами Кодексу адміністративного судочинства України. Процесуальні дії суду є основними юридичними фактами, що впливають на динаміку процесуальних відносин. Рішення суду є обов'язковими для виконання всіма іншими учасниками адміністративної справи з вирішення податкового спору.

Однією з тенденцій розвитку системи правосуддя нині є прагнення спеціалізації у межах судової системи. Особливо актуальною є необхідність спеціалізації саме при розгляді податкових та інших спорів у справах, що впливають з публічно-правових відносин. Податкове законодавство відрізняється складністю і суперечливістю.

Тому відповідно д ч. 1 ст. 102 Кодексу адміністративного судочинства України суддя може призначати експертизу у справі за сукупності таких умов: 1) для з'ясування обставин, що мають значення для справи, необхідні спеціальні знання у сфері іншій, ніж право, без яких встановити відповідні обставини неможливо; 2) жодною стороною не наданий висновок експерта з цих самих питань або висновки експертів, надані сторонами, викликають обґрунтовані сумніви щодо їх правильності [8].

Хоча щодо суддів адміністративних судів діє презумпція права у виконанні ними професійних обов'язків, проте фактично спеціалізація складається у межах відповідних судових колегій та палат.

Розглядаючи організаційне забезпечення механізму вирішення податкових спорів у межах судового порядку їх розгляду, необхідно зупинитися також на проблемі створення спеціалізованих податкових судів.

Останнім часом все частіше висловлюються пропозиції щодо створення податкових судів, які розглядали б усі податкові спори. У зв'язку з цим цікаво дослідити зарубіжний досвід податкового судочинства.

У більшості країн розгляд податкових спорів віднесено до компетенції спеціально створених судів. І тут в процедурах розгляду таких спорів, зазвичай, немає якихось істотних особливостей у порівнянні з тими, які застосовуються під час розгляду інших економічних спорів. Інтерес представляють країни, у яких розгляд податкових спорів віднесено до підвідомчості спеціалізованих судів – податкових чи фінансових. Розглянемо докладніше вирішення податкових спорів у межах таких судів.

Справа в тому, що віднесення податкових спорів до компетенції спеціально створених для цього податкових судів є типовим для держав, які переважно дотримуються англосаксонських правових традицій, хоча є й винятки. Спеціальні податкові суди діють у США, Канаді, Японії.

Так, Податковий суд США був створений Конгресом США в 1924 р. як федеральний суд спеціальної юрисдикції і називався не податковим судом, а Радою податкових апеляцій США. У 1942 році Рада була перейменована в Податковий суд США, який спочатку розглядався все ще як агентство виконавчої влади і лише в 1969 р. повністю сформувався як спеціалізований суд [9, с. 254].

Податковий суд Сполучених Штатів Америки – це єдиний спеціалізований суд США, куди платник податків має право звернутися з позовом до Федеральної податкової служби до сплати податку. В інші суди (районні федеральні суди, Суд федеральних позовів) платник податків може подати позовну заяву тільки після того, як податок вже було сплачено, з вимогою про повернення надмірно/помилково сплачених сум податку та відшкодування збитків, пов'язаних зі стягненням податку [3, с. 106].

На відміну від загальних федеральних судів цей Суд має власні правила та процедури, які відрізняються від федеральних цивільно-процесуальних норм менш жорсткими формальними вимогами. Зокрема, Суд має право дозволити непрофесійним повіреним представляти платників податків у процесі. Як відповідачі виступають працівники податкової служби, а не адвокати юридичних компаній. До розгляду справи суддею сторони в неофіційному порядку обмінюються інформацією та документами, що є у них.

Багато справ розглядаються суддями з виїздом до інших штатів та міста, де є спеціальні приміщення для судових процесів. На кожного суддю припадає близько 400 податкових справ на рік. Загальна кількість позовів, що надходять до Суду, вимірюється десятками тисяч (70-80 тис. справ на рік), але з більшості з них сторони приходять до угоди до початку слухання. Угода може бути досягнута між сторонами та після того, як справа прийнята до розгляду суддею, причому суддя сприяє цьому. Зрештою, суддя зазвичай вирішує по суті в судовому засіданні не більше 10 % справ, що підлягають розгляду в Податковому суді. Порядок та всі процедури розгляду справ у суді суворо визначені законом: Правилами практики та процедурами Податкового суду США. Це свого роду податково-процесуальний кодекс США [9, с. 269].

Цей документ об'єднує всі процесуальні норми та детально регламентує всі дії сторін: порядок подання позовних заяв, форму та зміст позовної заяви та клопотань, порядок призначення місця проведення судового засідання, порядок подання доказів у суді, види доказів, порядок укладання мирової угоди тощо.

Іншим спеціалізованим судом США, який також розглядає податкові спори, є Суд федеральних позовів. Однак його спеціалізація – розгляд великої за розміром претензії до федерального уряду, яка може полягати не тільки в необґрунтованому стягненні федеральних податків, але також у невиконанні зобов'язань за укладеними з урядом контрактами, порушенні патентного права і інших діях чи бездіяльності урядових органів.

До цього Суду платник податків може звернутися тільки після сплати або стягнення з нього податку і подати позов до федерального уряду про повернення безпідставно сплачених сум та відшкодування збитків. Сума позову має бути не менше 100 тис. доларів США. Тому кількість податкових спорів, що розглядаються даним Судом, порівняно невелика (приблизно в 90 разів менша, ніж кількість спорів, що розглядаються Податковим судом). Податковий суд Канади, Національний податковий суд Японії, а також система фінансових судів Німеччини схожі за порядком діяльності з Податковим судом США.

Загалом необхідно зазначити, що загальна кількість спорів, що розглядаються такими судами, є незначною порівняно з кількістю спорів, вирішених у досудовому порядку.

Висновок. Існуюча управлінська система розгляду податкових спорів потребує структурних змін з метою підвищення ефективності, забезпечення гарантій об'єктивності рішень, що приймаються. На рівні податкових органів відсутній спеціальний структурний підрозділ, який займається розглядом скарг платників податків на дії та бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб. На юридичні та інші структурні підрозділи покладені не тільки функції з розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку, але й з надання правової допомоги іншим структурним підрозділам, а також представництво інтересів податкових органів в судах.

У зв'язку з цим у структурі Державної податкової служби України є доцільним створити відділ по роботі зі скаргами платників податків на дії та бездіяльність податкових органів. Саме цей підрозділ слід наділити повноваженнями щодо розгляду скарг платників податків на дії та бездіяльність податкових органів, позбавивши таких повноважень юридичні структурні підрозділи податкових органів.

Передача Міністерству фінансів України функцій з розгляду скарг платників податків станом на сьогодні є недоцільною. У той же час, з урахуванням функцій та повноважень Міністерства фінансів України, яке здійснює координацію та контроль діяльності служб, що знаходяться у його підпорядкуванні, у тому числі Державної податкової служби України доцільно при Міністерстві фінансів України створити науково-дослідний податковий інститут, одним із завдань якого була б розробка методологічної допомоги та законопроектна робота щодо мінімізації податкових спорів.

Створення податкових судів в Україні не зніме остаточно проблему збільшення кількості таких спорів у нашій країні, а лише перерозподілить навантаження між адміністративними судами і новоствореними податковими судами.

Список використаних джерел:

1. Борзунова О.А. Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов. Налоговые споры: теория и практика. 2003. № А. С. 17-20.
2. Гражданский процесс: учебник / отв. ред. проф. В.В. Ярков. Изд. 5-е, перераб. и доп. М., 2004. 448 с.
3. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США. Хозяйство и право. 1998. № 4. С. 104-106.
4. Журавлева О.О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии. Финансовое право. 2002. № 3. С. 62-63.
5. Закон України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
6. Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 року № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.
7. Ілієв І.В. Підвідомчість і підсудність адміністративних спорів по законодавству республіки Болгарії / І.В. Ілієв // Вісник Одеського університету внутрішніх справ. 2001. №2. С. 81-83.
8. Кодекс адміністративного судочинства України в редакції від 3 жовтня 2017 року № 2147-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147-19#n6636>.
9. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. 374 с.
10. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21 жовтня 2015 року № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>.
11. Налоговое право: учебник / под. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. 591 с.
12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
13. Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.
14. Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2020 року № 297. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0969-20#Text>.