

УДК 336.2

О. М. Бондаренко
кандидат юридичних наук,
здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

СТАН ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. На сьогодні проблема вирішення податкових спорів набуває все більшої актуальності. Зазначене пов'язано не лише із недосконалістю чинного законодавства. На наше переконання, вказане нерозривно пов'язане також із тим, що в останні роки в податкове законодавство було внесено чималу кількість змін та доповнень, що в свою чергу викликає нерозуміння платників деяких положень, а відтак це стає ще однією із причин виникнення податкових спорів. Разом із тим, подолання всіх проблем, пов'язаних із вирішення податкових спорів потребує глибоких теоретичних досліджень вказаного інституту. І першим напрямком серед таких наукових розробок, має бути розгляд стану дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні, адже це дозволить виявити прогалини теоретичного та практичного характеру у цій сфері.

Стан дослідження. Варто відзначити, що проблема вирішення податкових спорів у різні часи була у полі зору багатьох науковців. Зокрема, їй приділяли увагу: Ю.В. Божко, А.Ю. Бучик, М.В. Жернаков, В.С. Кіценко, Л.К. Царьова, Ю.О. Ковальова, Л.Г. Колеснікова, І.Є. Криницький, В.О. Курило, Я.П. Любченко, І.Л. Самсін, М.П. Кучерявенко, П.О. Селезень, О.І. Степашко, Г.М. Стріяшко, Т.О. Мацелик, О.В. Литвин, В.В. Тильчик, В.Т. Білоус, Д.М. Цвіра М.В. Джафарова, О.О. Дмитрик, О.Ю. Щербакова, О.О. Дмитрик та багато інших. Разом із тим відмітимо, що вказане проблемне питання розглядалось як на рівні дисертаційних досліджень (докторських та кандидатських), так і на рівні статей та тез-доповідей на науково-практичних конференціях. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в окресленій сфері існує чимала кількість прогалин, що в свою чергу підтверджує актуальність розгляду питання стану дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні

Саме тому **метою статті є:** надати оцінку стану дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж розпочати наукове дослідження варто відзначити, що дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні найбільш активізувались після прийняття Податкового Ко-

дексу України. Однією із перших наукових робіт присвячених проблемі вирішення податкових спорів, після прийняття вказаного вище нормативно-правового акту, була праця В.В. Тильчика на тему: «Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів». У роботі автор робить низку цікавих висновків, серед яких слід відзначити те, що вперше було запропоновано авторське визначення поняття «адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів» – як комплексний засіб (система), в якому (якій) функціонує взаємопов'язана та взаємодоповнююча одна одну чітко визначена, структурована сукупність процедур й інших засобів, що здійснюються послідовно та логічно, з метою розв'язання податкового спору [1]. Науковець акцентує увагу, що досудове оскарження є найперспективнішим, на даний час, засобом розв'язання адміністративно-правових, і зокрема, податкових спорів в Україні [1]. Разом із тим, досліджуючи своє проблемне питання В.В. Тильчик більшу увагу приділив проблемі судового вирішення податкового спору, пропонуючи низку змін до чинного законодавства, залишивши по за увагою інші форми вирішення такого спору.

Слід звернути увагу на роботу А.Ю. Бучик, метою якої було з'ясувати сутність та основні характеристики податкових спорів, а також визначити проблеми правового та організаційного характеру у процесі функціонування даного правового інституту, а також запропонувати шляхи їх вирішення [2]. У вказаній науковій роботі вперше: проведено історико-правове дослідження становлення та розвитку організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні; здійснено комплексну характеристику організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах юрисдикційного провадження, адміністративного оскарження та судового розгляду; встановлено перелік факторів, що визначають ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні [2]. Хотілося б акцентувати увагу на тому, що А.Ю. Бучик була однією із перших вітчизняних науковців, хто здійснив комплексне дослідження законодавства зарубіжних країн щодо організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів. Вона наголосила, що

більшість європейських країн мають розвинену систему державних органів щодо розгляду податкових спорів. В той же час, для представників романо-германської правової системи притаманними є значні строки розгляду спорів в аналізованій сфері, що негативним чином впливає на економічну діяльність та гальмує розвиток господарського обороту. Одним з варіантів вирішення даної проблеми є створення спеціальної ланки в системі судочинства, яка б займалася розглядом податкових та митних спорів. Окрім цього, розвинені країни здійснюють також запровадження так званих альтернативних форм вирішення податкових спорів, що полягають в попередженні виникнення конфлікту або ж його вирішення за мінімального втручання суду з використанням процедур медіації, комерційного арбітражу, незалежного аудиту, а також використання примирних процедур між податковим органом та платником податків [2].

У 2014 році О.І. Степашко захистив дисертацію на тему: «Судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві України» [3]. Судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві науковцем визначено як процесуальні акти-документи, в яких відображаються правові висновки суду щодо правомірності реалізації повноважень податкових органів із залучення платників податків до податкових обов'язків, щодо яких між ними виникли суперечності, а також щодо питань, які супроводжують розв'язання податкового спору [3]. Автором відмічається багатоаспектний вплив судових рішень у податкових спорах на актуалізацію податкових правовідносин; вироблення правової позиції судів і єдиної правозастосовної практики; реалізацію конституційних принципів, світових стандартів правосуддя, процесуальної функції суду; правову політику держави у сфері оподаткування. Ключовою тезою роботи визначено, що судові рішення є індикатором помилок як в роботі податкового органу й діяльності платника податків, так і самого суду, критерієм довіри до судової влади та добровільного виконання платниками податків своїх обов'язків [3].

О.С. Щербаков у 2015 році представив до захисту роботу на тему: «Предмет доказування в податкових спорах». Зазначена праця заслуговує на увагу, адже саме предмет податкового спору виражає найбільш важливі особливості такого спору. У роботі розкривається сутність та особливості предмету доказування в податкових спорах. Дослідженню та характеристиці піддається предмет доказування окремо на стадії адміністративного оскарження та судовій стадії вирішення податкових спорів. З'ясовано, які саме факти необхідно включати до предмета доказування в податкових спорах. На основі глибинного наукового аналізу визначаються основні риси доказування в подат-

кових спорах. Окрема увага приділена вивченню стадійності вирішення податкових спорів та її впливу на предмет доказування. Надана характеристика предмета, суб'єктів та обов'язку доказування на кожній із стадій вирішення податкових спорів. Резюмується, що за наявності сумнівів у достовірності доказів суд самостійно може ініціювати їх перевірку. Сформульовано висновки та розроблено пропозиції щодо вдосконалення підходів стосовно формування предмета доказування в податкових спорах [4]. Цікавим з практичної та теоретичної точки зору є те, що в роботі вперше предмет доказування в податкових спорах класифікується за критеріями стадійності та за суб'єктивним складом податкових правовідносин, завдяки чому пропонується у якості критеріїв визначення меж окремих стадій вирішення податкових спорів використовувати їх суб'єктивний склад. Автором була доведена пряма залежність між правами і обов'язками учасників податкового спору, які фактично формують їх правовий статус, та самими процедурами формування предмету доказування в таких спорах. Виділено динамічні характеристики предмету доказування на судовій стадії вирішення податкового спору з урахуванням змагальності сторін судового процесу, обов'язку доказування, принципу об'єктивної рівності та появою третьої сторони спору – суду [4].

Не можна також не відмітити роботу О.В. Жернакова на тему: «Податкові спори: реформування механізмів вирішення» (2015 рік). У дисертації надано загальну характеристику податкового спору та особливостей податкового конфлікту, який його породжує. Під час пошуку відповіді на питання щодо ефективних механізмів удосконалення вирішення податкових спорів був застосований комплексний підхід до проблеми, спрямований передусім на з'ясування причин виникнення податкових спорів і запобігання цьому процесу, а вже потім – на удосконалення механізму вирішення самих спорів. Метою дисертаційної роботи була комплексна розробка положень стосовно реформування механізму вирішення податкових спорів, підготовка науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України. При цьому розглянуто різні режими вирішення податкових спорів (адміністративне оскарження, судове вирішення, податковий компроміс) [5]. Окремо досліджено підстави та напрями реформування вирішення податкових спорів. Пропозиції щодо такого реформування ґрунтуються на міжнародних та внутрішніх зобов'язаннях України. Стверджується, що ефективність механізмів вирішення податкових спорів, досягається шляхом комплексного реформування податкової системи та повноважень органів фіскальної служби, законодавчого регулювання адміністративних процедур, позасудового вирішення по-

даткових спорів, судового вирішення податкових спорів та узгодженні цих процесів з державними витратами [5]. Хотілося б звернути увагу, що досліджуючи механізм вирішення податкових спорів автор дисертації більшу увагу акцентував на судовій формі вирішення податкового спору, а адміністративна форма практично залишилась по за увагою науковця.

У дисертаційній роботі «Розсуд у податковому правозастосуванні» І.Л. Желтобрюх виокремила вторинність розсуду, здійснюваного адміністративним судом, у співвідношенні з розсудом правозастосовувача на стадії виконання податкового обов'язку, за якого адміністративні суди в рамках судових проваджень із вирішення податкових спорів встановлюють чий первинний розсуд – платника податків чи контролюючого органу – був правильним на стадії виконання податкового обов'язку [6]. Вчена зазначила, що податково-правовий розсуд адміністративних судів проявляється у процесі вирішення ним податкового спору, який виник між платником податків та контролюючим органом. У рамках судових процедур із вирішення податкових спорів суди застосовують розсуд, який спрямований на оцінку спірних правовідносин, аналіз належності правозастосування суб'єктами таких правовідносин податково-правових приписів на стадії виконання податкового обов'язку. Розсуд адміністративних судів об'єктивується в рамках судового рішення – постанови адміністративного суду. Судження адміністративних судів знаходять свою формалізацію у мотивувальній частині судового рішення, в якій суд шляхом системного аналізу нормативних приписів у їх взаємозв'язку з матеріалами справи, визначає свою правову позицію щодо розглядуваних ним спірних правовідносин [6].

У 2017 році О.В. Курило захистив кандидатську дисертаційну роботу на тему: «Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз», в якій автор приділив детальну увагу альтернативним способам вирішення податкових спорів, фактично залишивши по за увагою адміністративну та судову форму вирішення податкового спору. Науковцем було зазначено, що в ряді прогресивно орієнтованих зарубіжних країн досягнення угоди між платником податків та відповідним контролюючим органом вважається найефективнішим способом, за допомогою якого і врегульовується податковий спір, який між ними виник [7, с.15]. Головним завданням альтернативних способів врегулювання податкових спорів, на думку О.В. Курило, слід вважати швидке вирішення питань, які є спірними і виникли між контролюючим органом та платником податків, за допомогою медіатора (уповноваженого посередника) чи незалежного арбітра, які забезпечують проведення справедливого й

неупередженого розгляду спору. Зазначено, що платник податків не повинен в обов'язковому порядку врегульовувати суперечку, яка виникла, саме шляхом застосування примирних процедур. Використання альтернативних (примирних) способів вирішення спірного податкового правовідношення не позбавляє платника податків права на використання інших способів (доюрисдикційних чи юрисдикційних) захисту. У рамках даного дослідження визначено, що процедури податкового компромісу являють собою інституційно-обрамлений механізм вирішення найбільш кризових за своїм характером податкових конфліктів [7, с.15]. Аналізуючи вказане дисертаційне дослідження, мета якого полягає у проведенні компаративного аналізу процедурних аспектів вирішення податкових спорів, можна констатувати, що автор залишив по за увагою проблему законодавчого регулювання процедури вирішення податкових спорів, а сама робота носить більш теоретичний характер.

Дисертаційна робота «Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів» Д.М. Цвіри (2018 рік) була присвячена комплексному дослідженню теоретичних та практичних питань адміністративно-правового регулювання розгляду й вирішення податкових спорів у межах адміністративного судочинства. Розглянуто правову категорію «податковий спір» як один із видів публічно-правового спору. Доповнено існуючу доктринальну класифікацію податкових спорів, які вирішуються адміністративними судами України. Надано авторські визначення таким поняттям, як: адміністративне судочинство, предмет податкового спору, процесуальне представництво в адміністративних справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів. Виокремлено та охарактеризовано суб'єктів податкового спору, а також з'ясовано процесуальний статус основних учасників податкового спору в адміністративному судочинстві. Запропоновано науково обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення адміністративно-процесуального та податкового законодавства, спрямовані на підвищення ефективності розгляду й вирішення податкових спорів адміністративними судами України [8].

Однією із останніх дисертаційних робіт, присвячених проблемі вирішення податкового спору була праця Я.П. Любченко на тему: «Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретико-правовий аспект». Заслужовує на увагу те, що науковцем було удосконалено класифікацію альтернативних способів вирішення податкових спорів за: 1) формою вирішення спору (арбітраж, посередництво, консиліація, переговори, призначення експерта); 2) правовою основою (право, що застосовується, може бути національне, регіональне, міжнародне, за принципом добра і справедливості (ex aequo et bono) тощо); 3) ме-

тою: захист прав (арбітраж), досягнення компромісу (переговори, посередництво); 4) принципами процесу: змагальні (арбітраж, рада з вирішення спорів), консенсуальні (посередництво, переговори); 5) особливостями правозастосовчого процесу: юрисдикційні (арбітраж), неюрисдикційні (посередництво); 6) обов'язковістю виконання рішень: обов'язкові (арбітраж, рада з вирішення спорів), рекомендаційні (консиліація); 7) участю третьої сторони: із залученням (арбітраж, посередництво, рада з вирішення спорів), без залучення (переговори); 8) формалізованістю: формалізований процес (арбітраж,) не формалізований процес (посередництво, переговори); 9) відкритістю: конфіденційні (за загальним правилом) та публічні (за рішенням сторін). Автор дисертації слушно акцентує увагу на тому, що на сьогодні необхідним є системне оновлення законодавства про третейські суди. Має бути проаналізована негативна практика функціонування третейських судів та закріплені запобіжники з метою недопущення її повторення. На слушну думку автора, слід іти не шляхом заборон та звуження підвідомчості третейських судів, як це здійснюється сьогодні, а шляхом удосконалення правового регулювання відносин в означеній сфері щоб забезпечити юридичним та фізичним особам прості та дешеві процедури врегулювання правових спорів [9].

Висновок. Завершуючи представлене дослідження можемо констатувати той факт, що проблема вирішення податкових спорів розглядалась з багатьох ракурсів різними науковцями. Проведений нами аналіз великої кількості наукових праць дає змогу говорити про те, що дослідження інституту вирішення податкових спорів найбільш активізувались після прийняття Податкового Кодексу України у 2010 році, що в свою чергу також підтверджує недосконалість і водночас революційність вказаного нормативно-правового акту. Що ж стосується безпосередньо обраної у представленому науковому дослідженні проблематики, то варто відзначити, що у більшості із розглянутих нами робіт, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише у теоретичній площині. А ті наукові праці, в яких розглядались безпосередньо проблеми

правового регулювання вирішення податкових спорів побудовані на застарілому законодавстві, та не відображають сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства.

Література

1. Тильчик, В. В. Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів [Текст] : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 – Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / В. В. Тильчик ; наук. кер. В. Т. Білоус ; Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь : Б. В., 2011. 20 с.
2. Бучик А.Ю. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. Ю. Бучик. – Київ, 2013. – 19 с.
3. Степашко, О.І. Судові рішення у податкових справах в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.І. Степашко. – К., 2014. – 19 с.
4. Щербакова О. Ю. Предмет доказування в податкових справах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Щербакова ; кер. роботи О. О. Дмитрик ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2015. – 20 с.
5. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Михайло Володимирович Жернаков. – Ірпінь, 2015. – 28 с.
6. Желтобрюх І.Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / І.Л. Желтобрюх; Національний ун-т державної податкової служби України. – Ірпінь, 2016. – 21 с.
7. Курило В. О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук : спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Курило В. О. – Запоріжжя, 2017. – 22 с.
8. Цвіра Д. М. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 – Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Д. М. Цвіра ; кер. роботи М. В. Джафарова ; офіц. опон.: Н. П. Христинченко, В. В. Тильчик ; Терноп. нац. економ. ун-т. – Тернопіль : [б. в.], 2018. – 20 с.
9. Любченко Я. П. Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретико-правовий аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Я. П. Любченко ; кер. роботи С. Г. Серьогіна ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2018. – 20 с.

Анотація

Бондаренко О. М. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні. – Стаття.

У статті розглянуто стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні. Відзначено, що у більшості із розглянутих у статті дисертаційних робіт, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише у теоретичній площині. А ті наукові праці, в яких розглядались безпосередньо проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів, побудовані на застарілому законодавстві, та не враховують і не відображають сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства.

Ключові слова: стан дослідження, правове регулювання, вирішення податкових спорів, законодавство.

Аннотация

Бондаренко А. Н. Состояние исследования проблемы правового регулирования разрешения налоговых споров в Украине. – Статья.

В статье рассмотрено состояние исследования проблемы правового регулирования разрешения налоговых споров в Украине. Отмечено, что в большинстве

из рассмотренных в статье диссертационных работ, проблемы разрешения налоговых споров исследовались только в теоретической плоскости. А те научные работы, в которых рассматривались непосредственно проблемы правового регулирования разрешения налоговых споров, построенные на устаревшем законодательстве, и не учитывают и не отражают современного социально-экономического развития украинского общества.

Ключевые слова: состояние исследования, правовое регулирование, решения налоговых споров, законодательство.

Summary

Bondarenko O. N. The state of study of the problem of legal regulation of tax disputes in Ukraine. – Article.

The article deals with the state of research of the problem of legal regulation of tax disputes in Ukraine. It is noted that in most of the articles discussed in the dissertation, the problems of solving tax disputes were investigated only in theoretical plane. And those scientific works, which directly addressed the problems of legal regulation of the resolution of tax disputes, built on obsolete legislation, do not take into account or reflect the modern socio-economic development of Ukrainian society.

Key words: state of research, legal regulation, decision of tax disputes, legislation.