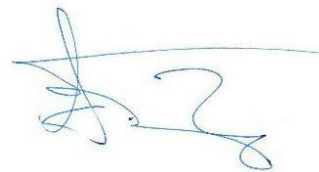


Міністерство освіти і науки України  
Національний університет «Києво-Могилянська академія»  
Факультет правничих наук  
Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

**Магістерська робота**  
освітній ступінь – магістр

на тему: **«ДОСУДОВЕ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ:  
УКРАЇНСЬКИЙ ТА СВІТОВИЙ ДОСВІД»**

Виконав: студент 2-го року навчання,  
спеціальності 081 «Право»  
Захаров Артем Володимирович



Керівник: Лобач О.М.  
кандидат юридичних наук, доцент

Рецензент \_\_\_\_\_

Магістерська робота захищена  
з оцінкою « \_\_\_\_\_ »

Секретар  
ЕК \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2020 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	6
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ.....	7
1.1. Податковий спір як об’єкт правового регулювання.....	7
1.2. Суб’єкти досудового врегулювання податкових спорів.....	17
1.3. Процедури досудового врегулювання податкових спорів.....	28
Висновки до розділу.....	38
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ТА ТЕНДЕНЦІЇ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В КРАЇНАХ ЄВРОПИ.....	39
2.1. Механізм досудового врегулювання податкових спорів у Французькій Республіці.....	39
2.2. Практика вирішення досудового врегулювання податкових спорів у Федеративній Республіці Німеччина.....	46
2.3. Інструменти вдосконалення досудового врегулювання податкових спорів в країнах Європи.....	53
Висновки до розділу.....	60
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ТА ЗАСОБИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ.....	62
3.1. Правове поле розвитку досудових процедур у податковому праві України.....	62
3.2. Інтеграція сучасного досвіду провідних країн світу до врегулювання податкових спорів в межах чинного законодавства України.....	72
Висновки до розділу.....	79
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	82

## ВСТУП

**Актуальність дослідження** обраної теми визначається необхідністю теоретично-правового вдосконалення такого суттєвого інструменту українського податкового законодавства, як досудове врегулювання податкових спорів, зокрема, між суб'єктами господарювання та державними органами-суб'єктами владних повноважень в галузі виконання податкових зобов'язань. Окремо в роботі виділена медіація, як новітній інструмент уникнення судових спорів.

**Об'єктом дослідження** є публічні економіко-правові відносини, що формуються під час визначення та реалізації податкових зобов'язань.

**Предметом дослідження** є процедури досудового врегулювання податкових суперечок в межах, визначених податковим законодавством України та врахування позитивного досвіду інших країн.

**Мета роботи** – дослідження досудових інструментів вирішення спорів, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань суб'єктами правових відносин.

Для реалізації поставленої мети передбачається здійснити розгляд наступних питань:

- Надати дефініцію терміну «податковий спір» та визначення його місця в сучасних економіко-правових відносинах;
- Встановити та дослідити статус суб'єктів-учасників процедур досудового врегулювання податкового спору;
- Окреслити правові питання процедур регулювання податкових правовідносин між суб'єктами;
- Проаналізувати особливості вирішення процедур досудового врегулювання у Франції;
- Дослідити окремі питання механізмів досудового врегулювання в Німеччині;

- Розглянути тенденції розвитку процедур досудового вирішення податкових спорів в окремих країнах;
- Провести дослідження питань розвитку досудових процедур у податковому праві;
- Зробити аналіз можливого напрямку розвитку з урахуванням міжнародного досвіду.

**Теоретичну основу дослідження** склали наукові праці українських вчених-правників в галузі податкового права: С.В. Буряк, З.С. Верналій, М.П. Кучерявенко, Д.О. Гетманцев, М.В. Романюк, Л.В. Трохімова, М.О. Куц, Г.М. Білецька, І.О. Трубін, Є.А. Усенко, О.О. Головашевич, Ф.О. Ярошенко, та інші.

**Практичне значення дослідження** полягає в можливості використання отриманих в роботі результатів платниками податків та суб'єктами владних повноважень в межах узгодження конкретних податкових зобов'язань та перспектив використання інструменту медіації під час досудового врегулювання податкових спорів з урахуванням закордонного досвіду.

Автором підготовані пропозиції з урахуванням практичного досвіду європейських країн щодо вдосконалення досліджених в цій роботі процесів.

**Структура роботи** – дослідження складається зі вступу, трьох розділів, восьми підрозділів та висновків. Окремо додається список використаних дослідником джерел. Загальний об'єм роботи складає 88 сторінок, включно з джерелами.

Загальний обсяг роботи складає 88 сторінок.

**Методи дослідження** – під час виконання цього дослідження автором роботи були використані такі загальновизнані методи, як методи аналізу, синтезу, описання, також метод аналогії та узагальнення.

**Наукова новизна** магістерської роботи полягає в оригінальному комплексному дослідженні проблеми досудового вирішення сучасних податкових суперечок в межах чинного законодавства України, а також можливості використання окремих практичних рішень у цій галузі інших країн.

Питання досудового врегулювання податкових суперечок, на думку автора, досі не знайшло адекватне відображення на науково-теоретичному та методико-практичному рівнях національного законодавства України.

Слід додатково зауважити, що визначення фінального обсягу податкових зобов'язань конкретних платників податків також створює неабияку корупційну складову, проте в цій роботі таке питання досліджуватись не буде.

Нагальним для національного законодавства України є напрацювання єдиних стандартизованих підходів, визнаних державними органами, судами, суспільством.

Створення дієвої кодифікації на базі визнаних правових напрацювань та судових рішень, що вступили в законну силу, а також механізми їх застосування, в тому числі, з урахуванням міжнародного досвіду, - могли б суттєво удосконалити правове регулювання цього сегменту національного законодавства України та сприяти наповненню національного бюджету.

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

ПКУ	Податковий кодекс України
КМУ	Кабінет міністрів України
ЄС	Європейський Союз
США	Сполучені Штати Америки
ВРУ	Верховна Рада України
ДПС	Державна податкова служба
ДФС	Державна фіскальна служба

# РОЗДІЛ 1. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

## 1.1. Податковий спір як об'єкт правового регулювання

Матеріальною основою для функціонування кожної держави був та є регулярний збір податків та зборів. В сучасному світі оподаткування є основою бюджетної системи будь-якої країни. Українська економіка є відносно молодою, а тому потребує ефективної фінансової системи, на розбудову якої й направлені зусилля нашої держави з моменту здобуття нею незалежності. Зокрема, привертає наукову увагу процес розвитку такої складової фінансової системи як податкова система України продовж останніх 30-ти років.

Податкова система є багатомірним суспільним економіко-правовим явищем, вона складається з великої кількості взаємопов'язаних елементів та прикладних економічних інструментів, кожен з яких характеризується своїм змістом, має своє функціональне призначення.

Перша група з них відповідає за формування та підтримання сталих податкових відносин між державою, з одного боку, та платниками податків, з іншого.

Друга група регулює відносини між державою та місцевими органами у сфері оподаткування, що особливо актуально в рамках реформи децентралізації податкових відносин, яка відбувається декілька останніх років.

Третя група – відносини між державою та податковими органами - спрямована на забезпечення стабільного функціонування зазначених органів, створення практичних можливостей для якісної реалізації ними своїх функцій в цілях регулярного надходження коштів до місцевих та державного бюджетів.

Утім, враховуючи мету, завдання, об'єкт та предмет цього дипломного дослідження, окремо виділимо для дослідження такий елемент, як податковий спір, який виникає між платником та податковим органом на етапі нарахування

сплати фінансових зобов'язань: «Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку» [1].

Дослідник вважає, що потребує додаткового вивчення і інструментарій податкового права, що описує розв'язання проблем під час оподаткування, і саме така його (інструментальна) роль на сучасному етапі, що є доволі суттєвою стосовно наповнення бюджетів, а також має першочергове значення для дотримання захисту прав платників податків.

Ця теза вже зазначалась в сучасній податковій науці: «кожен громадянин зацікавлений, щоб податки не перешкождали покращенню його добробуту, а їх кількість і розміри були якомога меншими. Зазначена дихотомія призводить до певного конфлікту інтересів між державою та громадянами» [2, с. 9].

Відомо, що податковий спір виникає між уповноваженими державними податковими органами (у Податковому кодексі України їх визначено контролюючими органами (ст. 41) та платниками податків відносно нарахування, сплати чи стягнення, а також адміністрування податків, зборів, платежів. У зв'язку з такою роллю призначення податкового спору вважається за необхідне розглянути саме як окрему категорію податкового права.

Податковий спір для цілей цієї роботи визначаємо як одну з форм правового спору, що входить до більш загального правового комплексу – юридичного конфлікту, котрий в податковій галузі права існує з чітко визначеним суб'єктивним складом: «податкові конфлікти в системі податкових правовідносин посідають особливе місце, оскільки виникають щодо реалізації належних повноважень органів ДПС із залученням громадян до виконання податкових обов'язків» [2, с. 27].

Таким чином, на думку авторитетних українських науковців – дослідників податкового права, податковий спір є результатом (або наслідком) виникнення певного юридичного конфлікту між інтересами двох суб'єктів в спеціальній галузі права.



В рамках врегулювання податкового спору учасники можуть не визнавати позиції одна одної, тому для розв'язання правового конфлікту між ними в законодавчому полі передбачається залучення третьої сторони.

Саме судова інституція має надати попередню правову оцінку, здійснити актуальне тлумачення на предмет відповідності нормам чинного законодавства, та підтримати повністю або частково одну з позицій: «сторони апелюють до третьої особи, на яку покладають повноваження вирішення конфлікту» [2, с. 23]. Традиційно, але не виключно, цією стороною виступає суд. Сьогодні набирає сили такий інструмент досудового вирішення податкових спорів, як медіація.

Окремо визначаємо, що чинне законодавство України передбачає, що такою третьою стороною в податкових спорах може виступати і сам податковий (контролюючий) орган, наділений повноваженнями щодо їх розгляду [1].

У вітчизняній правовій науці досі недооціненим залишається потенціал такого інструменту, як медіація. Цей загальновідомий у світі інститут вирішення спорів (не тільки податкових) має остаточно бути сформованим в правовому полі українського законодавства вже найближчими роками.

Медіація в українській правовій практиці буде являти собою новий практичний механізм розв'язання великої кількості правових, у тому числі, податкових суперечок.

Характерною особливістю в правовідносинах між платниками податків та податковими органами, в тому числі за наявності між ними конфліктів, є розбіжності у трактуванні конкретних взаємних зобов'язань. Що, беззаперечно, може вказувати на неможливість однозначного та безумовного вирішення цих спорів в найближчій часовій перспективі.

Сама природа існування кожного з них йде на противагу іншому, при тому, що без взаємного співіснування кожен з них певною мірою втрачає своє призначення. Без стабільного функціонування податкових органів не буде умов для фінансової діяльності платників податків, і навпаки, без платників податків

не можуть існувати державні інституції, в тому числі, податкові органи: «Наявність податків є причиною та економічним наслідком існування держави» [4].

Проте, як окремо зазначають вітчизняні дослідники правових відносин, «не слід допускати презумпцію конфліктності податкових правовідносин, адже конфліктність та зіткнення публічних і приватних інтересів у сфері податків і зборів відображає недосконалість правової системи, нечіткість функцій виконавчої влади» [3, с. 21-22]. Тому слід розуміти, що податкові спори мають іншу природу, що відрізняється від конфліктних ситуацій в інших галузях національного права.

Суттєвими ознаками податкового спору можна окреслити такі: безпосередньою сферою спору є податкові відносини, що регулюються національними нормами податкового права; суб'єктами (сторонами) спору є державні податкові органи та національні платники податків, зборів, платежів; предметом спору є неоднозначне тлумачення сторонами та, відповідно, застосування ними різних норм права у конкретних податкових правовідносинах, що потребують певного вирішення у стосунках між вказаними суб'єктами. Отже, податковий правовий спір завжди має свій специфічний предмет та своїх конкретних суб'єктів.

Специфічність як предмету, так і суб'єктів податкового спору обумовлюється публічно-правовим характером податкових відносин. Податковий спір є різновидом правового спору в окремо взятій галузі публічного (саме фінансового) права – податковому праві. Предметом останнього охоплюються як матеріальні, так і процесуальні правовідносини, в тому числі й ті, які мають ознаки податкового спору.

Суб'єктний склад цих правовідносин представлений суб'єктами саме податкових відносин та характеризується передусім їх нерівноправністю: податкові органи є стороною контролюючою, а платники податків (юридичні особи, фізичні особи) – стороною підпорядкованою.

Але головна особливість, що потребує додаткового вивчення, полягає в тому, що один із суб'єктів податкового спору, як вже було зазначено вище, може виступати також в якості суб'єкта, який цей спір регулює.

Йдеться про порядок оскарження рішень контролюючих органів, закріплений у статті 56 Податкового кодексу України, - а саме рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [1]. Саме на такій процедурі досудового врегулювання буде зосереджена основна увага цього дослідження.

Судовий порядок, як відомо, є предметом регулювання Кодексу адміністративного судочинства. Це конкретне дослідження опрацьовує адміністративний порядок, де водночас і стороною податкового спору (рішення якої оскаржується), і органом, до якого подається скарга на конкретне рішення, виступають різні ланки одного й того самого контролюючого органу - державної податкової служби.

Тому робимо висновок, що податковий спір має також свій особливий процесуальний адміністративний порядок розв'язання, який є предметом регулювання податкового права. При тому, для кращого розуміння необхідно визначити мету, об'єкт, та що є предметом податкового спору, відповідно дослідивши основних та додаткових суб'єктів.

Окремо слід зазначити, що суб'єктивний склад під час процедури досудового врегулювання податкового спору може дещо надалі відрізнитись від складу під час судових процедур.

Метою податкового спору взагалі є досягнення беззаперечної істини та забезпечення своїх інтересів для кожної сторони в рамках існуючих правових норм. Підкреслюємо, що існує суттєва різниця між інтересами платників податків та інтересами контролюючих органів, яка органічно впливає з суті їх існування.

Проте, якщо об'єктивно дослідити причини виникнення, стає зрозумілим, що загальна мета їх існування взаємопов'язана. Платники податку мають беззаперечний обов'язок сплати визначених обсягів податків і зборів.

Виділені для сплати ними кошти підтримують фінансово функціонування фінансової оболонки загально-правових відносин, а саме такого механізму суспільного регулювання, як держава.

Держава, в свою чергу, створює належні умови та можливості для діяльності платників (зазначені умови та можливості регламентовані національною правовою базою, всією сукупністю нормативного підґрунтя, в тому числі, безпосередньо Конституцією України).

Відповідно, державні податкові органи є визначеною формою та спеціалізованим інструментом забезпечення стабільності таких фінансових надходжень, а сама держава забезпечує цей складний механізм створенням та дотриманням правових норм: «Саме через її реалізацію забезпечується можливість існування держави, фінансова гарантованість виконання державою свого призначення» [30, с. 97].

Підсумовуючи вищезазначене, визначаємо головну мету існування податкових спорів – це стабільне створення та забезпечення беззаперечного балансу між окремим інтересом платника податків та державними (податковими) органами, які відповідають за неухильне забезпечення спільного інтересу і його фінансову реалізацію.

Фактично, весь державний механізм оподаткування з його спеціалізованими елементами є певною мірою інструментом для забезпечення цього балансу. В свою чергу, він потребує постійного пошуку оптимальних шляхів для його належного підтримання, що вимагає стабільного розвитку та оновлення законодавчих норм.

Залежно від якості забезпечення такого балансу між приватними та публічними інтересами, є можливість оцінювати якість та ефективність механізму вирішення податкових спорів. Якщо державні інструменти не забезпечують ефективний захист інтересів платника податків, то суспільний інтерес у такій державі переважає над приватним або ж навпаки.

Встановлення ефективних державних механізмів врегулювання податкових спорів – це безумовно базис, на якому будується їх безпосередня

реалізація. Крім того, суттєвим фактором є практична складова їх існування. Те, з чого і через що зазначені спори виникають, тобто – об'єкту.

За загальноновизнаною теорією держави і права, об'єктом правовідносин є матеріальне та нематеріальне вираження інтересів окремих осіб. До нематеріальних об'єктів, зокрема, належать такі елементи як: «права, свободи, інтереси фізичних осіб, правопорушення, нормативно-правовий акт тощо» [6, с. 99].

За визначенням авторського колективу навчального посібника «Податкові конфлікти» за редакцією Л.В. Трофімової: «об'єктом конфлікту може стати практично будь-який предмет, процес або явище навколишньої природної або соціальної дійсності – авторитет, влада, престиж, водні або земельні ресурси, власність, податки, будь-які інші матеріальні цінності» [2, с. 22].

Тому, об'єктом податкового спору можуть бути як грошовий еквівалент матеріальних благ в наслідок порушення норм закону як з боку платників, так з боку органів ДПС, або некоректне використання сторонами тієї чи іншої норми. Питання полягає в узгодженому вирішенні сторонами цього спору з подальшим погашенням узгоджених обсягів податкових зобов'язань.

Вирішення податкового спору внаслідок використання загальноновизнаних адміністративних та судових процедур, або шляхом залучення третіх сторін – є загальним шляхом вирішення податкового конфлікту з урахуванням інтересів кожної сторони.

Слід окремо зазначити, що аналогічних висновків дійшли українські дослідники права: «у цілому можна погодитись з тим, що об'єктом податкового спору є узгодження інтересів учасників податкових відносин» [5, с. 51], що свідчить про єдине визначення та розуміння об'єктів та причин податкових спорів.

Запропоновані вище характеристики правової категорії «податковий спір» певною мірою окреслюють межі однієї з сучасних теоретичних прогалин загальної частини податкового права.

Окремо слід зупинитись на такій характеристиці одного з елементів податкового спору як відмінність статусів суб'єктів податкових правовідносин.

Загальнотеоретичний підхід надає можливість визначення відмінності статусів цих суб'єктів. Тобто, платники податків виступають тут як суб'єкти приватного права - фізичні особи, фізичні особи-підприємці, юридичні особи, які отримують доходи чи володіють майном, вони є об'єктами оподаткування. З іншого боку - контролюючі органи, вони є суб'єктами публічного права.

Перша група відповідає за отримання прибутку під час статутної діяльності, надалі - сплату податків і зборів у державний та місцеві бюджети, друга група - за виконання фіскальних функцій в межах здійснення загального контролю за дотриманням суб'єктами приватного права податкового законодавства та надання актуальних роз'яснень відносно застосування чинних податкових норм: «З фізичних та юридичних осіб стягуються кошти на користь бюджетів та цільових фондів різних рівнів. Такий перерозподіл допомагає державі виконувати регулятивні та соціальні функції: вирівнювати суспільну нерівність, стимулювати пріоритетні галузі економіки та науки тощо» [9].

Саме податковим органам потрібно постійно знаходити нові джерела надходження та контролювати вже існуючі фінансові потоки. Цю ідею аргументовано просувають вітчизняні дослідники: «податкова держава – це орган виконання суспільних функцій, який існує переважно за рахунок податків щодо розміщення та перерозподілу ресурсів, регулювання соціально-економічних процесів засобами оподаткування та податкової політики» [10, с. 45].

Таке акцентування уваги на платниках податків з боку держави виникає також ще з однієї економічної причини: «слід чітко усвідомлювати, що джерелами формування державних доходів можуть виступати як власні доходи держави, котрі вона отримує від виробничої та інших форм діяльності або у вигляді надходжень платежів за ресурси, які згідно з чинним законодавством належать державі, так і податки, які сплачують юридичні і фізичні особи із власних доходів» [7, с. 73].

Тому є зрозумілим, що кожен учасник податкових правовідносин має свій інтерес, цілі та ресурси (повноваження або інструменти захисту). Тому автор вважає, що крім відмінності статусів та інтересів визначених суб'єктів, необхідно також дослідити певні тенденції та причини переходу від пасивного податкового конфлікту до активного податкового спору.

Зазначений перехід до вирішення активних податкових спорів надзвичайно важливий, бо податкові спори посідають значне місце у відносинах між платниками податків та визначеного державою спеціалізованого суб'єкта владних повноважень.

В силу того, що вони відносяться до численних та складних категорій справ, як досудового та судового вирішення, це підкріплюється актуальною статистикою: «Судова палата Касаційного адміністративного суду розглянула 20 429 справ, або 64% від всіх справ, які знаходилися на розгляді. Судами першої інстанції за 2019 було розглянуто 34215 спорів, у 2018 р. – 28088 спорів. Відповідно, суди апеляційних інстанцій розглянули у 2019 році 10815 податкових справ, у 2018 р. - 7898. При цьому, до суду касаційної інстанції минулого року надійшло понад 15000 податкових справ» [11].

Статистика підкреслює необхідність пошуку причин початку податкового спору, оскільки це також стосуються питань зобов'язань платників податку: «Протягом січня – листопада 2019 року судами розглянуто 17,8 тис. справ на суму 79,2 млрд. грн., з них: на користь органів ДПС– 10,2 тис. справ на суму 57,4 млрд. грн., що складає 57,3 відсотків від кількості та 72,4 відсотків від суми розглянутих судами справ, та на користь платників податків –7,6 тис. справ на 21,8 млрд. грн. (або 42,7 відсотків від кількості та 27,6 відсотків від суми розглянутих справ)» [12].

Окрім забезпечення зобов'язань платників, зазначені правові спори стосуються також можливого процесу притягнення платника податку до відповідальності за несплату податків і зборів.

Що ж є безпосередньою причиною переходу від пасивного податкового конфлікту до активного податкового спору, який може призвести до негативних

правових наслідків для платників? Це питання дослідила колишня міністерка фінансів України Яресько Н.І.: «На сьогодні існуюча податкова система складна, незрозуміла, суб'єктивна і корупційна. Вона не дає можливості розвиватися ні бізнесу, ні середнього класу. Нарешті, вона створює ризики для економіки країни та її громадян» [13].

Зазначена думка посадовця вказує на закономірність виникнення податкових спорів відповідно до проблем фінансової системи, включно з податковою: «Всі громадяни, які займаються господарською та підприємницькою діяльністю, вважають сплату податків необхідним явищем для суспільства. Проте, причиною ухилення від сплати податків визначають надмірність їх розмірів та кількості» [8, с. 15].

Саме тому вітчизняний законодавець має приділити достатню увагу закріпленню в чинному законодавстві України вичерпного формулювання терміну «податковий спір», як окремих ознак процесу закріплення базових питань майнового характеру.

Ця необхідність пов'язується, в першу чергу, із захистом інтересів платників податків в поєднанні з дотриманням сторонами балансу між інтересами платників та суспільства загалом (потрібно виходити з загальноновизнаної доктрини, що держава є беззаперечним представником та гарантом цих інтересів).

Окрім того, закріплення конкретного правового визначення забезпечить встановлення моменту зміни податкових правовідносин з суто теоретичного конфлікту до етапу практичного спору.

В рамках таких правовідносин, учасники матимуть змогу чітко усвідомлювати результати своєї діяльності та передбачати можливі наслідки: «Запровадження в Україні дієвих, ефективних інструментів реалізації податкових технологій надає функціонуванню фіскальних механізмів нових пріоритетів у напрямі встановлення відповідних взаємовідносин платників податків та фіскальних органів, як рівних учасників податкових відносин» [2, с. 42].



Тому ретельне дослідження необхідності запровадження теоретичного підґрунтя терміну «податковий спір» пов'язано з темою цієї роботи, оскільки податковим спором є правовий спір між двома різними за статусами та цілями сторонами, відносно правильного або неправильного застосування окремої норми при визначенні та сплаті податків. А наслідком такого спору є початок процедури адміністративного оскарження або звернення до судових органів, для встановлення і закріплення істини.

Відомо, що процедура адміністративного оскарження є головним інструментом досудового врегулювання спору. Зазначена процедура є водночас дуже специфічною через те, що третьою стороною виступає окремий або той самий підрозділ ДПС (а ДПС є однією з двох сторін у зазначеному спорі), та через свою другу функцію - забезпечення прав та інтересів платників податків.

Тому, зазначена процедура має бути чітко визначена та законодавчо врегульована: «Класифікація податкових спорів є беззаперечною умовою, яка сприяє визначенню порядку та механізму вирішення цих спорів, а її систематизація – напрацюванню відповідного алгоритму» [14].

Таким чином, правовий спір як об'єкт правового регулювання є невід'ємною частиною теоретичного підґрунтя сталого функціонування національної податкової системи – суттєвого фактору фінансового забезпечення існування незалежної української держави.

## 1.2. СУБ'ЄКТИ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Податковий спір – це окрема форма правового конфлікту, який виникає між конкретним платником податків та уповноваженими контролюючими органами виконавчої влади, які реалізують державну податкову політику. Причиною виникнення цього конфлікту є різне розуміння податкових зобов'язань конкретних суб'єктів.

Державі необхідно стабільно отримувати податкові надходження для виконання своїх функцій: «В податково-правовому регулюванні іноді формується специфічних блок відносин владних суб'єктів, що представляють державу» [16, с. 173]. Платники податків в цьому контексті максимально зацікавлені саме в зрозумілому механізмі нарахування податків та гарантованому правовому захисті своїх інтересів.

В рамках цієї роботи суб'єкти податкового спору, між іншим, будуть розглядатись як учасники досудового врегулювання. Саме тому податкові органи в цьому контексті набувають функції правової оцінки конфліктної справи та учасниками прийняття конкретного правового рішення. Тим більше, що це межує з функцією судових органів влади.

Тому значення впливу нормативно-правових рішень органів виконавчої влади на формування зони прийняття в цій сфері рішень органів судової влади є суттєвим для досудового врегулювання податкових спорів. А з урахуванням того, що податкові спори в першу чергу стосуються саме фінансових зобов'язань платників, оцінка обсягу конкретних зобов'язань є суспільно значущим процесом, який має бути чітко врегульований законодавчо.

Тому в рамках цієї роботи виділені наступні основні групи суб'єктів досудових процедур врегулювання податкових спорів:

1. Платники податків;
2. Уповноважені державні органи;
3. Треті сторони, на випадок незгоди в оцінках, та в якості допоміжних інститутів врегулювання конфліктів.

Кожна з цих груп має свої характерні особливості, функції та ієрархічну структуру (особливо притаманна для державних органів). Ці елементи потрібно дослідити через правову призму та дійти до чіткого визначення їхніх функцій та завдань в межах визначеного процесу.

Слід окремо зазначити, що визнані українські правники мають конкретне бачення структури та функцій суб'єктів цього процесу, виділяючи окремо державу в особі уповноважених органів. Серед них Л.В.Трохімова, М.О. Куц,

Г.М. Білецька, О.О. Доманський, Н.Г. Шкуренко, І.О. Трубін, М.О. Раскалей, їх позицію в контексті цієї роботи буде додатково розглянуто в рамках навчального посібнику під редакцією вже згаданої Л.В. Трохимової. У вітчизняній правовій науці фігурують різні фахові оцінки такої ситуації, але концепція з урахуванням активної участі держави є найпоширенішою.

Ця група суб'єктів виглядає таким чином:

- Держава взагалі (яка наділяє повноваженнями окремі органи, що здійснюють регулювання у сфері оподаткування та займаються регулюванням правовідносин у цій галузі);
- Уповноважені органи державної податкової служби (ДПС, ДФС);
- Платники податків і зборів (обов'язкових платежів)» [2, с. 55].

Зазначений підхід має право на існування, але не є вичерпним. Органи державної податкової служби контролюють наповнення бюджету, створюють теоретичні та практичні напрацювання щодо ефективності тих чи інших правових інструментів, які в подальшому можуть запроваджуватись. Також займаються консультуванням платників податків, вирішенням правових спорів та інших функцій в межах наявних повноважень.

На думку автора, в цій конкретній роботі немає потреби розділяти поняття «держави» та «податкові органи» в окремі категорії. Навпаки, для якісного аналізу було б корисним усвідомлювати їх в одне ціле задля розуміння всього механізму формування податкового поля держави, її фінансової системи і підтримання відповідних взаємовідносин.

Оскільки держава як джерело права формує загальні правові норми, визначає економічний базис, моделює теоретико-нормативний фундамент, то державні органи безпосередньо - це суспільно визнані джерела правового регулювання окремих суспільних процесів, зокрема, оподаткування.

Доцільно буде визначити окремий статус платників податків, які є головним джерелом фінансування держави взагалі. Платники податків об'єктивно розподіляються на дві окремі категорії: фізичні та юридичні особи, що безпосередньо передбачається чинним законодавством. Відповідно, фізична

особа здійснює певну діяльність від свого імені та за власним бажанням. Юридична особа є уособленням спільної діяльності, як правило, кількох фізичних чи юридичних осіб, з урахуванням конкретних статутних особливостей.

Для розуміння місця платників податків в правовій ієрархії України є декілька правових характеристик: правоздатність, дієздатність та деліктоздатність. Ці три характеристики охоплюються одним терміном «правосуб'єктність», у цьому конкретному випадку – правосуб'єктність платників податків.

Важливо підкреслити, що правова правосуб'єктність застосовується до всіх фізичних осіб з моменту народження, а для юридичних осіб з моменту реєстрації (тобто, створення). Зазначену тезу дуже чітко визначив український правовий дослідник М.П. Кучерявенко - «Умовою загальної податкової правосуб'єктності є сам факт існування людини» [16, с. 194].

В цьому контексті розуміється, що кожна людина, незалежно від наявності статусу резидента, набуває певні права та обов'язки. Існуючі теоретичні прогалини в цій галузі свідомо не досліджуються в цій роботі.

Податкова правоздатність – це законодавчо визначена здатність особи набувати права та обов'язки, в тому числі щодо сплати податків та зборів. Це право є одним з невід'ємних прав громадянина.

Податкова дієздатність – це також здатність реалізовувати раніше набуті права та обов'язки в конкретній галузі правових відносин. На відміну від категорії правоздатності, категорія дієздатність має свої окремі особливості.

Законодавець, відповідно до Цивільного кодексу України визначив наступні види дієздатності фізичної особи:

- Повна - досягнення особою повноліття;
- Неповна - неповнолітні особи (14-18 років);
- Часткова – малолітні особи (до 14 років);
- Обмежена – за конкретним рішенням суду [15].

Ця градація етапів необхідна для усвідомлення певного етапу, коли конкретна особа починає самостійно реалізувати свої права та обов'язки.

Наприклад, особа віком до 14 років за згодою опікунів стала актором в рекламному відео, відповідно отримавши фінансову винагороду. Особа вже набула право на реалізацію прав та обов'язків, але за певних обставин, в цьому випадку реалізує свої права через опікунів.

Саме з моменту, коли особа починає реалізувати свої податкові права та обов'язки вона набуває право нести податкову відповідальність, тобто набуває деліктоздатність.

В контексті цієї роботи, фізична особа стає суб'єктом податкових правовідносин у сфері права. Суттєву позицію про статус фізичних осіб в розумінні платника податків надає колектив науковців-правників: «фізична особа набуває податкової дієздатності з моменту, коли вона набуває здатності отримувати майно або доходи (об'єкти оподаткування), тобто податкова дієздатність також залежить від трудової та цивільно-правової дієздатності особи» [18, с. 99].

Суттєвою особливістю податкових правовідносин є безумовний обов'язок платників щодо сплати податків та зборів. Це окремо закріплено Податковим кодексом України: «Податковий обов'язок є безумовним...» [1].

Законодавець в кожному випадку передбачає отримання платежів до бюджетів платників податків за результатом їх господарської діяльності.

Крім безумовного обов'язку, платники податків мають певні права. В контексті вирішення податкових спорів, ці права забезпечуються наявними інструментами саме для захисту прав.

Слід зазначити наявність основних прав платників податків в рамках податкового процесу. А також, зазначити наявні інструменти, які існують на етапі досудового вирішення спору. Є позитивним те, що всі права та обов'язки суб'єктів зазначені в окремому нормативно-правовому акті, Податковому кодексі України та регламентовані його Статтею 17:

- Отримувати інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють;
- Представляти свої інтереси в контролюючих органах;
- Бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок;
- Оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів;
- Вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;
- На залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів;
- На повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб) [1].

Згадані основні права платників податків не є виключними, що передбачено в змісті статті 17.2 ПКУ.

Додатковими інструментами захисту прав платників податків є положення Наказу від 21.10.2015 №916 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами»:

- Брати участь у розгляді матеріалів скарги;
- Висловлювати свою думку;
- Надавати документи, пояснення, які стосуються предмета скарги;
- Отримувати інформацію про розгляд скарги та одержувати рішення за результатами;
- Ознайомлюватись із матеріалами перевірки;
- Здійснювати технічну фіксацію засідання з розгляду матеріалів скарги;
- Заявляти клопотання, що стосуються предмета розгляду скарги [19].

Ці законодавчо передбачені додаткові інструменти значно розширюють можливість відстоювати права платників, а також додатково визначають процедуру досудового вирішення податкового спору.

Другою групою учасників податкових спорів беззаперечно є державні податкові органи. Вони відносяться до виконавчої гілки влади в Україні. Ці органи мають багато суттєвих властивостей: ієрархію посадових осіб, багаторівневість вирішення та узгодження рішень, нормативно-правове зобов'язання виконувати свої функціональні обов'язки.

За визначенням деяких вітчизняних податківців: «Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків.» [37, с. 16-17]. Податкові органи повністю відповідають цьому визначенню.

Як зазначалось раніше, податкові органи мають стимулювати стабільне наповнення бюджетів різних рівнів з боку платників податків. За думкою дослідника, їх основною метою є контролювання платників податків від порушення або помилки, в тому числі шляхом надання консультацій останнім.

Під час податкового спору існують два загально визнані шляхи вирішення суперечки: звернення до суду чи досудове вирішення (адміністративне оскарження).

У першому випадку – це звернення до адміністративного суду, тобто третьої, незалежної сторони, рішення якої є вирішальним. Суд досліджує матеріали, аналізує та приймає рішення відповідно до закону. Якщо одна зі сторін не згодна – правова позиція уточнюється шляхом апеляції, касації.

Податкові та судові органи різняться завданнями та цілями. Завдання податкових органів є стимулювання наповнення бюджету, та контроль платників податку.

Завданням судових органів є здійснення справедливого судочинства та вирішення спорів в рамках норм чинного законодавства: «податкові спори вирішуються в режимі адміністративного судочинства та принципово не відрізняються від інших видів спорів за участю суб'єкта владних повноважень. Наявність у громадян суб'єктивних публічних прав та обов'язків передбачає як

специфічну їх наповненість, так і особливий режим реалізації та забезпечення» [16, с. 426].

Наявність судової гілки влади в державі є гарантією дотримання балансу в забезпеченні прав і свобод платників податків та досягненні визначених законодавчо цілей контролюючих органів з боку держави: «винесені суперечливі рішення не можуть відповідати закону: адже тільки однастайна інтерпретація закону за однотипними казусами може бути правильною» [17]

Але, в рамках досудового вирішення податкових спорів, стороною, яка початково здійснює розгляд та оцінку податкового спору, є підрозділи податкових органів.

Як зазначено вище, податкова галузь відноситься до виконавчої гілки влади. Центральним органом виконавчої гілки влади є Міністерство фінансів України, це найвища ланка в ієрархії податкових органів, відповідно до п.3 ст. 56 ПКУ: «Скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» [1].

Далі, як можна побачити зі змісту статті, слідує друга ланка ієрархії - це обласні органи державної податкової служби міст Київ та Севастополь. Зазначена ланка є контролюючим органом вищого рівня, відповідно до статті 56.2 ПКУ: «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» [1].

Відправною ланкою для початку взаємодії є територіальні органи податкової інспекції, наприклад: Вінницька державна податкова інспекція або Державна податкова інспекція головного управління міста Києва.



Порядок оскарження детально визначений наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами», який спочатку акцентує увагу: «Цим Порядком визначено процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів (далі - рішення) під час адміністративного оскарження» [19].

Українські науковці визначили функціонал суб'єктів-учасників податкових спорів таким чином: «Сукупність прав і обов'язків податкових органів визначаються тими цілями і завданнями, з яких законодавець пов'язує необхідність існування цих органів. Деталізація правового статусу цих органів відбувається через законодавче закріплення їх прав і обов'язків» [2, с. 57].

В рамках постійного реформування органів податкової служби потрібно зазначити важливу річ - не суттєво, яку назву має суб'єкт, важлива лише якість виконання своїх функцій для задоволення законних потреб платників податків і держави. Через це, постійне реформування податкових органів створює проблему їх функціональної ідентифікації та визначення конкретних функцій (станом на 2020 рік, є проблема в діяльності одночасно Державної фіскальної служби, та Державної податкової [38]).

На думку автора, питанням адміністративного оскарження рішень податкових органів має займатись незалежний орган, створений в рамках ДПС виключно з цією ціллю та завданням.

Схожий за функціоналом, але не статусом орган вже існує - це Офіс великих платників податків Державної податкової служби. Він займається окремою групою платників податків, які мають набагато більший рівень доходу та, як наслідок, зобов'язання щодо сплати податків.

Вище в роботі вже була зазначена основа щодо визначення «суб'єктів» досудового врегулювання податкових спорів - це дві групи, які звичайно висловлюють незгоду в оцінці конкретних податкових зобов'язань.

Окрім платників податків (фізичних та юридичних осіб) та податкових органів існують додаткові фактори до врахування під час організації

оподаткування: податкові агенти, представництва фізичних або юридичних осіб, тонкощі розрахунків з нерезидентами. Кожен з цих елементів має певне процедурне місце та відповідну нормативну базу.

Все це можна та потрібно виділити в наслідки первинних правовідносин основних суб'єктів, де інші суб'єкти є похідними та допоміжними. Схожу думку наводить дослідниця В.М. Горшева: «процесуальні правовідносини є похідними від матеріальних правовідносин, допоміжними щодо останніх, винятково задля «чужого» інтересу...» [20, с. 92].

Відносно основних суб'єктів, а якщо детальніше – великих платників податків та керівників податкових органів, на рівні досудового врегулювання податкових спорів, є окрема альтернатива.

Ця альтернатива є поки що рідкою за практикою, на думку автора – перспективною тенденцією вирішення конфліктів податкових правовідносин. Цією альтернативою є медіація, яка невпинно впроваджується в національні формати законодавства різних країн, в тому числі України.

Потрібно розуміти, що податкові питання та спори виникають доволі часто, особливо в частині оподаткування господарської діяльності юридичних осіб, фізичних також, але акцент саме на юридичних.

Тому питання доказів більш коректної норми оподаткування, довга процедура оскарження непевних рішень та зрештою звернення до суду різних інстанцій не є позитивним для ведення господарської діяльності.

Проте, як зазначалось в першому розділі – базисом виникнення юридичних форматів відносин, в тому числі конфліктних є взаємовідносини людей. Звичайно, в процесі адміністративного оскарження рішень державних органів пошук шляхів вирішення протиріч відбувається у вигляді: податкові органи – платники.

Суть медіації в податкових спорах та їх використання в досудовому регулюванні в тому, щоб розмежувати поза рамками юридичного процесу конфліктні взаємовідносини податкових органів та суб'єктів господарської діяльності.

В процесі цього розмежування, учасники процесу мають можливість викласти свої позиції, обґрунтувати їх, та дійти певних висновків. Особливо важливим учасником такого діалогу є медіатор - незалежна особа, яка є гарантом справедливого та всебічного розгляду ситуації.

Як показує практика міжнародної консалтингової компанії PricewaterhouseCoopers в Україні, Федеративній Республіці Німеччина та інших країнах – це є можливим [21], підпадає під категорію варіантів досудового вирішення спорів. Крім зазначеної консалтингової компанії та аналогічних до неї, допоміжним суб'єктом (медіатором) у досудовому вирішенні спору може бути: бізнес-омбудсмен, різноманітні бізнес-асоціації, Торгово-промислова палата України, інші.

Можливість використання суб'єктів альтернативного вирішення спорів створює додаткові можливості врегулювання конфлікту, сама ця практика виходить за рамки сталої теорії та розуміння досудового вирішення спору.

Зазначений медіатор, будь-яка з вищезазначених варіацій, є рівноцінною альтернативою адміністративного оскарження у вирішенні спорів. Якщо розглядати конфліктну ситуацію не в кількісному показнику, а якісному – можливо цей інструмент буде навіть ефективніший.

Тому, вважаємо за важливе запропонувати виділити окремий суб'єкт досудового вирішення податкових спорів – медіаторів. Вони не належать до державних органів та не є представником учасника податкового конфлікту фізичної/юридичної особи.

У 2015-2019 відбулась спроба законодавчо встановити регулювання медіації. Наприклад, статті 3 відповідного законопроекту: «медіація - позасудова процедура врегулювання конфлікту (спору) шляхом переговорів сторін конфлікту (спору) за допомогою одного або декількох медіаторів» [22].

Вважаємо, що імплементація альтернативного досудового вирішення спору та залучення нових незалежних суб'єктів – медіаторів, буде прогресивним новаторством у вітчизняній юридичній практиці вирішення податкових конфліктів.

Крім того, використання законодавчо закріпленого інструменту медіації має зменшити рівень корупційних злочинів в зазначеній сфері та взагалі змінити відношення суспільства до фіскальних служб.

Саме тому, слід відносити цих нових учасників врегулювання конфліктів у сфері оподаткування до групи суб'єктів досудового вирішення податкових спорів: «досить часто такі пошуки приводять дослідників до зовсім екзотичних висновків, наприклад, застосування медіації у податкових відносинах [18, с. 455].

Отже, чинне українське законодавство надає платникам податків, як суб'єктам податкового процесу, певний механізм захисту їх прав. Проте, додаткове використання інструменту медіації, яка вже широко застосовується в правових системах розвинутих країн світу, може суттєво покращити захист прав платників податків в Україні.

### 1.3. ПРОЦЕДУРИ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Якщо питання визначення податкового спору в цьому дослідженні спиралось більшою частиною на теорію, охоплюючи навіть філософське бачення щодо складових елементів, то питання процедури є суто практичним інструментом, якому дефініція встановлена законодавчо.

Цей інструмент, в свою чергу, досліджується з двох позицій. Перша, новітня - через залучення спеціалістів, в тому числі медіаторів, тобто через медіацію. Друга, вже традиційна та деталізована законодавчо – через процедуру адміністративного оскарження.

Кожен з цих інструментів не є взаємовиключним, як, наприклад, адміністративне чи судове оскарження. Де, у випадку початкового звернення до адміністративного суду, стає вже неможливою процедура медіації.

Проте, слід зауважити, що медіація в податкових спорах та відповідно її застосування сьогодні нормативно не визначено, що робить цей інструмент передовим, проте досі не поширеним, якщо оцінювати ситуацію в рамках нашої держави.

Про так звану монополію державних органів під час вирішення податкових спорів частково зазначають деякі науковці: «Невипадково у суспільній свідомості загалом, як і у свідомості кожного звичайного громадянина податки і податкове право ще з давніх часів асоціюються з державою та сприймаються як її атрибути» [23, с. 6]. Наразі, це не є проблемою в житті пересічного платника податків, але медіацію як альтернативу традиційному вирішенні податкових спорів потрібно сприймати та використовувати на практиці.

При розгляді процедури досудового врегулювання податкових спорів необхідно враховувати, що основна її мета - вирішити правовий спір між платником та фіскальним органом, не доводячи справу до суду.

Це досягається поданням платником відповідної скарги до контролюючого органу вищого рівня, де відбувається перегляд та дослідження матеріалів на предмет помилки чи порушення. У випадку, якщо таке звернення не досягло своїх результатів, можливе застосування інших механізмів захисту законних прав платника податків.

Як вважається, сама суть існування адміністративних процедур досудового вирішення податкових спорів полягає в тому, щоб створити можливість за відносно короткий термін в позасудовому порядку сторонам вирішити проблему, яка виникла між платником та податковим органом.

В першу чергу, процедура адміністративного оскарження відбувається швидше, ніж судовий розгляд. Ця пов'язано з тим, що відсутнє залучення третьої сторони, не потрібні підготовка та надання необхідних для розгляду матеріалів, виключені судові процедури та у разі незгоди використання механізмів апеляції та касації. Також відповідна процедура позбавляє можливості штучного затягування судових справ.

В другу чергу, це надання платнику додаткового правового захисту та, певною мірою, гарантію збереження його інтересів. Можливість додаткового розгляду справи є безумовним плюсом.

Та, в третю чергу, це також можливість мати певну варіацію вирішення питання між платником та фіскальним органом. В процесі цієї взаємодії може відбутись повне вирішення, або ж часткове узгодження конфлікту в рамках інформування сторін щодо досягнення порозуміння. Податкові органи, за своєю суттю, зацікавлені в стабільному наповненні бюджету шляхом отримання регулярних надходжень.

Платники податків, з одного боку, зацікавлені у сплаті мінімальних сум податків, проте, з іншого також мають певний інтерес щодо зрозумілих умов ведення бізнесу.

Якщо зазначені сторони зможуть досягти компромісу шляхом узгодження суми конкретного податкового зобов'язання – це може бути досягнуто в першу чергу, за рахунок використання тієї чи іншої правової норми.

Вітчизняні та іноземні науковці часто зазначають наступну тезу - «Багато непорозумінь та помилок, що трапляються під час апеляційної практики, спричинено недостатнім рівнем інформаційно-методичного забезпечення» [27, с. 17]. Ця теза також підкріплюється раніше вже згаданою проблемою – постійним та нелінійним реформуванням податкового законодавства.

Найбільш поширеною є ситуація, коли після певних рішень податкового органу (перевірки, донарахування) платник податку отримав рішення державного органу, з яким не погоджується. Причин такої незгоди може бути декілька, зазначимо основні:

1. Порухення процедури перевірки;
2. Неправильне визначення суми грошового зобов'язання;
3. Скарга на перевищення повноважень працівників ДПС під час перевірки;

Далі, після подання скарги, яка включає підстави, їх обґрунтування, вимоги, інші необхідні елементи, до контролюючого органу вищого рівня відбувається дослідження ситуації, основи цього моменту регламентовані

пунктом 3, статті 56 ПКУ: «Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (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» [1].

В той же час, незважаючи на вищий рівень податкового органу, який буде розглядати скаргу, загальна концепція щодо цілі фіскальних органів залишається. Тобто, може бути єдина або схожа правова позиція щодо певних питань з боку контролюючих органів, що не завжди гарантує повного забезпечення інтересів платників податків та знаходження консенсусу сторін.

Це призводить до необхідності звернення до третьої сторони - судових органів: «Рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку» [29].

В процесі дослідження досудових податкових процедур автор звернув увагу на певні особливості в податковій практиці окремих країн. Саме про можливість звернення до судових органів лише після проходження процедури адміністративного оскарження, що в свою чергу є повним циклом захисту своїх прав та інтересів для платників податків

До таких країн, зокрема, відноситься Королівство Великобританії та Північної Ірландії. Ще однією цікавою практикою, поширеною в Сполучених Штатах Америки, є залучення платника податку до розгляду поданої їм скарги. За цією процедурою, платник може давати усні та письмові пояснення, отримувати консультацію відносно застосованої до нього норми. Ця практика довела та закріпила свою ефективність, та, з використанням процедури імплементації може бути введена в українське податкове законодавство.

Розглянувши теоретичні аспекти процесу оподаткування, потрібно визначитись щодо шляхів їх практичної реалізації.

Вже вище зазначалось, що скарга платника податку на дії фіскальних органів може бути первинною або вторинною. Початком досудового врегулювання податкового спору є подання платником податку скарги до контролюючого органу вищого рівня у зв'язку із порушенням своїх прав та інтересів з боку контролюючих органів, що чітко прописано в пункті 2 статті 56 ПКУ: «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» [1].

Термін подання скарги визначений терміном в 10 календарних днів з моменту отримання платником податків рішення контролюючого органу, що оскаржується. Сама скарга має містити положення, визначені Наказом №916 (№ 1617/28062), зазначимо основні:

- Інформацію про платника;
- Інформацію про контролюючий орган та відповідне рішення;
- Викладення підстав для оскарження, їх відповідне обґрунтування, зазначення нормативного підґрунтя, розрахунки;
- Визначення вимог, тобто того, що платник хоче досягти цією скаргою. Наприклад скасування відповідного рішення;
- Підтвердження щодо інформування органу, який видав оскаржене рішення (для внутрішніх процедур);
- Перелік документів, які додаються, для ознайомлення;
- Також адресу платника, куди має прийти рішення.

Відповідно до Наказу №916, початок перебігу строку розгляду скарги починається в залежності від способу її подання:



1. При безпосередньому поданні скарги - з дня отримання скарги контролюючим органом;
2. При надсиланні скарги поштою — дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті [19].

В цьому ж порядку законодавець також зазначає наступне застереження, та певну вимогу до другого пункту (поштою): «У разі відсутності повідомлення про вручення або відбитка календарного штемпеля відділення поштового зв'язку на поштовому відправленні (конверті, бандеролі), що унеможливило з'ясування дати отримання відділенням поштового зв'язку скарги, днем подання скарги вважається день надходження скарги до контролюючого органу» [19].

Після отримання контролюючим органом відповідної скарги починається її розгляд, який триває протягом 20 календарних днів. Саме в цей термін контролюючий орган вищого рівня має прийняти рішення щодо скарги та надіслати її платнику. Якщо з певних причин це неможливо зробити, керівник податкового органу має право прийняти рішення щодо продовження строків. Наслідком такого рішення має бути повідомлення платника до закінчення первинного терміну.

Цікавим моментом є положення з Наказу №916: «Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (заступника керівника або іншої уповноваженої посадової особи), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, що настає за останнім днем зазначених строків» [19].

Тобто, законодавець передбачає, що у разі відсутності конкретних дій з боку податкового органу, це означає, що зазначений орган не виявив порушень з боку платника податків та повністю задовільнив його вимоги (вимоги скарги).

Законодавець створив таким чином ефективний механізм захисту платників податків від бездіяльності контролюючих органів.

Але у випадку, якщо контролюючий орган вищого рівня прийняв негативне рішення щодо скарги та вчасно про це повідомив, шляхом надсилання рішення про повне або часткове незадоволення скарги, з відповідними поясненнями – платник податку має право на повторну скаргу. Відповідно до законодавства – також протягом 10 календарних днів.

Важливе питання полягає також у підвідомчості розгляду зазначених скарг. В ПКУ України цей порядок чітко не визначений і є більшою частиною описовий. Натомість Наказ №916 чітко визначає: «1. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів у місті Києві та областях, міжрегіональних територіальних органів. 2. Скарги на рішення контролюючих органів у місті Києві, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи. 3. Рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, прийняте в результаті розгляду скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку» [19].

До моменту подання повторної скарги на визначені раніше дії контролюючих органів платнику податків треба переглянути наступні моменти:

- Причини відмови у задоволенні первинної скарги;
- Повнота та зрозумілість аргументації;
- Кількість доказів. Вищий орган має «заново» ознайомитись з матеріалами;
- Вплив рішення за первинною скаргою за весь процес досудового врегулювання. Можливо, рішення первинної скарги є вичерпним та всеохоплюючим.

У разі, якщо платник податків вважає за необхідне звернутись з повторною скаргою до вищого контролюючого органу, то загальна процедура особливо не відрізняється. Також надається 20 календарних днів на розгляд, та можливість продовження за рішенням керівники відповідного органу.

Істотна різниця полягає в наслідках повторного звернення. Відповідно до ПКУ, статті 56, пункту 10 – «Рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку» [1].

Тобто, після повторного звернення – варіативність процедури досудового врегулювання податкових спорів є вичерпаною. Далі, платник має право звернутись до адміністративного суду і вже за іншою процедурою захистити свої права та інтереси. Саме цей момент отримання повторного негативного розгляду у формі відповідного рішення є завершенням всієї процедури досудового врегулювання.

На думку автора, є сенс додатково законодавчо визначити межу між адміністративним оскарженням та судових розглядом. Зокрема, на це вказує Усенко Є.А.: «У процедурі адміністративного оскарження предметом податкового спору може бути тільки рішення контролюючого органу з питань оподаткування, тоді як в судовому порядку платником податків можуть бути оскаржені рішення, дія чи бездіяльність контролюючого органу у сфері оподаткування» [5, с. 102]. Тобто, процедура адміністративного оскарження є досудовим порядком вирішення спору.

Ще однією функцією адміністративного оскарження є контроль уповноважених органів. Тобто, контролюючі органи вищого рівня, завдяки скаргам платників податків, та відповідно їх розгляду, можуть перевіряти якість роботи підпорядкованих структур. Зазначена перевірка має на меті контроль окремих функціональних вузлів, зазначимо декілька з них:

- Якість роботи контролюючих органів;

- Контроль на наявність зловживань працівників цих органів;
- Можливі корупційні злочини;
- Правильність застосування законодавства;
- Збирання даних про проблеми та лакуни в чинному законодавстві.

Фіскальні органи також акцентують увагу на визначених вузлах, а саме – «Застосування процедури адміністративного оскарження рішень органів ДФС сприяє запобіганню проявам корупційних діянь, збереженню права платників податків на оскарження рішень контролюючих органів та на всебічний і об'єктивний розгляд таких скарг» [29].

Щодо дослідження додаткових елементів розгляду процедури адміністративного досудового врегулювання податкових спорів слід окремо зазначити важливий момент – ситуації та випадки, коли скарга платника податків взагалі не розглядається.

Відповідний перелік містить зазначений вище Наказ №916. Таких причин не дуже багато, проте вони є:

1. Скаргу не підписано особою, яка подала скаргу, чи її представником або до скарги не додано належним чином оформлених та завірених документів, які підтверджують повноваження представника на її підписання;
2. Скаргу подано з пропуском строку;
3. Скарга надійшла до контролюючого органу, який не уповноважений її розглядати;
4. До прийняття рішення по скарзі від платника податків, який її подав, надійшла заява про її відкликання (відмову від скарги) повністю чи частково;
5. Платник податків оскаржив до суду рішення контролюючого органу;
6. Платником податків до контролюючого органу раніше було подано скаргу з цього самого питання [19].

У разі залишення скарги без розгляду платник податку отримує повідомлення з причинами повернення, у письмовому вигляді.

Серед зазначених причин повернення особливу увагу привертає третій пункт. З урахуванням постійних реформ податкового органу, непідготовлений платник податку може заплутатись та надіслати скаргу до контролюючого органу, який проводив перевірку, а не до контролюючого органу вищого рівня. Ця причина не є підставою для поновлення строків та автоматично робить неможливою процедуру досудового вирішення податкового спору.

Важливо додатково зазначити про нереалізований механізм медіації щодо вирішення податкових спорів. Такий механізм мав бути актуальним для представників так званих «великих платників податків», які мають використовувати передбачені законодавцем заходи для захисту своїх інтересів. У випадку незгоди зазначеного платника, після процедури адміністративного оскарження, відбувається звернення до адміністративного суду.

Відповідне звернення накладає на платника необхідність сплати судового збору, більш детальну юридичну підготовку та значну тривалість всього процесу. Крім того, платник обмежений процедурними нормами. Наприклад, залучення свідків є складною процедурою.

В той же час, у разі обрання процедури медіації між сторонами – учасники не обмежені процедурними рамками, а сама процедура відбувається без апелювання. Наслідком такої процедури є угода між сторонами. Це є додатковим інструментом захисту своїх прав та інтересів платника податків. Окрім того, медіація створює практичну можливість реалізації концепції переговорів «win-win». За цією концепцією, кожна сторона залишається при своїх інтересах, в повному або частковому обсязі.

Отже, процедура досудового врегулювання податкових спорів є важливим етапом для захисту прав та інтересів платників податків. Також, це можливість для контролюючих органів проводити відповідні заходи самоконтролю, виявляти можливі корупційні злочини та збирати додаткову інформацію щодо окремих питань свого функціонування.

Так, процедура відбувається у два етапи. Перший – подання скарги платником на незгоду з конкретним адміністративним рішенням до

контролюючого органу вищого рівня протягом 10 календарних днів, з моменту отримання податкового-рішення повідомлення.

В залежності від результату цього звернення, може відбуватись повторне звернення до контролюючого органу ще вищого рівня. На думку автора, українській податковій практиці слід використати наявний позитивний досвід країн Західної Європи, а саме – встановити обов'язковість проходження процедури адміністративного оскарження як істотну та необхідну для подальшого можливого звернення в судові органи.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1**

Автором в межах магістерської роботи проаналізовано сучасний стан врегулювання спорів, що виникають у процесі оподаткування та ефективних засобів їх розв'язання.

Досліджено теоретичне наповнення терміну «податковий спір», проаналізовано його зв'язок з процедурою адміністративного оскарження.

Зокрема, додатково розглянуто механізм пошуку компромісних рішень у випадках різного сприйняття сторонами фінансово-правових результатів господарювання, визначені загально-прийнятні шляхи досудового вирішення суперечок між уповноваженими державними органами з одного боку, та платниками податків – з іншого.

Окремо автором досліджені особливості процедур досудового врегулювання податкових спорів, надано конкретні пропозиції щодо їх вдосконалення в межах чинного законодавства України.

## РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ТА ТЕНДЕНЦІЇ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В КРАЇНАХ ЄВРОПИ

Формування багатьох правових інститутів податкових систем країн світу відбувалось десятиліттями, а іноді навіть століттями. В цьому розділі буде досліджено практику досудового вирішення податкових спорів двох економічно найрозвинутіших країн Європи: Франції та Німеччини, а також зазначено цікаві аспекти цього інституту в окремих державах. Досвід та практика цих держав можуть бути враховані Україною для удосконалення правового регулювання податкових спорів.

### 2.1. МЕХАНІЗМ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ФРАНЦУЗЬКІЙ РЕСПУБЛІЦІ

Сучасна Французька Республіка (далі – Франція) пройшла довгий шлях свого розвитку. Фундаментом для сучасної юриспруденції Франції були новаторські реформи Першого консула та потім імператора - Наполеона I Бонапарта. Саме ця історична постать створила базис для розвитку цивільних, економічних, торгових прав майже всієї Європи. Результатом цих реформ є сучасна форма Французького законодавства, а також законодавства багатьох країн Європи. «У березні 1804 року кодекс, підписаний Наполеоном, став основним законом і базисом для французької юриспруденції» [24, с. 103].

Вплив цієї особистості був феноменальним. Саме Наполеон I був головним ініціатором створення та прийняття першого цивільного кодексу (Code Civil des Français) та, як наслідок, створення доктрини рівності. Окрім формування базових цивільних прав та введення доктрини рівності для французів та народів завойованих держав «...Цивільний кодекс, який структурував французькі закони та став зразком для інших народів» [25, с. 370], Наполеон I проводив і податкову реформу, ефективність якої стала для нього запорукою для введення численних війн (Наполеонівські війни). Видатний французький письменник та

академік Андре Моруа зазначає: «Завдяки Наполеону основні інститути були значно покращені. Для збору податків імператор виділив 5-6 тис. чиновників, в той час, коли при монархії їх нараховувалось 200 тис.» [25, с. 403].

Як ми бачимо, формування сучасної правової та, зокрема, податкової системи у Франції тривало більше двохсот років. Від самого початку це була класична фіскальна система. Грунтуючись на такому розумінні типу податкової системи Франції, з'ясуємо причини виникнення податкових спорів та практику їх досудового вирішення в цій країні на даний час.

Сучасна податкова система Франції є економічно-орієнтовною. Вона сформувалась приблизно в 1950-х роках. Податкові органи входять до складу Міністерства економіки, фінансів і бюджету (Ministère de l'Économie et des Finances). Центральним органом, який реалізує державку податкову політику є Головне податкове управління (Direction Generale des Impots). Відмітимо, що структура податкової системи України схожа на французьку: місцеві податкові органи, регіональні, головне управління. Істотна різниця полягає в наявності у Франції апеляційних комісій, які являють собою консультуючий платників податків орган, про це далі.

Також різниця полягає ще й у ставленні до платника податків. «Стадії вирішення спорів починаються з етапу надання платнику податковим органом пропозицій щодо виправлення або внесення змін до податкових декларацій» [27, с. 136]. Такий «лояльний» підхід може вводити в оману відносно вашого статусу у цих податкових правовідносинах. На ранніх процедурах вам буде запропоновано виправити помилку та звернутись до спеціального органу (апеляційної комісії). Але потім, на фінальному етапі, якщо ви не довели правомірність своєї податкової поведінки, можуть бути застосовані такі санкції:

- штраф, +10% від початкової суми;
- повна сплата всіх нарахованих та виявлених зобов'язань;
- кримінальна відповідальність особи, яка порушила податкові правила;
- заборона на підприємницьку діяльність;
- публікація судового вироку в засобах масової інформації [28, с.109].



Остання санкція, на наш погляд, є частковим порушенням прав людини, а саме – права на гідність. Але з іншого боку, ця санкція виправдана великим соціальним пакетом та ефективним використанням податкових коштів. Якщо аналізувати податкове законодавство Франції, то можна помітити, що в цій країні дуже велике навантаження на платників податків. За деякими статистичними підрахунками у Франції одні з найвищих податкових ставок країн Європи [26], що може бути однією з причин виникнення податкових спорів.

Характеризуючи процедуру досудового вирішення податкових спорів у Франції, дослідники відмічають, що платник податку зобов'язаний подавати податкову декларацію у визначені законом строки. Якщо платник прострочив ці строки без поважної причини, він отримує штраф у розмірі 10% від загальної суми заборгованості, найчастіше податкові спори виникають саме в цьому випадку [27, с. 136].

У випадку, якщо платник декларацію подав вчасно, але суму податку визначено в ній неправильно, податкові органи надсилають пропозиції та рекомендації щодо виправлення помилок, як правило, цим займається виділений податковий офіцер. У випадку, коли платник згоден – він сплачує різницю. Важливо зазначити, що якщо платник ніяк не відреагував, то він автоматично вважається таким, що погодився.

Тобто виникає обов'язок щодо сплати різниці. Але, якщо платник все ж таки не згоден з позицією податкових органів, він може звернутись до свого контролюючого органу з проханням/вимогою обґрунтувати позицію та надати тлумачення застосованої норми.

В залежності від відповіді контролюючих органів платник податку може обрати два шляхи: погодитись та сплатити нараховану йому різницю або зробити запит на перевірку податкової справи спеціальною-апеляційною комісією. Реалізуючи апеляційний механізм, він може: подати апеляційну скаргу до відповідного контролюючого органу; подати апеляційну скаргу до контролюючого органу вищого рівня [27, с. 136-139].

Слід зазначити, що подібні комісії (іноді ради) існують і в інших країнах з розвиненою податковою системою. В Україні теж була спроба впровадити подібний інструмент в податкову практику.

Так, у 2020 році «...в редакції законопроекту, підготовленій до першого читання, передбачалося право платника податків у певних випадках звернутися зі скаргою до Апеляційної ради з питань розгляду скарг платників податків, яка мала функціонувати при Міністерстві фінансів України», «Однак у редакції законопроекту, підготовленій до другого читання, положення про Апеляційну раду з питань розгляду скарг платників податків були вилучені. Мотиви прийняття такого рішення невідомі» [31].

Цікавим вбачається склад французьких апеляційних комісій з податкових спорів. «Такі комісії складаються із судді (який очолює комісію), представників платника податку (як правило, трьох), один з яких має бути бухгалтером-експертом, і двох представників Головного податкового управління» [27, с. 137]. Алгоритм діяльності цих комісій включає ухвалення рішення після розгляду справи, дослідження позиції сторін тощо. Варто зазначити, що, що ці комісії є певною формою медіації, в модифікованій варіації.

Кожна сторона може висловити свою позицію, медіатором є кваліфікований, незалежний орган. І зрештою, як і у випадку медіації, – ухвалене рішення є консультативним. Основне рішення все-таки приймає Головне податкове управління.

У випадку, якщо платнику податку таке рішення є неприйнятним, він починає процедуру досудового врегулювання, тобто – адміністративне оскарження. На відміну від української процедури, у Франції першочергово йде звернення до того ж відділення, що займалось справою. Проте, досліджує спір вже не податковий офіцер, а його керівник [27, с. 136-139].

В залежності від результатів розгляду податкового спору керівником податкового органу (що відбувається, як правило, із залученням юридичних відділів відповідного відділення) рішення може бути зміненим або навпаки. У

другому варіанті, платник податку може звернутися до контролюючого органу вищого рівня, це як правило регіональне відділення.

Другий рівень адміністративного оскарження є вичерпним. У разі, якщо навіть це звернення не дало результатів, платник може звернутись до адміністративного суду, де почнеться судовий розгляд та потім, можливість апеляції рішення першої інстанції.

Звернення до касації у вирішення податкового спору є рідкою практикою, особливо після зазначених раніше процедур. Звернення до суду є крайньою мірою, бо судові витрати, залучення адвокатів та консультантів може нанести істотний матеріальний удар платнику податків. Загалом же, стабільна податкова система Франції не має великої кількості прогалин, задля двозначного тлумачення певної норми.

Здійснене дослідження досудового правового регулювання податкових спорів у Франції дозволяє виділити елементи, корисні та доцільні для запровадження в українську практику:

по-перше, це підготовча ініціатива з боку податкових органів щодо виправлення помилки. Французькі податкові органи допускають можливість помилки з боку платника. Саме тому відбувається процес інформування платника та відповідне роз'яснення;

по-друге, у разі якщо податковий офіцер та платник не дійшли згоди, відбувається аналог процедури медіації – звернення до спеціальної адміністративної комісії, до складу якої варто включати незалежну особу та кваліфікованих представників платника податків. На цьому етапі, сторони податкового спору можуть заслухати позиції один одного, а незалежний склад комісії прийняти рішення.

На думку автора цього дослідження, саме цей етап можна та потрібно виділити в підготовчий етап процедури адміністративного оскарження, як окремий, проте вкрай необхідний елемент. Крім того, кожен додатковий етап створює для платника податку потенційні додаткові можливості захисту своїх прав та інтересів;

по-третє, у французькому законодавстві закріплено виражену персональну відповідальність посадових осіб. У разі виникнення податкових спорів кожним платником займається виділений офіцер.

Саме цей офіцер має надати роз'яснення та намагаться вирішити проблемну ситуацію. «Як правило, апеляцію розглядає податковий офіцер, дії якого спричинили подання апеляції. Він зобов'язаний проводити консультацію з агентствами та державними органами, які мають відношення до встановлення податкових баз, які мають право на надходження такого податку. Метою всіх процедур є встановлення фактів» [27, с. 138].

Саме цей етап є оціночним. Податкова система Франції контролює дії як платників, так і своїх податкових офіцерів. Допускається можливість, що помилка з трактуванням норми була з боку офіцера. Тому, персональна відповідальність для виділеного офіцера (до-речі, як і його керівника) стимулює його постійно вдосконалювати свої навички, оновлювати знання та відповідати високим правовим стандартам.

І останній четвертий елемент, дуже важливий з декількох аспектів. Процес досудового вирішення спору є трьох-етапним (якщо включати звернення до комісії). Справою займається податковий офіцер, його керівник, юридичний департамент податкового відділення.

А тому до моменту звернення до суду ситуація і теоретично, і практично є повністю дослідженою, а можливі помилки - виправлені. Отже, сам процес досудового врегулювання податкового спору є вичерпним, а це, зрозуміло, зменшує навантаження на судові органи, зменшує витрати держави на розгляд судових справ за податковими спорами.

Для України проблема з перенавантаженням судових органів є актуальною: «Надходження на розгляд судів великої кількості справ призвело до значного зростання навантаження на суддів» [32] Тому удосконалення процедури досудового врегулювання податкових спорів, вважаємо, є актуальним для податкової системи нашої країни.

На даний час процедура досудового врегулювання в Україні вважається малоефективною. Тому є декілька причин. Посадові та службові особи контролюючих органів є недостатньо кваліфікованими, великий відсоток ефективних спеціалізованих кадрів податкової служби перетікає у приватний сектор (юристи підприємств, адвокатура, консалтинг), низький рівень заробітної плати створює фундамент для зловживання нормами податкового законодавства та, як наслідок, для скоєння корупційних злочинів.

Чинне законодавство приділяє замало уваги вдосконаленню організації податкових органів, такого висновку можна дійти, на нашу думку, за нереалізованою спробою створити адміністративні комісії щодо вирішення податкових спорів. Розглядати необхідність підвищення персональної відповідальності працівників контролюючих органів задля стимулювання ефективності їх роботи є сенс, вважаємо, після створення таких адміністративних комісій, для чого має бути реалізована відповідна законодавча ініціатива.

Всі ці проблеми, на наш погляд, можуть бути законодавчо вирішені у відносно невеликий проміжок часу, тож використання досвіду французької податкової служби може стати в нагоді. В першу чергу, через те, що французька модель податкової системи формувалась протягом двох сотень років. Україні ж не обов'язково створювати свою практику протягом такого великого часу.

Слід ще раз наголосити, що ефективна податкова система має не тільки виконувати фіскальну функцію, а ще й забезпечувати платників можливим правом захисту своїх прав та інтересів, постійно оновлюючи та доповнюючи їх. Отже, процедура досудового врегулювання податкових спорів в Україні, вважаємо, має зазнати таких змін, які зроблять її ефективною для держави та прийнятною для платників податків.

## 2.2. ПРАКТИКА ВИРІШЕННЯ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ФЕДЕРАТИВНІЙ РЕСПУБЛІЦІ НІМЕЧЧИНА

Федеративна Республіка Німеччина (далі – Німеччина) дуже цікава країна з насиченою історією. Історія становлення сучасної податкової системи Німеччини відрізняється від французької, вона починається формуватися лише в середині ХХ століття.

Податкова система Німеччини є особливою серед податкових систем країн Європи та істотно відрізняється навіть від податкових систем найближчих сусідніх держав – Франції, Польщі, Чехії. Це обумовлено багатьма факторами, але найяскравіше виділяється один – велика соціальна відповідальність кожного громадянина Німеччини. Головною особливістю, що забезпечила створення та ефективну реалізацію німецької податкової системи, є культурно-соціальний фактор [33], що важливо усвідомлювати під час нашого подальшого розгляду.

Українські дослідники зазначають, що податкова система Німеччини виділяється трьома нетиповими рішеннями:

1. Наявність прошарку спеціалістів між держаними органами та платниками податків у вигляді податкових консультантів (щось середнє між інститутом адвокатури та приватними нотаріусами за своїми функціями);
2. Відсутність ієрархічної системи адміністративного оскарження та процедури податкового оскарження як такої. Натомість існує орган фінансового управління, який робить перевірку;
3. Істотне навантаження на платника в поєднанні з великою варіацією отримання різних пільг. Кожен платник зобов'язаний сплатити податки, їх близько 50, але цей обов'язок поєднується з можливістю отримати пільги за певними індивідуальними особливостями: вік, раса, сімейний стан, регіон проживання, навіть віросповідання, тощо [34].

Кожен з цих факторів, безумовно, робить податкову систему Німеччини особливою. Її досвід може перейняти наша держава для вдосконалення власної податкової системи або встановлення орієнтирів під час реформування.

Що ж, маючи три контрольних пункти, ми можемо розглянути та ретельно дослідити кожен окремо. Слід почати з першого, для розуміння причин великої ефективності такої «скороченої» системи адміністративного оскарження та досудового вирішення податкових спорів.

Як вже зазначалось, в Німеччині існує близько 50 різних податків та велика кількість пільг. «У Німеччині традиційно існує так звана класова система оподаткування, де в основу класифікації платників на класи покладений їх соціально-громадянський статус» [34], з можливістю їх застосування, поєднання, обмеження та звісно – можливого зловживання. Тільки високоефективний державний інститут зміг би опрацювати таке навантаження. Проте, німецький законодавець створив незалежний, консультативний інститут консалтингу – податкових консультантів.

Як і у Франції, зазначений інститут виник не одразу, він має історію на кілька десятків років, зі своїми помилками, правками, та реформами «Запровадження інституту податкових консультантів розпочалось у Німеччині майже 100 років тому, коли ухвалений у 1919 році податковий кодекс упорядкував оподаткування та ввів поняття «уповноважений з питань податків». Після Першої світової війни податкове законодавство Німеччини стало більш складним, а в 1933-му Законом «Про реєстрацію податкових консультантів» вперше було введено поняття «податковий радник» [35].

Сучасні податкові консультанти є кваліфікованими спеціалістами, які займаються обслуговуванням всіх платників податків, стосовно обрання, тлумачення, застосування норм податкового законодавства. Окрім того, саме цей орган є представником платників перед державними органами і дбає про захист законних прав та інтересів [35].

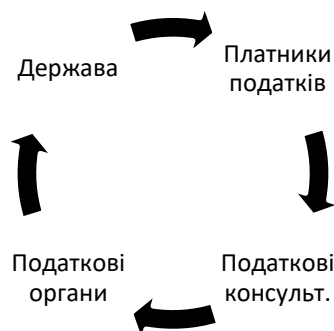
На нашу думку, інститут податкових консультантів за своїми функціями та статусом схожий на гібрид інституту адвокатури та нотаріату в Україні. Для

можливості почати цю практику потрібно мати спеціальну акредитацію, навички та знання. «Перебування в списку акредитованих державою податкових консультантів потребує значних витрат часу та фінансів. Для складання відповідного іспиту потрібно мати вищу економічну або юридичну освіту, а також значний стаж роботи в цій сфері (іноді досягає 17 років)» [35]. Аналогічно до адвокатури чи нотаріату від якості роботи та ефективності діяльності податкового консультанта залежить його репутація, оплата, та наявність клієнтів.

Відповідний державний орган одночасно вирішує декілька питань:

1. Створює робочі місця для кваліфікованих спеціалістів, які в умовах конкуренції постійно вдосконалюються та мають можливість розвиватись, отримуючи прибуток;
2. Зменшує навантаження на державні органи, первинне опрацювання відбувається через зазначений інститут. Представники цього інституту заінтересовані бути ефективними, через конкуренцію;
3. Доповнює діяльність інших інститутів, до прикладу – адвокатури. Адвокати мають вузький, але більш досліджений профіль. Аналогія до barristers та solicitors у Великобританії. Де barristers – це адвокати, а solicitors – податкові консультанти. «Для надання послуг з податкових питань адвокатам не потрібно складати жодних додаткових екзаменів. Проте для більшої конкурентоспроможності вони все ж таки можуть проходити додаткові курси та складати іспити» [35].

Ще однією перевагою є статус посередника податкових консультантів між платниками податків та контролюючими органами.





Платники податків частіше за все перекладають бухгалтерські обов'язки на податкових консультантів або передають їм звіти для перевірки та контролю. Платник та консультант мають «прямий контакт» і тому платник може пояснити певні нюанси: «клієнти, як правило, звертаються до податкових консультантів не тільки для належної підготовки необхідної документації в податкові органи.

Вони пов'язують діяльність податкових консультантів і свою впевненість в тому, що останні своїм активним консультативним впливом «попереджають» їх як від переоплат, так і від недоплат податків» [36]. При цьому факторі консультанти та представники контролюючих органів також мають зв'язок та взаєморозуміння відносно норм та окремих процедур.

Саме неналежність даного органу ні до платників, ні до контролюючих органів робить його унікальним та ефективним, аж то того, що процедура адміністративного оскарження в традиційному розумінні відсутня (її вигляд та процедура істотно відрізняється від звичного розуміння. – А. Захаров). «В цілому діяльність податкових консультантів необхідна та корисна як для платників податків, так і для податкових органів. Профіль професії податкових консультантів висуває досить серйозні вимоги щодо рівня освіти та знань їх представникам» [36].

Другим нетиповим рішенням німецької податкової системи є особлива система досудового вирішення зазначених раніше спорів. Процедурно, після консультації та проведення підготовчих дій з податковим консультантом, платник сплачує податки.

Далі фінансове управління (саме цей орган відповідає за перевірку платників податків, друга назва – податкові офіси, залежить від перекладу) у разі виявлення певної проблеми надсилає платнику рішення-повідомлення щодо донарахування різниці податку.

Платник податку має визначений законодавчо термін на виправлення або опротестування донарахування податку. «Заява на опротестування рішення

фінансового управління може бути подана до нього протягом місяця після надходження платіжного повідомлення. Недотримання терміну майже в усіх випадках призводить до відмови у перегляді справи» [30, с. 556].

Заява платника податку має дві форми в залежності від наміру платника:

1. Заява на зміну рішення;
2. Заява на опротестування рішення.

Кожна з цих форм має на меті виконання певних цілей та істотно впливає на характер взаємовідносин з податковими органами.

Заява на зміну рішення є більш м'якою формою захисту своїх прав на інтересів. Її подання не призводить до повного перегляду рішення. Фактично, це можливість виділити помилку та сповістити про це податкові органи «Ініціювати зміну невірною податкового повідомлення платник податку може крім подання заперечення також і за допомогою подання заяви (скарги) на «просту» зміну податкового повідомлення» [27, с. 140].

Ця форма настільки «м'яка», що може подаватись усно чи за допомогою звичайних засобів зв'язку. На наш погляд, це цікава практика і ґрунтується вона на дуже великій соціальній відповідальності платників податків. Окрім того, вказує на довіру до контролюючих органів, їх професіоналізм та законність дій.

Другою формою є заява на опротестування рішення контролюючих органів (іноді називають протест). Цей інструмент є більш радикальним та призводить до повного перегляду рішення та справи. І тут є цікава особливість німецького законодавства - рішення може бути прийняте не на користь платника. Так, «Під час подання протесту здійснюється перевірка податкового повідомлення в цілому, що може призвести також до погіршення рішення для платника податків» [30, с. 557].

На відміну від першої форми, до другої є чіткі вимоги: вона має бути письмовою та, як правило, у формі відповідного протоколу. У разі коректної форми подачі (а за це, як правило, відповідальні податкові консультанти) може відбутись процедура «призупинення» розгляду для повного перегляду. Другою

істотною особливістю є наявність апеляційної процедури «якщо протест платника податків було відхилено у фінансовому управлінні, тоді він може подати скаргу до фінансового суду» [30, с. 558].

Тут хочемо навести статистичні дані (згідно останніх відкритих): «У 2002 році до податкового суду було направлено 1,6% скарг з числа попередньо поданих заперечень, апеляції у Федеральному фіскальному суді склали взагалі 0, 02%» [27, с. 139]. Зазначена інформація підтверджує, що німецька податкова система вирішення та досудового врегулювання податкових спорів є ефективною.

Важливо розуміти, що після отримання податкового повідомлення щодо донарахування податку, платник має сплатити його протягом встановленого терміну, незалежно від того, є помилка чи ні. Лише після виправлення чи перегляду рішення кошти повертаються. Законодавець залишає можливість подати заяву на призупинення стягнення в окремих випадках.

Та останньою яскраво вираженою особливістю податкового права Німеччини є варіативність податкових пільг в поєднанні з великою кількістю податків. Це доволі розумний підхід, який закріплений на рівні Конституції країни як принцип «Справедливого стягнення податків і зборів» [40].

До цікавих прикладів різноманітності німецьких податків можна навести «податок на дощ», який є місцевим та застосовується в певних регіонах з надмірною кількістю опадів. До речі, відповідний податок є в Сполучених Штатах Америки, Польщі, Литві. Цей податок застосовується тільки для жителів певних міст.

Відмінність податків також залежить від «класу» громадянина, його належності до тієї чи іншої релігії, сімейного стану, рівня зарплатні. Ця система класів є модифікованою формою прогресивної шкали податків. За цією шкалою відсоток податків стягується від певного рівня доходів, більше доходів – вищі податки. Така шкала є в багатьох країнах Європи.

Проте, зазначений вище принцип справедливого стягнення доповнює цю системи можливістю отримати пільги. Ці пільги залежать від багатьох

факторів. Наприклад, якщо громадянин має сім'ю, дітей, то податок буде вираховуватись від доходу подружжя з урахуванням знижки за наявність дітей. Аналогічний підхід застосовується майже до всіх потенційних факторів, з якими платник податку може мати справу: релігія, вид діяльності, наявність певних пільг, навіть перебування у власності автомобіля [34].

Звісно, рядовий платник податку не може розібратись самостійно з великою варіативністю податків та зборів, як і з можливістю отримати певні пільги. Тому кожна з цих трьох особливостей податкової системи Німеччини доповнює одна одну.

Велику кількість податків обробляє спеціальний інститут податкових консультантів. За результатом їх роботи відбувається первинна підготовка до взаємовідносин з контролюючими органами. У разі певної проблеми – платник подає спрощену заяву щодо виправлення помилок, у разі більш серйозної проблеми фінансове управління проводить повну перевірку. Все це забезпечує високі показники ефективності [35; 36].

Отже, податкова система Німеччини має цікаві особливості, які Україна може інтегрувати до свого податкового законодавства. Автор виділяє три цікавих аспекти:

1. Наявність інституту податкових консультантів;
2. Проста та чітка процедура досудового врегулювання;
3. Визначення за закріплення принципу «справедливого стягнення податків і зборів» на рівні конституції.

Кожен з цих елементів не є взаємовиключним, а навпаки, доповнює та надає можливість реалізації іншого. Як наслідок, загальна оцінка податкової системи є високою та забезпечує громадян повним захистом прав та інтересів. Крім того, створює можливість для залучення податкових спеціалістів в окремий інститут – податкових консультантів.

Цей інститут формувався багато десятків років, але результатом його наявності є спрощена процедура досудового врегулювання податкових спорів. Податкові консультанти ретельно контролюють податкові декларації своїх

клієнтів, виправляють помилки, консультують та іноді займаються навіть бухгалтерським обліком.

За рахунок цього інституту процедура досудового врегулювання складається з двох інструментів: заяви на виправлення помилки в податковому рішенні-повідомленні від контролюючих органів. Та заяви на опротестування податкового рішення-повідомлення, наслідком чого є повна перевірка матеріалів справи, у випадку певної помилки – рішення відповідно змінюється.

### 2.3. ІНСТРУМЕНТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В КРАЇНАХ ЄВРОПИ

В минулих підрозділах були детально розглянуті особливості вирішення податкових спорів таких країн як Франція та Німеччина. Але для розуміння загальної європейської тенденції досудового врегулювання податкових спорів слід додатково розглянути практики окремих країн. Дослідивши ці практики, можна буде виділити ефективні механізми, допоміжні елементи та зрозуміти, який досвід є сенс перейняти та інтегрувати в українське податкове законодавство.

Спеціалісти Комітету податкових досліджень (Tax law review Committee on the tax appeals system - TLRC) визначили важливість процедури досудового врегулювання податкових спорів наступним чином «...для забезпечення прав та інтересів платників податків має бути ефективна системи досудового врегулювання податкових спорів, з урахуванням реальної можливості якісного адміністративного оскарження. Крім того, зазначена процедура має постійно оновлюватись, для забезпечення ефективності контролюючих органів» [41].

В підрозділі про Німеччину ми вже зазначали, що деякі принципи щодо податків, їх сплати та надходжень закріплюються в Конституції, тобто головного документу всієї держави. На думку автора, саме наявність подібних

гарантій є фактором реальної відповідності виконання «соціального договору» між державою та платником податку.

Та найголовніше бачимо перший інструмент вдосконалення досудового врегулювання податкових спорів – закріплення необхідності постійного оновлення та підвищення ефективності на законодавчому рівні. В Німеччині – Конституція, в Великобританії – певні нормативно-правові акти, аналогічно в інших розвинутих державах.

Ще одним цікавим інструментом є допущення платників податків, відносно яких відбувається процедура досудового врегулювання податкового спору, до участі під час розгляду. Така практика вже існує у Хорватії, Литві [30, с. 553-558]. До прикладу, в Хорватії достатньо подати клопотання на участь.

Цей інструмент забезпечує доступ до правосуддя та можливість доведення своєї позиції. Крім того, для платника та його законних представників - це можливість пояснити обрану норму, її трактування, та висловити свою позицію.

Висловлення своєї позиції є доволі ефективним інструментом у врегулюванні спорів, де взяли до прикладу практику з медіації. Саме висловлення своєї позиції іншій стороні «руйнує стіну» непорозуміння та недовіри. Якщо контролюючі органи та платники податків будуть мати «прямий контакт», як це є у Франції, Хорватії та Литві, ефективність вирішення спорів на досудовому етапі значно зросте, в податковій сфері також [30, с. 553-558].

Хочемо підкреслити, що в Німеччині діє більш розвинена практика цієї участі через посередників – податкових консультантів. Вони мають прямий зв'язок як з податковими органами, так і з платниками податків. Але на відміну від прямого спілкування, тут різниця знань змісту нормативно-правових актах зведена до мінімуму.

Доволі цікава практика вирішення досудових податкових спорів діє у Королівстві Бельгія. Цікава з двох причин:

1. Територіально Бельгія знаходиться між двома великими країнами - Францією та Німеччиною. Це наклало певний історичний вплив на формування податкової системи;
2. Наявність спеціального відділу – центрів аудиту, зазначений орган є відокремленим від основної структури.

Бельгія відносно невелика країна, яка знаходиться між двома соціально та економічно потужними гігантами. В період XX та XIX століття саме ці держави задавали вектор розвитку майже всіх країн Європи. «На Бельгійську систему права, у тому числі у сферу оподаткування, значною мірою вплинув Кодекс Наполеона» [27, с. 141]. Вплив Франції та Німеччини на сусідню Бельгію – безумовний. Підтвердженням є навіть офіційні мови – німецька та французька (є також інші).

Завдяки цьому фактору, податкова система країни мала та має можливість інтегрувати позитивний досвід кожної з них країн, оминаючи негативний або невдалий. «Наприкінці 1990 та на початку 2000 років у Бельгії проведено реформу системи оподаткування. Серед завдань, які вирішувались, - це розвиток адекватної інфраструктури для комп'ютеризації обробки інформації. Запровадження швидких та ефективних процедур щодо вирішення спорів» [27, с. 141].

Бельгія не могла за 10 років створити інститут податкових консультантів, як це зробив німецький законодавець. Проте, створення окремих органів щодо вирішення або перевірки матеріалів податкових спорів стало цілком можливим - був створений окремий орган – центр аудиту. Цей орган функціонує при Адміністраціях прибуткового податку та оподаткування, його завданням є узгодження всіх питань щодо оподаткування та вирішення спорів [27, с. 142]. Його діяльність включає в себе консультацію та аудит декларації платника податку. Вже після встановлення фактів цим незалежним органом починається процедура досудового вирішення спору [27, с. 142].

Від французької податкової системи Бельгія перейняла персональну відповідальність працівників податкових органів – податкових офіцерів.

Зазначена відповідальність надає змогу оцінювати ефективність конкретного службовця. У разі початку процедури – залучається керівник відділу. Аналогічна практика діє у Литві [30, с. 554].

Вивчаючи різні податкові системи країн Європи автор знайшов багато схожих елементів та «моделей» функціонування податкової системи, включно з процедурою оскарження та досудового врегулювання. Так, єдиний вектор розвитку, територіальна близькість держав могли це пояснити. Водночас в процесі дослідження були знайдені варіації рекомендації щодо типових правил будь-якого податкового кодексу держави.

До таких відносяться рекомендації юридичного управління Міжнародного Валютного Фонду та рекомендації Основ світового податкового кодексу. Кожна з цих рекомендацій розроблялась з різними цілями.

У випадку рекомендації МВФ, це «довідковий матеріал для сприяння процесу підготовки відповідних законодавчих актів та застосування законів країн СНД» [30, с. 566]. Зазначені рекомендації включають багаторічне дослідження податкових систем різних країн світу, включно з процедурою досудового врегулювання та вирішення податкових спорів.

Рекомендації МВФ щодо податкових систем та їх відповідне функціонування дуже добре відображенні в законодавстві України, а саме – системі податкового права. За цими рекомендаціями платник податку повинен мати право на апеляційне оскарження відповідного органу вищого рівня, з можливістю повторного звернення.

У разі незадоволення цими діями – можливе звернення до судових органів. Якщо згадати статтю 56 Податкового кодексу України, то ми чітко бачимо реалізацію цих рекомендацій, а відтак, наша країна є прикладом інтегрування базових податкових норм та процедур в своє законодавство.

Якщо переключитись на Основи світового податкового кодексу, то вони виникли раніше і були створені науковцями Гарвардського університету «з метою сприяння країнам, що розвиваються, та країнам з перехідною



економікою в розробці сучасної моделі податкового законодавства і податкової політики» [30, с. 567].

Цікавим є походження кожної з цих рекомендацій. МВФ – це міжнародна фінансова структура, що базується в США. Гарвардський університет – вищий навчальний заклад світового рівня - також знаходиться в США. Можливо, спільне походження та єдина правова платформа сприяє розробці рекомендацій типових правових систем для «нових» країн.

Рекомендації світового податкового кодексу мають деякі особливості. Так, в рекомендаціях згадується про необхідність незалежного органу, який буде перевіряти дії державних податкових органів (відокремлений підрозділ) «у випадку незадоволення рішенням уповноваженої особи платник податків може звернутися з апеляцією до Адміністративної ради з перегляду рішень, яка є колегіальним органом» [30, с. 567].

Згаданий колегіальний орган вже зазначався при розгляді податкової системи Франції, де діє апеляційна рада щодо досудового врегулювання податкових спорів, певною мірою медіація. Можливо, гарвардські науковці врахували практичність на ефективність наявного органу та включили до списку рекомендацій.

Також впливає такий пункт як уповноважена особа. Це вказує на Французьку та Бельгійську модель податкового права, яка виділяє персональну відповідальність працівників контролюючих органів: «Таким чином, система примусового збирання податку передбачала повну майнову відповідальність за його сплату не тільки платника, але і податківців, які цей податок збирали» [42], включно із залученням прямого керівництва відділення. Що доводить ефективність цього підходу у призмі часу.

Кожна з окремих правових систем - це безумовно певний, особливий досвід народу чи регіону. Він складається з історичного досвіду та має відповідати тенденціям сучасності. Якщо податкова система відповідає цим тенденціям – її можна оцінювати як ефективну, прогресивну, якісну.

Але зараз, з початку XXI століття по сьогодні, є інші світові тенденції. Ці тенденції потребують не окремого реформування чи змінення норми, моделі, окремих елементів правової системи, а істотного переосмислення традиційної податкової системи. Однією з цих тенденцій є запровадження базових, загальних елементів для всіх країн.

До прикладу світових податкових тенденцій можна навести MLI BEPS (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування).

Суть цієї Конвенції визначена наступним чином «...це міжнародна податкова угода, яка спрямована на включення в національні законодавства низки заходів (правил) для забезпечення сплати податків та мінімізації можливостей ухилення від податків багатонаціональних підприємств. MLI вже охоплює 94 юрисдикції та набуває чинності з 1 липня 2018 року» [43].

Основною суттю цієї Конвенції є встановлення та закріплення спеціальних норм в законодавстві країн - підписантів. У разі розбіжності між правилами Конвенції та національного законодавства держави-учасниці мають провести заходи щодо можливості введення та закріплення цих правил. У разі відмови від інтеграції цих правил – до країн застосовуються санкції.

Тобто, маємо сучасну світову тенденцію, яка вимагає від певної групи країн інтеграції загальної норми для вирішення окремих питань. Це, в свою чергу, може порушувати суверенітет держави: «слід зазначити, що співвідношення суверенітету держави та міжнародного права – одна з базових проблем, яка торкається самої природи цього права, включаючи зобов'язуючу силу» [44, с. 431].

Та дійсно національні законодавства ефективні до моменту, поки нема можливості обирати більш ефективне, економічно вигідне для платника законодавство. Саме тому, вводяться загальні норми, базові принципи щодо зменшення різниці податкових систем між собою. Зазначені раніше

рекомендації стали основою податкових систем країн СНГ, держав що розвиваються, та певного курсу для вже сформованих податкових систем (Франція, Бельгія, Німеччина, Великобританія). Ці рекомендації є типовими, вони створюють спільний базис, що значно поліпшує можливості для інтеграції та введення нових норм.

Зараз, в умовах глобалізації, створюються норми, які мають сформувати базу для спільного підходу щодо податкових норм та правил. Потім, буде питання про розробку процесуальних елементів. До таких елементів належить процедури вирішення податкових спорів та відповідно можливості досудового врегулювання. Відповідний тезис базується на світових тенденціях, які формувались ще у ХХ столітті, у деяких сферах раніше. Тому є сенс виділяти ефективні моделі податкових систем, які мають комплексні рішення щодо окремих етапів. Ці етапи обов'язково включають процедуру досудового врегулювання податкових спорів та безумовно є потенційним механізмом їх подальшого розвитку.

Отже, інструментів вдосконалення досудового врегулювання податкових спорів в країнах Європи досить небагато. Це інтеграція досвіду таких країн як Франція та Німеччина, з ефективними механізмами та процедурами досудового врегулювання податкових спорів, до законодавств відносно молодих країн для вдосконалення або розробки свого податкового законодавства.

Якщо взяти до розгляду податкових досвід Франції – виділяється наявність окремого органу, який перевіряє матеріали та надає свої висновки. В окремих випадках – намагається знайти компроміс між податковим органом та платником податків. Крім того, переважає фактор персональної відповідальності працівників – податкових офіцерів, та відповідно їх керівників. Зазначені інструменти у законодавстві Франції формувались з часів Наполеона I, вони пройшли довгий шлях змін та розвитку, для ефективності зараз.

У випадку німецького законодавства, це створення окремого інституту в сфері виключно податкового права – податкових консультантів. Цей орган

формувався також багато десятків років та є дуже ефективним інструментом в унеможливленні виникнення податкових спорів та відповідно процедур досудового вирішення. Слід зазначити про закріплення принципу «справедливого стягнення податків» на конституційному рівні. Що певною мірою задає вектор розвитку всієї податкової галузі права. А це, в свою чергу, забезпечує платників податків додатковими інструментами захисту своїх прав та інтересів. Навіть така альтернатива традиційним європейським багаторівневим моделям вирішення є способом захисту платників, бо створення умов для мінімізації потенційних спорів є кращим інструментом, ніж можливість багаторівневого оскарження.

Слід також згадати світові тенденції щодо глобалізації податкових систем майже всіх світових держав. Ці тенденції є формуючою практикою для уніфікації різних законодавств до єдиного типу, навіть через порушення суверенітету певних країн. Ця уніфікація може і буде тривати багато років, але деякі з цих механізмів вже інтегруються до податкових систем. Рано чи пізно зазначені нововведення в рамках глобалізації торкнуться необхідності створення єдиного механізму досудового вирішення податкових спорів.

Поки що, серед наявних прикладів схожих механізмів досудового врегулювання податкових спорів є рекомендації від МВФ та теоретиків Гарвардського університету у Світовому податковому кодексі.

## **ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2**

В цій частині роботи автором проведено аналіз сучасного стану врегулювання податкових спорів у провідних країнах Європи – зокрема, у Французькій Республіці та Федеративній Республіці Німеччина.

Досліджено створення теоретичного фундаменту сучасної правової системи Франції, механізми практичного формування її податкової системи.

Наведено досвід створення та функціонування французьких апеляційних комісій з податкових спорів як ефективного інструменту вирішення податкових конфліктів.

Також, автором здійснено аналіз актуальної практики досудового врегулювання податкових спорів в Німеччині. Зокрема, окреслені характерні відмінності германської податкової системи, які відрізняють її від податкових систем інших країн Європи, визначена роль соціальної відповідальності громадянина у процесі оподаткування.

Окремо визначені статус та функції посередника між платниками податків та державними контролюючими структурами.

Таким чином, дослідником проаналізовані особливості податкових систем окремих провідних країн Європи, досвід яких було б доцільно інтегрувати до податкового законодавства України

### РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ТА ЗАСОБИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

#### 3.1. ПРАВОВЕ ПОЛЕ РОЗВИТКУ ДОСУДОВИХ ПРОЦЕДУР У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

М.П. Кучерявенко чітко визначає загальну мету існування досудових процедур: «Основна мета існування доюрисдикційної, узгоджувальної процедури – усунення розбіжностей між сторонами регулятивних правовідносин у режимі позитивного правозастосування» [16, с. 105].

Цей вчений визначає їх наступним чином: «Доюрисдикційними є податкові процедури, у режимі яких реалізуються регулятивні податкові правовідносини. Немає сенсу пов'язувати їх з обов'язковою наявністю правопорушення. Але підставою початку доюрисдикційних процедур є момент виникнення розбіжностей між суб'єктами» [16, с. 105].

Зазначені процедури є похідним інструментом від базових правовідносин між суб'єктами податкового права. Ці правовідносини «виникають, змінюються, припиняються й реалізуються на підставі певного комплексу різноманітних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких передбачає розвиток правовідносин» [48, с. 7].

Зважаючи на те, що податкова система України знаходиться в перманентному стані, у цьому підрозділі спробуємо з'ясувати, як же розвивався в країні інститут досудового врегулювання податкових спорів.

Проголошенням державного суверенітету України в однойменній Декларації від 16 липня 1990 року та ухваленням Закону УРСР «Про економічну самостійність Української РСР» від 3 серпня 1990 року № 142-ХІІ були визначені засадничі принципи розбудови національної податкової системи та формування власної податкової політики.

Так, розділом VI Декларації було закріплено створення самостійної податкової системи, а Законом у статті 5 наголошено, що податкова політика

визначається законодавством республіки та здійснюється на засадах самостійності [45].

Не дивлячись на недоліки, прогалини, навіть промахи під час створення законодавчої бази для забезпечення функціонування національної податкової системи, не можна заперечувати активний розвиток українського податкового законодавства та податкового права. Їх розвиток можна відслідковувати на прикладі окремих правових інститутів, які поступово з'являлися в практиці оподаткування, вивчалися та досліджувалися урядовцями, вченими, експертами, платниками податків.

Одним з таких інститутів є інститут досудового врегулювання податкових спорів, який, на наш погляд, системного регулювання набув чи не вперше у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III від 21 грудня 2000 р. (але, словосполучення «процедура адміністративного оскарження» можна зустріти і в більш ранніх за часом прийняття законодавчих актах, наприклад, у Законі України «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР від 03.04.1997 р.(п. 7.7.8. ст. 7)) [46; 47].

Закон № 2181 був спеціальним законом з питань оподаткування, предметом регулювання якого серед іншого була і процедура оскарження дій органів стягнення (в тому числі податкових). Цим Законом у статті 5 була передбачена можливість оскарження рішень контролюючого органу в адміністративному чи судовому порядку.

Інститут адміністративного оскарження передбачав: можливість подання платником податків скарги про перегляд рішення контролюючого органу щодо визначення суми податкового зобов'язання у разі незгоди з таким рішенням; скарга мала відповідати вимогам Закону, її можна було супроводити документами, розрахунками, доказами на розсуд платника податків; алгоритм дій як платника податків з дотриманням строку подання скарги, так і контролюючого органу щодо порядку розгляду скарги та надання відповіді платнику податків на його скаргу. За цим Законом розгляд скарги здійснювався

органом, який прийняв рішення щодо платника податків, в разі повного чи часткового незадоволення цієї скарги контролюючим органом можна було подати повторну скаргу до контролюючого органу вищого рівня, в разі незгоди і з рішенням останнього за повторною скаргою можна було подати другу повторну скаргу до контролюючого органу вищого рівня.

Адміністративний порядок оскарження рішень контролюючого органу мав специфічну назву «апеляційний порядок узгодження податкового зобов'язання» (п. 5.2. ст. 5) та кваліфікувався законодавцем як процедура адміністративного оскарження (п. 5.2.4. ст. 5) або адміністративна апеляційна процедура (5.2.7. ст. 5).

Системна оцінка запропонованого цим Законом правового інструменту досудового врегулювання податкових спорів дає підстави стверджувати, що саме цим Законом закладені засади такого регулювання і воно має своє відображення і в чинному податковому законодавстві України [46].

Закон № 2181 діяв до 1 січня 2011 року і втратив чинність у зв'язку з уведенням із вказаної дати Податкового кодексу України, в якому інститут досудового врегулювання податкового спору набув більш розлогого регулювання.

Крім того, на виконання вимог Кодексу органами виконавчої влади неодноразово приймалися підзаконні акти, направлені на регулювання досудового порядку врегулювання податкових спорів.

У розділі 1 цієї роботи ми зверталися до чинного наказу Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916, яким було затверджено Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [19].

До введення в дію Положення № 916 в Україні діяв Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 25 грудня 2013 р. № 848, що регулював аналогічні правовідносини [49].



Обидва ці порядки процедуру адміністративного оскарження кваліфікують досудовим порядком вирішення спору як податкового, так і спору, який виник не у зв'язку з порушенням податкового законодавства.

Порівняно з Порядком № 848 Порядок № 916 набув змін-новел, які, за нашою оцінкою направлені на посилення захисту прав платників податків. Зокрема введено критерії вмотивованості рішення контролюючого органу за скаргою платника податків, бо в багатьох випадках ігнорували необхідність мотивувати своє рішення належним чином, тощо [19].

Але на тлі тенденції посилення гарантій захисту прав платників податків варто відмітити й негативні аспекти Порядку № 916.

Перший аспект: в п. 1 розділу II Порядку дублюється неузгодженість норм Податкового кодексу щодо рівнів розгляду скарги контролюючими органами, а саме абзацу другого п. 56.3. ст. 56 (з якого випливає, що скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів вищого рівня в АР Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів) та ст. 19<sup>3</sup>, яка не містить такої функції державної податкової інспекції як прийняття рішень щодо дотримання платниками податків податкового законодавства з часу введення в дію Закону України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII [19; 61].

Отже, на сьогодні розгляд скарг платників податків – це сфера повноважень саме Державної податкової служби України, і фактично на сьогодні в Україні діє однорівневий порядок оскаржування платниками податків рішень контролюючих органів.

Другий аспект вказує на те, що у Порядку № 916 Міністерство фінансів України під час затвердження цього Порядку перевищило свої повноваження. Так, в п. 1 розділу 3 Порядку передбачено, що скарга подається до контролюючого органу вищого рівня протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що оскаржується, в той же час в абзаці першому п. 56.3. ст. 56 ПК України законодавцем встановлено, що скарга подається протягом 10 робочих

днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується [19; 1].

Тобто Порядок фактично зменшує строк, протягом якого платник вправі подати скаргу на рішення контролюючого органу. Зрозуміло, що в цьому випадку платник податків має керуватися нормами закону, якому не відповідає підзаконний нормативний акт, але непорозуміння, які можуть виникати на практиці між платниками податків і контролюючими органами з приводу строку (в робочих чи календарних днях) оскарження рішень цих органів, свідчать про вразливість захисту прав саме платників податків.

Необхідно звернути увагу й на проблему строку оскарження рішень контролюючих органів. Цей строк є невід'ємним елементом порядку вирішення податкового спору. А зазначена проблема безпосередньо впливає з Податкового кодексу України і неодноразово була предметом уваги і платників податків, і дослідників, і контролюючих та судових органів, але остаточного вирішення, на наш погляд, так і не знайшла.

У концентрованому вигляді цю проблему описав П. Орел у своїй статті «Спори з ДФС: які рішення оскаржуються в суді». По-перше, автор констатував, що серед скарг платників податків перше місце за кількістю посідають скарги на податкові повідомлення-рішення, які подаються в тому випадку, коли платник податку не згодний з рішенням контролюючого органу.

По-друге, він здійснив порівняльний аналіз норм Податкового кодексу, які регулюють строк оскарження рішень контролюючих органів – це норми пунктів 56.18. та 56.19. статті 56 і статті 102, та дійшов висновку, що місячний строк, що встановлений п. 56.19. ст. 56 для оскарження до суду податкових повідомлень-рішень з дня закінчення процедури адміністративного оскарження, є несправедливим, оскільки для платника податків, який скористався процедурою адміністративного оскарження, строк для судового оскарження значно скорочується порівняно з платником податків, який цим

порядком не скористався і який в силу статті 102 Кодексу має час для оскарження у 1095 днів.

П. Орел наголошує на тому, що цю свою правову позицію ВАС України підтвердив у постанові від 10.02.2015 р. № 826/10800/14, та виражає надію, що і Верховний Суд її поділятиме [62].

Ми погоджуємося з думкою зазначеного автора щодо проаналізованої ним проблеми, але, вважаємо, що цю проблему варто вирішити на законодавчому рівні, аби не створювати ситуацію, коли судові органи змушені заповнювати прогалини законодавства судовим тлумаченням.

Тим більш, що останнім часом проглядається така ситуація, що Верховний Суд доволі часто змінює раніше висловлені правові позиції. А відтак, позиція законодавця з розглянутої проблеми має бути офіційно висловленою.

Крім того, на наш погляд, закон (в тому числі і податковий) завжди має відповідати принципу правової визначеності, чого в описаній проблемі не спостерігається.

Тому ми не можемо погодитися з таким висновком П. Орла у вищевказаній публікації: «Отже, щоб сума грошового зобов'язання не вважалась узгодженою, платникам податків слід після отримання податкового повідомлення-рішення оскаржити його до суду чи в адміністративному порядку впродовж наступних 10 календарних днів, а не розтягувати підготовку скарги до 1095 днів. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання законної сили (п. 56.18 ст. 56 ПКУ). Інакше у платника податків виникає податковий борг» [62].

Але оскарження до суду в силу приписів статті 102 ПК України може відбутися впродовж строку в 1095 днів, а для оскарження в адміністративному порядку – 10 робочих днів з дня отримання платником податків податкового повідомлення рішення.

Ці строки, вважаємо, не можна тлумачити за допомогою прийому, використаного П. Орлом «... а не розтягувати підготовку скарги до 1095 днів»,

справа ж зовсім не в розтягуванні строку, а в необхідності з боку платника податків здійснити вибір порядку оскаржування – судовий чи адміністративний, і тут колізія між статтями 56 та 102 Кодексу дуже контрастує - якщо не подати скаргу в 10-денний строк, податкове зобов'язання перетворюється на узгоджене і його слід сплатити у встановлені податковим законом строки, але при цьому у платника начебто податків є право подати скаргу протягом 1095 днів.

Як реалізувати це право, щоб податкове зобов'язання залишилося неузгодженим та не перетворилося на податковий борг? Ці строки не можна порівнювати чи намагатись їх якось сумістити, як це зробив вказаний автор, бо ставлення до них з боку платника податків та контролюючого зовсім різне – платнику податків вигідніше строк у 1095 днів, а для контролюючого органу – у 10 днів, бо вони мають різні завдання – платник податків відтягнути сплату податку (чи не сплачувати взагалі), а контролюючий орган виконує фіскальну функцію наповнення бюджетів.

Цю колізію норм Податкового кодексу України, вважаємо, має усунути законодавець, а сьогоdnішній варіант правового регулювання строку оскарження рішень контролюючих органів однозначно є суперечним та таким, що не відповідає принципу правової визначеності.

Вважаємо, є цілком логічним висновок – чим ефективніше та прозоріше процедура досудового врегулювання податкових спорів, тим якісніше та швидше відбувається сплата податку. А це, відповідно, сприяє виконанню її основної функції контролюючих органів – фіскальної – наповненню бюджетів.

Ефективність системи досудового вирішення спорів – це один з факторів відображення стану всієї фінансової системи держави, вважає Т.О. Проценко, який ще у 2006 році підкреслив мету апеляційної діяльності податкових органів: «Для забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків та громадян при оскарженні ними рішень державних податкових адміністрацій (інспекцій) створено відділ апеляції» [63, с. 18].

З його думкою слід погодитися, вона не втратила актуальності і на сьогодні і свідчить про те, що податкова система країни поступово розвертається в бік платника податків, намагаючись поєднати інтерес платника податків та фіскальний інтерес держави. Досягненню цієї мети і має служити інститут досудового врегулювання податкових спорів.

На наш погляд, цей інститут податкового права вирішує декілька завдань, які направлені як на захист прав платників податків, як показано вище, так і на створення та зростання довіри платників податків до податкової системи держави у цілому, бо основою для будь-якої фінансової (податкової) системи є її платники.

Тому побудова ефективної системи досудового вирішення податкових спорів між контролюючими органами та платниками податків є основним фактором для забезпечення фінансової системи країни та забезпеченні прав платників.

Саме так вітчизняні науковці обґрунтовують необхідність побудови ефективного, справедливого досудового розгляду податкових спорів і продовжують: «Специфіка доюрисдикційних процедур полягає в чіткому формальному визначенні порядку і способу дії як платників податків, так і податкових органів» [5, с. 115].

Вище ми показали, що досудовий порядок вирішення податкових спорів не позбавлений проблем як правовий механізм, що закріплений у чинному законодавстві. Але є й інші проблеми, на які звертають увагу, наприклад, представники сфери правового консалтингу та адвокатури: «...на жаль, далеко не завжди передбачені законом методи захисту від незаконного тиску з боку держави є ефективними.

Вбачається необхідність удосконалення правового регулювання досудових процедур вирішення податкових спорів шляхом удосконалення функціональних обов'язків контролюючих органів, предметом праці яких є врегулювання визначених спорів. Співзвучною цій можна виділити і наступну проблему.

Серед факторів, які впливають на бюджетно-податкову систему (а точніше, своєчасне формування доходів бюджетів), можна назвати завантаженість адміністративних судів, високу вартість судової процедури.

Досудові процедури є менш затратними і за їх фінансуванням, і за часом їх здійснення. Тому є сенс підвищувати роль досудових процедур в розв'язанні податкових спорів.

В такому контексті можна поставити іще одне завдання, виконання якого здатне, на наш погляд, покращити стан розв'язання податкових спорів, - підняти роль досудових процедур у вирішенні податкових спорів на якісно новий рівень – передусім вони мають ґрунтуватися на принципах податкового прав та законодавства, закріплених і в доктрині податкового права і в податковому законодавстві (зокрема, у статті 4 ПК України) і цих принципів мають дотримуватися обидві сторони податкового спору.

Контролюючий орган, що розглядає податковий спір, не повинен тільки захищати честь мундира, а має відправляти свої функції, дотримуючи прав платників податків. В свою чергу, платники податків мають розуміти, що сумлінне виконання ними податкового обов'язку (в тому числі зобов'язання, визначеного контролюючим органом під час податкової перевірки) – це шлях до фінансово сильної держави та незалежності нашої країни.

Загальним висновком за вищевикладеним можна висловити те, що на сучасному етапі досудове вирішення податкових спорів для України має стати більш дієвим інструментом податкового права.

В цій роботі нами розглянуто процедуру адміністративного оскарження рішень контролюючих органів як індивідуального акту стосовно платника податків. Але прийняття рішення контролюючим органом завжди передуює проведенню податкової перевірки, яка відповідно до вимог статті 86 ПКУ завершується або оформленням акту перевірки (в разі виявлення порушень податкового законодавства), або довідкою (в разі відсутності таких порушень). Акт перевірки – це важливий документ, який фіксує податкове правопорушення платника податків та служить інформаційно-правовим підґрунтям для

ухвалення керівником контролюючого органу рішення щодо платника податків – правопорушника податкового законодавства.

З цієї причини платнику податків надається можливість подати заперечення на акт перевірки. В запереченні платник податків наводить юридичну, економічну аргументацію своєї незгоди з фактами і даними, що викладені в акті перевірки.

До заперечення платник податків вправі долучити додаткові документи на підтвердження своєї позиції щодо спростування інформації, поданій контролюючим органом в акті перевірки. Із такого призначення акту перевірки випливає запитання, чи можна заперечення платника податків віднести до процедур досудового врегулювання податкового спору?

Прямої відповіді податковий закон не дає, але на наш погляд, подання заперечення на акт перевірки, обов'язковий його розгляд контролюючим органом та надання обов'язкової відповіді платнику податків робить цю стадію частиною процедури досудового врегулювання податкового спору.

Цій стадії законодавець приділив значної уваги, прописавши в Податковому кодексі порядок, строки подання заперечення, порядок розгляду та надання відповіді (ст. 56).

Експерти з податкових практик М. Ларіонов та К. Добрева, аналізуючи Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей в податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 465-ІХ, зазначають: «Законодавче закріплення отримали так звані комісії з питань розгляду заперечень – постійно діючий колегіальний орган, що створюватиметься при кожному контролюючому органі. На практиці такі комісії існували й раніше, проте тепер їхній статус врегульований пп. 86.7.1. п. 86.7. ст. 86 ПК України». Крім цього, зазначені експерти звернули увагу на те, що в першій редакції законопроекту (за вищевказаним Законом) була норма, якою платники податків наділялися правом звертатися зі скаргою до Апеляційної ради з питань розгляду скарг платників податків, яка мала

функціонувати при Міністерстві фінансів України. Але очікування останніх (на збільшення кількості податкових повідомлень-рішень, що скасовуються саме в досудовому порядку) не справилися, в ухваленій редакції Закону № 465-IX про Апеляційну раду нічого немає. Мотиви такого законодавчого рішення – невідомі, платників податків чекає розчарування, констатують ці правники [31].

І останнє, на чому б хотілося зупинитися в цьому підрозділі. Ми вже згадували у розділі другому роботи про те, що в світі успішно задіяні не тільки адміністративний та судовий порядки вирішення податкових спорів, а вироблені альтернативні варіанти.

Повторимось, що такі економічно розвинуті країни як Франція, Німеччина використовують додаткові інститути вирішення податкових спорів у вигляді спеціальних адміністративних комісій у сфері оподаткування, які розглядають податкові конфлікти, за результатами такого розгляду приймають та надають платникам податків рішення рекомендаційного характеру.

Саме рекомендаційний характер цих рішень змушує кваліфікувати їх правову природу є «медіаційною». В Україні медіація використовується в деяких сферах суспільного життя, наприклад, у вирішенні спорів в бізнесі, крім спорів, які вже розглядаються судом.

Отже, на сучасному етапі інструментами вирішення податкових спорів в Україні є процедури досудового адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів.

### **3.2. ІНТЕГРАЦІЯ СУЧАСНОГО ДОСВІДУ ПРОВІДНИХ КРАЇН СВІТУ ДО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В МЕЖАХ ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ**

Кожна держава має окремий неповторний шлях напрацювання національного економіко-правового фундаменту, на якому базується, в тому числі, національна податкова практика.



Україна, яка порівняно нещодавно здобула незалежність та отримала як стартову пострадянську правову систему, за три десятиріччя свого історико - економічного розвитку значною мірою трансформувала попередню правову систему, включаючи податкову систему, до сучасного рівня. Але це не виключає, а навпаки, змушує приділяти підвищену увагу наявному світовому досвіду для його врахування в цілях подальшої ефективної розбудови податкової системи. Одним з наріжних елементів податкових відносин є досудове врегулювання податкових спорів між платниками податків та фіскальними органами.

Якщо дослідити правові рішення окремих європейських країн, можливо використати їх наявний досвід у сфері оподаткування та вирішення податкових конфліктів. Саме цей досвід, його відповідні напрацювання та ефективні рішення, український законодавець має використати для модифікації та подальшого розвитку українського законодавства.

Досвід функціонування податкової системи Республіки Франції налічує понад двохсот років, тож стосовно ??? Німеччини. За цей тривалий час законодавці цих країн змогли напрацювати загальну конструкцію оподаткування, дослідити проблемні питання та розробити ефективні механізми їх вирішення. Окрім того, законодавці цих країн шляхом постійного вдосконалення національного законодавства сформували дієві податкові органи та компетентну фінансову систему для розвитку своїх держав.

Цей практичний досвід та його структурні елементи має врахувати український законодавець для вдосконалення і розвитку національної податкової системи, включно з її інститутами.

Крім того, такий досвід має бути врахований українським законодавцем для оновлення існуючих регулятивних норм та нововведень, яких потребує податкова система України.

Сьогодні національне законодавство України потребує вдосконалення процесів оподаткування задля збільшення стабільних грошових надходжень до національних бюджетів та підвищення результативності діяльності фіскальних

органів. «Разом із тим у наукових колах досить активно обговорюється перспектива появи нових процесуальних інститутів у галузі фінансового права» [5, с. 27], складовою якого є податкове право, предметом якого є відносини не тільки з приводу встановлення, зміни та скасування податків, порядку їх справляння (а інколи й примусового стягнення), а й відповідальності за порушення цього порядку, який серед іншого включає механізм досудового врегулювання податкових спорів, які можуть виникати між сторонами податкових правовідносин – платниками податків та контролюючими органами у сфері оподаткування.

В межах такої потреби виникає необхідність у реформуванні податкової системи, податкових органів України, інструментів, що ними використовуються в цілях постійного, своєчасного формування фінансових ресурсів задля забезпечення національного суверенітету, національної безпеки, здійснення соціальної, освітньої, культурної тощо політики держави.

Графік виконання державного бюджету України 2020 року станом на 1 квітня 2020 демонструє суттєвий дефіцит бюджету: «Це майже постійне явище в економіці кожної держави. Зокрема, в Україні це явище хронічне. Для населення наявність дефіциту має опосередковане значення, воно бере участь в поверненні залучених для покриття дефіциту коштів шляхом сплати податків» [50].

Дослідник констатує значну кількість суттєвих проблем у сфері національного оподаткування, таких як:

1. Неефективність окремих процедур нарахування податків;
2. Корупційні правопорушення на рівнях керівних ланок;
3. Зловживання окремих посадових осіб;
4. Певна недовіра до контролюючих органів з боку окремих верств населення;
5. Значна доля оскарження податкових рівень-повідомлень, та як наслідок - перевантаженість спеціальних судів;
6. Невиконання умов суспільного договору;

Вже не перший рік в Україні ведеться наукова дискусія щодо необхідності реформування національної податкової системи, включно з обсягом податків.

Відносно цього країни Європи забезпечили ефективність державного апарату значною частиною за рахунок високих податкових ставок та прозору реалізацію надходжень до бюджету [51].

В цьому контексті, дослідник особисто провів соціальне опитування. На початку 2020 року серед більш, ніж 100 учасників соціальної мережі проведено незалежне опитування, в якому 63% респондентів погодились на підвищення обсягу податків задля збільшення наданих соціальних благ та покращення загальної ефективності державних структур [52].

Залучення та інтеграція світового досвіду в законодавство України, особливо в питаннях вирішення податкових спорів – дуже важливий процес, який потребує нових підходів до напрацювання теоретичної та практичної підготовки.

Окрім того, залучення ефективних практичних рішень є додатковим засобом захисту прав платників податків: «Законодавство України передбачає право кожної особи оскаржити рішення контролюючих органів, якщо вони обмежують права цієї особи» [53, с. 649].

Залучення наявного міжнародного досвіду, інтегрування практичних норм та механізмів мають бути спрямовані на розвиток національної правової системи, її вдосконалення. Як зазначалось дослідниками, «здобутки європейського права на сьогоднішній день є відправною точкою у формуванні правової бази накопичених знань щодо вирішення різноманітних внутрішньополітичних та зовнішньоекономічних проблем країн, які визначили метою подальшого існування вступ до ЕС» [54, с. 13].

До таких практичних інтеграцій можна запропонувати, зокрема, залучення інституту медіації взагалі та податкової медіації конкретно в Україну, про що неодноразово наведено вище. Відповідний законопроект вже було розроблено[22].

До речі, в професійному середовищі стабільно поширюється ідея щодо впровадження медіації: «медіація має сильний потенціал в застосуванні у правовій системі України» [55, с. 293].

Окрім позитивного досвіду інших країн у вирішення податкових проблем, інтеграція міжнародного досвіду також створює інвестиційно-привабливий клімат в країні. Залучення інвестицій – безумовно якісний вплив на економіку, саме яка є важелем розвитку. Але частиною такого інвестиційного клімату є чіткий та працюючим механізм захисту інвестицій, донього, зокрема, належить ефективність досудового вирішення податкових спорів, та відповідно, досудових процедур: «в новітній державній практиці договори про захист інвестицій здобули надзвичайну вагу» [56, с. 406].

Крім побудови сучасного інституту медіації, було б доцільно розглянути питання введення адміністративних комісій, які свого часу довели свою ефективність у Франції (аналог в сучасній Україні – Апеляційні ради).

Цей інститут є складним гібридом між виконавчою та судовою владою. Загальною метою його функціонування є те, що до початку адміністративного оскарження матеріали передаються до спеціальної комісії, яка розглядає справу по суті та виносить рішення-рекомендацію, з врахуванням позиції сторін.

В рамках правового поля України, це - можливість до «прямої» взаємодії між посадовими особами контролюючих органів та платниками податків.

Зазначені комісії досудового рівня формувались багато століть, не тільки у Франції. Наприклад у Великобританії - «зі збільшенням числа випадків, із залученням присяжних, була необхідність та ідея передати декілька однорідних справ відповідним комісіям» [57, с. 29]. Ці комісії діяли окремо від основних судів, але саме на цій платформі виконували функції першочергової оцінки податкового конфлікту.

Окрім позитивного впливу на економіку та податкову систему, з її окремими етапами, використання міжнародного досвіду сприяло б покращенню інтеграційних процесів в Україні.

Відомо, що інтеграційні процеси несуть певні позитивні зміни: «на даному етапі політичного, суспільного та економічного розвитку України адаптація національного законодавства до норм права ЄС має особливу значущість та актуальність, оскільки з цим процесом пов'язане не тільки створення відповідної правової бази для майбутнього вступу до ЄС, а й досягнення інших, важливих для нашої держави цілей» [58, с. 197].

Станом на 2020 рік, українські платники податків вже відчули позитивний вплив від інтегрування міжнародного податкового досвіду в окремі положення податкового законодавства України.

Це стосується, перш за все, умов застосування та використання міжнародних податкових привілеїв: «здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність, суб'єкти господарювання часто стикалися з проблемами подвійного оподаткування» [59, с. 140].

Відповідне інтегрування надає матеріальні блага для платників податків, що стимулює якість та розвиток кожного учасника «згідно з міжнародними договорами, суб'єкти господарської діяльності повністю звільняються від сплати податку певного виду доходу на території іншої країни, або застосується нижча ставка податку, ніж та, що передбачена внутрішнім законодавством» [59, с. 140]. Зазначена дефініція забезпечує українських платників податків можливістю конкурувати на світовій економічній арені з платниками інших країн.

Крім реальних практичних механізмів вирішення податкових конфліктів світовий досвід може бути використаний у прийнятті новел або зміні існуючих національних механізмів чи норм. Тому є сенс дослідження як позитивного, так і негативного тієї чи іншої держави під час запровадження податкових новел або зміненні свого законодавства.

Таких прикладів багато, але є сенс першочергово звернути увагу на досвід США.

З метою збільшення обсягів податків, свого часу, США застосували такий неоднозначний процес, як податкова амністія.

Безумовно, цей досвід стосується не тільки США, а й інших країн: «податкові амністії однаково запроваджувались як у розвинених країнах (Австралії, Австрії, Бельгії, Греції, Ірландії, Іспанії, Італії, Новій Зеландії, Португалії, Фінляндії, Франції та Швейцарії), так і країнах, що розвиваються (Аргентина, Болівія, Еквадор, Індія, Колумбія, Мексика, Панама, Перу, Російська Федерація, Туреччина, Філіппіни, Чилі)» [18, с. 475].

Цей досвід виявився негативним: «у довгостроковій перспективі податкова амністія зменшує добросовісність платників і, як наслідок, зменшує потенційні надходження» [18, с. 474].

Цей досвід має вірогідність реального втілення у практику у вигляді законопроекту та має велику ймовірність реалізації на практиці [60].

В короткостроковій перспективі – це вирішення проблеми з дефіцитом бюджету. Але в довгостроковій – це створення прецеденту та певного негативу для економіки. Що і довів досвід країн, які нещодавно використовували цей інструмент.

І цей досвід дуже важливий для уникнення потенційних податкових спорів, коли платники податку будуть намагатись ухилитись від сплати податків, маючи потенційну можливість узаконити ці кошти.

Тому, крім інтеграції практичних механізмів, до прикладу апеляційних раду Французькій Республіці, або впровадження засобів для уникнення подвійного оподаткування, законодавець має аналізувати та враховувати такі фактори:

- Ефективність всього механізму після впровадження;
- Наслідки для економіки та платників податків в короткостроковій та довгостроковій перспективі;
- Досвід країн, які вже інтегрувати відповідні новели;
- Відповідність законодавству України для уникнення правових колізій.

Цей перелік не є вичерпним, тим більше, що інтеграція світового досвіду може бути як ефективним засобом для покращення податкової системи (або іншої галузі), так і негативним.

Отже, практична інтеграція світового досвіду у широкому розумінні - це можливість для будь-якої держави використати готові соціально-економічні механізми для вирішення конкретних проблем або покращення існуючої правової системи. Безумовно, в світі напрацьовано достатньо практичних рішень, які формувались десятками та навіть сотнями років. Деякі з них на рівні України було б доцільно інтегрувати для своєї молодшої податкової системи.

Такими рішеннями у визнаній світовій практиці є створення апеляційних рад, залучення інструментів медіації, створення нових норм для покращення ефективності законодавства. Але під час запозичення міжнародного досвіду національному законодавцеві необхідно також враховувати додаткові фактори для уникнення негативних наслідків в короткостроковій або довгостроковій перспективі. Окрім того, всі правові новели мають гармонійно узгоджуватись з існуючими українськими нормами чинного законодавства для уникнення проблем колізійного характеру.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

В цій частині роботи на підставі раніше проаналізованих теоретичних засад функціонування податкової системи України та наявного досвіду в такій галузі провідних європейських країн автором надані пропозиції щодо вдосконалення процедур досудового врегулювання податкових спорів в Україні.

В тому числі, враховано позиції провідних українських вчених, які досліджували теоретичні питання здійснення оподаткування в Україні, загальні завдання інституту податкового права.

Автором надано актуальні рекомендації, що базуються на передовому досвіді розвинутих країн Європи, запропоновано використати наявні теоретичні та практичні надбання інших країн у галузі вирішення нашою державою проблемних питань вирішення податкових спорів.

## ВИСНОВКИ

В рамках проведеного дослідження магістрантом вивчені здобутки відомих українських правників, фахівців у галузі дослідження процесу оподаткування, в тому числі податкового спору – його визначення та місця в сучасному правовому полі.

Також автором здійснено детальний аналіз правових систем таких провідних країн, як: Франція, Німеччина. Додатково описано інтеграцію досвіду цих країн до національного законодавства на прикладі Королівства Бельгія.

Досвід цих країн демонструє ефективність колегіальних рад (адміністративних рад) під час здійснення досудового врегулювання, а також функціонування незалежного інституту податкових консультантів.

Розвиток фінансово-правових систем згаданих країн безумовно випереджає українські правові реалії, проте може бути тією чи іншою мірою використаний українським законодавцем. Що стало б надзвичайно корисним для подальшого розвитку теорії і практики досудового врегулювання податкових спорів в Україні, бо саме ці правовідносини стосуються інтересів платників податків.

За результатом здійсненого дослідження стає зрозуміло, що податковий спір – це, в першу чергу, результат конфлікту двох сторін-учасників податкових правовідносин, зі своєю особливістю та специфікою.

Так, при здійсненні досудового врегулювання податкового спору функції третьої сторони виконують податкові органи, але не виключно. Практика європейських країн передбачає додаткову можливість залучення медіатора.

Податковий спір є невід'ємною складовою частиною загального податкового процесу, він потребує постійного вдосконалення механізмів



взаємодії платників податків та уповноважених державних органів під час нарахування та сплати податків.

Досудовий порядок врегулювання податкових спорів – це можливість конструктивної взаємодії державних податкових органів та платників податків, в результаті якої відбувається виконання передбачених чинним законодавством зобов'язань в частині наповнення бюджетів різних рівнів (місцевих, державного).

Використання медіації як практики досудового вирішення податкових спорів має в Україні значну перспективу з урахуванням наявного досвіду в цій галузі провідних країн світу, має суттєво збагатити теорію та практику вітчизняної правової науки.

В цілому, дослідник досяг поставленої мети, що відображено в контексті роботи.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- [1] – Податковий кодекс України: Закон України від 01.02.2020 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.03.2020)
- [2] - Податкові конфлікти: особливості вирішення // Навчальний посібник / редакція Л.В. Трофімової. – К.: КНТ, 2010. – 360 с. ISBN 978-966-373-568-9
- [3] - Саркисов А.К. Конфликты в сфере налоговых отношений: Теория и практика правового разрешения: автореф. Дис. На соискание учен. степени д-ра наук: 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право». – М., 2006. – 472 с. ISBN 5-98647-006-0
- [4] - Маркс К. Капитал / Пер. с нем. – СПб.: Издательская группа «Лениздат», «команда А», 2013. – 512 с. ISBN 978-5-4453-0429-6
- [5] - Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: монографія / Є.А. Усенко. – Х.: Право, 2011. – С. 184. ISBN 978-966-458-236-7
- [6] - Адміністративна юстиція в Україні [Текст] : навч. посібник / Г. О. Пономаренко [та ін.] ; ред. А. Т. Комзюк. - К. : Прецедент, 2009. - 198 с. - (Юридична бібліотека). - ISBN 978-966-520-128-1
- [7] - Дєєва Н.М., Редіна Н.І., Дулік Т.О. та ін. Оподаткування в Україні: Навч. Посіб. / За ред. Н.І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 544 с. ISBN 978-966-364-846-0
- [8] - Ногина, О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. Издательство «Питер». 2002. – 160 с. ISBN 5-94723-104-2
- [9] - Олександр Кравчук. Кому на руку податки в Україні: європейські моделі та можливі альтернативи. Спільне: журнал соціальної критики. 2018. URL: <https://commons.com.ua/uk/komu-na-ruku-podatki-v-ukrayini-yevropejski-modeli-ta-mozhlivi-alternativi/> (дата звернення 07.05.2020).
- [10] – Податкова система: підручник / З. С. Варналій, М. В. Романюк. – Київ: Знання України, 2019. – 567 с. ISBN 978-966-316-443-4
- [11] – Павло Чернишук. У Києві обговорили питання застосування податкового законодавства при вирішенні податкових спорів. Юридична газета. 2020. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/u-kievi-obgovorili-pitannya-zastosuvannya>

podatkovogo-zakonodavstva-pri-virishenni-podatkovih-sporiv.html (дата звернення: 07.04.2020).

[12] - Державна податкова служба України // [Електронний ресурс] - Інформація щодо оскаржень рішень станом. 2019. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/400717.html> (дата звернення: 08.05.2020)

[13] - ЛІГА:ЗАКОН // [Електронний ресурс] - Новини: Сущестующая налоговая система сложная, непонятная, субъективная и коррупционная – Яресько. 2015. URL: [https://buh.ligazakon.net/news/138738\\_sushchestvuyushchaya-nalogovaya-sistema-slozhnaya-neponyatnaya-subektivnaya-i-korrupsionnaya--yaresko](https://buh.ligazakon.net/news/138738_sushchestvuyushchaya-nalogovaya-sistema-slozhnaya-neponyatnaya-subektivnaya-i-korrupsionnaya--yaresko) (дата звернення 07.05.2020).

[14] - Ковтунович Наталія Леонідівна. податкові спори: особливості класифікації// [Електронний ресурс]. - Науково-дослідний інститут фіскальної політики. 2018. URL: <https://www.ndifpr.com/1345/> (дата звернення 07.05.2020).

[15] - Цивільний кодекс України: Закон України від 28.04.2020 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 12.05.2020).

[16] - Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: Монографія. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с. ISBN 978-966-373-568-9

[17] - Катерина Дробязко. ЛІГА:ЗАКОН // [Електронний ресурс] - Єдність судової практики – головна запорука довіри суспільства до судової влади. 2016. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analytics/152874\\_dnst-sudovo-praktiki--golovna-zaporuka-dovri-susplstva-do-sudovo-vladi](https://jurliga.ligazakon.net/analytics/152874_dnst-sudovo-praktiki--golovna-zaporuka-dovri-susplstva-do-sudovo-vladi) (дата звернення 10.05.2020).

[18] - Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: наук. – практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай. – Київ: Юрінком Інтер, 2017. – 776 с. ISBN 978-966-667-686-6

[19] - Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15> (дата звернення: 12.05.2020).

[20] - Теория юридического процесса / Бенедик И.В., Горшенев В.М., Крупин В.Г., Мельников Ю.И., и др.; Под общ. ред.: Горшенев В.М. - Харьков: Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. - 192 с URL: <http://lawlibrary.ru/izdanie3705.html>

- [21] – ЛІГА:ЗАКОН // [Електронний ресурс] - Медіація в податкових спорах, аналітика. 2014. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/110779\\_mediatsiya-v-nalogovykh-sporakh-pochemu-by-i-net](https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/110779_mediatsiya-v-nalogovykh-sporakh-pochemu-by-i-net) (дата звернення 16.04.2020).
- [22] - Проект Закону України «Про медіацію» №3665 від 17.12.2015 URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=57463](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57463) (дата звернення 16.04.2020).
- [23] - Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія / Руслана Гаврилюк. – Чернівці : Чернівецький нац. Ун-т, 2014. – 636 с. ISBN 978-966-423-322-1
- [24] - Тарле Е. В. Наполеон. — М.: Государственное издательство политической литературы, 1942. — 368 с.
- [25] - Моруа А. История Франции / Андре Моруа ; пер. с фр. А. Серебрянниковой. - М. Колибри, : "Азбука-Аттикус", 2019. — 704 с. — ISBN 978-5-389-09765-0
- [26] - WORLDTAXES // [Електронний ресурс]: Налоги в мире. Налоговая система Франции. 2020. URL: <http://worldtaxes.ru/nalogi-v-evrope/nalogovaya-sistema-frantsii/> (дата звернення: 06.04.2020).
- [27] - Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. – К.: ІВЦ ДПА України; Х.: Фактор, 2008. – 560 с. ISBN 978-966-312-862-7
- [28] - Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн: [Навч. посіб. для студ. вузів] / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. — К. , 2004. — 205 с
- [29] – Державна фіскальна служба України. Щодо порядку оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному або судовому порядку. 2020. URL: <http://dn.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-319290.html> (дата звернення 16.04.2020).
- [30] – Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. Посібник. / С.В. Буряк, П.В. Мельник, Ф.О. Ярошенко [та ін.]; за заг. ред. С.В. Буряка. – К.: Юрінком Інтер, 2009. – 800 с. ISBN 978-966-667-361-2
- [31] – Ларіонов М., Добрева К. Першим скаржникам приготуватися: новели у процедурі оскарження результатів податкових перевірок. Юридична газета. 2020. № 3 (709).

URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/pershim-skarzhnikam-prigotuvatisya-noveli-u-proceduri-oskarzhennya-rezultativ-podatkovih-perevirok.html>

(дата звернення: 04. 04.2020).

[32] – Судова влада в Україні // [Електронний ресурс]: Про стан правосуддя в Україні. 2018. URL: <https://court.gov.ua/sudova-vlada/969076/45678456345656>

[33] - Андрій Гурков, Максим Сидоржевський. Deutsche Welle // [Електронний ресурс]: Чому Німеччина настільки успішна країна. 2016. URL: <https://p.dw.com/p/2UxsC>

[34] - Державна фіскальна служба України // [Електронний ресурс] - Світовий досвід оподаткування: Німеччина. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany/> (дата звернення: 24.04.2020).

[35] - Закон і Бізнес // [Електронний ресурс] - Податкові консультанти: чи готова Україна «копіювати» досвід ФРН. 2016. URL: [https://zib.com.ua/ua/122992-podatkovi\\_konsultanti\\_chi\\_gotova\\_ukraina\\_kopiyuvati\\_dosvid\\_f.html](https://zib.com.ua/ua/122992-podatkovi_konsultanti_chi_gotova_ukraina_kopiyuvati_dosvid_f.html) (дата звернення: 24.04.2020).

[36] - Резнікова В. Податкові консультанти в Німеччині. ГО «Інститут податкових реформ». 2016. URL: <https://ngoipr.org.ua/blog/podatkovi-konsultanti-v-nimechchini/> (дата звернення: 25.04.2020).

[37] - Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А., Криницький І. Є., Кучерявенко М. П. (ред.). Податкове право: Навчальний посібник / К. : Юрінком Інтер, 2003.- 400 с. URL: <http://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/383>

[38] - Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014р. № 236. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 12.05.2020).

[39] - Теория юридического процесса / Бенедик И.В., Горшенев В.М., Крупин В.Г., Мельников Ю.И., и др.; Под общ. ред.: Горшенев В.М. - Харьков: Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. - 192 с URL: <http://lawlibrary.ru/izdanie3705.html>

[40] – Державна фіскальна служба України // [Електронний ресурс] - Конституційний обов'язок громадян сплачувати податки. 2020. URL:

<http://km.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-241305.html> (дата звернення: 12.05.2020).

[41] – Interim Report of the tax law review committee on the tax appeals. – 1996. – 141p. –

URL: <https://www.ifs.org.uk/comms/comm58.pdf> (дата звернення: 25.04.2020).

[42] - Jurimex// [Електронний ресурс]: Податківці та платники податків. Історія найвідданішої ненависті. URL: <http://jurblog.com.ua/2015/03/podatkiivtsi-ta-platniki-podatkiv-istoriya-nayviddanishoyi-nenavisti/> (дата звернення: 11.05.2020).

[43] - Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. - Organisation for Economic Co-operation and Development. // [Електронний ресурс]. 2019. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (дата звернення: 26.04.2020)

[44] - Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Ч. 1. – М.: Юрлитинформ, 2012. -512 с. ISBN 978-5-4396-0114-1

[45] - Декларація про державний суверенітет України. Верховна Рада УРСР; Декларація від 16.07.1990 № 55-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12> (дата звернення: 11.05.2020).

[46] - Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами Закон України від 21.12.2000 № 2181-III URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> (дата звернення: 12.05.2020).

[47] - Про податок на додану вартість. Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.05.2020).

[48] - Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. - Х. : Право, 2011. - Ч. 1. - 704 с. ISBN 978-966-458-219-0

[49] - Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів. Міндоходів України; Наказ, Порядок від 25.12.2013 № 848 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0099-14> (дата звернення: 12.05.2020).

[50] – МінфінМедіа // [Електронний ресурс] - Державний бюджет України. 2020. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/> (дата звернення: 01.05.2020).

[51] – The World Bank Group // [Електронний ресурс] - GDP (current US\$) – France. 2018. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?locations=FR> (дата звернення: 01.05.2020).

[52] - Telegra.ph // [Електронний ресурс] - Співвідношення розміру податків до отриманих соціальних благ. 2020. URL: <https://telegra.ph/Sp%D1%96vv%D1%96dnoshennya-rozm%D1%96ru-podatk%D1%96v-do-otrimanih-soc%D1%96alnih-blag-05-04> (дата звернення: 04.05.2020).

[53] - Баулін О.В., Лебідь В.І., Матвеев П.С., Пожидаєва М.А. Адвокатський іспит: підготовчий курс: Навч. Посіб. – 3-тє видання, доповн. І перероб. – К.: Алерта, 2016. – 772 с. ISBN 978-617-566-337-0

[54] - Заєрко Ю. Г., Мірза А.О. Актуальність використання мідіації у цивільному процесі. Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права: Матеріали VII Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих вчених 4-5 грудня 2015 рік / За заг. ред. В.І. Карплюка та О.Л. Соколенко. – Дніпропетровськ, 2015. – 315 с.

[55] - Голод К.Д. Актуальні проблеми міжнародного приватного права в аспекті адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Сучасна цивілістика: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції (28-29 квітня 2016р., м. Одеса) / відп. за вип. А.О. Неугодніков. – Одеса : Юридична література, 2016. – 664 с. ISBN 978-966-419-254-2

[56] - Матіас Гердеген. Міжнародне право / Пер. з німецької. – К.: «К.І.С.», 2011. – 516 с. ISBN 978-966-2141-83-2 (укр).

[57] - Гейнце Р. Очерк англійського судоустройства в зв'язи з судом присяжних [текст] / Р. Гейнце. – Киев: Центр учебной литературы, 2017. – 152 с. ISBN 978-611-01-0867-6

[58] - Коваленко Н.О. Адаптація права України до права Європейського Союзу. Україна в євроінтеграційних процесах: проблеми і перспективи: Тези доповідей 2-ї(2005р.), 3-ї(2006р.), 4-ї(2007р.) Міжнародних науково-практичних конференцій, присвячених пам'яті першого президента МНГУ академіка Юрія

Бугая ./ Упорядник Л.П. Каліберта. – К.: Вид-во МНТУ, 2007. – 344 с. ISBN 978-966-96270-9-5

[59] - Бернацький Ю.А. Застосування міжнародного досвіду щодо користування міжнародними податковими привілеями. Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: Тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, 23-24 листопада 2007 року / Науково-дослідницький інститут фінансового права. – К.: ПП «Укртехнопрінт», 2007. – 410 с. ISBN 978-966-337-108-5

[60] – ЛІГА:ЗАКОН // [Електронний ресурс] - Аналітика: Оприлюднено законопроект про податкову амністію. 2019. URL: [https://biz.ligazakon.net/ua/news/189120\\_oprilyudneno-zakonoproekt-pro-podatkovu-amnstyu](https://biz.ligazakon.net/ua/news/189120_oprilyudneno-zakonoproekt-pro-podatkovu-amnstyu) (дата звернення 06.05.2020).

[61] - Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (дата звернення: 11.05.2020)

[62] – П. Орел. БухгалтеріяЮА // [Електронний ресурс] Спори з ДФС: які рішення оскаржуються в суд. №15. 2019. URL: <https://buh-ua.com.ua/uk/doc/54382/spory-s-gfs-kakie-reshenija-obzhalujutsja-v-sude> (дата звернення: 11.05.2020)

[63] - Проценко Т.О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – 586 с. ISBN 966-337-050-5