

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.5.20>**Олександр Бондаренко,***здобувач наукового ступеня доктора юридичних наук  
Науково-дослідного інституту публічного права*

## АДМІНІСТРАТИВНА ФОРМА ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

*У статті на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України досліджено адміністративну форму вирішення податкового спору. Визначено переваги та недоліки такої форми вирішення спору. Наголошено, що необхідно запровадити в якості альтернативи розгляду податкового спору в адміністративному порядку переговорну форму, яка б давала змогу сторонам врегулювати спірне відношення шляхом взаємних домовленостей і погоджень.*

**Ключові слова:** спір, податковий спір, адміністративна форма, правове регулювання, законодавство, медіація.

**Постановка проблеми.** Вирішення податкового спору є складним правовим явищем, яке включає велику кількість елементів, серед яких важливе місце займають форми і способи розв'язання даного спору, вивчення яких дозволяє з'ясувати, в якому вигляді та яким чином це відбуваються. Форма – це поняття, що застосовується для позначення зовнішнього вигляду, в якому виражається, існує певна суть, зміст (як матеріальний, так і нематеріальний). Форма відображає те, яким чином організовано систему, об'єкт, предмет, дію, думку тощо. У зв'язку із цим поняття форми знаходить своє подальше продовження і в таких категоріях, як структура, порядок, організація [1, с. 519], і досить часто застосовується як взаємозамінні.

У правознавстві поняття форми використовується досить часто, як правило, у складі різного роду понятійно-термінологічних конструкцій, таких як: форма правління, яка являє собою спосіб організації державної влади, порядок утворення та діяльності державних органів, компетенція і взаємозв'язок між собою, а також взаємовідносини з населенням країни (ступінь участі населення в їхньому формуванні) [2]; форми управління, які являють собою, як пише О.І. Остапенко, зовнішній практичний прояв конкретних дій, що здійснюються органами державної виконавчої влади з метою і в процесі виконавчої та розпорядчої діяльності [3, с. 83]. А бо ж, як пише В.К. Колпаков, форми управління в найзагальнішому вигляді – це той чи інший спосіб зовнішнього вираження (оформлення) змісту цієї діяльності [4, с. 198]. На думку Д.М. Павлова, форма державного управління – зовнішньо виражена дія, волевиявлення виконавчо-розпорядчого органу (посадової особи), здійснюване в рамках режиму законності та його компетенції для

досягнення управлінської мети [5, с. 62]; форми державно-управлінської діяльності – зовнішні, постійні й типізовані вияви практичної активності державних органів щодо формування й реалізації управлінських цілей і функцій та забезпечення їх власної життєдіяльності [6, с. 418]; форми взаємодії, які В.М. Тертишник тлумачить як спосіб організації, включають у себе комплекс способів і прийомів взаємодії, систему зв'язків і правовідносин, суб'єктів, які взаємодіють між собою [7, с. 6].

У правовій сфері термін форма використовується, як правило, для відображення того вигляду, в якому існують та функціонують ті чи інші правові явища, процеси, того способу, в який вони організовані. Як ми відзначали вище, чинне законодавство дозволяє виокремити дві основні форми вирішення податкових спорів: адміністративну та судову. На жаль, рамки представленої наукової праці не дають нам змогу розкрити всі вказані вище форми, а тому ми приділимо детальну увагу лише адміністративній формі, яка в останні роки набуває все більшої популярності.

**Стан дослідження.** Окремі проблемні питання щодо форм вирішення податкових спорів були предметом дослідження в наукових працях багатьох науковців. Зокрема, їм приділяли увагу: М.В. Кравчук, А.Б. Лисюткин, Т.А. Христюк, Ю.П. Сурмін, В.Д. Бакуменко, А.М. Михненко, М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова, В.М. Кириченко, О.М. Куракін та багато інших. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в юридичній літературі відсутнє комплексне дослідження, присвячене саме адміністративній формі вирішення податкових спорів.

Саме тому **метою** статті є розглянути адміністративну форму вирішення податкового спору, а також визначити її переваги та недоліки.

**Виклад основного матеріалу.** Адміністративна форма вирішення податкового спору передбачає участь у даному процесі адміністративного юрисдикційного органу, в якості якого виступає вищестоящий контролюючий орган по відношенню до того, рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються. Так, відповідно до Наказу Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916 скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів у місті Києві та областях, міжрегіональних територіальних органів. 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. 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 [8].

У наукових колах висловлюються різні точки зору з приводу доцільності існування поряд із судовою адміністративною формою захисту прав, свобод і законних інтересів осіб, зокрема шляхом оскарження рішень дій, бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Так, наприклад, О.Г. Циганов у своїх дослідженнях відмічає, що адміністративне оскарження ні в якому разі не можна розцінювати як обмеження права на правовий захист. Воно, навпаки, є додатковою гарантією захисту прав та законних інтересів приватної особи. Водночас, як наголошує дослідник, дана форма, безперечно, вимагає розвитку. Погоджуючись із думкою В.І. Полоховича, О.Г. Циганов наголошує, що необхідна більша уніфікація загальних рис процедури адміністративного оскарження, чітке визначення етапів проходження скарги особи, переліку можливих варіантів рішень, обов'язків посадових осіб з інформування скаржника про наслідки та процедури тощо [9, с. 14]. Право на загальне адміністративне оскарження є необмеженим, невідчужуваним правом громадян. Кожна приватна особа може подати скаргу, коли вона вважає, що рішення чи дії

органів публічної влади (посадових осіб) є неправомірними й порушують права, свободи чи законні інтереси [10]. С.І. Агафонов акцентує увагу на тому, що ефективність адміністративно-правового захисту прав громадян і юридичних осіб проявляється в оперативності вирішення справи, в оперативності виправлення помилок та ін. [11, с. 183]. Досить змістовно думку щодо адміністративно-правової форми захисту висловив М.В. Лошицький, який пише, що, не применшуючи значення судового захисту прав особи, варто відзначити важливість збереження та оновлення інституту адміністративного оскарження. До прямих переваг адміністративного оскарження над судовим можна зарахувати його економічність, оперативність, меншу формалізованість. До речі, ефективне адміністративне оскарження суттєво зменшує навантаження й на судову владу. Показовим у цьому сенсі є іноземний досвід. Наприклад, у ФРН адміністративне оскарження є обов'язковою стадією, але, навіть попри значне «відсіювання» багатьох потенційних судових спорів ще на стадії адміністративного оскарження та принципово відмінні фінансові можливості наших країн, позивачі в адміністративних судах Німеччини чекають слухання справи місяцями, а то й роками. Необхідно зважати на економічний аспект нашого життя, адже ефективність судового захисту значною мірою залежить від його своєчасності. Переважно в порядку адміністративного оскарження є можливість переглянути рішення на предмет його доцільності. Крім того, необхідно пам'ятати, що суд, навіть визнавши оскаржуване рішення незаконним, не може прийняти позитивне рішення замість адміністративного органу, й особа ще чекатиме, поки орган виконає судові рішення і прийме відповідний адміністративний акт. У цьому сенсі адміністративне оскарження є додатковою гарантією захисту прав і законних інтересів особи [12, с. 71; 13, с. 175; 14, с. 206–207; 15]. С.П. Кучер, розмірковуючи безпосередньо про вирішення конфліктних ситуацій у податковій сфері, зазначає, що досудовий, або адміністративний порядок оскарження актів податкових органів нормативного характеру, дій (бездіяльності) посадовців податкових органів має ряд переваг над платника податків: по-перше, це простота і оперативність розгляду; по-друге, відсутність сплати державного мита; по-третє, можливість визначити позицію вищестоящого податкового органу [16].

В.О. Курило, розмірковуючи над необхідністю і корисністю адміністративних процедур для вирішення податкових спорів, посилається на досвід провідних зарубіж-

них держав, де дана форма використовується дуже активно. Так, зазначає правник, завдяки чіткому налагодженому механізму досудових (адміністративних) процедур із вирішення спірних податкових правовідносин тільки незначна частка спорів у відповідній державі надходить на розгляд до судових органів. Наприклад, специфічність адміністративних процедур із розгляду податкових спорів у Великобританії полягає в тому, що в рамках її правової системи передбачено першу та другу адміністративну інстанцію розгляду спірних податкових правовідносин. Адміністративними органами, які уповноважені на розгляд податкових спорів, є спеціальні трибунали, до сфери компетенційних повноважень яких входить виключно здійснення розгляду податкових спорів, які виникають між публічно-владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом) та правовобов'язаним суб'єктом податкових відносин (платником податків) [17].

А.С. Захаров у своїх працях також відмічає важливість адміністративної форми вирішення спорів у податковій сфері, при цьому він підкреслює, що ефективність позасудового механізму відстоювання прав платників податків безпосередньо залежить від сумлінності виконання ними обов'язків, встановлених чинним законодавством про податки і збори. Сумлінність припускає неухильне виконання платником податків, платником зборів, податковим агентом усієї системи формальностей і вимог [18, с. 16].

Отже, аналіз наукових позицій цих та інших дослідників, а також відповідного зарубіжного досвіду досить переконливо свідчить про те, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків. Її очевидними перевагами є:

1) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги;

2) дешевизна, оскільки використання даної форми не передбачає необхідності сплати скажником якихось обов'язкових зборів;

3) оперативність вирішення справи. Законодавством передбачено, що контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Керівник контролюючого орга-

ну (заступник керівника або інша уповноважена посадова особа) може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад двадцятиденний строк, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення визначеного строку [8]. При цьому слід відмітити, що законодавство, передбачаючи можливість продовження строків вирішення справи контролюючим органом, втім, не встановлює хоча б приблизного переліку умов, обставин, наявність яких обґрунтовує правочинність подовження цих строків. Така ситуація, на нашу думку, створює сприятливі підстави для штучного затягування вирішення спору, наприклад, із метою тиску на скажника; надання контролюючим органам рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються, більше часу для «вигадування» обґрунтування такої своєї поведінки. Переконані, що дана прогалина має бути усунена шляхом визначення конкретних фактичних умов чи обставин, наявність яких є підставою для продовження вищезгаданих строків. Разом із тим як важливу позитивну гарантію прав скажника слід відзначити, що згідно із чинним законодавством, 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 із дня, що настає за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (заступника керівника або іншої уповноваженої посадової особи) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку [8]. Для порівняння суд має розпочати розгляд справи по суті не пізніше ніж через шістьдесят днів із дня відкриття провадження у справі, а у випадку продовження строку підготовчого провадження – не пізніше наступного дня з дня закінчення такого строку. По суті справа розглядається судом протягом тридцяти днів із дня початку розгляду справи по суті. У випадку використання спрощеного позовного провадження суд розглядає справу протягом розумного строку, але не більше шістдесяти днів із дня відкриття провадження у справі. Розумний строк у КАС України визначено як найкоротший строк розгляду і вирішення адміністративної справи, достатній для надання своєчасного (без

невиправданих зволікань) судового захисту порушених прав, свобод та інтересів у публічно-правових відносинах [19];

4) зменшує навантаження на судову владу, а також дозволяє скаржнику, якщо адміністративне вирішення справи не задовольнило його інтереси і він має намір звернутися за вирішення спору до суду, більш ретельно та змістовно підготуватися до судового розгляду. Адже після адміністративної процедури йому (скаржнику) у значній мірі вже відома позиція і доводи контролюючого органу як сторони спору.

Разом із тим не можна не звернути увагу на те, що адміністративна форма має певні недоліки, основними серед яких є те, що:

1) по-перше, юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору, і має по відношенню до останнього організаційно-управлінські повноваження. Така ситуація, враховуючи досить невисокий рівень правової свідомості, правової та професійної культури державних службовців у нашій державі, а також існування у владних структурах так званої кругової поруки, дає суттєві підстави сумніватися в тому, що дана форма забезпечує неупереджене та об'єктивне вирішення спору;

2) по-друге, недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори. Це, зокрема, зумовлено тим, що вирішення податкових спорів є супутньою, а не основною функцією тих адміністративних органів, до компетенції яких належить їх розв'язання;

3) по-третє, досить загальний підхід до правового врегулювання порядку реалізації даної форми, що зумовлює наявність у ньому певних прогалин та інших недоліків.

Що стосується способів вирішення податкового спору в межах адміністративної форми, то він фактично один – це проведення розгляду справи в засіданні (закрито чи відкрито). Ніяких інших способів вирішення спірної ситуації між платником податків і контролюючим органом – наприклад, шляхом переговорів – у чинному законодавстві не передбачено. Єдине, що передбачено адміністративним порядком, – це можливість скаржника повністю або частково відкликати скаргу.

### Висновки

Ураховуючи зазначене, переконані, що необхідно запровадити в якості альтернативи розгляду податкового спору в адміністративному порядку переговорну форму, яка б давала змогу сторонам врегулювати спірне відношення шляхом взаємних домовленос-

тей і погоджень. Дані переговори мають відбуватися за участю третього безстороннього учасника справи, який неупереджено спостерігатиме за ходом переговорів і фіксуватиме їх результати. У світовій практиці такий інститут отримав назву медіації, а суб'єкт, який допомагає сторонам віднайти спільне рішення, – медіатор. Зауважимо, що останній (медіатор), на відміну від юрисдикційних органів, безпосередньо не вирішує спору, а виступає посередником, який консулює сторони з метою знаходження ними між собою порозуміння з приводу обставин справи і вичерпання предмету спору.

### Список використаних джерел:

1. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. 7-е изд. Москва: «Республика», 2001. С. 720.
2. Правознавство: навчальний посібник / О.Л. Кириленко, Ю.І. Римаренко, Л.І. Мозковий. Київ: ВД «Професіонал», 2007. 400 с.
3. Адміністративне право України. Загальна частина: навчальний посібник / В.В. Новиков та ін.; за редакцією Остапенка О.І. Львів: Львівський інститут внутрішніх справ, 2001. 320 с.
4. Колпаков В.К., Кузьменко О.В. Адміністративне право України: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 544 с.
5. Павлов Д.М. Адміністративне право: Загальна частина: Конспект лекцій. Київ: МАУП, 2007. 136 с.
6. Енциклопедичний словник з державного управління / уклад.: Ю.П. Сурмін, В.Д. Бакуменко, А.М. Михненко та ін.; за ред. Ю.В. Ковбасюка, В.П. Трошинського, Ю.П. Сурміна. Київ: НАДУ, 2010. 820 с.
7. Тertyшник В.М., Слинько С.В. Взаємодія слідователя з іншими підрозділами ОВД при расследовании преступлений. Харьков. 1995.
8. Наказ Міністерства України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.
9. Полухович В.І. Удосконалення законодавства з питань оскарження в адміністративному порядку. *Проблеми удосконалення адміністративного законодавства у світлі завдань адміністративної реформи в Україні (наукова доповідь)* / ред. В.Б. Авер'янова. Київ: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2004. С. 14-15.
10. Циганов О.Г. Адміністративне оскарження як важливий засіб забезпечення законності при наданні адміністративних послуг у сфері правоохоронної діяльності. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка*. 2016. Вип. 1. С. 207-216. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlduvs\\_2016\\_1\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlduvs_2016_1_24).
11. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 1. С. 181-186.

12. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упорядник В.П. Тимошук. Київ : Факт, 2003. 496 с.

13. Кисіль Л.Є. Нагальні завдання удосконалення адміністративного оскарження. *Часопис Київського університету права*. 2011. № 4. С. 174-179.

14. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. Київ : Факт, 2003. 384 с.

15. Лошицький М.В. Адміністративне оскарження як спосіб захисту прав громадян у діяльності органів публічної адміністрації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2015. Вип. 31(2). С. 146-150. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr\\_2015\\_31%282%29\\_\\_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_31%282%29__35).

16. Кучер С.П. Досудебное регулирование споров, возникающих по инициативе налогоплательщиков. *Налоговые споры*. 2004. № 2. С. 107-111.

17. Курило В.О. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів: зарубіжний досвід. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2016. № 3. С. 149-154. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs\\_2016\\_3\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2016_3_23).

18. Захаров А.С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ. *Налоговые споры: теория и практика*. 2004. № 3. С. 16-18.

19. Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 року № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, ст. 436). URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

*В статье на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины исследована административная форма решения налогового спора. Определены преимущества и недостатки такой формы решения спора. Отмечено, что необходимо ввести в качестве альтернативы рассмотрения налогового спора в административном порядке переговорную форму, которая бы позволяла сторонам урегулировать спорные отношения путем взаимных договоренностей и согласований.*

**Ключевые слова:** спор, налоговый спор, административная форма, правовое регулирование, законодательство, медиация.

*In the article, on the basis of analysis of scientific views of scientists and norms of the current legislation of Ukraine, the administrative form of the solution of tax dispute is investigated. The advantages and disadvantages of this form of dispute resolution are determined. It has been stressed that it is necessary to introduce, as an alternative to consideration of a tax dispute, an administrative procedure for negotiating the form, which would allow the parties to settle the controversial attitude through mutual agreements and approvals.*

**Key words:** dispute, tax disputes, administrative form, legal regulation, legislation, mediation.