

УДК: 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.84.3.31>

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ ОБОВ'ЯЗКОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО (ДОСУДОВОГО) УРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНФЛІКТУ

Угольков Є.О.,

аспірант Київського університету права НАН України

ORCID: 0009-0001-5207-5309

Угольков Є.О. Окремі аспекти впровадження обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту.

В умовах сьогодення надмірне завантаження адміністративних судів України є причиною досить тривалого розгляду податкових спорів, відтак у суспільстві наявний запит на пошук та застосування альтернативних механізмів вирішення спорів між податковим органом та платником податків, який забезпечить розвантаження судів та оперативний захист прав платників податків.

Одним із таких способів у цій статті пропонується впровадження обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту, як одного із способів забезпечити більш швидкий та оперативний спосіб захисту прав платників податків.

Порівняльний аналіз статистичних показників ДПС України та адміністративних судів свідчить про те, що більшою мірою платники податків звертаються за захистом відразу до судових органів без застосування права на досудове оскарження.

Серед чинників, які спонукають платників податків ігнорувати право на адміністративне оскарження, можна виділити «формальний підхід» контролюючого органу до розгляду скарг платників податків та дискреційне право ДПС України збільшувати суму грошового зобов'язання.

Відтак, перед запровадженням обов'язкового адміністративного (досудового) оскарження необхідним є внесення змін до законодавства України, які усунуть такі негативні чинники для платників податків.

Загалом, обов'язкове адміністративне (досудове) оскарження податкового конфлікту має деякі переваги над судовим вирішенням спору, зокрема це процесуальна простота ініціювання вирішення податкового конфлікту, відсутність обов'язкового платежу та економія часу.

Варто зауважити, що зарубіжний досвід свідчить про значну ефективність обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту.

Таким чином, запровадження обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту може позитивно вплинути на захист прав платників податків та сприяти вирішенню однієї із актуальних проблем у суспільстві – розвантаження адміністративних судів.

Ключові слова: Рішення податкового органу, оскарження, податковий конфлікт, досудове оскарження.

Ugolkov E.O. Certain aspects of the introduction of mandatory administrative (pre-trial) tax conflict settlement.

In today's conditions, the excessive workload of the administrative courts of Ukraine is the reason for the rather long consideration of tax disputes, therefore there is a demand in society for the search and application of alternative mechanisms for resolving disputes between the tax authority and the taxpayer, which will ensure the relief of the courts and the prompt protection of the rights of taxpayers.

One of these methods is proposed in the article to introduce a mandatory administrative (pre-trial) settlement of the tax conflict, as one of the ways to ensure a faster and more efficient way to protect the rights of taxpayers.

A comparative analysis of statistical indicators of the DPS of Ukraine and administrative courts shows that, to a greater extent, taxpayers apply for protection immediately to judicial authorities without applying the right to pre-trial appeal.

Among the factors that encourage taxpayers to ignore the right to an administrative appeal, one can single out the «formal approach» of the controlling body to the consideration of taxpayer complaints and the discretionary right of the DPS of Ukraine to increase the amount of the monetary obligation.

Therefore, before introducing a mandatory administrative (pre-trial) appeal, it is necessary to make changes to the legislation of Ukraine that will eliminate such negative factors for taxpayers.

In general, a mandatory administrative (pre-trial) appeal has some advantages over the judicial resolution of the dispute, in particular, it is the procedural simplicity of initiating the resolution of the tax conflict, the absence of a mandatory payment, and saving time.

It is worth noting that foreign experience shows the significant effectiveness of mandatory administrative (pre-trial) tax conflict settlement.

Thus, the introduction of mandatory administrative (pre-trial) settlement of the tax conflict can have a positive effect on the protection of the rights of taxpayers and contribute to the solution of one of the urgent problems in society - the relief of administrative courts.

Key words: Decision of the tax authority, appeal, tax conflict, pre-trial appeal.

Постановка й обґрунтування актуальності проблеми. В умовах діючого надмірного навантаження на адміністративні суди України, що позначається на швидкості розгляду податкових спорів, особливу актуальність набуває застосування альтернативних ефективних способів вирішення податкових конфліктів з метою захисту прав та інтересів платників податків.

Одним із таких способів є оскарження рішень податкового органу у адміністративному (досудовому) порядку.

Метою дослідження є аналіз можливості впровадження обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту як механізму який забезпечить розвантаження адміністративних судів та швидкий захист прав платників податків.

Стан опрацювання проблематики. Юридичні аспекти досудового урегулювання спорів були предметом дослідження наукових праць І. Лещух, Р. Паславської, Є. Усенко та ін.

Зважаючи на наукові результати з цього напрямку, багато аспектів потребують більш ґрунтовного аналізу.

Виклад основного матеріалу. Загальновизнаним є право платника податків захищати своє порушене право шляхом звернення до компетентного органу.

Таке твердження кореспондується з прямою дією частини 6 статті 55 Конституції України, відповідно до якої кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [1].

Способи захисту прав поділяються на судові та позасудові.

Судовий захист порушеного права чи свободи особи є основною державною гарантією дотримання і охорони прав і свобод, а також у свою чергу одним і цих самих фундаментальних прав особи.

Позасудовий захист передбачає можливість для особи в цілях захисту порушених прав і свобод звертатися з вимогами безпосередньо до порушника або шляхом звернення із заявами чи клопотаннями до компетентних органів та державних і недержавних установ [6].

Право платника податків захищати своє порушене право у сфері податкових правовідносин прямо передбачене Податковим кодексом України (далі по тексту – «ПК України»).

Зокрема, відповідно до пунктів 56.1 та 56.2 статті 56 ПК України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [2].

Норми діючого законодавства не передбачають обов'язок платника податків до моменту звернення з позовною заявою до суду застосовувати адміністративний (досудовий) порядок оскарження рішення податкового органу.

Тобто, платник податків може обрати два шляхи:

- або спочатку звернутись зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня, а вже потім до суду (у разі якщо рішення про результати розгляду скарги не відповідає інтересам платника податків);

- або відразу до суду (без застосування адміністративного (досудового) порядку оскарження).

Щодо оскарження рішення контролюючого органу у судовому порядку, варто зауважити, що процесуальним законом визначено процесуальні строки розгляду справи у суді:

- згідно частини 4 статті 173 КАС України, підготовче провадження має бути проведене протягом шістдесяти днів з дня відкриття провадження у справі;

- статтею 193 КАС України, визначено, що суд має розпочати розгляд справи по суті не пізніше ніж через шістдесят днів з дня відкриття провадження у справі, а у випадку продовження строку підготовчого провадження - не пізніше наступного дня з дня закінчення такого строку, та суд має розглянути справу по суті протягом тридцяти днів з дня початку розгляду справи по суті [3].

Проте, в умовах сьогодення адміністративні суди не в змозі забезпечити дотримання процесуальних строків, визначених КАС України. Так, відповідно до офіційних інформаційно-аналітичних звітів [14], впродовж останніх років у адміністративних судах наявний кадровий дефіцит суддів, що негативно впливає на оперативність та якість розгляду справ, призводить до зростання кількості невирішених судових справ.

Навантаження на суддів місцевих адміністративних судів, до юрисдикції яких належить розгляд податкових спорів, зростає з року в рік.

Зокрема, середня кількість справ і матеріалів, що надійшли на розгляд у 2023 році, у розрахунку на одного суддю окружного адміністративного суду, становила 1259 одиниць проти 717 одиниць у 2022 році [9].

Відтак, у наявних реаліях, звернення платника податків за захистом порушеного права безпосередньо до суду не є гарантією оперативного та відносно швидкого розгляду справи. Розгляд справи у суді першої інстанції може тривати більше року, а до моменту набрання законної сили судовим рішенням у справі проходить ще більше часу.

Для вирішення такої проблеми доцільним є запровадження обов'язковості адміністративного вирішення податкового конфлікту, тобто у разі якщо платник податків не погоджується з будь-яким рішенням контролюючого органу, то першою сходиною у оскарженні такого рішення має бути виключно звернення зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня.

Міжнародний досвід у сфері досудового вирішення податкових спорів показує, що в деяких зарубіжних країнах досудове врегулювання податкових спорів є обов'язковим і, відповідно, більшість податкових спорів у цих країнах розглядаються в досудовому порядку.

Обов'язковий досудовий порядок вирішення податкових конфліктів передбачений у Нідерландах, Німеччині, Великобританії, Австралії [10], а також і у Японії [5].

При цьому в Нідерландах, Німеччині, Великобританії, Австралії до стадії судового розгляду доходить менше 10% податкових конфліктів [10].

В свою чергу, платники податків в Україні набагато рідше застосовують досудову процедуру оскарження рішень податкового органу, зокрема ДПС України наводить наступну інформацію щодо скарг платників впродовж останніх трьох років:

1. За 2021 рік до ДПС надійшло 10 925 скарг на 16 042 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог), за результатами розгляду задоволених скарг платників податків скасовано повністю та частково 5016 податкових повідомлень-рішення (рішень, вимог) [11];
2. За 2022 рік до ДПС надійшло 5184 скарг на 8075 податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог), за результатами розгляду задоволених скарг платників податків скасовано повністю та частково 1561 податкових повідомлень-рішення (рішень, вимог) [12];
3. За 2023 рік до ДПС України надійшло 98 246 скарг, при цьому розглянуто 10 048 скарг на 14 897 повідомлень-рішень (рішень, вимог), за результатами розгляду задоволених скарг платників податків скасовано повністю та частково 3899 податкових повідомлень-рішення (рішень, вимог) [13].

Аналізуючи статистичні дані ДПС України, вбачається, що впродовж останніх трьох років контролюючим органом у порядку досудового оскарження було скасовано (повністю або частково) 31% (у 2021 році), 19% (у 2022 році), 26% (у 2023 році) податкових повідомлень-рішень (рішень, вимог).

При цьому, результати задоволення звернень (позовних вимог) платників податків у судових інстанціях з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, є набагато вищими у порівнянні з діяльністю ДПС України, зокрема адміністративними судами було задоволено позовних вимог

із загальної кількості розглянутих справ у 2021 році – 79% [7], у 2022 році – 83% [2], у 2023 році – 83% [13].

Тобто, статистичні дані свідчать про те, що платники податків мають більш ніж у двічі більше шансів отримати очікуваний захист порушених прав у судових органах, ніж під час адміністративного (досудового) оскарження до ДПС України.

Серед причин таких низьких показників звернень платників податків зі скаргами до ДПС України можна виділити наступні:

1. «Формальний підхід» до розгляду скарг платників податків.
2. Дискреційне право ДПС України збільшити суму грошового зобов'язання.

Формальний підхід до розгляду скарг платників податків обумовлюється неврахуванням усіх аргументів та доводів платників податків зазначених у скаргах.

Відповідно до абз. 1 п. 2 розділу VIII Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 (далі по тексту – Порядок), під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, або інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган [4].

Разом із тим, у абзацах 4-5 Підпункт 3 пункту 3 розділу IX Порядку зазначено, що у мотивувальній частині рішення вказуються:

- мотиви, з яких відхиляються вимоги чи заперечення платника податків;
- посилання на норми Податкового кодексу України та інші нормативно-правові акти, якими обґрунтовано рішення про результати розгляду скарги.

Проте, Порядок не містить чіткого та прямого обов'язку контролюючого органу вказувати мотиви та правове обґрунтування щодо кожного аргументу та доводу платника податків зазначеного у скарзі.

Непоодинокими є випадки коли рішення про результати розгляду скарги платника податків дублює зміст акту перевірки, на підставі якого було сформовано оскаржувані рішення, а доводи та аргументи платника податків зазначені у скарзі залишаються без відповідного реагування з боку контролюючого органу.

Відтак, запровадження обов'язкового реагування контролюючого органу на кожен аргумент та довід платника податків зазначений у скарзі буде гарантією того, що платник податків отримує безумовну реалізацію права на захист.

Щодо дискреційного права ДПС України збільшити нарахування варто зазначити, що це є суттєвим негативним фактором який зменшує очікування платника податків отримати бажаний захист порушених прав.

Відповідно до абз. 2 п. 2 розділу IX Порядку, під час прийняття цих рішень контролюючий орган має право збільшити суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій [4].

Відтак, в нинішніх реаліях досудового оскарження рішень податкового органу, наявне правове підґрунтя для погіршення стану платника податків, тобто звертаючись зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня за захистом порушеного права такий орган має дискреційне право збільшити суму грошового зобов'язання, що вочевидь погіршить становище платника податків.

Більш того, ні у Податковому кодексі України, ні у Порядку, не розкриваються підстави за наявності яких контролюючим органом може застосовуватись дискреційне право збільшувати суму грошового зобов'язання.

Сама по собі наявність дискреційного права ДПС України збільшити суму грошового зобов'язання за результатами розгляду скарги платника податків є однією з ознак, що в принципі нівелює право на захист скаржника.

Таким чином, за результатами розгляду скарги платника податків можливий результат збільшення негативних наслідків для такого платника та відсутнє правове регулювання підстав, за наявності яких контролюючий орган застосовуватиме дискреційне право збільшувати суму грошового зобов'язання.

Зазначені вище два чинники є причинами через які платники податків надають перевагу захисту порушених прав шляхом звернення безпосередньо до суду, без застосування процедури адміністративного (досудового) оскарження.

В умовах сьогодення запровадження обов'язкового досудового (адміністративного) оскарження рішень податкового органу є одним із способів який реально може розвантажити адміністративні суди.

Проте, цьому має передувати зміна підходу до розгляду скарг платників податків шляхом запровадження обов'язкового розгляду кожного аргументу та доводу платника податків та відміни дискреційного права збільшувати суми грошових зобов'язань, що дасть змогу платникам податків отримати реальний захист порушених прав.

Окремо варто зауважити також і на перевагах досудового (адміністративного) оскарження:

- процесуальні переваги – процесуальні вимоги до процедури адміністративного (досудового) оскарження є менш «вибагливими» ніж аналогічна процедура у судовому порядку;
- відсутність обов'язкового платежу – ініціювання адміністративного (досудового) розгляду скарги платника податків не вимагає здійснення будь-яких обов'язкових платежів на відміну від судового процесу який вимагає наявності сплати судового збору;
- економія часу – оскарження рішень податкового органу у адміністративному (досудовому) порядку є менш тривалою у часі ніж у судовому порядку.

Висновок. Враховуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що запровадження обов'язкового адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту може вирішити актуальні проблеми у сфері податкових правовідносин, зокрема, розвантажити адміністративні суди та забезпечити швидкий та оперативний розгляд скарг платників податків.

Але такому нововведенню має передувати внесення змін до діючого Порядку від 21.10.2015 № 916 для того, щоб процедура адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту мала сутнісну ефективність захисту прав платників податків, а у контролюючого органу не було необмеженого права погіршувати становище платників податків шляхом збільшення грошового зобов'язання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Кодекс адміністративного судочинства України: Кодекс України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n10995>.
4. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами від 21.10.2015 № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>.
5. Беспалова А.О. Податкові суди та квазісудові податкові органи: зарубіжний досвід. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/27905/1/%d0%9f%d0%9e%d0%94%d0%90%d0%a2%d0%9a%d0%9e%d0%92%d0%86%20%d0%a1%d0%a3%d0%94%d0%98%20%d0%a2%d0%90%20%d0%9a%d0%92%d0%90%d0%97%d0%86%d0%a1%d0%a3%d0%94%d0%9e%d0%92%d0%86.pdf>.
6. Чижмарь К.І., Лавринович О.В., Конституція України. Науково-практичний коментар. – Київ: Видавничий дім «Професіонал», 2018. – 290 с.
7. Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2021 році. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/sud_pract/Analiz_KAS_2021.pdf.
8. Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2022 році. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Analiz_KAS_2022.pdf.
9. Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2023 році. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Analiz_KAS_2023.pdf.

10. Досудова медіація в податкових спорах. URL: <https://ngoipr.org.ua/wp-content/uploads/2016/10/Dosudova-mediatsiya-v-podatkovyh-sporah.pdf>.
11. Інформація щодо оскаржень рішень (Станом на 01.01.2022). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/562151.html>.
12. Інформація щодо оскаржень рішень (Станом на 01.01.2023). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/644327.html>.
13. Інформація щодо оскаржень рішень (Станом на 01.01.2024). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/743304.html>.
14. Судова статистика. URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/.