

УДК 342.9
DOI

МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРАТИВНОГО РОЗГЛЯДУ СПІРНИХ ПИТАНЬ У ОПОДАТКУВАННІ: ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

Солодченко С.В., Грищенко Г.М.

MECHANISM FOR ADMINISTRATIVE CONSIDERATION OF DISPUTED ISSUES IN TAXATION: A PRACTICAL ASPECT

Solodhenko S. Hritsenko H.

Проведеним аналізом практики досудового (адміністративного) оскарження спірних (конфліктних) питань відносно податкового законодавства між суб'єктами господарювання та ДПП (контролюючим органом), з урахуванням звітності наданої Радою Бізнес-омбудсмена відносно зазначених питань, встановлено, що частина рішень ДПП винесено з порушеннями прав суб'єктів господарювання. Це все створює негативний вплив та додаткове навантаження на суб'єктів господарювання для відновлення порушених прав при здійсненні господарської діяльності й, відповідно, привабливості для залучення інвестицій як внутрішніх так і зовнішніх в економіку держави. В свою чергу це негативно позначається на наповненні державного бюджету та стабільному економічному розвитку держави, бо є елементом всієї системи економіки держави.

У статті проаналізовано особливості законодавства, що регулює правовідносини з оскарження спірних (конфліктних) питань які виникають між суб'єктами господарювання та ДПП (контролюючим органом), щодо неправильно визначених сум грошового зобов'язання або будь-якого іншого рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу. У дослідженні проаналізовані, як практичні дії суб'єктів господарювання, так і дії ДПП, відносно оскарження рішень щодо неправильно визначеної суми грошового зобов'язання або будь-якого іншого рішення, що суперечить законодавству чи виходить за межі повноважень контролюючого органу. Встановлено, що законодавство дуже часто піддається змінам і через це є неузгоджені норми, а в діях ДПП при виконанні механізму розгляду оскарження є прогалини які можуть створювати додаткове навантаження на суб'єктів господарювання як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру.

У процесі дослідження удосконалено визначення механізму адміністративно-правового оскарження спірних (конфліктних) питань відносно податкового законодавства, зазначені його елементи та розроблені шляхи до удосконалення законодавства й усунення практичних прогалин при досудовому (адміністративному) оскарженні рішень та дії ДПП.

Ключові слова: контролюючий орган, спірні питання, досудове врегулювання спору, механізм адміністративно-правового регулювання податкових спорів, судовий розгляд спору.

Постановка проблеми. На даний час до оплати податків та зборів це змінює механізм правовідносин між Державною подат-

ковою інспекцією ((контролюючим органом) – далі ДПІ) та суб'єктами господарювання у нашій державі. Наприкінці 2021 року на початку 2022 року загострились та стали більш актуальними спірні питання щодо ведення господарської діяльності відносно податкового законодавства між суб'єктами господарювання та ДПІ. Протистояння публічних та приватних відносин при веденні господарської діяльності в нашій державі є не новою темою, але у зв'язку з постійною зміною законодавства вона не втрачає уваги як з боку засобів масової інформації, так і юристів-практиків. У теперішній час, якщо ДПІ надала рішення з яким не згодні суб'єкти господарювання, вони мають право на досудове врегулювання спору або на судово оскарження даного рішення. При чому на законодавчому рівні досудове врегулювання спору не є обов'язковим, на відміну від деяких Європейських держав, де адміністративне оскарження рішень податкових органів є обов'язковим. Згідно з таблиці на даною Державною податковою службою України: порівняння результатів розгляду скарг платників податків щодо перегляду рішень контролюючих органів: із 100 відсотків скарг платників податків у 2019 році залишено без змін податкових повідомлень-рішень (вимог, рішень) 80%; скасовано повністю податкових повідомлень-рішень (вимог, рішень) 18%; скасовано частково податкових повідомлень-рішень (вимог, рішень) 2%; у 2020 році залишено без змін податкових повідомлень-рішень (вимог, рішень) 74%; скасовано повністю податкових повідомлень-рішень (вимог, рішень) 22%; скасовано частково податкових повідомлень-рішень (вимог, рішень) 4% [1, с.23]. Якщо дивитися статистику ДПІ, то складається думка, що більшість винесених рішень відносно скарг суб'єктів господарювання, ДПІ правильна, але якщо подивитися статистику Ради бізнес-омбудсмена (далі - РБО) то вона

у 2019 році відносно скарг суб'єктів господарювання до державної податкової інспекції склалась наступним чином: кейси які закриті РБО успішно 49,66%; кейси які закриті РБО з рекомендаціями 5,20 %; кейси які закриті РБО без успіху 45,14 %, предмети скарг стосувались податкових питань [2, с.39]. А, у 2020 році стосовно скарг суб'єктів господарювання до державної податкової інспекції склалась наступна статистика: кейси які закриті РБО успішно 45,65 %; кейси які закриті РБО з рекомендаціями 6,28 %; кейси які закриті РБО без успіху 48,07 %, предмети скарг стосувались податкових питань [3, с.59]. Судова статистика оскарження рішень ДПІ відносно податкових спорів має зовсім інші цифри і вони не на користь останньої.

Питанням законодавчого регулювання правовідносин відносно скарг суб'єктів господарювання до ДПІ, приділяється дуже багато уваги як з боку органів державної влади (в обличчі Верховної ради України та Кабінету Міністрів України), так і науковців. РБО у 2015-2020 роках до ДПС, ДМС, ДФС розробили і надали 2482 рекомендації, відносно законодавства з яких виконано 2291 рекомендація, що складає 92 відсотка. Однак постійні зміни, які вносяться до податкового законодавства і статистика оскарження дії ДПІ у адміністративному порядку та оскарження у судовому порядку, що стосуються безпосередньо з порушення прав та обов'язків суб'єктів господарювання, має негативну динаміку. Тому, виникає потреба провести дослідження механізму адміністративного оскарження та розроблення пропозицій стосовно корегування останнього щоб зменшити навантаження на судову систему та спрощення ведення господарської діяльності суб'єктами господарювання. Тобто, норми законодавства будуть ефективними тільки тоді, коли буде розроблений механізм їх використання, і це підтверджує у своєму дослідженні Ю. М. Тодика який

зазначає, що використання в юридичній літературі категорії «механізм» пов'язане з усвідомленням того, що недостатньо мати матеріальні норми, розвинену систему законодавства, а потрібні чіткі механізми їх утілення в життя [4, с. 337].

Дослідження та публікації. Питання стосовно даної теми досліджували наступні науковці: Маринів Н.А., Кучерявенко М.П., Усенко Є.А., Білоус В.Т., Мінаєва К.В., Тильчик В.В., Курило О.В., Кисіль Л.Є., Бондаренко О.М., Любченко Я.П. й інші. Але, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише у теоретичній площині та в останні роки ніхто не проводив комплексне дослідження законодавства, яке регулює досудовий (адміністративний) механізм оскарження рішень та дії ДПІ, щодо оподаткування суб'єктів господарювання.

Метою дослідження є законодавство яке регулює відносини з досудового (адміністративного) оскарження рішень ДПІ про неправильно визначену суму грошового зобов'язання або будь-якого іншого рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу та удосконалення визначення і корегування (удосконалення) механізму адміністративно-правового регулювання податкових спорів, який зможе захищати порушені права суб'єктів господарювання та держави і створить економічний клімат у державі привабливим до внутрішніх та зовнішніх інвесторів.

Виклад основного матеріалу дослідження. В даний час правовідносини відносно спірних (конфліктних) питань між суб'єктами господарювання та ДПІ регулює ст.56.1 Податкового кодексу України [5], де зазначено що, «рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку». Кодекс Адміністративного судочинства України [6] не має норми яка б вимагала від сторони спору обов'язкового адміністратив-

ного оскарження, тобто, досудового розгляду, ч.1 ст.17 даного закону зазначає, що «сторони вживають заходів для досудового врегулювання спору за домовленістю між собою, або у випадках, коли такі заходи є обов'язковими згідно із законом». Слушно зазначив, Бородін І. Л., що визнання за правом громадян на оскарження такої властивості, як спосіб захисту прав та свобод, що має адміністративно-правовий характер, ставить перед наукою адміністративного права якісно нові завдання, а саме: створення механізму реалізації цього права, і, особливо, правової регламентації провадження за справами, що виникають із адміністративно-правових та податкових відносин [7, с.131]. Чинне законодавство передбачає два способи вирішення спірного (конфліктного) питання між суб'єктом господарювання та ДПІ - адміністративне оскарження (досудовий розгляд питання) або з позовом звертатися до Адміністративного суду (судовий розгляд питання). Адміністративне оскарження для суб'єктів господарювання залишається більш привабливим, чим судовий розгляд, тому що не потребує залучати професійного юриста (складання позову до суду), не потрібно платити судовий збір який регулюється Законом України «Про судовий збір» [8] та терміни розгляду набагато швидше. Цю думку підтверджують як вітчизняні та і закордонні вчені.

У своїх дослідженнях податкових спорів М.П.Кучерявенко, зазначає що для доюрисдикційних податкових процедур наявність правопорушення не завжди є обов'язковим, але логічне що початком доюрисдикційних податкових процедур є момент виникнення розбіжностей та причини виникнення таких розбіжностей не завжди мають зв'язок з правопорушеннями. [9, с.105]. Погоджуємось з Кучерявенко Н.П., що спір (конфлікт) між суб'єктами господарювання та ДПІ не завжди є навмисним правопорушення податко-

вого законодавства відносно ведення господарської діяльності. Причинами такого спірного питання є неправильне розуміння відповідної законодавчої норми, або технічні помилки електронної системи при формуванні звітності, але ще дуже важливий елемент правильність дії органів які приймають звітність, та їх зацікавленість у правильному використанні приписів та наказів стосовно суб'єктів господарювання.

З урахуванням того, що не завжди навмисно суб'єкт господарювання вчиняє порушення податкового законодавства, а часто і ДПІ відносно правильного виконання процедур та законодавчі прогалини (не узгодженість норм діючого законодавства) не повною мірою виконують покладені на них обов'язки, це все призводить до спірних (конфліктних) ситуацій. Нашу думку також у своїх дослідженнях підтверджує Є.А.Усенко «При цьому варто мати на увазі, що доктрина «доброчесності держави» об'єктивно має містити як податкову складову, так і неподаткову складову. Перша обумовлює врахування при вирішенні податкових спорів доброчесності держави щодо встановлення правил поведінки в податкових відносинах через відповідні законодавчі приписи». [10, с.100]

Спирні (конфліктні) питання відносно податкового законодавства, складаються як з матеріальних, так із процесуальних правовідносин, тому, при комплексному практичному дослідженні адміністративно-правового механізму досудового (адміністративного) оскарження рішень ДПІ (контролюючих органів) потрібно розглянути його визначення та елементи які до нього входять.

У своєму дисертаційному дослідженні Бердак Н.О. зазначає, що механізм адміністративно-правового регулювання – це система адміністративно-правових засобів, які спрямовані на урегулювання відносин, що виникають у процесі задоволення публічно-

правових інтересів публічними органами управління. Механізм адміністративно-правового регулювання як спосіб реалізації відповідного адміністративно-правового режиму можна розглядати у двох аспектах: по-перше, механізм адміністративно-правового регулювання є структурним елементом правового режиму; по-друге, є рушійною силою щодо забезпечення відповідного режиму. [11, с.10]

Не можна не погодитися з визначенням О. Ф. Скакун, яка визначає що сутність механізму правового регулювання як процесу переведення нормативності права в упорядкованість суспільних відносин, що здійснюються за допомогою системи правових засобів і форм, з метою задоволення публічних і приватних інтересів, забезпечення правопорядку. [12, с.680]

О.Г. Розгон досліджуючи правове регулювання малої приватизації в Україні надає наступне визначення - механізм адміністративно-правового регулювання малої приватизації визначено як систему адміністративно-правових засобів у процесі їх використання уповноваженими особами для регулювання на засадах законності, відкритості, прозорості, контролю та відповідальності адміністративно-правових відносин у сфері малої приватизації для забезпечення її ефективності та прискорення економічного зростання, залучення іноземних і внутрішніх інвестицій, зменшення частки державної або комунальної власності у структурі економіки. [13, с.64]

У вітчизняних дослідженнях науковці розглядали визначення механізму розв'язання податкових спорів, так В. С. Кіценко зазначає, що під механізмом розв'язання податкових спорів слід розуміти сукупність організаційних та правових засобів розв'язання податкових спорів, що виникають між суб'єктами податкових правовідносин [14, с. 10]. К. Конюшко, говорить про

механізм розв'язання податкових спорів із позицій його інституційного змісту, слід виходити із того, що такий спір має розглядатися через призму і правових засобів, за допомогою яких він розв'язується, і через систему органів (інституцій), чиї зусилля мають застосовуватися для його вирішення [15, с. 62]. Тильчик В.В. зазначає, що учені, котрі досліджували адміністративно-правовий механізм, також не визначають єдиного переліку його елементів. Та надає визначення, що адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів - це комплексний засіб (система), в якому (якій) функціонує взаємопов'язана та взаємодоповнююча одна одну чітко визначена, структурована сукупність процедур й інших засобів, що здійснюються послідовно та логічно, з метою розв'язання податкового спору. [16, с. 568,570].

На наш погляд є правильним виділення елементів механізму адміністративно-правового регулювання зазначені Ракул О.В. у дослідженні механізму адміністративно-правового регулювання фіскальної політики держави виділяє наступні структурні елементи механізму адміністративно-правового регулювання: адміністративно-правові норми [17, с. 165], акти тлумачення адміністративно-правових норм [17, с. 167], акти застосування адміністративно-правових норм, адміністративні правовідносини [17, с. 168].

З урахуванням того, що механізм адміністративно-правового регулювання податкових спорів входить до складу механізму адміністративно-правового регулювання та визначення цього поняття є динамічними у часі, то авторами пропонується наступне - механізм адміністративно-правового регулювання податкових спорів становить собою систему правоустановчих та правозастосовних засобів, які мають публічну та приватну складову, які організовані в процесуальній послідовності з метою захисту економічних

інтересів держави і суб'єктів господарювання та попередження утворення конфліктів між останніми, що буде сприяти сталому розвитку економічних відносин у державі.

Потрібно зазначити правильні на нашу думку висновки Полуховича В. якій при розгляді терміна «господарсько-правовий механізм державного регулювання фондового ринку» звернув увагу на такі принципові положення, де одним із яких є «...по перше, наявність структурно-функціональних зв'язків елементів системи; по-друге, наявність прямих і зворотних зв'язків між елементами системи.» [18, с. 132]. Погоджуємось з тим, що механізм правового регулювання будь-яких відносин повинен складатись з процесу і мати системний характер, мета якого направлена на захист порушених прав та розвиток відносин між суб'єктами, врегульованих нормами матеріального права. У нашому випадку прямим зв'язком у механізмі адміністративно-правового регулювання податкових спорів є правильне нарахування суб'єкту господарювання контролюючим органом податків та зборів які повинні бути виплачені до державного бюджету, а зворотним структурно-функціональним зв'язком повинні бути можливість суб'єктами господарювання у більш короткий час та менш витратний спосіб можливості захисту порушених прав та обов'язків у досудовому порядку, що позитивно позначитися на розвитку економіки та зацікавленості інвесторів у вкладенні інвестицій у розвиток нашої держави.

Тобто, у даному визначенні механізм адміністративно-правового регулювання складається з наступних елементів: законодавчого (нормативного) регулювання відносин, процесуального порядку дій як суб'єктів господарювання та контролюючих органів які врегульованні законодавцем, та структурно-функціонального зв'язку, якій повинен бути прямим та зворотнім щодо спірних пи-

тань між контролюючим органом і суб'єктом господарювання для сталого розвитку економічних відносин у державі з метою захисту прав держави і суб'єктів господарювання.

Розглянувши теоретичні питання механізму адміністративно-правового регулювання спірних питань потрібно детально розглянути практичне оскарження рішень та дії ДПЗ, яке діє у даний час. Процес подання скарги на дії ДПЗ регулюється «Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» (далі - Порядок) [19] затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 916 від 21.10.2015 року.

Початком процесу подання скарги вважається факт коли, суб'єкт господарювання отримує від контролюючого органу рішення про неправильно визначену суму грошового зобов'язання або будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу. Отримавши рішення у суб'єкта господарювання з'являється право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня. Скарги на рішення територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Суб'єкт господарювання подає скаргу до контролюючого органу вищого рівня у письмовій або електронній формі (подання скарги в електронній формі здійснюється за допомогою засобів електронного зв'язку платника податків, які подають звітність в електронній формі або пройшли електронну ідентифікацію та мають електронний кабінет). Після отримання податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення контролюючого органу стосовно виникнення спірних питань суб'єкт господарювання має 10 робочих днів, щоб подати скаргу. Якщо

скарга не була подана в даний термін то у суб'єкта господарювання виникає право протягом шести місяців з дати закінчення строку подання скарги, подати скаргу разом з клопотанням про поновлення пропущеного строку на подання скарги в адміністративному порядку.

Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган, а у суб'єкта господарювання виникає обов'язок одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня письмово або в електронній формі повідомляти контролюючий орган який прийняв рішення, про його оскарження.

Щоб було винесене позитивне рішення контролюючого органу щодо поданої скарги, то в скарзі суб'єкт господарювання повинен надати наступну інформацію, яка зазначена Розділом 4 «Оформлення скарги» даного Порядку: прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу; найменування контролюючого органу; реквізити оскаржуваного рішення; підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі; обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства; вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу; відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня; відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду; адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги; перелік документів, які додаються до скарги. Суб'єкт господарювання

також має право додавати до скарги всі розрахунки та докази, які він вважає необхідними для розгляду та вони стосуються даного питання. Ще одна особливість передбачена законодавцем, що скарги на рішення та на дії контролюючих органів подаються окремо.

Контролюючий орган, який розглядає скаргу має 20 календарних днів щоб прийняти вмотивоване рішення відносно спірних питань і надіслати його поштою або надати під розписку суб'єкту господарювання який оскаржував рішення. Також керівник контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги суб'єкта господарювання, але не більше як на 60 календарних днів при чому він має обов'язково повідомити про це суб'єкта господарювання до закінчення строку. Якщо вмотивоване рішення за скаргою суб'єкта господарювання не надсилається йому протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу, така скарга вважається повністю задоволеною на користь суб'єкта господарювання з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Питання стосовно строків подання скарг на рішення контролюючого органу регулюється Податковим кодексом та Кодексом Адміністративного судочинства, але воно має неоднозначне трактування, як судовими органами так і науковцями.

Рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику відносно скарг суб'єкта господарювання є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але його можливо оскаржити у судовому порядку. Тобто, досудове (адміністративне) оскарження податкових спорів в теперішній час має одноступінчатий порядок. Рішення контролюючого органу, яке було оскаржено в судовому порядку не підлягає адміністративному оскарженню, також не підлягають ад-

міністративному оскарженню грошові зобов'язання, самостійно визначені платником податків. Суб'єкт господарювання отримавши негативну відповідь при процедурі адміністративного оскарження має право подати позов до адміністративного суду відносно податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Скарги надані суб'єктами господарювання до контролюючого органу виконавчої влади в особі Державної податкової інспекції розглядаються двома способами одноособово (керівником контролюючого органу) та комісією (контролюючого органу). Одноособово розглядаються наступні питання: планових та позапланових перевірок, нарахування та сплата єдиного внеску; комісією розглядаються питання які стосуються про відмову у реєстрації податкових накладних та включення платника податків до переліку платників які відповідають критеріям ризиковості платників податків. Ці процесуальні відносини регулюються «Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [19], але п.3 розділу 1 зазначено, що порядок не застосовується щодо оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб та інших працівників, якщо спеціальним законом встановлено інший порядок оскарження таких рішень, дій або бездіяльності, а також при оскарженні постанов, прийнятих у справах про адміністративні правопорушення.

Законодавцем об'єктивно передбачені Порядком всі випадки, коли контролюючий орган має право залишити скаргу без розгляду повністю або частково. Розгляд скарги відбувається під час засідання, якщо заявлено клопотання про участь у засіданні представників центрального органу виконавчої

влади або представника Ради бізнес-омбудсмена то всі зацікавлені особи повинні бути повідомлені про засідання не пізніше ніж за 3 робочих дні згідно законодавства.

Розділом 9 даного Порядку передбачено що ДПІ коли розглядає скаргу повинен перевірити правомірність та обґрунтованість оскаржуваного рішення. За результатами розгляду скарги контролюючий орган приймає одне з таких рішень: 1) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується; 2) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується; 3) залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін; 4) зменшує (збільшує) суму грошового зобов'язання.

Зміст рішення ДПІ про результати розгляду скарги регулюється Розділом 9 Порядку повинні складатися з наступних елементів: вступної, описової, мотивувальної і резолютивної частини. Зазначеними частинами регулюються технічні вимоги до оформлення та правові вимоги що обов'язково повинні бути у рішенні про оскарження. Рада бізнес-омбудсмена має право за 5 робочих днів до граничної дати прийняття рішення надати пропозиції щодо розглянутого питання до ДПІ. У мотивувальній частині рішення обов'язково повинні бути посилання на норми Податкового кодексу України та інші нормативно-правові акти, якими обґрунтовано рішення про результати розгляду скарги. Контролюючий орган має право виправити допущені при оформленні рішення про результати розгляду скарги описки чи арифметичні помилки, не змінюючи при цьому суть такого рішення. Виправлення проводиться шляхом направлення листа платнику податків, в якому зазначається зміст виправлених помилок. Правильність змісту цієї норми має підтвердження рішенням суду, тому що рі-

шення по скарзі повинно прийматися по суті, а не по формі.

За останні роки було проведено велику роботу законодавчими органами та органами центральної виконавчої влади з регулювання правовідносин з оскарження рішень ДПІ в ході адміністративної реформи в державі. Але, як правильно зазначає Бондаренко О.: «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». [20, с.118]

Також розглядаючи досудове (адміністративне) оскарження податкових спорів, зробивши визначення цього поняття не можна залишити без уваги значення судового процесу у податкових спорах і це знайшло підтвердження у підручнику Адміністративне право що, адміністративні суди мають перевіряти адміністративні акти, дії або бездіяльність органів влади та її посадових осіб

на відповідність Конституції й законам України. Повага до прав людини та забезпечення доступу до правосуддя є двома обов'язковими умовами для реалізації принципу верховенства права й розвитку інституційних механізмів його забезпечення, особливо слід відзначити в цьому роль адміністративного судочинства. [21, с.36]

Висновки.

У процесі дослідження розроблено визначення механізму адміністративно-правового регулювання податкових спорів між суб'єктами господарювання та ДПІ (контролюючим органом) описані всі елементи які потрібно враховувати при розгляді податкових спорів (конфліктних) ситуацій, щоб не порушувати права як держави так і суб'єктів господарювання. Встановлено, що кількість податкових спорів між ДПІ та суб'єктами господарювання має прямий зв'язок з економічною стабільністю у державі, економічна стабільність залежить від надходжень коштів до державного бюджету, а це все залежить від бажання зовнішніх та внутрішніх інвесторів інвестувати у економіку країни.

Що стабілізувати завантаженість адміністративних судів та зайве навантаження на суб'єктів господарювання потрібно внести зміни у норми законодавства та процесуальні дії ДПІ (контролюючого органу) при досудовому (адміністративному) вирішенні податкових спорів (конфліктних ситуацій). На наш погляд потрібно зробити наступні дії:

1. Як зазначають науковці та практикуючі юристи судова практика має деякі розбіжності стосовно трактування де яких норм права відносно податкового законодавства, тому пропонуємо привести судову практику з податкових спорів щоб вона не мала розбіжностей та різного тлумачення норм права, та обов'язково врахувати міжнародний досвід вирішення даного питання.

2. Внести зміни до законодавства, відносно того, що в акті перевірки ДПІ рекомен-

довано, а у рішенні про оскарження (контролюючого органу) обов'язково ДПІ повинно бути посилання на рішення суду відносно аналогічних фактів порушення податкового законодавства. Ці зміни зменшать навантаження на адміністративні суди, тому що при аналізі судової практики унеможливить ДПІ винесення необачних рішень навмисних або з неусвідомленості, які порушуватимуть права суб'єктів господарювання та нададуть правової усвідомленості суб'єктам господарювання чи є сенс витратити кошти та час на оскарження рішення у судовому порядку.

3. Для розвантаження судової системи держави пропонуємо внести зміни з адміністративного оскарження рішень прийнятих контролюючим органом до Податкового кодексу України у ст.56 доповнивши її п.4-1 наступного змісту: «Під час процедури адміністративного оскарження контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків обов'язково зобов'язаний у рішенні яке прийняте здійснити посилання на судову практику з аналогічних питань (рішення суду яке набрало законної сили). У разі наявності судової практики з аналогічних правопорушень контролюючий орган, не має права залишати скаргу платника податків без задоволення.»

4. Якщо контролюючий орган у рішенні про оскарження не зазначив посилання на рішення суду, то рішення автоматично повинно бути винесено на користь суб'єкта господарювання. ДПІ (контролюючий орган) зобов'язати підтверджувати свої дії стосовно податкових спорів (конфліктів) судовими рішеннями.

5. Внести зміни до «Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» відносно форми адміністративного оскарження, де зазначити що в рішенні обов'язково повинно бути зазначено рішення суду з аналогічних

фактів порушення податкового законодавства.

6.Внести адміністративну відповідальність посадових осіб контролюючого органу за порушення ведення форми рішення адміністративного оскарження.

7.Накладання адміністративної відповідальності на посадових осіб контролюючого органу включити до повноважень національного агентства з питань запобігання корупції.

Література:

1.Звіт про результати розгляду податкових спорів в адміністративному порядку. С.23 Київ, грудень 2020 Режим доступу : <http://tax.gov.ua/data/files/254320.pdf>

2.Річний звіт 2019 Ради Бізнес-Омбудсмена . Розділ 2. Огляд найважливіших розслідувань. С.39. Режим доступу : https://boi.org.ua/media/uploads/annual2019/annual_report_2019_ua.pdf

3. Річний звіт 2020 Ради Бізнес-Омбудсмена . Розділ 2. Огляд найважливіших розслідувань. С.59. Режим доступу : <https://boi.org.ua/files/rn/lr/6yearsua.pdf>

4. Тодыка Ю. Н. Конституция Украины – Основной Закон государства и общества: учебное пособие / Ю.Н.Тодыка//. – Х.: Факт, 2001. – 382 с.

5.Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України — 2011 р., № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 /, стор. 556, стаття 112. [Електрон.ресурс]/ - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

6.Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 № 2747-IV Відомості Верховної Ради України офіційне видання - 2005 р., № 35,35-36,37/стор.1358, стаття 446 [Електрон.ресурс]/ -Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

7. Бородін І. Л. Адміністративно-правові способи захисту прав та свобод людини і громадянина : дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.07 / І.Л.Бородін // . — Національний ун-т внутрішніх справ. — Х., 2004. – 405 с.

8.Про судовий збір : Закон України від 08.07.2011 № 3674-VI Голос України — 2011р. № 142 [Електрон.ресурс]/ -Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17#Text>

9. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. / Н. П. Кучерявенко// – Харьков: Легас. – . Т. II: Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.

10.Усенко Є. А. Процесуальне регулювання вирішення податкових спорів./ Є.А.Усенко// Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского Серия «Юридические науки». Т.23(62). №1.2010 .- С.211-215

11.Бердак Н.О.Адміністративно-правове регулювання туристичною галуззю: автор.дис...канд.юрид.наук: 12.00.07./Н.О.Бердак// Київський національний університет внутрішніх справ. Київ.-2010.- 18 с.

12.Скаун О. Ф. Теорія держави і права. Енциклопедичний курс : підручник. 2-ге вид., переробл. і доповн. Харків.- 2009.- 752 с.

13. Розгон О.Г. Механізм адміністративно-правового регулювання малої приватизації в Україні: поняття, ознаки та зміст./ О.Г. Розгон// Forum Prava, 2019. 54(1). С.60–68

14.Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні авторф...кан. юрид. Наук.:12.00.07. / В. С. Кіценко // Національний університет «Одеська юридична академія» – 2010. – с.20.

15. Конюшко К. Інституційний механізм розгляду податкових спорів: поняття та основні елементи. /К.Конюшко// Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2/2014. С. 57-63

16. Тильчик В.В. Поняття адміністративно-правового механізму розв'язання податкових спорів та його ознаки./В.В.Тильчик// Право та управління. - 1/2012. – С.560-572

17. Ракул О. В. Адміністративно-правове регулювання фіскальної політики в Україні: дис...док. юрид. Наук.:12.00.07. / О.В.Ракул // Національна академія внутрішніх справ. Київ - 2010. –439 с.

18. Полухович В. Характеристика та зміст господарсько-правового механізму державного регулювання фондового ринку України./ В.Полухович// Підприємництво, господарство і право. – 5/2011.- С.132-134



19. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України № 916 від 21.10.2015 року [Електрон.ресурс]/-Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>

20. Бондаренко О. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки./ О.Бондаренко// Підприємництво, господарство і право. – 5/2019.- С.115-119

21. Адміністративне право України. Повний курс: підручник / за ред. В. Галунька, О. Правоторової. Видання третє. Київ: Академія адміністративно-правових наук. 2020.- 466 с

References:

1.Zvit pro rezultaty rozghliadu podatkovykh sporiv v administratyvnomu poriadku. S.23 Kyiv, hruден 2020 Rezhym dostupu : <http://tax.gov.ua/data/files/254320.pdf>

2.Richnyi zvit 2019 Rady Biznes-Ombudsmena . Rozdil 2. Ohliad naivazhlyvishykh rozsliduvan. S.39. Rezhym dostupu : https://boi.org.ua/media/uploads/annual2019/annual_report_2019_ua.pdf

3. Richnyi zvit 2020 Rady Biznes-Ombudsmena . Rozdil 2. Ohliad naivazhlyvishykh rozsliduvan. S.59. Rezhym dostupu : <https://boi.org.ua/files/rn/lr/6yearsua.pdf>

4. Тодыка Yu. N. Konstitutsiia Ukrainy – Osnovnoi Zakon gosudarstva y obshchestva: uchebnoe posobie / Yu.N.Тодыка//. – Kh.: Fakt, 2001. – 382 s.

5.Podatkovyi kodeks Ukrainy : vid 02.12.2010 № 2755-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy — 2011 r., № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 /, stor. 556, stattia 112. [Elektron.resurs]/ - Rezhym dostupu: : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

6.Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy : vid 06.07.2005 № 2747-IV Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy ofitsiine vydannia - 2005 r., № 35,/35-36,37/stor.1358, stattia 446 [Elektron.resurs]/ -Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

7. Borodin I. L. Administratyvno-pravovi sposoby zakhystu prav ta svobod liudyny i hromadianyna : dys. ... doktora yuryd. nauk: 12.00.07

/ I.L.Borodin // . — Natsionalnyi un-t vnutrishnikh sprav. — Kh., 2004. – 405 s.

8.Pro sudovyi zbir : Zakon Ukrainy vid 08.07.2011 № 3674-VI Holos Ukrainy — 2011r. № 142 [Elektron.resurs]/ -Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17#Text>

9. Kucheriavenko N. P. Kurs nalohovoho prava. V 6 t. / N. P. Kucheriavenko// – Kharkov: Lehas. – T. II: Vvedenye v teoriyu nalohovoho prava. – 2004. – 600 s.

10.Usenko Ye. A. Protsesualne rehuliuвання vyrishennia podatkovykh sporiv./ Ye.A.Usenko// Uchenye zapysky Tavrycheskoho natsyonalnoho unyversyteta ym. V. Y. Vernadskoho Seryia «Iurydycheskye nauky». T.23(62). №1.2010 .- S.211-215

11.Berdak N.O.Administratyvno-pravove rehuliuвання turystychnoiu haluzziu: avtor.dys...kand.iuryd.nauk: 12.00.07./N.O.Berdak// Kyivskiy natsionalnyi unyversytet vnutrishnikh sprav. Kyiv.-2010.- 18 s.

12.Skakun O. F. Teoriia derzhavy i prava. Entsyklopedychnyi kurs : pidruchnyk. 2-he vyd., pererobl. i dopovn. Kharkiv.- 2009.- 752 s.

13. Rozghon O.H. Mekhanizm administratyvno-pravovoho rehuliuвання maloi pryvatyzatsii v Ukraini: poniattia, oznaky ta zmist./ O.H. Rozghon// Forum Prava, 2019. 54(1). S.60–68

14.Kitsenko V. S. Pravova pryroda podatkovykh sporiv v Ukraini avtorf...kan. yuryd. Nauk.:12.00.07. / V. S. Kitsenko // Natsionalnyi unyversytet «Odeska yurydychna akademiia» – 2010. – s.20.

15. Koniushko K. Instytutsiinyi mekhanizm rozghliadu podatkovykh sporiv: poniattia ta osnovni elementy. /K.Koniushko// Teoriia i praktyka intelektualnoi vlasnosti. – 2/2014. S. 57-63

16. Tylchyk V.V. Poniattia administratyvno-pravovoho mekhanizmu rozviazannia podatkovykh sporiv ta yoho oznaky./V.V.Tylchyk// Pravo ta upravlinnia. - 1/2012. – S.560-572

17. Rakul O. V. Administratyvno-pravove rehuliuвання fiskalnoi polityky v Ukraini: dys...dok. yuryd. Nauk.:12.00.07. / O.V.Rakul // Natsionalna akademiia vnutrishnikh sprav. Kyiv - 2010. –439 s.

18. Polyuhovich V. Charakteristika ta zmist gospodarsko-pravovogo mehanizmu derzhavnogo reguluvannya fondovogo rinku Ukraini./



V.Polyuhovich// *Pidpriyemnistvo, gospodarstvo i pravo.* – 5/2011.- S.132-134

19. Poriadok oformlennia i podiannia skarh platnykamy podatkov ta yikh rozghliadu kontroliuiuchymy orhanamy: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 916 vid 21.10.2015 roku [Elektron.resurs]/-Rezhyom dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>

20. Bondarenko O. *Administratyvna forma vyrishennia podatkovoho sporu: perevahy ta nedoliky.*/ O.Bondarenko// *Pidpriyemnistvo, gospodarstvo i pravo.* – 5/2019.- S.115-119

21. *Administratyvne pravo Ukrainy. Povny kurs: pidruchnyk / za red. V. Halunka, O. Pravotorovoi.* Vydannia tretie. Kyiv: Akademiia administratyvno-pravovykh nauk. 2020.- 466 s

Solodhenko S. Hritsenko H. The mechanism of administrative consideration of disputed issues in taxation: practical aspect. - Article.

The analysis of the practice of pre-trial (administrative) appeals of disputed (conflict) issues regarding tax legislation between business entities and the State Tax Administration (controlling body), taking into account the reporting provided by the Business Ombudsman Council regarding the specified issues, established that part of the decisions of the State Tax Administration issued with violations of the rights of business entities. All this creates a negative impact and an additional burden on economic entities to restore violated rights in the implementation of economic activity and, accordingly, attractiveness for attracting both internal and external investments in the state economy. In turn, this negatively affects the filling of the state budget and the stable economic development of the state, because it is an element of the entire system of the state's economy.

The article analyzes the peculiarities of the legislation that regulates legal relations on the appeal of disputed (conflict) issues that arise between business entities and DPI (controlling body), regarding incorrectly determined amounts of monetary obliga-

tions or any other decision that contradicts the legislation or is beyond the powers of the supervisory body. The study analyzed both the practical actions of business entities and the actions of the State Financial Institutions in relation to the appeal of decisions regarding an incorrectly determined amount of a monetary obligation or any other decision that contradicts the legislation or exceeds the powers of the supervisory body. It has been established that the legislation is subject to changes very often and because of this there are inconsistent norms, and there are gaps in the actions of the DPI in the implementation of the appeal review mechanism that can create an additional burden on business entities of both an objective and subjective nature.

In the process of the research, the definition of the mechanism of administrative-legal appeal of controversial (conflict) issues in relation to tax legislation was improved, its elements were specified and ways to improve the legislation and eliminate practical gaps in pre-trial (administrative) appeal of decisions and actions of DPI were developed.

Key words: control body, disputed issues, pre-trial settlement of the dispute, mechanism of administrative and legal regulation of tax disputes, judicial review of the dispute.

Авторська довідка:

Солодченко Сергій Вікторович, к.ю.н., доцент кафедри національної безпеки ПАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом».

Гриценко Григорій Миколайович -к.ю.н., доцент, доцент кафедри правознавства Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. <https://orcid.org/0000-0002-8485-5713>

Стаття надійшла до редакції: 10 квітня 2022 року