

*Бондаренко О. М.,**кандидат юридичних наук, здобувач  
Науково-дослідного інституту публічного права*

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СУДОВОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

**Анотація.** У статті на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України запропоновано авторське бачення напрямів удосконалення судового вирішення податкових спорів. Обґрунтовано, що законодавче врегулювання судової форми вирішення податкових спорів не ідеальне й має певні проблеми, однак вони не настільки складні за своїм характером і цілком можуть бути вирішені шляхом внесення відповідних змін до КАС України та ПК України. Наголошено на тому, що Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. З'ясовано, що позов є вимогою, домаганням, що спрямовується позивачем до відповідача, суду задля захисту прав, свобод чи законних інтересів першого (позивача). Отже, позов – це реакція суб'єкта на порушення іншою стороною його прав, свобод, законних інтересів. Адміністративна позовна заява може містити кілька адміністративних позовів, коли адміністративним позивачем сформульовано більш однієї матеріально-правової вимоги або коли одна матеріально-правова вимога базується на різних підставах. Визначено, що передбачена у статті 283 КАС України форма звернення контролюючих органів до суду справді не має яскраво вираженого позовного характеру й швидше є проханням про сприяння у реалізації повноважень. Окреслено, що законодавець не надає тлумачення терміна «спір про право», а також не визначає критеріїв, підстав, з огляду на наявність яких суд має розцінювати ситуацію як таку, що має ознаки спору про право. Наголошено на тому, що строк звернення до суду, згідно зі вказаною статтею, вимірюється годинами, тому дуже важливим питанням є момент початку його перебігу, який законом пов'язується з моментом виникнення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

**Ключові слова:** напрям, удосконалення, судове вирішення, податковий спір, нормативно-правове регулювання, законодавство.

**Постановка проблеми.** Особливе місце серед юридичних конфліктів посідають податкові конфлікти, оскільки вони стосуються визначальної для держави та приватних суб'єктів сфери, а саме фінансової. Податкові правовідносини, згідно із загальним визнанням, є найбільш конфліктними серед інших. Реалізація податково-правових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів, обумовлених різними при-

чинами. З огляду на особливу значущість для держави дотримання публічного інтересу у сфері оподаткування та необхідність захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин потребує належної уваги питання встановлення причин і вирішення податкових спорів. Одним із визначальних чинників, що впливає на появу податкових конфліктів, є якість податкового законодавства. Наявність Податкового кодексу України не гарантує відсутності прогалин і колізій правових норм. Навпаки, постійна зміна умов оподаткування, хаотичне та раптове внесення змін до ПК України лише поглиблюють проблему. Практика внесення змін до ПК України протягом останніх років наприкінці 2015 року привела до появи значної кількості норм, що не узгоджуються між собою, суперечать основним засадам податкового законодавства, зокрема принципу стабільності [1]. У зв'язку з подіями в Україні, пов'язаними з проведенням податкової реформи і вдосконаленням податкового законодавства, актуальним залишається питання попередження виникнення податкових спорів, а також розроблення ефективної процедури їх врегулювання. Враховуючи досвід інших країн, маємо зауважити, що, крім судового розгляду податкових спорів, дієвими можуть бути ті чи інші шляхи їх позасудового вирішення. Однак, на відміну від процедур позасудового вирішення податкового спору, судовий порядок врегульований набагато якісніше, однак тут також є проблемні питання, які потребують розв'язання, отже, вимагають відповідної уваги як з боку науковців, так і з боку представників офіційної влади, зокрема законодавчого органу, оскільки зазначений судовий порядок регламентується єдиним кодифікованим законом, а саме КАС України, вносити зміни до якого може тільки Верховна Рада України.

Окремі проблемні питання вдосконалення законодавства про вирішення податкових спорів у своїх наукових дослідженнях розглядали І.Л. Самсін, М.П. Кучерявенко, П.О. Селезень, О.І. Степашко, Г.М. Стріяшко, Т.О. Мацелик, О.В. Литвин, В.В. Тильчик, В.Т. Білоус, Д.М. Цвіра, М.В. Джафарова, О.О. Дмитрик, О.Ю. Щербакова, О.О. Дмитрик та багато інших науковців. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в юридичній літературі відсутнє комплексне дослідження, присвячене вдосконаленню судового порядку вирішення податкових спорів.

**Мета статті** полягає у визначенні напрямів удосконалення судового порядку вирішення податкових спорів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Починаючи наукове дослідження, перш за все вважаємо за потрібне звернути увагу на необхідність внесення змуну у назву статті 283 КАС України, яка нині називається «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». Наприкінці 2012 року шляхом реорганізації Державної митної

служби й Державної податкової служби (згідно з Указом Президента «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади») створено Міністерство доходів і зборів. Новій структурі передано функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Так, відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів України (Міндоходів України), центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України є Міндоходів України. Воно є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики щодо адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок); забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [2]. 1 березня 2014 року Уряд України прийняв Постанову «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів» № 67, в якій йшлося про ліквідування Міністерства доходів і зборів; припинення життя щодо реорганізації Державної податкової служби та Державної митної служби, що розпочаті відповідно до Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24 грудня 2012 року № 726; відновлення діяльності Державної податкової служби та Державної митної служби; встановлення, що Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску; встановлення, що Державна митна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи; встановлення, що Державна податкова служба та Державна митна служба є правонаступниками прав та обов'язків ліквідованого Міністерства доходів і зборів у відповідних сферах діяльності; забезпечення діяльності Державної податкової служби та Державної митної служби у 2014 році здійснюватиметься в межах видатків, передбачених Міністерству доходів і зборів [3]. Менш ніж через 2 місяці КМУ прийняв Постанову, яка припинила дію попередньої та зафіксувала створення Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення [4]. Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [5]. У статті 283 КАС як суб'єкт, що має право звернутися до суду, зазначений суб'єкт, якого сьогодні офіційно не існує в Україні. У ПК України, до речі, також немає згадувань про органи доходів і зборів. У статті 53 цього Кодексу йдеться виключно про контролюючі органи. Цей термін був введений у ПК згідно із Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 4 липня 2013 року № 404-VII таким чином: «слова «в органі державної податкової служби» в усіх відмінках і числах замінені словами «у контролюючому органі» у відповідному відмінку і числі, а слова «орган державної податкової служби, митний орган», «орган державної податкової служби», «орган податкової служби», «податковий орган», «державна податкова служба», «митний орган» в усіх відмінках і числах – словами «контролюючий орган» у відповідному відмінку і числі» [6].

Звісно, можна говорити про те, що цей законодавчий недолік має суто формальний характер і є проблемою юридичної техніки. Втім, незважаючи на перший погляд формальний, незначний характер вищезначеного недоліку у назві статті 283 КАС України, він приводить до порушення принципу правової визначеності. Ще більш дивно ця ситуація виглядає у зв'язку з тим, що у 2017 році було прийнято нову редакцію КАС України, коли вже майже три роки не існувало органів доходів і зборів. Неуважність нормотворця до формулювання та викладення законодавчих положень, як справедливо відзначає С.М. Клімова, не лише порушує принцип правової визначеності (“the principle of legal certainty”), але й цілком може позначитися негативним чином на розвитку відповідних відносин у країні [7]. Отже, враховуючи вищевикладене, розуміємо, що необхідно внести відповідні зміни до статті 283 КАС України, а саме замінити у її назві термін «органи доходів і зборів» на термін «органи, які реалізують державну політику у податковій сфері».

Крім того, слід звернути увагу на особливості законодавчого врегулювання форми звернення контролюючих органів до адміністративного суду в порядку статті 283 КАС України. Так, відповідно до цієї статті, провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів під час здійснення ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі; зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим; стягнення коштів за податковим боргом; зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на орган доходів і зборів [8]. Заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими

цим Кодексом, у письмовій формі та повинна містити найменування адміністративного суду; найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника; найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо сторони, стосовно якої відбувається вжиття заходів, визначених частиною першою цієї статті; підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника; перелік документів та інших матеріалів, що додаються; підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою [8].

Зі змісту статті 283 КАС України видно, що в ній йдеться не про позовну заяву, а про заяву. При тому, що ця стаття знаходиться у Главі КАС України, яка називається «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ». Також слід відзначити статтю 268 означеного Кодексу, в якій закріплено, що у справах, визначених статтями 273–277, 280–283, 285–289 цього Кодексу, щодо подання позовної заяви, дати, часу та місця розгляду справи суд негайно повідомляє відповідача та інших учасників справи шляхом направлення тексту повістки на офіційну електронну адресу, а за її відсутності – кур'єром або за відомими суду номерами телефону, факсу, електронною поштою чи іншим технічним засобом зв'язку [8]. З огляду на вищевикладене постає цілком логічне питання про те, чи є заява, про яку йдеться у статті 283 КАС України, специфічним видом позовної заяви, чи це знову ж таки є недоліком нормотворчої роботи законодавця. Для цього слід з'ясувати, чим є заява та позовна заява. У КАС України не закріплено визначення цих понять. Однак у Законі України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР визначено заяву (клопотання) як звернення громадян із проханням про сприяння реалізації закріплених Конституцією та чинним законодавством їх прав та інтересів або повідомлення про порушення чинного законодавства чи недоліки в діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, народних депутатів України, депутатів місцевих рад, посадових осіб, а також висловлення думки про поліпшення їх діяльності. Клопотання – це письмове звернення з проханням про визнання за особою відповідного статусу, прав чи свобод тощо [9].

Щодо позовної заяви, то сьогодні на сторінках спеціальної літератури можна знайти цілу низку точок зору стосовно того, чим є позов, зокрема, в межах адміністративного процесу. Зауважимо, що більшість дослідників говорить про позов, зокрема адміністративний позов, а не про позовну заяву. Однак це не різні поняття, а дві складові одного правового явища, які співвідносяться як зміст та форма. В.В. Ярков, А.В. Абсаямов та інші науковці щодо цього відзначають, що адміністративний позов як процесуальну конструкцію не можна ототожнювати з адміністративною позовною заявою як документом, адже адміністративна позовна заява може містити кілька адміністративних позовів (коли адміністративним позивачем сформульовано більш однієї матеріально-правової вимоги або коли одна матеріально-правова вимога базується на різних підставах). Адміністративний позов – це категорія динамічна (з перебігом процесу його елементи можуть змінюватися), тоді як адміністративна позовна заява – категорія статична (будучи одного разу поданою до суду першої інстанції, вона долучається до матеріалів судової справи й залишається незмінною, навіть якщо сам адміністративний позов зазнає змін) [10]. Дослідники по-різному підходять до тлумачення позову: одні акцен-

тують увагу на його матеріально-правовому аспекті, другі – на процесуальному, треті вважають, що позов має як матеріальний, так і процесуальний бік. Однак у будь-якому разі позов є вимогою, домаганням, що спрямовується позивачем до відповідача, суду задля захисту прав, свобод чи законних інтересів першого (позивача). Отже, позов – це реакція суб'єкта на порушення іншою стороною його прав, свобод, законних інтересів. Випадки ж звернення контролюючих органів до суду в порядку статті 283 КАС України не передбачають наявності адміністративного спору як такого, оскільки в таких справах не ставиться питання про протиправність рішень, дій, бездіяльності зазначених органів. Згідно з цією статтею суб'єкт владних повноважень просить суд не вирішити юридичний спір, а дозволити (санкціонувати) вчинення ним певних дій щодо платника податків, тобто відсутнє протистояння між контролюючим органом та платником податків, з якого виникає спір. Отже, передбачена у статті 283 КАС України форма звернення контролюючих органів до суду справді не має яскраво вираженого позовного характеру й швидше є проханням про сприяння в реалізації повноважень. Однак у такому разі постає питання про те, як означена стаття співвідноситься зі статтею 87 ПК України. У цій статті чітко закріплено, що орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження [6], тобто зі змісту статті 87 ПК України випливає, що стягнення податкового боргу з фізичних осіб як платників податків відбувається в порядку загального позовного провадження. Однак стаття 283 КАС України не містить ніяких винятків для платників податків – фізичних осіб, отже, її слід розуміти як таку, що є загальною і, відповідно, стосується стягнення податкового боргу з будь-яких платників податків. Очевидною є колізія норм юридичних актів рівної юридичної сили. Отже, задля усунення означеного законодавчого недоліка необхідно внести зміни:

– або до КАС України шляхом зазначення у статті 283 того, що передбачений нею порядок звернення контролюючих органів до адміністративного суду із заявою про стягнення податкового боргу не поширюється на платників податків – фізичних осіб;

– або до ПК України шляхом заміни у статті 87.11 терміна «позов» на термін «заява», відповідно, слід викласти цю статтю у такій редакції: «орган стягнення звертається до суду з заявою про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи».

Слід звернути увагу на те, що, згідно з частиною 4 статті 283 КАС України, підставою для відмови судом у відкритті провадження за заявою контролюючого органу є наявність спору про права, тобто якщо суд за результатами вивчення матеріалів справи дійде висновку про наявність зазначеного спору, він відмовляє у відкритті провадження, що унеможливує повторне звернення заявника з такою ж самою заявою. Однак це не позбавляє його право звернутися з тими ж самими вимогами до суду в загальному порядку [8]. Проблема полягає в тому, що законодавець не надає тлумачення терміна «спір про право», а також не визначає критеріїв, підстав, з огляду на наявність яких суд має розцінювати ситуацію як таку, що має ознаки спору про право. Зокрема, постає питання про те,

чи може наявність заперечень проти заяви, викладених платником податків у відзиві на заяву, розцінюватися як наявність спору між контролюючим органом та платником податків, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку статті 283. Така ситуація також вимагає законодавчого врегулювання, зокрема нормотворець повинен визначити те, наявність яких саме умов, обставин є необхідною та достатньою для того, щоби суд міг констатувати спірний характер вимог, заявлених у порядку статті 283.

Наступний недолік статті 283, на нашу думку, стосується передбачених у ній строків звернення суб'єкта владних повноважень. Зокрема, йдеться про використання у ній такого терміна, як «момент». Строк звернення до суду, згідно зі вказаною статтею, вимірюється годинами, тому дуже важливим питанням є момент початку його перебігу, який законом пов'язується з моментом виникнення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Однак постає питання про реальну практичну можливість у всіх випадках чіткого визначення вказаного моменту, відправну точку для перебігу 24-годинного строку. Для того щоби це забезпечити, необхідно закріпити обов'язок контролюючих органах фіксувати не лише день, місяць та рік, але й час складання ними відповідних актів. Втім, на нашу думку, вбачається більш доцільним слідувати загальному правилу визначення строків, закріпленому у статті 118 КАС України, тобто закріпити у статті 283 означеного Кодексу те, що заява подається до суду першої інстанції не пізніше дня, наступного за тим, у який були встановлені обставини, що зумовлюють звернення до суду.

**Висновки.** Таким чином, проведений аналіз у науковому дослідженні свідчить про те, що законодавче врегулювання судової форми вирішення податкових спорів не ідеальне й має певні проблеми, однак вони не настільки складні за своїм характером і цілком можуть бути вирішені шляхом внесення відповідних змін до КАС України та ПК України. Той факт, що низка означених проблемних питань існують вже досить тривалий час і за їх, здавалося б, очевидності, досі не були врегульовані законодавцем, є свідченням недостатнього рівня його уваги до досліджуваної сфери правовідносин.

#### Література:

1. Пархоменко-Цироцянян С.В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 1. С. 177–180.
2. Про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61>.
3. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів : Постанова КМУ від 1 березня 2014 року № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2014-%D0%BF>.
4. Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова КМУ від 21 травня 2014 року № 160. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>.
5. Про Державну фіскальну службу України : Постанова КМУ від 21 травня 2014 року № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Клімова С.М. Недоліки юридичної техніки викладення окремих норм Бюджетного кодексу України. *Проблеми законно-*

*сти*. 2017. Вип. 138. С. 78–88. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz\\_2017\\_138\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2017_138_9).

8. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV (в ред. Закону від 3 жовтня 2017 року № 2147-VIII, БВР, 2017, № 48, ст. 436). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
9. Про звернення громадян : Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 47. Ст. 256.
10. Ярков В.В., Абсалямов А.В., Абушенко Д.Б. и др. Административное судопроизводство : учебник. Москва : Статут, 2016. 560 с. URL: [http://kommentarii.org/2017/administrativnoe\\_sudoproizvodstvo/page40.html](http://kommentarii.org/2017/administrativnoe_sudoproizvodstvo/page40.html).

#### Bondarenko O. Areas for improvement of the tax disputes court ruling

**Summary.** In the article, based on the analysis of scientific views of scientists and the norms of the current legislation of Ukraine, the author's vision of the directions of perfection of judicial solution of tax disputes is offered. It is substantiated that the legislative regulation of the court form of the resolution of tax disputes is not ideal and has some problems, but they are not so complex in nature and can quite be solved by making appropriate changes to the CAS Ukraine and the PC of Ukraine. In the article, based on the analysis of scientific views of scientists and norms of the current legislation of Ukraine, the author's vision of directions of improvement of judicial decision of tax disputes is offered. It is substantiated that the legislative regulation of the judicial form of solving tax disputes is not perfect and has certain problems, but they are not so complex in nature and may well be resolved by amending the CAS of Ukraine and the PC of Ukraine. It is emphasized that the State Fiscal Service of Ukraine is the central executive body, whose activity is directed and coordinated by the Cabinet of Ministers of Ukraine through the Minister of Finance and which implements the state tax policy, the state policy in the sphere of state customs affairs, the state policy on administration of the single contribution social insurance, state policy in the field of combating offenses in the application of tax, customs and social security legislation of a single contribution. It is established that the claim constitutes a claim that the claim is brought by the plaintiff to the defendant, the court in order to protect the rights, freedoms or legitimate interests of the first (i.e. the plaintiff). Hence the claim is the reaction of the subject to the violation by the other party of his rights, freedoms, and legitimate interests. Auger, an administrative claim may contain several administrative claims (in cases where an administrative claimant has formulated more than one substantive claim or when one substantive claim is based on different grounds). It is determined that the Article 283 of the CAS of Ukraine stipulates that the form of petition of the controlling bodies to court is really not a clearly stated claim and is rather a request for assistance in the exercise of powers. It was stated that the legislator does not provide an interpretation of the term “dispute about the law”, nor does it define the criteria, the grounds on the basis of which the court should regard the situation as having signs of a dispute about the right. It is emphasized that the term of appeal to the court under this article is measured by hours, and therefore a very important issue is the moment of the beginning of its course, which is related by law to the moment of occurrence of the circumstances that lead to the appeal to court.

**Key words:** direction, improvement, judicial decision, tax disputes, legal regulation, legislation.