

Олег Заверуха,
кандидат юридичних наук, голова Восьмого
апеляційного адміністративного суду

СУДОВА ДОКТРИНА ПРАВОВИХ НАСЛІДКІВ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

У статті розглянуто аналіз проблематики ролі судової доктрини правових наслідків у податкових спорах. У висновку автор зазначає, що з огляду на висловлену нами позицію щодо доктрини правового наслідку в податкових спорах, як обов'язкової складової правового регулювання чи оскарження дій, рішень чи бездіяльності контролюючих органів та їхніх службових осіб, пропонуємо кроки виходу із «замкнутого кола» шляхом розбудови механізмів позасудового вирішення податкових спорів в частині оскарження включення платників податків до переліку ризикових, та врегулювання податкових спорів в цілому.

Безсумнівно, що вдосконалення законодавчого регулювання щодо вищезазначених проблемних питань підвищить якість та ефективність функціонування зазначеного механізму, забезпечить захист прав та законних інтересів суб'єктів (учасників) сфери податкових відносин.

Ключові слова: податкові спори, контролюючі органи, податкові відносини, судова доктрина.

Zaverukha O.

Judicial doctrine of legal consequences in tax disputes

The article considers the analysis of the role of judicial doctrine of legal consequences in tax disputes.

Building the rule of law and creating a qualitatively new society in Ukraine has become a task, the formation and implementation of which directly depend on the subjects of power and their coordinated bilateral dialogue with the people as a source of power.

At one of these stages of legal development, the Tax Code of Ukraine was adopted, which created the preconditions for the formation of new views of lawyers and judges on the content and form of judicial activity and the use of doctrinal approaches to justice, respectively, and the process of improving legislation, including tax, the components of which must be in accordance with the constitutional principles of building such a state governed by the rule of law, has become continuous and has reached a significant level of transparency.

In conclusion, the author notes that in view of our position on the doctrine of legal effect in tax disputes, as a mandatory component of legal regulation or appeal of actions, decisions or inaction of regulatory authorities and their officials, we propose steps out of the “vicious circle” by development of mechanisms for out-of-court settlement of tax disputes in terms of appealing the inclusion of taxpayers in the list of risky, and settlement of tax disputes in general.

Undoubtedly, the improvement of legislative regulation on the above issues will increase the quality and efficiency of the mechanism, will protect the rights and legitimate interests of the subjects (participants) in the field of tax relations.

Keywords: tax disputes, regulatory authorities, tax relations, court doctrine.

Постановка проблеми. Боротьба за формування правової держави поєднується з двома великими темами: принципом підпорядкованості (адміністрації) закону та юридичним захистом громадянина від держави. Питання юридичного захисту торкається сьогодні, як і колись, «найбільш уразливого місця загального буття держави», а відповідь є, як це було протягом минулих століть, «найгострішим проявом» панівної точки зору у доктрині права та держави про відносини між індивідом і загалом [10].

Побудова правової держави та створення якісно нового суспільства в Україні стало завданнями, формування та виконання яких напряму залежать від суб'єктів владних повноважень та їхнього злагодженого двостороннього діалогу з народом як джерелом влади.

На одному з таких етапів правового розвитку було ухвалено Податковий кодекс України, чим створено передумови для формування нових поглядів юристів-практиків та суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів у здійсненні правосуддя відповідно, а процес удосконалення законодавства, в тому числі і податкового, складові якого повинні бути у відповідності із конституційними засадами побудови такої правової держави, став безперервним та досяг значного рівня прозорості.

Усе більшого значення як джерела права набувають правові доктрини, що сформувалися внаслідок багаторічної наукової та практичної діяльності. Потреба у застосуванні судових доктрин пов'язана насамперед з відсутністю єдиної позиції щодо буквального і цільового тлумачення норм податкового права. Оскільки за допомогою доктрини заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами, питання застосування судових доктрин у податкових спорах (податкових правовідносинах) є досить актуальним. Доктрина забезпечує достовірне тлумачення права, і саме за допомогою положень судової доктрини упорядковується суперечливий матеріал чинного законодавства [5].

Мета дослідження – з'ясувати особливості судової доктрини правових наслідків у податкових спорах. До завдань статті віднесено теоретико-практичне дослідження судової доктрини правових наслідків у податкових спорах та аналіз законодавчого врегулювання проблематики з метою визначення основних елементів та підходів доктрини наслідків, що сприятиме сталому розвитку державних і правових інститутів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність дослідження зумовлена тим, що за допомогою правових доктрин заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами. Як результат, питання застосування судових доктрин у податкових спорах (податкових правовідносинах) є досить актуальним, адже таким чином забезпечується достовірне тлумачення права та вирішення проблемних питань у сфері податкового законодавства. суперечливий матеріал чинного законодавства

Вагомий внесок у дослідження особливостей правової доктрини зробили Білецька Г., Бондаренко О., Гвозд'їй В., Кальницька І., Мисник Н., Євграфова Є., Смичок Є., Котенко А. та інші.

Виклад основного матеріалу дослідження. У правознавстві термін «доктрина» найчастіше застосовується у зв'язку з тлумаченням правових норм, позначенням джерела права і самого права, основоположних учень про право і державу, скажімо, доктрина верховенства права, доктрина правової держави, доктрина поділу державної влади тощо. Головним чином саме цими обставинами зумовлено вживання в теорії права і держави відповідної термінології: доктрина і похідних від неї понять – доктринальне тлумачення, доктринальне право, доктринальна концепція. Крім того, варто зазначити, що терміном «доктрина» називають й окремі юридичні акти органів державної влади (президента, парламенту, уряду країни), якими визначаються напрями здійснення державної політики в певній сфері життєдіяльності суспільства (соціально-економічній, національній безпеки, оборони, охорони здоров'я, науки й освіти, міжнародних відносин) [9].

Правова доктрина включає найбільш цінні для суспільства розробки, які сприяють сталому розвитку державних і правових інститутів. Загальнозначущий характер правової доктрини проявляється у тому, що, з одного боку, вона формується відповідно до ідейно-ментальних особливостей правової системи, відображає національні правові традиції, а з іншого, – відображає потреби соціально-економічного, політико-правового розвитку конкретної держави та її правової системи, пропонує конкретні шляхи вирішення проблем, що виникають у процесі розвитку останніх. Правова доктрина не тільки статично віддзеркалює державно-правову дійсність, формуючи знання про право та його реалізацію. Її функція не зводиться виключно до інтерпретації та систематизації позитивного права, хоча саме у цьому полягає ключова функція правової доктрини. Вона також має прескриптивний характер, позаяк містить бачення права яким воно має бути, тобто його уявний ідеальний образ, обґрунтовує необхідність і доцільність закріплення норм права, формування нових галузей та інститутів права, їх удосконалення чи реформування. Важливою складовою правової доктрини є оціночно-прогностичний компонент, що містить програмні положення рекомендаційно-орієнтуючого характеру і становить результат критичного аналізу практики державо- і правотворення. Це питання спеціально вивчалось професором М. Ван Хоуком, який досліджував взаємозв'язок систематизації, тлумачення права і правової доктрини. З позиції цього дослідника, систематизація передбачає і включає інтерпретацію юридичних приписів, принципів, понять, юридичних конструкцій тощо, які систематизуються. Разом з тим інтерпретація неможлива без певної концептуальної основи, яка водночас є необхідним підґрунтям будь-якої правової норми, так само як і правової аргументації. Ця основа формується правовою доктриною і надалі матеріалізується у позитивному праві, стаючи підґрунтям нових систематизацій. Отже, існують діалектичні відносини, або, точніше, рух по спіралі (spiral movement), між правовою доктриною і правом, між описом (інтерпретацією) і законодавчим оформленням юридичних норм та їх систематизацією [12].

Що ж до судової доктрини, то в її основі знаходиться сформований судовою практикою підхід з врегулювання окремих видів правових відносин. Так, необхідно зазначити, що судові доктрини у світовій судовій практиці застосовуються, зокрема, при вирішенні й податкових спорів. На сьогодні вироблено та

сформовано ряд судових доктрин, що дозволяють визначити межу правомірної поведінки платника податків при здійсненні ним податкового планування, а також у певних ситуаціях змінити податкові наслідки укладених угод. Проаналізувавши національну та європейську судову практику, можна виділити наступні судові доктрини — «зміст над формою» (equity above the form), «ділова мета» (business purpose), «угода по кроках» (step transactions), «одна рука», чи «фактичний власник», «фактичне місце діяльності», «економічна доцільність угоди» [5], «доктрина податкових вигод» [14], «добросовісність платника податку» (принцип розумної обачності платника податку), «реальність господарських операцій» [7].

Частиною першою статті 55 Конституції України передбачено, що права і свободи людини і громадянина захищаються судом.

Відповідно до частини другої статті 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. У справі за зверненнями жителів міста Жовті Води Конституційний Суд України офіційно розтлумачив цю конституційну норму і вирішив, що частину першу статті 55 Конституції України треба розуміти так, що кожному гарантується захист прав і свобод у судовому порядку. Суд не може відмовити у правосудді, якщо громадянин України, іноземець, особа без громадянства вважають, що їх права і свободи порушені або порушуються, створено або створюються перешкоди для їх реалізації або мають місце інші ущемлення прав та свобод (п. 1 рішення №9-зп від 25.12.1997).

З наведеного офіційного тлумачення норм Конституції України випливають наступні умови, за яких суд не може відмовити у правосудді:

– людина звернулася за захистом прав і свобод, які належать їй особисто, а не будь-яким іншим особам. Ця умова впливає також із співставлення частини першої статті 55 Конституції України із частинами третьою, п'ятою і шостою цієї статті, в яких ідеться про захист «своїх» прав, тобто прав, які належать особі, яка їх захищає;

– людина вважає, що її права і свободи, за захистом яких вона звернулася до суду: а) порушені (щодо протиправних діянь, які мали місце і припинилися), або б) порушуються (щодо протиправних діянь, які тривають), або в) створюються перешкоди для їх реалізації (щодо протиправних діянь, які тривають і є перешкодами для реалізації права в теперішньому або в майбутньому часі), або г) мають місце інші ущемлення прав та свобод. Зміст інших ущемлень Конституційним Судом України не розтлумачений, однак звичайне граматичне значення слова «ущемлення» дозволяє інтерпретувати його як «обмеження». Таке тлумачення призводить до висновку, що особа може звернутися до суду за захистом права або свободи, якщо воно обмежується;

– для звернення до суду за захистом прав та свобод достатньо суб'єктивного переконання людини, якій ці права належать, що має місце їх порушення.

Отже, конституційне право на доступ до правосуддя не є безмежним. Метою суду (правосуддя) є захист порушених прав, свобод та інтересів, належних безпосередньо особі, яка звертається за захистом (її суб'єктивних прав) [11].

Поняття «інтересу», «законного інтересу» досі залишається об'єктом дискусій в юридичній спільноті як науковців, так і практиків.

Показово, що у наукових колах вже достатньо уваги приділено дослідженню сутності прав та обов'язків суб'єктів як складників їх правового статусу і як окремих правових категорій, у тому числі й у податковому регулюванні. Інша ситуація має місце стосовно законних інтересів платників податків. Як уже відзначалося, законодавчого тлумачення цієї правової категорії немає, хоча вона досить часто використовується. Не отримала вона належного визначення й у нормах Податкового кодексу України, причому в тексті цього кодифікованого акта про існування інтересу платника податків законодавець згадує неодноразово [13].

Говорячи про законний (охоронюваний законом) інтерес слід також мати на увазі, що він має матеріально-правовий, а не процесуальний характер (захищається лише нормою процесуального права). З цього приводу справедливо буде зазначити що захист законного інтересу для суб'єкта має саме матеріально-правове значення, адже передбачає для останнього набуття або втрату певних цивільних, трудових чи інших прав та обов'язків [8].

Категорія «охоронюваний законом інтерес» була предметом дослідження не лише теоретиків, а й суддів Конституційного Суду України. Так, у резолютивній частині свого рішення № 18-рп/2004 від 1 грудня 2004 р. у справі № 1-10/2004 про охоронюваний законом інтерес, суд наголосив, що поняття «охоронюваний законом інтерес» у логічно-смысловому зв'язку з поняттям «право» треба розуміти, як прагнення до

користування конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом, як зумовлений загальним змістом об'єктивного і прямо не опосередкований у суб'єктивному праві простий легітимний дозвіл, що є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони з метою задоволення індивідуальних і колективних потреб, які не суперечать Конституції і законам України, суспільним інтересам, справедливості, добросовісності, розумності та іншим загальноправовим засадам [2].

Виходячи зі змісту вищезазначеного рішення Конституційного Суду України та висновків про тотожність таких понять, як «охоронюваний законом інтерес» та «законний інтерес», їх матеріально-правовий характер, можна стверджувати, що у процесуальному законодавстві та юридичній науці «інтерес» як самостійний об'єкт правової охорони слід розглядати у вузькому розумінні. А саме як матеріально-правовий інтерес, що забезпечується (охороняється) законом і не опосередкований в суб'єктивному праві [8].

Верховний Суд у свою чергу у постанові від 28 лютого 2019 року у справі №522/3665/17 сформулював загальні підходи до визначення законного інтересу як предмета судового захисту в адміністративному судочинстві, визначивши його ознаки (особливості): має правовий характер, тобто перебуває у сфері правового регулювання; пов'язаний із конкретним матеріальним або нематеріальним благом; є визначеним – благо, на яке спрямоване прагнення, не може бути абстрактним або загальним, у позовній заяві особа повинна зазначити, який саме її інтерес порушено та в чому він полягає; є персоналізованим (суб'єктивним), тобто належить конкретній особі (позивачу); суб'єктом порушення позивач вважає суб'єкта владних повноважень.

На противагу, очевидними обставинами, що свідчать про відсутність в особі матеріально-правової зацікавленості (законного інтересу), було передбачено наступні: незаконність інтересу - його суперечність Конституції, законам України, принципам права; не правовий характер вимог - вимоги не породжують правових наслідків для особи (позивача); встановлена законом заборона пред'явлення позову на захист певного інтересу; коло осіб, які можуть бути позивачами, прямо визначено законом, і позивач до їх числа не належить; особа (позивач) звернувся за захистом інтересів інших осіб - держави, громади, фізичної або юридичної особи без відповідних правових підстав або в інтересах невизначеного кола осіб [3].

Аналізуючи останні тенденції судової практики в податкових спорах, можна відмітити суттєві зміни. На відміну від практики минулих років, суди останнім часом все частіше виносять рішення на користь платників податку. Змінився також і підхід судів до аналізу матеріалів справи, оцінки доказів та встановлення юридично значимих фактів [7].

Враховуючи вищезазначене, певної уваги потребує питання обов'язковості (невідворотності) настання правових наслідків у податкових правовідносинах, що набуло надмірної актуальності в частині зупинення реєстрації податкових накладних через включення в перелік ризикових платників податків.

Прослідковується чітка та стала на даний момент судова практика у цій категорії справ, а її швидко зростаюча «популярність» потребує професійного обговорення.

Оскільки поява правової доктрини починається з формулювання оригінальної (нестандартної) ідеї щодо розв'язання певних проблем права і держави, навколо яких відбувається процес формування відповідної теорії або вчення, що надалі підкріплюється судовою практикою з тлумачення (роз'яснення) застосування алгоритму норм законодавства для вирішення таких суперечностей в ході їхнього судового оскарження, вважаємо за доцільне виділити «судову доктрину правового наслідку» в податкових спорах.

Отож, 11 грудня 2019 року Кабінет Міністрів України прийняв новий Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок) та Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Крім того, було затверджено Критерії ризиковості платника податку. І коли очікувалося, що нове законодавство надасть визначеності, чіткості та прозорості в частині зупинення реєстрації/відмови в реєстрації податкових накладних, «включення платників до ризикових», то на практиці платники податків стикнулися з новими викликами, а число позовів з оскарженнями надалі зростає.

Згідно з Порядком накладні розподіляються на такі, що (і) підлягають безумовній реєстрації за дотримання наведених параметрів та (ii) підлягають ризик-аналізу, в залежності від результатів якого реєстрація може бути зупинена.

Найбільше проблем викликає пункт 8 Критеріїв ризиковості «8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської

операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування», який фактично дає можливість для широкого тлумачення і чітко не визначеного застосування.

З часу набрання чинності Порядком (з 1 лютого 2020 року) маємо результати роботи комісій податкових органів за новим порядком – рішення комісій; пояснення, скарги та позови платників податків; судову практику на рівні всіх трьох інстанцій, як результат оскарження в адміністративному судочинстві рішень про ризиковість.

У світлі вищезазначеного, а також беручи до уваги правові позиції суб'єкта створення судової доктрини (Верховний Суд та Конституційний Суд України), бачимо за необхідне підкреслити та наголосити на виробленому систематизованому підході до розв'язання питання щодо дій із включення платників податків до переліку ризикових, що за своєю природою не містить для останніх жодних правових наслідків у сфері податкових відносин.

Вирішальним для цього питання стало рішення Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 280/1098/19, де було зроблено висновок про те, що дії контролюючого органу щодо внесення до Інтегрованої системи «Податковий блок» не породжують правових наслідків для платників податків та не порушують їхні права.

На думку Верховного Суду, здійснюючи моніторинг, контролюючий орган виявляє ризик порушення норм податкового законодавства, який проявляється у ймовірності складання та надання податкової накладної з порушенням Податкового кодексу України та неможливості здійснення операцій з постачання товарів/послуг, дані про які зазначені у податковій накладній/розрахунку коригування та/або ймовірності уникнення платником податку виконання свого податкового обов'язку. Дії контролюючого органу щодо внесення до електронної бази даних інформації, незалежно від джерела її отримання (чи то отриманої внаслідок проведення податкової перевірки, чи то за результатами засідання Комісії контролюючого органу), є службовою діяльністю працівників податкового органу на виконання своїх професійних обов'язків. Так, способом здійснення таких дій є, зокрема, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, а інформація, зібрана відповідно до норм податкового законодавства, може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах контролюючих органів або безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів.

Верховний Суд чітко зазначив, що віднесення Комісією контролюючого органу платника податків до переліку таких, які відповідають критеріям ризиковості, є передумовою зупинення податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

В подальшому відповідність критеріям ризиковості має бути спростована платником податків шляхом подання на вимогу податкового органу переліку документів, необхідних для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі, і лише ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування або ненадання платником податку копій документів відповідно до підпункту 4 пункту 13 цього Порядку або надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства, є підставами для прийняття комісіями контролюючих органів рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Як результат, саме рішення контролюючого органу про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних призведе до певних негативних правових наслідків для платника податків, та, вважаючи рішення контролюючого органу неправомірним, особа може звернутись до суду за захистом прав (свобод) та інтересів від порушень з боку суб'єкта владних повноважень, і в межах цього спору підставами позову, серед іншого, можуть бути доводи щодо неправомірності дій контролюючого органу по віднесенню платника податків до переліку таких платників податків, які відповідають критеріям ризиковості [4].

Коли суд касаційної інстанції сформулював свою правову позицію, національні суди першої та апеляційної інстанцій отримали вироблену судову доктрину, адже Верховний Суд закріпив причинний зв'язок між внесенням платника податків до переліку ризикових та зупиненням реєстрації податкової накладної, але констатував і роз'яснив, яка складова цих об'єднаних процесів несе негативні правові наслідки для особи, оскільки має правовий характер, тобто перебуває у сфері правового регулювання, і може бути оскаржена у судовому порядку, а яка – ні.

Усталена судова практика, яка застосовує доктрину правового наслідку та відповідно сформовані положення законодавства, чинні на даний момент, не дають інших варіантів дій в цьому полі як для платників податків та їхніх юристів, так і для суддівського корпусу.

Водночас, слід зазначити, що на сьогодні в Україні зроблено багато кроків у напрямі підвищення рівня захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема, шляхом удосконалення механізму розв'язання спірних ситуацій між ними та контролюючими органами. Однак не менше ані позасудова, ані судова форма вирішення податкових спорів не позбавлені певних проблем в ході їхньої реалізації, що зумовлює необхідність пошуку шляхів і напрямів покращення їх організаційно-правового регулювання.

Спираючись на аналіз чинного законодавства, а також урахувавши відповідні наукові думки та пропозиції, вважаємо, що з метою підвищення якості й ефективності процедур позасудового вирішення податкових спорів необхідно здійснити такі кроки:

1. *Запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів.* Аналізуючи форми й етапи вирішення податкових спорів, ми неодноразово акцентували увагу на тому, що чинне законодавство не містить необхідних засад для реалізації переговорів як засобу врегулювання спору на його початковому етапі (стадії) виникнення (зародження). Така ситуація, очевидно, вимагає конструктивного розв'язання, що зумовлено такими моментами:

– по-перше, однією з основних ідей податкової реформи в нашій державі є встановлення партнерських відносин між державою в особі контролюючих органів і платниками податків. Тобто першочерговими способами управління взаємовідносинами між цими суб'єктами є не владні вказівки, а переконання, взаємодія, консультування;

– по-друге, допоможе зменшити навантаження на відповідні адміністративні та судові органи, уповноважені вирішувати податкові спори. Низка конфліктних ситуацій виникає через те, що сторони припускаються помилок у розумінні тих чи інших обставин ситуації, неправильно тлумачать законодавчі положення. Такі проблеми, як правило, не мають суттєвого та складного характеру й цілком можуть бути вирішені між сторонами під час переговорів, тобто без залучення іншого суб'єкта, що наділений юрисдикційними повноваженнями, і початку відповідної адміністративної процедури чи адміністративного процесу;

– по-третє, проведення переговорів сприятиме підвищенню якості й ефективності реалізації адміністративного та (або) судового вирішення податкових спорів, якщо перші (тобто переговори) не призвели до врегулювання розбіжностей. Ідеться про те, що проведення переговорів дає сторонам змогу податкового конфлікту більш чітко та змістовно зрозуміти позицію один одного, обставини й факти, якими кожна з них аргументує свою лінію поведінки у спорі. Виходячи із цього, сторони спору можуть більш якісно підготуватися до вирішення податкового спору в адміністративному чи судовому порядку. Крім того, результати отримані в ході переговорів, можуть бути використані сторонами як додаткові докази, аргументи в адміністративній процедурі чи судовому провадженні з вирішення податкового спору.

Означене досить переконливо, на нашу думку, свідчить про доцільність запровадження переговорів як засобу вирішення податкових конфліктів. Для цього необхідно визначити ключові матеріально-правові та процедурні засади проведення переговорів. Звісно, переговори не потребують такої детальної юридичної регламентації, як вирішення податкового спору в адміністративному чи судовому порядку.

2. *Перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання виключно на рівень закону.* Закон – це нормативно-правовий акт вищої юридичної сили, положення якого мають загальний і відносно стабільний характер, тобто розраховані на застосування протягом тривалого часу на широке коло однорідних відносин. Водночас підзаконні акти покликані конкретизувати та розвивати загальні законодавчі положення з урахуванням особливостей окремих різновидів суспільних відносин. Звісно, буде неправильним стверджувати, що сьогодні механізм адміністративного оскарження повністю позбавлений законодавчих засад, оскільки на рівні Податкового кодексу України закріплено низку важливих аспектів щодо функціонування цього інституту. Однак разом із тим не можна не наголосити на тому, що деякі не менш важливі питання адміністративного оскарження регулюються тільки на підзаконному рівні.

3. *Закреплення принципів проведення переговорів та адміністративного оскарження.* На відміну від Кодексу адміністративного судочинства України, який містить досить широкий і змістовний перелік принципів відправлення адміністративного судочинства, у тому числі у справах про податкові спори, ані в Податковому кодексі України, ані у відповідних спеціальних підзаконних нормативно-правових актах чітко не визначено кола основних принципів розв'язання податкових конфліктів, вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження. Зауважимо, що ми не стверджуємо, що чинне законодавство, яке регулює вирішення податкових спорів у позасудовому порядку, позбавлене принципів функціонування цього інституту, однак більшість із цих принципів розпорошені в тексті низки нормативно-правових актів різної юридичної сили. Крім того, досить часто вони не є очевидними, оскільки не ма-

ють чіткого визначення, а лише впливають із тих чи інших законодавчих положень. Така ситуація аж ніяк не відповідає принципу правової визначеності. Цей принцип, пише В. Кернз, являє собою зобов'язання державних владних органів забезпечити легкість з'ясування права тими, до кого воно застосовується, і набуття останніми можливості в разі необхідності скористатися правом, так само як і способом, за допомогою якого воно буде підлягати застосуванню і тлумаченню. Як ухвалив Суд ЄС у рішенні у справі *Raske*, його основна мета полягає в забезпеченні того, що жодна з норм, які приймають державні органи влади, не може бути застосованою до непоінформованих про неї. Означений принцип тісно пов'язаний із принципом законних очікувань, який є наслідком першого. Принцип законних очікувань спрямований на те, щоб у випадках, коли фізична особа переконана, що досягне певного результату, якщо буде діяти відповідно до норм правової системи, забезпечити захист цих очікувань. Однак принцип законних очікувань підлягає певним обмеженням. Перше з них – критерій доцільності. Право Співтовариства захищає законні очікування лише розсудливих та обачних осіб. По-друге, на цей принцип можна посилатися лише у випадку, коли очікування мають законний характер. М. Козюбра розуміє принцип визначеності як неодмінний складник верховенства права, сутністю якого є вимога чіткості підстав, цілей і змісту нормативних приписів, особливо тих із них, які адресовані безпосередньо громадянам, які повинні мати можливість передбачати правові наслідки своєї поведінки. Отже, законодавчі положення мають бути чіткими та зрозумілими для тих, кому вони адресовані. Звідси вважаємо, що необхідно закріпити в законодавстві чіткий перелік основних принципів, на яких ґрунтується й відповідно до яких функціонує механізм позасудового вирішення податкових спорів, щоб кожна сторона, як платник податків, так і контролюючий орган, із якими виник спір, а також контролюючий орган, що розглядає цей спір, чітко розуміли й усвідомлювали ті відправні, засадничі ідеї, відповідно до яких має відбуватися вирішення податкового спору.

4. *Урегулювання питання використання медіації для вирішення податкового спору.* Відзначимо, що в чинному українському законодавстві не закріплено чітких змістових організаційно-правових засад організації й функціонування інституту медіації як засобу вирішення податкового спору. Переконані, що було б доцільно передбачити в законі, що в разі адміністративного оскарження компетентний контролюючий орган перед тим, як почати розглядати спір, повинен з'ясувати, чи не бажає платник податків скористатися процедурою медіації для врегулювання наявного податкового спору, із роз'ясненням її сутності й наслідків.

5. *Підвищення рівня відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження.* Відповідно до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами від 21 жовтня 2015 року № 916, вирішення скарги платника податків за загальним правилом відбувається в закритому засіданні – це розгляд матеріалів скарги контролюючим органом, який відбувається виключно за участю платника податків – скаржника або його уповноважених представників (у тому числі адвокатів), уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена (за умови прийняття Радою бізнес-омбудсмена до розгляду скарги, поданої платником податків) і представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Щодо розгляду матеріалів скарги у відкритому засіданні, то такий відбувається тільки на підставі клопотання платника податків – скаржника, податкового агента або його уповноважених представників (у тому числі адвокатів), а також:

- уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;
- уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику;
- уповноваженого представника Ради бізнесомбудсмена;
- представників засобів масової інформації.

Не ставлячи під сумнів доцільність застосування саме такого підходу до вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження, тим не менше вважаємо, що проголошення рішень по справі має відбуватися відкрито з метою забезпечення широкої поінформованості населення про роботу контролюючих органів, а також належного, зокрема громадського, контролю за їхньою діяльністю.

6. *Удосконалити законодавче врегулювання правового статусу представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору в порядку адміністративного оскарження.* Проблема полягає в тому, що нормотворець, передбачивши можливість їх участі в цій процедурі, жодним чином не визначає їхнє становище в ній, їхню роль як учасників цієї процедури. Так, ситуація викликає певні запи-

тання. Наприклад, якщо зазначені суб'єкти виконують роль сторонніх наглядців за дотриманням законності під час розгляду справи й не приймають безпосередньої участі в її вирішенні по суті, то чи можна тоді такий розгляд називати закритим, як це передбачено в законодавстві; і чому тоді їх присутність на розгляді справи є більш важливою, аніж, скажімо, присутність ЗМІ, які є одним із основних елементів інституту громадського контролю? Якщо ж представники Ради бізнес-омбудсмена центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, беруть участь у вирішенні справи, то якою мірою; чи здатні вони впливати на зміст рішення по справі, якщо так, то чому Порядком як суб'єкт прийняття рішення зазначається тільки посадова особа (керівник, заступник керівника) контролюючого органу, а не відповідна комісія чи колегія у складі цієї посадової особи та вищезазначених представників? Ці питання потребують ретельної уваги нормотворця. На нашу думку, можливо, було б доцільним передбачити, що за загальним правилом вирішення справи відбувається відповідною посадовою особою вищого контролюючого органу. Однак платник податків під час подання скарги на рішення контролюючого органу має право подати клопотання про вирішення спору колегією у складі зазначеної посадової особи представників Ради бізнес-омбудсмена й центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику[6].

Висновки. З огляду на висловлену нами позицію щодо доктрини правового наслідку в податкових спорах, як обов'язкової складової правового регулювання чи оскарження дій, рішень чи бездіяльності контролюючих органів та їхніх службових осіб, пропонуємо кроки виходу із «замкнутого кола» шляхом розбудови механізмів позасудового вирішення податкових спорів в частині оскарження включення платників податків до переліку ризикових, та врегулювання податкових спорів в цілому.

Безсумнівно, що вдосконалення законодавчого регулювання щодо вищезазначених проблемних питань підвищить якість та ефективність функціонування зазначеного механізму, забезпечить захист прав та законних інтересів суб'єктів (учасників) сфери податкових відносин.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції від 01 липня 2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 29.11.2020).
2. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 1 грудня 2004 року (справа № 1-10/2004, рішення № 18-пп/2004). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04#Text> (дата звернення: 30.11.2020).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 лютого 2019 року (справа № 522/3665/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80167902> (дата звернення: 30.11.2020).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 липня 2020 року (справа № 280/1098/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90458281> (дата звернення: 30.11.2020).
5. Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2013_2_3 (дата звернення: 30.11.2020).
6. Бондаренко О. М. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. URL: http://pju.nuoua.od.ua/v3-1_2019/15.pdf (дата звернення: 30.11.2020).
7. Гвозд'їй В., Кальницька І., Мисник Н. [та ін.]. Методичні рекомендації з податкового права. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/varpu_2013_2_9 (дата звернення: 30.11.2020).
8. Гузе К. А. Представництво прокурором інтересів громадянина або держави в цивільному судочинстві України. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Guze/d_Guze.pdf (дата звернення: 30.11.2020).
9. Євграфова Є. Доктрина у правовій науці юридичній практиці. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/varpu_2013_2_9 (дата звернення: 29.11.2020).
10. Катаріна Собота. Переклад з нім. Рижков Г., Блашук О., Татарчук К. Принцип правової держави: конституційно-правні та адміністративно-правні аспекти. Київ, 2013. 608 с.
11. Кравчук В. М. Чи є безмежним право на захист в адміністративному суді. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/659965/> (дата звернення: 30.11.2020).
12. Семеніхін І. В. Правова доктрина: поняття, ознаки, структура. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/233584168.pdf> (дата звернення: 30.11.2020)

13. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Slidenko/d_Slidenko.pdf (дата звернення: 30.11.2020)
14. Смичок Є. М. Судова доктрина податкових вигод. URL: http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/3_2020/8.pdf (дата звернення: 30.11.2020)

References

1. *Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02 hrudnia 2010 r. № 2755-VI (u redaktsii vid 01 lypnia 2020 r.)* [Data Code of Ukraine: Law of Ukraine type 02 hrudnia 2010 r. № 2755-VI (edited on July 1, 2020)]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
2. *Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 50 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo ofitsiinoho tlumachennia okremykh polozhen chastyny pershoi statti 4 Tsyvilnoho protsesualnoho kodeksu Ukrainy (sprava pro okhroniuvanyi zakonom interes) vid 1 hrudnia 2004 roku (sprava № 1-10/2004, rishennia № 18-rp/2004)* [Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 50 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo ofitsiinoho tlumachennia okremykh polozhen chastyny pershoi statti 4 Tsyvilnoho protsesualnoho kodeksu Ukrainy (sprava pro okhroniuvanyi spy № 18-rp / 2004)]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04#Text> [in Ukrainian].
3. *Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 28 liutoho 2019 roku (sprava № 522/3665/17)* [Resolution of the Supreme Court in the composition of the Collegium of Judges Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 28 February 2019 (case № 522/3665/17)]. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80167902> [in Ukrainian].
4. *Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 17 lypnia 2020 roku (sprava № 280/1098/19)*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90458281> [Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 17 lypnia 2020 roku (sprava № 280/1098/19)] URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90458281> [in Ukrainian].
5. *Biletska, H. M. Okremi aspekty zastosuvannia sudovykh doktryn pry rozkrytti podatkovykh zlochyniv: svitovi ta istorychni tendentsii* [Certain aspects of the application of judicial doctrines in the disclosure of criminal data: worlds and historical tendencies]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2013_2_3 [in Ukrainian].
6. *Bondarenko, O. M. Shliakhy vdoskonalennia pravovoho rehuliuвання pozasudovoho vyrishennia podatkovykh sporiv* [Shliakhy vdoskonalennia pravovoho rehuliuвання pozasudovoho vyrishennia podatkykh sporiv]. URL: http://pjv.nuoua.od.ua/v3-1_2019/15.pdf [in Ukrainian].
7. *Hvozdi, V., Kalnytska I., Mysnyk N. [ta in.]. Metodychni rekomendatsii z podatkovoho prava* [Metodychni rekomendatsii z podatkovoho prava]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vapny_2013_2_9 [in Ukrainian].
8. *Huze, K. A. Predstavnytstvo prokurorom interesiv hromadianyna abo derzhavy v tsyvilnomu sudochynstvi Ukrainy* [Predstavnytstvo prokurorom interesiv hromadianyna abo derzhavy v tsyvilnomu sudochynstvi Ukrainy]. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Guze/d_Guze.pdf [in Ukrainian].
9. *Yevhrafova, Ye. Doktryna u pravonii nausti yurydychnii praktytsi* [Doktryna u pravonii nausti yurydychnii praktytsi]. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vapny_2013_2_9 [in Ukrainian].
10. *Sobota, K. (2013). Pryntsyp pravnoi derzhavy: konstytutsiino-pravni ta administratyvno-pravni aspekty* [Pryntsyp pravnoi derzhavy: konstytutsiino-pravni ta administratyvno-pravni aspekty]. Pereklad z nim. Ryzhkov H., Blashchuk O., Tatarchuk K.. Kyiv [in Ukrainian].
11. *Kravchuk, V. M. Chy ye bezmezhnym pravo na zakhyst v administratyvnomu sudi* [Chy ye bezmezhnym right to zakhyst in administratyvnomu court]. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/659965/> [in Ukrainian].
12. *Semenikhin, I. V. Pravova doktryna: poniattia, oznaky, struktura* [Legal doctrine: poniattia, marks, structure]. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/233584168.pdf> [in Ukrainian].
13. *Slidenko, A. V. Zakhyst interesiv platnykiv podatkov pry zastosuvanni zakhodiv podatkovoho prymusu* [Zakhyst interesiv platnykiv podatkov pry zastosuvanni zakhodiv podatkovoho prymusu]. URL: http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Slidenko/d_Slidenko.pdf [in Ukrainian].
14. *Smychok, Ye. M. Sudova doktryna podatkovykh vyhod* [Judicial doctrine of data output]. URL: http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/3_2020/8.pdf [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 01.12.2021.