

5. Про запобігання корупції: закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. – Відомості Верховної Ради, 2014. – № 49. – Ст. 2056.

6. Про запобігання та протидію корупції: Закон України від 07.04.2011 № 3206-VI. – Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 40. – Ст. 404

7. Рекомендація № R (2000) 10 Комітету Міністрів державам-членам Ради Європи щодо кодексів поведінки державних службовців [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://crimesoc.rada.gov.ua/komzloch/control/uk/publish/article>

8. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції від 31.10.2003 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 44. – С. 10. – Ст. 2938.

9. Transparency International Global Corruption Report 2003, p. 320.

10. Franziska Zibold. Conflicts of interest in public administration. 2013, p. 2-6.

11. Recommendation of the OECD Council on Guidelines for Managing. Conflict of Interest in the Public Service [Electronic Resource]. – Mode of access: <http://www.oecd.org/dataoecd/13/22/2957360.pdf>

УДК 347.73

**Курило В. О.,**  
здобувач кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого

## **АЛЬТЕРНАТИВНІ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ**

У статті висвітлюються правові аспекти процедури вирішення податкових спорів. Особлива увага спрямована на порівняльно-правовий аналіз алгоритмів вирішення спірних правовідношень у сфері оподаткування реалізуються в рамках адміністративних процедур та судових процедур із вирішення податкових спорів.

*Ключові слова:* оподаткування, податкова медіація, платник податків, конюнктур, незалежний арбітр.

В статье освещаются правовые аспекты процедуры разрешения налоговых споров. Особое внимание направлено на сравнительно правовой анализ алгоритмов решения спорных правоотношений в сфере налогообложения реализуются в рамках административных процедур и судебных процедур по разрешению налоговых споров.

*Ключевые слова:* налогообложение, налоговая медиация, налогоплательщик, конъюнктура, независимый арбитр.

The article deals with the legal aspects of tax dispute resolution procedures. Special attention is directed to the comparatively legal analysis of algorithms for solving legal disputes in the area of taxation are implemented within the framework of administrative procedures and judicial procedures to resolve tax disputes.

*Keywords:* taxation, tax mediation, the taxpayer, environment, independent arbitrator.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день існують різні механізми вирішення податкових спорів. Найбільш поширені алгоритми вирішення спірних правовідношень у сфері оподаткування реалізуються в рамках адміністративних процедур та судових процедур із вирішення податкових спорів. Потрібно відмітити, що відповідні процедури, в залежності від характеру правової системи держави та рівня дотримання законності, можуть мати різну міру ефективності їх реалізації. На сьогоднішній день також розробляються інші, альтернативні підходи до вирішення спірних правовідношень, які складаються у сфері оподаткування. Одним із таких альтернативних алгоритмів вирішення податкових спорів являються примирні процедури узгодження інтересів конфлікуючих сторін у сфері оподаткування – процедури податкової медіації.

**Аналіз дослідження даної проблеми.** Дослідження альтернативних процедур вирішення податкових спорів розглядається Егоровим А.Е., Вахітовим Р.Р. та Белоусовим А.В. у своїх працях.

**Метою** статті є дослідження правових аспектів процедур вирішення податкових спорів.

**Виклад основного матеріалу.** Потрібно відмітити, що інститут податкової медіації на сьогоднішній день не функціонує в рамках податкової системи України. В той же самий час ми відмічаємо актуальність питання щодо необхідності запровадження відповідного альтернативного алгоритму вирішення спірного податкового правовідношення в рамках правової системи нашої держави, так як податкова медіація має низку позитивних аспектів своєї реалізації, які підтвердили свою дієвість на прикладі низки держав, які на законодавчому рівні запровадили, та станом на сьогоднішній день ефективно використовують, відповідний податково-процедурний інститут.

Для того, щоб розглянути підняту проблематику належним чином вбачається за необхідне надати визначення такого поняття, як “медіація”. Під медіацією слід розуміти метод, спори при якому вирішуються за допомогою залученого посередника (медіатора), основним завданням якого є допомога сторонам, які перебувають у стані конфлікту, в детальному аналізі спірної ситуації з тією метою, щоб відповідним сторонам вдалося власноруч обрати такий варіант вирішення спору, який цілком узгоджуватиметься з їх інтересами і буде задовольняти їх потреби. Значущим слід вважати й те, що медіатор, хоча й являється учасником вирішення спору, проте не може приймати рішення за його сторону. На сьогоднішній день в нашій державі відсутній нормативно-правовий акт, яким би були врегульовані питання альтернативного розв’язання спірних правовідносин, які склалися в податковій сфері між контролюючим органом з одного боку, і зобов’язаною стороною з іншого. Таким чином, для вирішення цього питання доцільніше буде звернутися до практики зарубіжних країн стосовно нього.

Прикладом може послугувати нововведення в законодавстві Російської Федерації, яким є прийнятий 27 липня 2010 року Державною Думою Федеральний закон № 193 – ФЗ «Про альтернативну процедуру врегулювання спорів за участю посередника (процедурі медіації)». Проте вищезазначеним законом виключена можливість застосовувати таку процедуру як медіація до тих суперечок, які безпосередньо пов’язані з публічним інтересом, до яких і належать податкові спори. В той

же час, в деяких зарубіжних країнах медіацію доволі ефективно застосовують і для розв'язання одиничних спірних правовідносин, які пов'язані, зокрема, з публічним інтересом.

В такій країні як Нідерланди є допустимим вирішення податкового спору за допомогою медіації. Міністерством фінансів Нідерландів було оприлюднено лист, в якому зазначається, що в чотири податкові округи були задіяні в проведенні експерименту, яким було передбачене розв'язання податкових спорів з використанням такої процедури як медіація. Протягом року 75 спорів були вирішені із використанням медіації, при чому у 80 % випадків вони були вирішені вдало. Якщо ж розбіжності при застосуванні медіації не вирішуються успішно, то сторони завжди мають право звернутися для цього до суду. Основна відмінність медіації та суду полягає в тому, що є відсутньою програвша сторона, і, як наслідок, і відповідні ризики. Під час судового процесу укласти мирову угоду можна й випадково, в той час як в медіації вона виступає основною метою, яку бажають досягнути сторони. На період проведення такої процедури як медіація сторони не повинні бути ініціаторами будь-яких чи то судових, чи адміністративних справ, які мають зв'язок із вирішенням спору. Після того, як процедуру медіації можна вважати закінченою, створюється протокол, який міститиме відомості про те, стосовно яких питань сторони дійшли згоди і які питання підлягають розгляду в судовому порядку [1].

У США, наприклад, досягнення угоди між платником податків та відповідним контролюючим органом вважається найефективнішим способом, за допомогою якого і врегулюється податковий спір, який між ними виник. Медіація й арбітраж виступають в якості основних процедур, які на сьогодні швидкими темпами розробляються і використовуються як альтернативні способи при врегулюванні виниклих податкових спорів податковими органами США.

Головним завданням альтернативних способів врегулювання податкових спорів прийнято вважати швидке вирішення питань, які є спірними і виникли між податковим органом та платником податків, за допомогою медіатора (уповноваженого посередника) чи незалежного арбітра, які

забезпечують проведення справедливого й неупередженого розгляду спору. Слід сказати, що платник податків не повинен в обов'язковому порядку врегульовувати суперечку, яка виникла, саме використовуючи примирні процедури, це не позбавляє його права на використання інших способів захисту, до яких, зокрема, належить звичайна процедура оскарження рішення податкового органу до Служби внутрішніх доходів США [2].

У 1998 році було прийнято Закон США «Про реформу Служби внутрішніх доходів», відповідно до якого було розроблено цілий комплекс процедур з використання альтернативних способів врегулювання податкових спорів під час їх розгляду в адміністративному порядку, до якого також включені процедури, участь у яких братимуть як уповноважені посередники (медіатори), так і незалежні арбітри. Швидке вирішення спорів, які виникли між платниками податків та податковими органами, в якому братимуть участь уповноважений посередник та незалежний арбітр, що забезпечує справедливий та неупереджений розгляд спору – основна мета таких процедур. Відповідна процедура була розроблена ще у 2001 році як експериментальна програма, яка мала допомагати вирішувати розбіжності, які виникли між податковими органами та платниками податків, ще на тій стадії, коли виникають спірні питання в підрозділах Служби внутрішніх доходів.

Після того як процедуру медіації успішно протестували у 2003 році, її офіційно ввели в дію для тих питань, які підлягали розгляду Інспекцією у справах великих та середніх платників податків Служби внутрішніх доходів у формі особливої процедури по врегулюванню спорів у спрощеному порядку (Fast Track Settlement Procedure). У вересні 2006 року відповідна процедура була введена як експериментальна програма ще в Інспекції у справах суб'єктів малого та індивідуального підприємництва, а починаючи з грудня 2008 року – також і для Інспекції у справах державних закладів та підприємств.

Уповноважений представник Служби бере участь при розгляді спору в межах примирної процедури. Уповноважений представник являється посадовою особою Управління з розгляду скарг Служби внутрішніх доходів. Коли спір

вирішується, він виступає неупередженим посередником, який сприяє врегулюванню спору, який виник, та допомагає віднайти взаємоприйнятне для сторін рішення.

Оскільки такий посередник наділений офіційним публічним статусом, то це виступає запорукою компетентності й професіоналізму розгляду виниклого спору, оскільки посередник наділяється владними повноваженнями по затвердженню рішення, яке має бути компромісним, та відповідатиме інтересам обох сторін: і платника податків, і податкового органу. Варто зазначити, що посадова особа Управління наділяється відповідними повноваженнями, за допомогою яких вона може виступати посередником в договірних відносинах, які виникають між платником податків та податковим органом, від імені держави, а також вправі складати і затверджувати угоди, які направлені на встановлення, зміну або припинення прав та обов'язків платника податків та податкового органу [3, с. 120].

Слід сказати, що по відношенню і до платника податків, і до податкового органу уповноважений представник має вести себе неупереджено. Його роль полягає в тому, щоб лише сприяти врегулюванню спору, а владні повноваження він може використовувати лише із тією метою, щоб досягнути рішення, яке буде компромісним, зі згоди зацікавлених сторін. Нагляд за додержанням законності в діяннях податкового органу виступає не менш важливим завданням представника.

За допомогою примирних процедур в податковій системі США досягається гармонізація у податкових відносинах, оскільки співпраця податкового органу та платника податків додає визначеності до податкових відносин, що задовольняє як державні інтереси, так і інтереси платників податків. При використанні альтернативних способів врегулювання податкових спорів не тільки забезпечуються інтереси платників податків і такої держави як США, а й гарантується більш великий рівень виконання податкового обов'язку платниками податків, який базуватиметься на принципах добровільності й співпраці платників податків і податкових органів під час адміністративного порядку розгляду податкового спору [2].

Ми вважаємо, що варто звернутися до наукових поглядів такого російського вченого-правника як А. В. Білоусов, який до адміністративної процедури вирішення податкового спору відсилає процедури медіації. Такого самого підходу додержуються податкові органи США, коли описують дану процедуру, але формально медіація не належить до адміністративної процедури, яка відома російській науці, бо вона є складовою методів вирішення спорів, які є альтернативними. Переважно вона відрізняється від адміністративної процедури тим, що там широко у регулюванні застосовуються приватно-правові методи, але так як американське право не містить зазначених розходжень між приватно-правовими і публічно-правовими методами, то можна віднести медіацію саме до адміністративних процедур. Законом США про адміністративний процес встановлюється низка правил, яких необхідно дотримуватися під час процедури адміністративного розгляду, при ігноруванні яких виникають підстави для скасування актів, які були прийняті в межах адміністративної процедури розгляду спорів. Серед таких правил слід виділити наступне: адміністративна справа має слухатись уповноваженим адміністративним суддею, який є працівником відомства, і має розглядати такі справи за посадою чи працівником відповідного відділу, який був створений саме із метою розгляду адміністративних суперечок [4].

В контексті піднятої проблематики вбачається за доцільне розглянути досвід реалізації процедур податкової медіації в Бельгії. Потрібно відмітити, що з 90-х років ХХ століття в Бельгії суттєво покращується кон'юнктура взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Важливу роль в даному покращенні взаємовідносин, таких антагоністично налаштованих, як правило, по відношенню один до одного суб'єктів податкових відносин, відіграє прийняття 25 квітня 2007 року закону, яким запроваджувався інститут податкової медіації. У відповідності з приписами відповідного нормативно-правового акта в Бельгії було засновано Службу податкової медіації. У відповідності зі статистичними даними особливого значення податкова медіація в Бельгії набула з 2010 року (протягом 2010 року Служба податкової медіації отримала 1200

заяв платників податків з проханням розглянути виникший між ними та податковими органами Бельгії податковий спір). Ми відмічаємо, що починаючи з 2007 по 2010 рік в рамках процедур медіації було надано висновок по 197 заявах платників податків. З цього випливає, що даний інститут альтернативного врегулювання податкових спорів, з повною силою почав діяти із 2010 року.

Вбачається за доцільне звернути увагу на той аспект, що більшість із відповідних заяв подавалися до Служби податкової медіації в електронному вигляді. Такий підхід до адміністрування звернень платників податків розцінюється нами як такий, що має неабияку актуальність в наші дні (зважаючи на рівень інформатизації сучасного життя). ОЕСР у своїх узагальненнях та рекомендаціях звертає особливу увагу нормотворця, на необхідність запровадження механізмів електронного адміністрування звернень громадян до контролюючих органів. В даному випадку, ми відмічаємо, що такий спосіб подання заяв, дозволяє заощадити:

а) час платників податків;

б) власні кошти правозобов'язаних суб'єктів податкових відносин. Більш того, такий спосіб звернення зі скаргою на рішення контролюючих органів спрощує аналіз, узагальнення та зведення статистичних даних, які стосуються оскарження рішень, дій чи бездіяльності публічно-владних суб'єктів податкового права.

**Висновки.** Отже, в рамках податкової системи України питання електронного адміністрування звернень платників податків також має неабияку актуальність. Запровадження на законодавчому рівні електронних механізмів ініціювання податкових спорів, за зверненнями платників податків, дозволило б якісним чином оптимізувати процедури оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів.

#### Література:

1. Вахитов Р.Р. Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах / Р.Р. Вахитов // Налоговед. – N 10. – Октябрь 2005 г.
2. Егоров А.Е. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки :



дисс. ... к.ю.н. : 12.00.04 / Егоров А. Е.; Моск. гос. ин-т междунар. отношений. – Москва, 2013. – 177 с.

3. Егоров А.Е. Альтернативные способы урегулирования налоговых споров в США. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V междунар. науч.- практ. конф. 26-27 октября 2011 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2012. – 315 с.

4. Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : дисс. ... к.ю.н. : 12.00.14 / Белоусов А.В.; Рос. акад. правосудия. – Москва, 2008. – 161 с.

УДК 347.73

**Минаева О. М.,**

канд. юрид. наук, судья Харьковского  
апелляционного административного суда

## **НАЛОГОВО-ПРОЦЕДУРНЫЕ НОРМЫ**

В статье осуществляется углубленный научный анализ вопросов общетеоретического и практического значения, проводится критическое исследование правовой природы налогово-процедурных норм их роли и значения в процессе правового регулирования общественных отношений в сфере налогообложения. Обосновывается необходимость алгоритмизации поведения участников налоговых правоотношений, которая происходит путем определения правил поведения таких субъектов в рамках процессуальных налогово-правовых предписаний. С целью обеспечения доктринальной определенности осуществляемого научного исследования, в статье раскрывается характер соотношения таких категорий как: «нормы налогового права», «налогово-процессуальные нормы» и «налогово-процедурные нормы». Отмечается, что на сегодняшний день существует ряд критериев классификации налогово-процедурных норм, при этом как главный критерий дифференциации последних, обозначается непосредственный предмет регулирования налогово-процедурных норм.