

УДК 336.2

Олена СИДОРОВИЧ

ВИРІШЕННЯ КОНФЛІКТУ ІНТЕРЕСІВ МІЖ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ ТА ФІСКАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ: ПРІОРИТЕТИ РЕФОРМУВАННЯ

Визначено природу та форми прояву конфлікту інтересів між державою (в особі фіскальних органів) і платниками податків. Розкрито сутність і проаналізовано динаміку адміністративного та судового способу вирішення конфлікту інтересів між учасниками фіскальних взаємодій. На основі аналізу зарубіжної практики досудового врегулювання конфлікту інтересів між державою та платниками податків окреслено можливості та пріоритети запровадження альтернативних методів врегулювання податкового конфлікту інтересів у вітчизняну практику.

Ключові слова: *конфлікт інтересів, податковий спір, судовий спір, альтернативні способи вирішення конфлікту інтересів.*

Елена СИДОРОВИЧ

Решение конфликта интересов между налогоплательщиками и фискальными органами: приоритеты реформирования

Определено природу и формы проявления конфликта интересов между государством (в лице фискальных органов) и налогоплательщиками. Раскрыта сущность и проанализирована динамика административного и судебного способа разрешения конфликта интересов между участниками фискальных взаимодействий. На основе анализа зарубежной практики досудебного урегулирования конфликта интересов между государством и налогоплательщиками обозначены возможности и приоритеты внедрения альтернативных методов урегулирования налоговых конфликтов в отечественную практику.

Ключевые слова: *конфликт интересов, налоговый спор, судебный спор, альтернативные способы разрешения конфликта интересов.*

Olena SYDOROVYCH

Resolution of the conflict of interests between taxpayers and fiscal authorities: priorities of reformation

The author evaluates the nature and shapes how conflict of interests between the state (in the person of fiscal authorities) and tax payers is shown. The essence and dynamics of administrative and judicial way how the conflict of interests can be solved between the participants of fiscal interaction is analyzed. The author offers the alternatives and priorities of introducing the alternative methods how the tax conflict can be regulated in the domestic practice using the experience of foreign pre-trial regulation of conflict of interests practice between state and tax payers.

Introduction. *Interaction of economic agents in the process of tax paying is characterized by institutional and situational conflicts or contradictions. These questions are very significant in the conditions of domestic fiscal space which is characterized by absence of systematic transformations, availability of social and public threats and some social and economic problems.*

Purpose. *To find an affective mechanism how the conflict of interests between state and tax payments can be resolved plays very important role in the conditions of tax harmonization and consolidation.*

Results. *The conflict of interests between state and tax payers is a situation when there are unethical and illegal actions (or inaction) of somebody who takes part in the conflict (state, fiscal authority or tax payer) and in the result one of them is or can be harmed. The conflict of interests can have open and hidden forms; each of them possesses its own set of instruments of solution. In case when there is open conflict form between state and tax payers the mechanism of administrative or judicial hearing is used in Ukraine. However, foreign practice uses the procedure of alternative resolution of conflict solving between participants of fiscal interaction unlikely to domestic practice; it can intervene as before the moment of tax obligation declaration and after it. There are some differences of these procedures implementation in different countries; it is characterized by individual, institutional and business advantages.*

Conclusion. *Having investigated foreign alternative mechanism of the way how the conflict of interests between state and tax payers can be solved, the author grouped the stages, types and advantages of using these procedures. Describing the alternative procedures of resolution conflict showed the expediency and necessity of using mechanisms of tax mediation, conciliatory procedures and early neutral assessment in domestic practice.*

Keywords: *the conflict of interests, pre-trial regulation of conflict in taxation, alternative ways resolution of the conflict of interests.*

JEL Classification: H30, E62, D74.

Постановка проблеми. Визнання наявності конфліктів в кожній точці суспільного розвитку зумовлюють потребу їх вивчення для підвищення ефективності прогнозування подальшого розвитку, окреслення ймовірних ризиків і загроз, що перешкоджають гармонізації суспільних відносин в Україні. Характерне для вітчизняного фіскального простору здійснення інституціональних трансформацій на фоні нечіткості стратегічних і тактичних пріоритетів, відсутності системності у формуванні внутрішньої структури податкового законодавства, та багато інших факторів обумовлюють існування конфлікту інтересів між

платниками податків і державою в особі фіскальних органів.

До чинників і передумов появи конфлікту інтересів слід віднести наступні: фрагментарність інституційного середовища, незавершенність формування ринкового середовища, його ринкових механізмів впливу; незадовільність реалізації демократичних і ринкових перетворень; неузгодженість реалізації податкової політики держави щодо цілей та засобів; низька ефективність реалізації заходів держави щодо протидії тінізації економіки на фоні значних обсягів державної корупції; незбалансованість і часткова неузгодженість

правового поля як з питань оподаткування зокрема, так і законодавства загалом; надмірна фіскальна орієнтація податкової системи [1, 279–291].

Зіткнення протилежних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є основою конфлікту інтересів, що може виникати на різних стадіях та формах відносин між державою і платниками податків. Загалом, конфлікт інтересів між державою в особі фіскальних органів і платниками податків можна тлумачити як ситуацію, що виникла внаслідок неетичних чи неправомірних дій (або бездіяльності) котрогось із учасників конфлікту (держави, фіскального органу чи платника податків), в результаті чого одному з них завдано, чи може бути завдано шкоду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій доводить, що проблематика протидії, попередження та вирішення конфлікту інтересів досліджується представниками багатьох міждисциплінарних напрямів. Ця тематика виступає сферою наукових інтересів фахівців з філософії, соціології, права, психології, економіки та фінансів. Серед фахівців економічних напрямів дослідження, що вивчають причини та наслідки появи суперечностей між учасниками податкових правовідносин, найбільш знаковими вважаємо роботи таких вчених, як: Ю. Божко [2, 25–29], О. Десятнюк [3], М. Кучерявенко [4], А. Саркісов [5], Л. Трофімова [6] та ін.

Метою статті є дослідження специфіки розгортання конфлікту інтересів між учасниками податкових правовідносин, аналіз результатів їх адміністративного та судового розгляду, окреслення основних аспектів зарубіжної практики вирішення податкових конфліктів з оцінкою можливості запровадження окремих елементів у вітчизняну практику оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вирішення конфлікту інтересів

між державою (в особі фіскальних органів) і платниками податків зумовлюється, насамперед, умовами досягнення базових цілей, які ставлять перед собою кожен з учасників. Оподаткування є сферою зіткнення і гострого протистояння індивідуальних і суспільних інтересів суб'єктів, як втілення діалектичних закономірностей єдності і боротьби суперечностей. Проте імперативний метод регулювання й узгодження податкових відносин між учасниками процесів оподаткування характеризується підпорядкуванням індивідуальних інтересів суспільним.

Завдяки імперативним приписам реалізується система заходів та процедур, що здійснюються з метою досягнення першочергової мети – забезпечення суспільного інтересу, через який є можливим задоволення індивідуальних потреб громадянина в отриманні належних соціальних стандартів, освітніх, медичних послуг, безпеки, охорони правопорядку тощо. Тому основною передумовою протидії конфлікту інтересів є досягнення оптимального співвідношення інтересів із закріпленням ефективних конструкцій взаємодії суб'єктів оподаткування та здійснення системи заходів щодо належного захисту їх інтересів на усіх без винятку етапах, залежно від форми прояву (рис. 1).

У законодавстві прописані організаційні та правові гарантії реалізації прав та законних інтересів фіскальнозобов'язаних осіб. Організаційними гарантами такого захисту є спеціальні інститути захисту права (судовий та адміністративний), а правовими – наявність відповідної правової бази для захисту прав та інтересів платників податків.

Щодо прихованої форми конфлікту інтересів, то вона може реалізуватися у вигляді внутрішнього конфлікту, який зумовлений “соціально-психологічною” позицією платника податків, фіксується на рівні емоцій, проявів поведінки, та залежно від низки факторів знаходить своє кінцеве вираження.

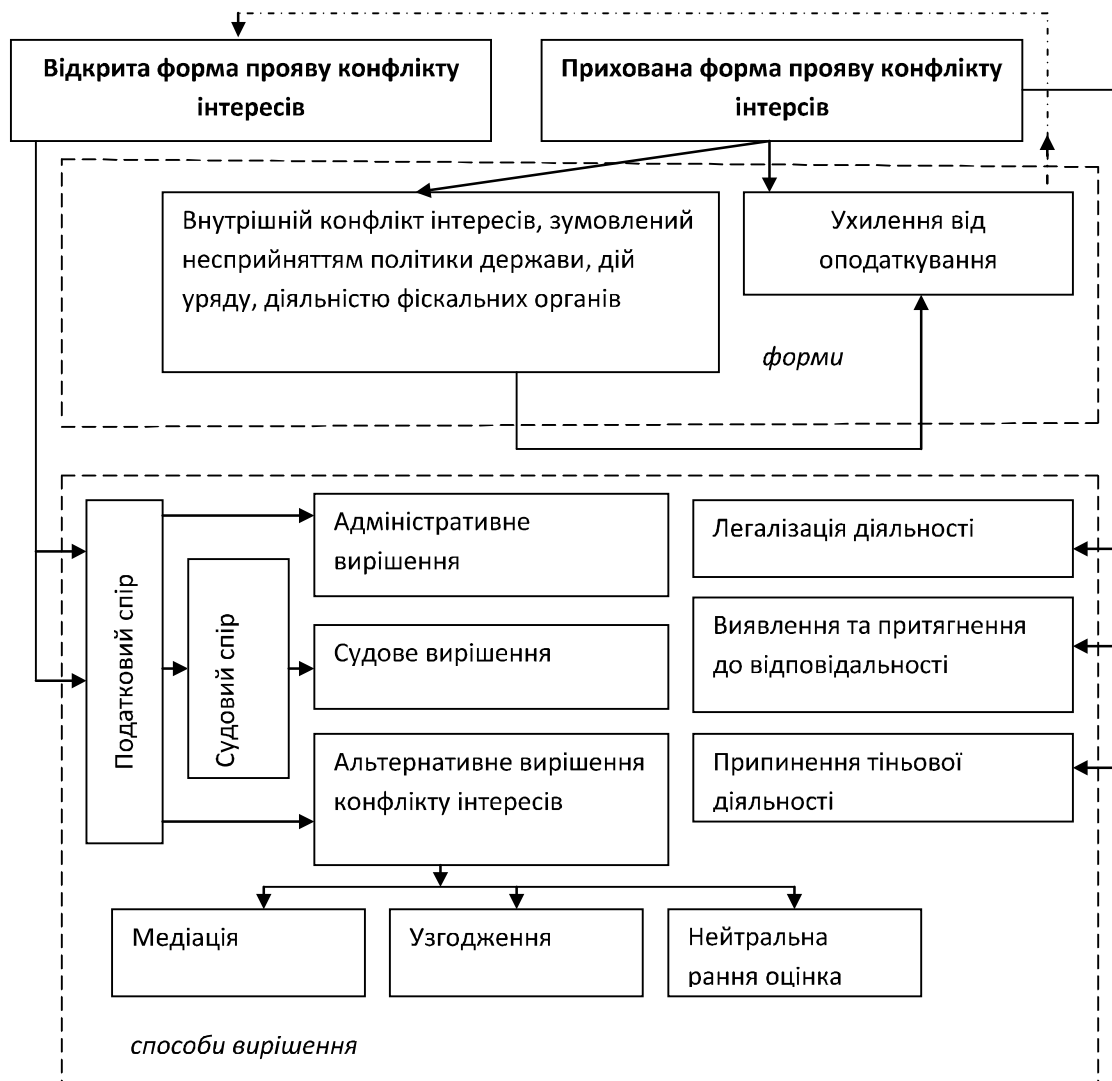


Рис. 1. Прояви форм конфлікту інтересів та способи його вирішення

* Складено автором.

Низький рівень ефективності фіскальних взаємодій суб'єктів груп інтересів, податковий і правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих у суспільстві соціальних відносин та інші причини провокують вчинення певних дій, які суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам реалізації податкової поведінки, і знаходять своє втілення в порушеннях податкового законодавства, або податкових девіаціях. Однак ухилення від оподаткування хоч і присутнє у провідних демократичних, економічно розвинених державах, проте його рівень є значно нижчим по-

рівняно з країнами, що перебувають на етапі трансформаційних перетворень.

Досить часто прихована форма конфлікту зумовлена небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до правопорушень як прояву особливостей позиції, властивостей особистості, пов'язаних з деформацією суспільних потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій розвитку. У взаємозв'язку з особливостями економічного, політичного середовища, в якому функціонує особистість чи фірма, ці особливості визначають мотиви і мотивацію правопорушень, вибір і реалізацію їх

цілей і способів [8, 35–41]. Проте, оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування не звільняє громадян від сплати частини власних доходів за блага, що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі і тим, що уникають їх плати.

Вирішення конфлікту інтересів виявляється у відкритій формі і здійснюється шляхом розв'язання податкового, судового спору, а також поширеного у зарубіжній практиці альтернативного способу. Розглянемо їх детальніше.

1. Судовий спір вирішується шляхом ініціювання відповідних процедур при передачі на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя між учасниками податкових правовідносин, пов'язаного з нарахуванням та сплатою податків, з приводу взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації, що потребує його вирішення на основі правової оцінки умовних прав сторін та перевірки законності дій учасників податкових правовідносин.

Однією із найпоширеніших категорій справ є оскарження платниками податків податкових вимог та рішень майнового характеру (табл. 1).

Як видно з табл. 1, упродовж 2013 – I півріччя 2015 р. спостерігається зменшення кількості справ, що перебували на розгляді в судових інстанціях. Кількість справ, пов'язаних з оскарженням рішень майнового характеру, у 2013 р. становила 16,2% від загальної кількості, на суму 1676,4 млн. грн. (21%). Загалом за 2013 р. було розглянуто 496 справ, при цьому на користь фіскальних органів вирішено 155 справ на суму 1888,5 млн. грн., що становить 31,3% від їх загальної кількості, та 62,3% від суми розглянутих справ, у 87 з яких за підсумками 2013 р. на суму 128,7 млн. грн. провадження закрито.

Впродовж 2014 р. на розгляді в судах перебувало 1213 справ на суму 7595,2 млн. грн. Нововідкриті становили 11,8% від загальної кількості справ, що перебували на розгляді в судових інстанціях (143), на загальну суму 352,5 млн. грн. (4,5%). Загалом було розглянуто 378 справ на суму 1593 млн. грн. При цьому, на користь ДФС України було вирішено 64 справи на суму 874,1 млн. грн., що становило 16,9% від їх загальної кількості, та 54,9% від суми розглянутих справ. За результатами майже половини з них (30 справ) на суму 713 млн. грн. було винесене остаточне судове рішення.

Таблиця 1

Результати оскарження платниками податків податкових вимог та інших рішень майнового характеру в Україні у 2013 – I півріччі 2015 рр. (за позовами до судових органів України)*

Рік	Кількість справ, що перебували в судах		Розглянуто впродовж року		Вирішено на користь ОДФС		Вирішено на користь платників податків	
	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.
2013 (станом на 1.01.2014)	1356	7970,1	496	3030,9	155	1888,5	341	1142,4
2014 (станом на 1.01.2015)	1213	7595,2	379	1593	64	874,1	314	718,9
2015 (станом на 1.07.2015)	1070	6929	128	467,5	30	152,3	98	315,2

* Складено на основі [7].

За перше півріччя 2015 р. на розгляді в судах перебувало 1070 справ на суму 6929 млн. грн. З них справи 2015 р. становили 7,6% на загальну суму 257,5 млн. грн. (3,7%). Загалом було розглянуто 128 справ на суму 467,5 млн. грн., з них: на користь фіскальних органів вирішено 30 справ на суму 152,3 млн. грн., або 23,4% від загальної кількості та 32,6% від суми розглянутих справ. За 9 справами судом винесене остаточне рішення.

Результат вирішення справ засвідчує значну їх перевагу як у кількісному, так і в абсолютному значенні на користь платників податків порівняно з кількістю справ, вирішених на користь фіскальних інституцій. Зокрема, за аналізований період відсоток вирішення справ на користь платників податків становив 68,8%, 83% та 76,6% відповідно.

Упродовж 2013 р. на розгляді в судових інстанціях різного рівня перебувало 8915 справ, якими оскаржувалися рішення майнового характеру, дії та бездіяльність органів ДФС України, на суму 3322,5 млн. грн. У 2013 р. загалом було відкрито 3357 (що становило 37,7% у загальній кількості) справ цієї категорії на суму 712 млн. грн (або 24,4 5) (таб. 2).

За аналізований період найбільшу кількість справ було розглянуто у 2014 р. – 4750 на 1269,6 млн. грн.; 3814 на суму 1088,7 млн. грн. у 2013 р.; та 2110 на суму 738,1 млн. грн у I півріччі 2015 р. Ново-відкриті справи становили: у 2013 р. – 37,3% (3357 справ) на суму 712 млн. грн. (21,4%), у 2014 – 37,1% (4173 справи) на суму 1287,7 млн. грн. (36,5%), та 13,7% у I півріччі 2015 року (1507 справ) на суму 245,5 млн. грн. (7,4%).

На користь фіскальної служби у 2013 р. було вирішено 2504 справи на суму 884,6 млн. грн., або 65,7% від загальної кількості та 81,6% від суми розглянутих справ, з них у 999 справах на суму 272,7 млн. грн. провадження було завершено. Частка вирішення справ щодо оскардження рішень майнового характеру, дій та бездіяльності органів ДФС України у 2014 р. та за перше півріччя 2015 р. становила 44,9% та 45,2% відповідно. У 2014 р. на користь ДФС України було вирішено 2132 справи на суму 618,3 млн. грн., що становило 48,7% від суми розглянутих справ, з яких у 679 справах на суму 255,1 млн. грн. провадження було завершено. У січні–червні 2015 р. на користь ДФС України було вирішено 953 справи на суму 457 млн. грн., що ста-

Таблиця 2

Результати оскарження платниками податків рішень майнового характеру, дій та бездіяльності органів ДФС України у 2013 – I півріччі 2015 рр. (за позовами до судових органів України)*

Рік	Кількість справ, що перебували в судах		Розглянуто впродовж року		Вирішено на користь ОДФС		Вирішено на користь платників податків	
	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.
2013 (станом на 1.01.2014)	8915	3322,5	3814	1084,4	2504	884,6	1310	199,8
2014 (станом на 1.01.2015)	11262	3528,2	4750	1269,6	2131	618,3	2619	651,3
2015 (станом на 1.07.2015)	10972	3340	2110	738,1	953	457	1157	281,1

* Складено на основі [7].

новило 61,9% від суми розглянутих справ. За підсумками розгляду 214 справ на суму 29,2 млн. грн. судом було винесено остаточні рішення.

Щодо показника кількості вирішених справ на користь платників податків, то найнижчий спостерігався в 2013 р., становив 1310 справ (34,3%) на суму 199,8 млн. грн. (18,4%). При цьому 553 справи на суму 70,7 млн. грн. були вирішені остаточно. У 2014 р. на користь платників податків було вирішено 2619 справ, що становило 55,1% у загальній кількості, на суму 651,3 млн. грн., або 51,3%. За 1049 справами на суму 123,6 млн. грн. було винесене остаточне рішення.

У I півріччі 2015 р. на користь платників податків було вирішено 1157 справ, що становило 54,8%, загальною сумою 281,1 млн. грн. (або 38,1%). З них за 339 справами судом було прийняте остаточне рішення.

Ініціювати розгляд податкового спору в судовій інстанції можуть як платники податків, так і підрозділи ДФС України. У 2013 р. на розгляді в судах перебувало 29698 справ майнового характеру за позовами підрозділів ДФС України (табл. 3).

За цією категорією справ за позовами органів ДФС України про визнання недійсними угод та про стягнення коштів за результатами здійснення таких угод впродовж 2013 р. на розгляді в судах перебувало 663 справи, з них 2 справи було ініційовано у 2013 р. За підсумками вирішення спору в судових органах на користь платників було вирішено 76 справ, а на користь ДФС України – 38, що становило 33,3%.

Аналогічна тенденція спостерігалася і у 2014 р., в судах перебувала 381 справа, загальною сумою 14757,8 млн. грн., з них лише 8 справ було розпочато у 2014 р. Відсоток задоволення позовів фіскальних органів становив лише 21%, при цьому на

користь платників податків було вирішено 62 справи, що становило 78,5%. У I півріччі 2015 р. відсоток задоволення позовів фіскальних органів становив 32%, а на користь платників податків 68% відповідно.

Щодо результатів розгляду справ немайнового характеру за позовами органів ДФС України, спостерігається їх спадна динаміка. Так, на розгляді в судах перебували у 2013 р. 35453 справи, у 2014 р. – 28026, та у I півріччі 2015 р. – 14800. Відсоток розгляду нових справ становив 77,5%, 77% та 38,6%, відповідно. За цією категорією справ судові органи здебільшого задовільняли позови фіскальних органів. Зокрема, у 2013 р. на користь ДФС України вирішено 26964 справи на суму 377,2 млн. грн., або 99,6%, у 2014 р. – 20071 справа на суму 482,9 млн. грн., або 98,4%, та у I півріччі 2015 р. – 5632 справи на суму 133,3 млн. грн. або 98,1%.

2. Податковий спір здійснюється шляхом передачі на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу суперечності між учасниками податкових правовідносин, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків, з приводу виконання та дотримання встановлених прав та обов'язків, з метою правової оцінки дій як платника податків, так і уповноваженого суб'єкта. Однією з найрозповсюдженіших причин податкового спору є визнання недійсними чи нечинними податкових повідомлень-рішень (табл. 4).

Як видно з табл. 4, найбільша кількість оскаржень платниками податків податкових повідомлень спостерігалась у 2013 р. і становила 54772 справи. Знаковим є те, що, якщо у 2014 р. сума оскаржуваних податкових повідомлень-рішень становила 135,3 млрд. грн., то за 6 міс. 2015 р. вже 138,8 млрд. грн. Таким чином, спостерігається збільшення суми на 205%.

Як податковий, так і судовий спір є різновидами формалізованого розв'язання

Таблиця 3

Результати розгляду справ майнового характеру за позовами ДФС України у 2013 – I півріччі 2015 рр.*

Період	Всього справ		Розглянуті з прийняттям постанови		Вирішені на користь платників податку				Вирішені на користь органів ДФС			
	Кількість	Сума, млн. грн.	Кількість	Сума, млн. грн.	Кількість	% к-ті	Сума, млн. грн.	% суми	Кількість	% к-ті	Сума, млн. грн.	% суми
За позовами майнового характеру												
2013	29 698	15702	20178	8024,8	175	0,9	130	1,6	20003	99,1	7895,3	98,4
2014	24 130	11921,60	15107	6767,9	278	1,8	565,2	8,4	14829	98,2	6203	91,6
Січень - червень 2015	19 056	10735	6 857	3 291,70	157	2,3	364	11,1	6 700	97,7	2928	88,9
За позовами про визнання угод недійсними та/або стягнення коштів за такими угодами												
2013	663	4 802,20	114	339,3	76	66,7	150	44,3	38	33,3	189	55,7
2014	381	14757,80	79	2929,10	62	78,5	964	32,9	17	21,5	1966	67,1
Січень - червень 2015	286	12180,20	25	230	17	68,0	47	20,5	8	32,0	183	79,5
За позовами немайнового характеру												
2013	35453	1007	27069	399,2	105	0,4	22	5,5	26964	99,6	377,2	94,5
2014	28026	1325,7	20392	20392	321	1,6	163,4	25,3	20071	98,4	482,9	74,7
Січень - червень 2015	14800	1400,8	5 743	250,8	111	1,9	117,5	46,8	5 632	98,1	133,3	53,2

* Складено на основі [7].

Результати оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень в Україні у 2013 – I півріччі 2015 рр. (за позовами до органів ДФС України)*

Рік	Кількість справ		Вирішено на користь ОДФС		Вирішено на користь платників податків	
	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.	К-ть	Сума, млн. грн.
2013 (станом на 1.01.2014)	54772	143412,4	8557	28621,8	13336	41114,1
2014 (станом на 1.01.2015)	53148	135335	7144	20481,1	15788	34556,7
2015 (станом на 1.07.2015)	48697	138787,6	3309	8732,9	5486	12149

* Складено на основі [7].

конфлікту інтересів з дотриманням прав зацікавлених осіб щодо збалансування державних і приватних інтересів. Його ініціювання має низку переваг, оскільки відбувається:

- захист і відновлення порушеного права, попередження його порушення в майбутньому, та недопущення певних дій, або примус щодо реалізації відповідних обов'язків;
- вирішення юридичного конфлікту, що виникає між фіскальним органом та платником податків, з приводу реалізації прав і виконання обов'язків;
- забезпечення стабільності умов реалізації правової норми й оптимізація правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

3. У зарубіжній практиці, на відміну від України, досить поширеним є альтернативне вирішення податкових спорів, тобто форми позасудового вирішення спорів за допомогою третьої, неупередженої сторони – медіатора, з метою пошуку взаємовигідного вирішення конфлікту для його сторін.

Відмінність цього методу від судового й адміністративного розгляду полягає у залученні неупереджених осіб чи структур до вирішення податкових спорів, що містить

посередництво (медіацію), погоджувальні процедури та ранню нейтральну оцінку (рис. 2). Процедура альтернативного вирішення конфлікту інтересів може відбуватися на двох стадіях: до моменту подачі податкової декларації та після.

Існує певна відмінність у здійсненні цих процедур у різних країнах світу, проте характерною їх ознакою є можливість внесення платником податків у декларацію даних, законність операцій щодо яких попередньо узгоджена і тому не може бути оскаржена фіскальним органом.

Методи вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом до моменту подачі податкової декларації у міжнародному податковому праві відомі як релінги (rulings) з визначених питань. Зокрема, використання податкових релінгів у США реалізовується шляхом здійснення платником податків запиту з проханням письмового роз'яснення від Асоційованого головного радника щодо питань, пов'язаних з заповненням і поданням податкової декларації.

У письмовому запиті платнику податків надається інтерпретація норм податкового законодавства, можливостей його застосування за певних умов, результатів економічної діяльності платника податків загалом чи окремої оборудки зокрема. За

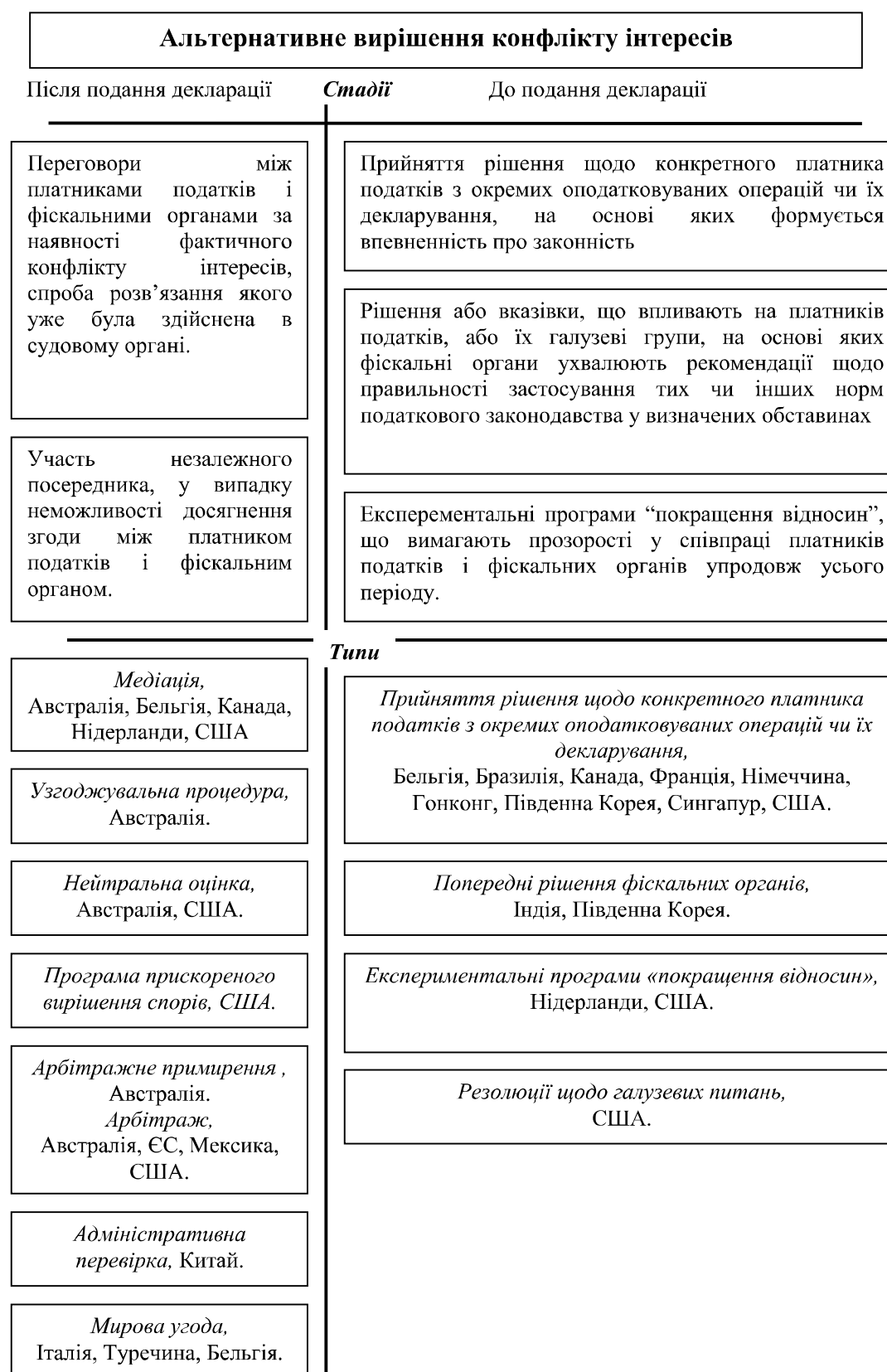


Рис. 2. Передумови ефективного вирішення конфлікту інтересів альтернативним способом*

* Побудовано автором.

вимогою платника податків, за відповідну плату, що становить близько 11500 дол. США, йому може бути надано угоду про податкові зобов'язання з відповідним письмовим рішенням щодо угоди, з приводу якої подано запит.

Використання альтернативного вирішення конфлікту інтересів має низку переваг як для конкретних платників податків, так і фіскальних органів, а також бізнес-структур. Зокрема, до індивідуальних переваг відносять: зменшення витрат, пов'язаних із вирішенням конфлікту інтересів, вирішення якого здійснюється набагато швидше, ніж у судовому процесі, а також високу ймовірність досягнення консенсусу сторін у стимулюючих і консультативних процедурах, що мінімізує необхідність участі третьої сторони.

Переваги для громадян і бізнесу зводяться до сприяння розвитку приватного сектору економіки шляхом скорочення прямих і непрямих витрат на забезпечення виконання угод і вирішення конфлікту інтересів, зниження транзакційних витрат для бізнес-структур.

Інституціональні переваги полягають у підвищенні ефективності оподаткування за рахунок кращого доступу до правосуддя через широкий вибір методів вирішення конфлікту інтересів, підвищення рівня репутації судової системи [9].

Поширеним у світовій практиці вирішенням конфлікту інтересів між державою і платником податків, що має місце після подачі податкових декларацій, є залучення незалежного посередника – медіатора – за умови організації діалогу та досягнення консенсусу. Цей альтернативний спосіб застосовується у випадку неможливості його вирішення у площині держава–платник податків. В окремих країнах, зокрема в США, існує постапеляційна медіація, призначення якої зводиться до можливості сприяння

сторонам конфлікту у визначенні спірних аспектів та окресленні ймовірних шляхів виходу з кризової ситуації. У Нідерландах цей метод здійснюється за допомогою незалежної медіації.

В Канаді досить поширеною є практика використання медіації в ході апеляційного оскарження (Mediation process for Appeals), що являє собою адміністративний процес, ініційований подачею заявки на медіацію платником податків в департамент апеляцій. Такі процедури, як правило, використовують для фактичних спорів, але не встановлення правоти того чи іншого суб'єкта в низці спірних питань, і реалізуються третьою стороною, вибір якої узгоджується сторонами. В результаті, формується угода, в якій прописується перелік питань, що розглядаються в процесі медіації. За умови незгоди платника з оцінкою податкової бази чи запропонованих угодою необхідних заходів, вона може бути оскаржена в податковому суді Канади.

В Австралії та США застосовується такий метод альтернативного вирішення конфлікту інтересів, як нейтральна оцінка (Neutral evaluation). При здійсненні цієї оцінки особлива роль відводиться "оператору", який на основі власних знань і досконалого володіння правовою базою дає рекомендації щодо ймовірного вирішення конфлікту інтересів в судовому розгляді. Сторони можуть на власний розсуд прийняти рекомендації оператора, послугами якого можуть користуватися впродовж всіх стадій конфлікту.

Для великих платників податків у США використовується програма "прискореного вирішення спорів" (Fast Track Settlement Program), яку реалізує Служба внутрішніх доходів США за участю фахівців з Апеляційного управління (структурного підрозділу Служби внутрішніх доходів США). Реалізація цієї програми є доволі ефективною: в ході її використання вирішується близько

86% конфліктів, а середнє значення терміну досягнення згоди скоротилося з 684 днів до 84, незважаючи на законодавчо дозволений період використання програми впродовж 120 днів.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо що альтернативні методи вирішення конфлікту інтересів широко використовуються практично в усіх країнах світу. Доцільність їх використання підтверджується значним переліком індивідуальних, інституціональних та бізнес переваг, що актуалізує необхідність використання означених процедур у вітчизняній практиці. Важливість означених заходів усвідомлюють і на законодавчому рівні, зокрема в проекті податкової реформи Міністерства фінансів України передбачено створення на базі Державної фіскальної служби України Апеляційної ради, до складу якої входить представник з Державної фіскальної служби, Міністерства фінансів України та Ради бізнес-омбудсмена. Таким чином, є підстави сподіватись, що запровадження альтернативних методик вирішення конфлікту інтересів між державою та платниками податків сприятиме підвищенню рівня податкової консолідації в суспільстві.

Література

1. Тищук Т.А. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій / Т.А. Тищук, О.В. Іванов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 279 – 291.
2. Божко Ю. Конфлікт у сфері податкових відносин як передумова виникнення податкового спору / Ю. Божко // Юридична Україна. Фінанси, податки, бюджет. – 2012. – № 1. – С. 25–29.
3. Десятнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : монографія / О.М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 30.
4. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : моногра-

фия / Н.П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – С. 442.

5. Саркисов А.К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового решения : автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук / А.К. Саркисов. – М., 2006.

6. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л.В. Трофімової. – К. : КНТ, 2011. – 360 с.

7. Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>

8. Беззубенко О.Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників / О.Ю. Беззубенко // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 35–41.

9. Балко Т., Тютюрюков В. Исследование по анализу действующей ситуации в Казахстане, изучению и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и по совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе. Ассоциации налогоплательщиков Казахстана. – Алматы, 2014.

References

1. Tishchuk, T.A., Ivanov, O.V. (2011). *Tinizatsiia ekonomiky Ukrainy u konteksti kryzovykh tendentsiy [Shadowing of Ukraine's economy in the context of crisis tendencies]* // *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnogo universytety derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy – Collection of scientific papers of National University of State Tax Service*, 2, 279–291 [in Ukrainian].
2. Bozhko, Yu. (2012). *Konflikt u sferi podatkovykh vidnosyn yak peredumova vynyknennia podatkovogo sporu [The conflict in the tax administration as a precondition for the emergence of the tax dispute]*. *Yurydychna Ukraina. Finansy, podatky, byudzheth – Legal Ukraine. Finance, taxes, budget*, 1, 25–29 [in Ukrainian].
3. Desyatnyuk, O.M. (2009). *Monitorynh podatkovykh ryzykiv: teoriia ta praktyka [Monitoring of*

tax risks: *Theory and practice*]. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].

4. Kucheryavenko, N.P. (2009). *Nalogovye protsedury: pravovaya priroda I klassifikatsiya* [Tax treatment: the legal nature and classification]. Kiev: Pravova ednist [in Russian].

5. Sarkisov, A.K. (2006). *Konflikty v sfere nalogovykh otnosheniy: teoriya i praktika pravovogo resheniya* [Conflicts in the sphere of tax relations: theory and practice of legal solutions]. Thesis [in Russian].

6. Trofimova L.V. (Ed.). (2011). *Podatkovi konflikty: osoblyvosti vyrishennia* [Tax conflicts: solution features]. Kyiv: KNT [in Ukrainian].

7. State Fiscal Service of Ukraine. Official website: Available at: <http://sfs.gov.ua>

8. Bezgubenko, O.Yu. (2002). *Podatkove myslennia ta formy deviantnoi povedinky*

podatkoplatnykiv [Tax thinking and forms of deviant behavior of taxpayers]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 9, 35–41 [in Ukrainian].

9. Balko, T., Tyutyuryukov, V. (2014). *Issledovanie po analizu deystvuyushchey situatsii v Kazakhstane, izucheniyu i primenimosti mezhdunarodnogo opyta v oblasti nezavisimogo vnesudebnogo instituta rassmotreniya nalogovykh sporov i po sovershenstvovaniyu instituta vnesudebnoy nalogovoy apellyatsii v nalogovom organe*. [A study on the analysis of the current situation in Kazakhstan, the study and the applicability of international experience in the field of independent non-judicial institution consideration of tax disputes and improve the institution of extra-judicial tax appeal with the tax authority] *Assotsiatsii nalogoplatelshchikov Kazakhstana – Association of Kazakhstan taxpayers*. Almaty [in Russian].