

Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского
Серия «Юридические науки». Том 26 (65). 2013. № 2-1 (Ч. 2). С. 16-21.

УДК 347.73

**ДО ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО
РЕГУЛЮВАННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ
У ПОРЯДКУ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА**

Божко Ю. В.

*ІНІ ПМК Харківського національного університету внутрішніх справ
м. Харків, Україна*

У статті розкриваються питання удосконалення процедури розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства в аспекті запровадження в Україні податкових судів як спеціальних судових органів та процедури досудового врегулювання спору у судах адміністративної юрисдикції за активної участі судді. Обґрунтовано переваги існуючої системи адміністративних судів, яка, за умови її подальшого системного вдосконалення, дозволяє забезпечити захист прав та інтересів платників податків від порушень з боку контролюючих органів.

Ключові слова: платник податків, контролюючий орган, податковий спір, адміністративне судочинство, адміністративний суд.

Подальше удосконалення процедури розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства є об'єктивною науково обґрунтованою необхідністю та повинно включати комплекс заходів правового та організаційного характеру, спрямованих на створення ефективного механізму судового врегулювання, підвищення якості розгляду податкових спорів адміністративними судами, а також забезпечення формування єдиної практики застосування норм Податкового кодексу України при їх вирішенні.

На сьогодні існує багато наукових досліджень щодо різноманітних проблем у сфері податкових правовідносин та процедури розгляду справ, що виникають з податкових правовідносин, серед яких роботи Алімова Р. С., Анохіної Л. С., Бондарчука Ю. В., Бородіна І. Л., Буряка С. В., Воронової Л. К., Греци Я. В., Додіного В. Є., Криницького І. Є., Куцого О. А., Кучерявенка М. П., Мулявки Д. Г., Назарова В. Н., Осадчого А. Ю., Педька Ю. С., Усенко Є. А., Фадєєвої Д. Є., Федорчука О. М. та інших. Деякі з цих робіт звертаються і до проблем удосконалення правового регулювання розгляду податкових спорів, але висвітлюють лише окремі аспекти у рамках теми дослідження.

У більшості випадків платники податків віддають перевагу саме судовому вирішенню податкового спору у зв'язку з тим, що процедура досудового врегулювання здебільш носить формальний характер та вищестоящий податковий орган лише підтверджує правильність висновків контролюючих органів нижчого рівня щодо допущених платником порушень. Саме тому платник податків після оскарження рішення податкового органу в адміністративному порядку (або взагалі без застосування такого) змушений звертатися за захистом своїх прав до суду.

Відтак, в аспекті удосконалення правового регулювання вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства потребує окремої уваги ідея запровадження в Україні податкових судів як спеціальних судових органів, призначених для вирішення спорів, що виникають з податкових правовідносин. Зокрема, Щербанюк О. В. пропонує створити спеціалізовані місцеві та апеляційні податкові суди на чолі з Вищим податковим судом України [1, с. 132].

Натомість створення в нашій державі таких спеціалізованих судів потребує значних витрат бюджетних коштів на фінансування їхньої діяльності, а також певною мірою підриває принцип єдності правосуддя, створює невизначеність для платників податків при розмежуванні компетенції між судами з усіма негативними наслідками, включаючи збільшення кількості спорів про підсудність усередині судової системи.

На думку автора, запровадження в Україні так званих «податкових» (фінансових) судів є абсолютно необґрунтованим, оскільки існуюча система адміністративних судів, за умови її подальшого системного вдосконалення, дозволяє забезпечити захист прав та інтересів платників податків від порушень з боку контролюючих органів.

На сучасному етапі доцільно вести мову лише про спеціальні податкові утворення, що є менш формалізованим утворенням у межах судових колегій, діяльність яких не потребує значних змін у законодавстві, але дозволить досягнути поставленої мети [2, с. 27]. Мова йде про виділення у структурі адміністративних судів України відповідних палат з розгляду податкових спорів для підвищення ефективності їх вирішення, що не вимагатиме кардинальних змін у процесуальному законодавстві, а також значних матеріально-технічних ресурсів.

Деякі кроки в цьому напрямку вже зроблені. Наприклад, з метою оптимізації Вищого адміністративного суду України створено чотири судові палати замість п'яти: було вирішено об'єднати категорії справ, на розгляді яких спеціалізувалися судді двох судових палат – другої (спори між фізичними особами й суб'єктами владних повноважень) і третьої (спори, які стосуються відносин публічної служби). Також потрібно було розширити склад четвертої судової палати, яка розглядає спори за участю податкових органів, оскільки така категорія справ на 2-му місці за чисельністю. При цьому кількість податкових спорів продовжує зростати [3]. За цією ж схемою утворюються колегії та склади судів у апеляційних та окружних адміністративних судах.

Крім того, проведення подальших вдосконалень існуючої системи адміністративних судів в аспекті оптимізації вирішення ними податкових спорів у підсумку має забезпечити існування ефективного механізму добору професійних суддів, що володіють необхідними та достатніми знаннями у всіх галузях права (включаючи податкове), а також налагодження процедури підвищення їх кваліфікації на постійній основі.

Наявність у Кодексі адміністративного судочинства України [4] норм щодо можливості сторін вирішити судовий публічно-правовий спір шляхом примирення, беззаперечно, спрямована на переорієнтацію суду як органу, який має перш за все дотримуватися інтересів держави (що було характерним для радянського періоду), в орган з окремими рисами третейського суду, якому сторони довіряють та який обраний ними для вирішення спору. Цей процес стає найбільш очевидним саме при вирішенні адміністративних спорів, коли адміністративний суд є самостійним суб'єктом доказування, але, незважаючи на покладений на нього обов'язок, перш за все націлений

на вирішення існуючого спору, в тому числі з використанням процедури примирення сторін (на будь-якому етапі провадження у справі).

Так, відповідно до частини 3 статті 51 цього Кодексу, що визначає права та обов'язки сторін в адміністративній справі, сторони можуть досягнути примирення на будь-якій стадії адміністративного процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі (пункт 3 частини 1 статті 157 Кодексу), крім випадків, коли умови примирення суперечать закону або порушують чий-небудь права, свободи чи інтереси. При цьому, адміністративний суд має сприяти застосуванню інституту примирення: роз'яснити сторонам можливості щодо примирення ще на етапі попереднього судового засідання у справі (частина 3 статті 111 Кодексу), за клопотанням сторін зупинити провадження у справі на час, необхідний їм для примирення (частина 2 статті 113, пункт 4 частини 1 статті 156 Кодексу).

Згідно з частинами 1 та 3 статті 113 Кодексу сторони можуть повністю або частково врегулювати спір на основі взаємних поступок. Примирення сторін може стосуватися лише прав та обов'язків сторін і предмета адміністративного позову. У разі примирення сторін суд постановляє ухвалу про закриття провадження у справі, у якій фіксуються умови примирення, які не повинні суперечити закону або порушувати чий-небудь права, свободи або інтереси.

Сторони можуть примиритися у будь-який час до закінчення апеляційного (стаття 194 Кодексу) або касаційного розгляду (стаття 219 Кодексу).

Водночас, на думку автора, стосовно адміністративного судочинства роль адміністративного суду у досудовому врегулюванні спору носить формальний характер, оскільки згадуваною статтею 111 Кодексу передбачається можливість досудового врегулювання спору під час проведення попереднього досудового засідання, проте цей етап адміністративного провадження носить більш формальний характер і, хоча надає сторонам можливість для примирення, все ж не має такої мети.

Про намагання держави посилити ролі судів у досудовому врегулюванні спорів свідчить «пілотний» проект щодо розширення можливостей судів в рамках українсько-канадського проекту «Освіта суддів – для економічного розвитку», який реалізовується з квітня 2012 року Національним інститутом суддів Канади спільно з Офісом Уповноваженого з федеральних судових справ Канади і фінансується Канадським агентством з міжнародного розвитку. Від української сторони партнерами проекту є Вища кваліфікаційна комісія суддів України та Національна школа суддів України. Йдеться про розгляд справ через використання механізмів досудового врегулювання спорів за участю судді як альтернативи тривалішим і дорожчим судовим засіданням [5].

Натомість, на думку автора, спроби запровадити в Україні процедуру досудового врегулювання спору у судах адміністративної юрисдикції для досягнення компромісу та примирення між конфліктуючими сторонами (у тому числі, між сторонами податкового спору) за активної участі судді є передчасним. Наразі існують проблемні моменти щодо можливості впровадження даної процедури, серед яких, передусім, є відсутність її законодавчого та чіткого механізму реалізації, необхідність створення належних кадрових та інституційних умов для її впровадження.

Крім того, раніше діюче податкове законодавство містило інститут податкового компромісу [6], але практика застосування цього інституту показала його неефектив-

ність, через що податковий компроміс не знайшов свого подальшого закріплення у Податковому кодексі України.

Погляди науковців щодо правової природи і доцільності податкового компромісу є досить різними. Деякі з них розглядають право на податковий компроміс як окреме суб'єктивне право платника податку, та у випадку його застосування мова може йти про податкове співробітництво між державою, в особі податкових органів, і платниками податків [7, с. 106].

У свою чергу, автор дотримується протилежної позиції та вважає застосування податкового компромісу під час апеляційного оскарження або інституту примирення під час судового оскарження рішення податкового органу взагалі неприйнятним.

Як обґрунтовано зазначає з цього приводу Греца Я. В., застосування у законодавстві такого інституту, як податковий компроміс, не узгоджується з основоположними принципами фінансового права, які визначають метод фінансово-правового регулювання та характер фінансово-правових норм. У фінансовому праві основним методом правового регулювання є метод владних приписів, який характеризується категоричністю та обмеженням оперативної самостійності суб'єктів фінансових правовідносин. Норма ж про податковий компроміс значною мірою нівелює імперативність норм податкового законодавства, які визначають права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин та порядок визначення податкових зобов'язань. Застосування податкового компромісу призводить до того, що податкові зобов'язання платника податку визначатимуться не згідно з імперативною нормою податкового законодавства, а за своєрідною домовленістю між податковим органом та платником податку у випадку, якщо у суб'єктів, уповноважених пропонувати платнику податків податковий компроміс і приймати відповідне рішення, складеться враження, що така домовленість призведе до більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання порівняно з результатами, які можуть бути отримані внаслідок передання такого спору на вирішення суду [8]. Інститут податкового компромісу може виступати, а часто і виступає надзвичайно вигідним засобом для фінансових махінацій і зловживань як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів [9, с. 72]. Викладене повною мірою стосується й унормованого Кодексом адміністративного судочинства України інституту примирення під час розгляду податкового спору в судовому порядку, а також процедури досудового врегулювання податкового спору у судах адміністративної юрисдикції, про яку йшла мова вище.

На нашу думку, податковий орган та платник податків взагалі не можуть домовлятися про мирне врегулювання податкового спору, в тому числі, за участі адміністративного суду, який розглядає справу, оскільки норми податкового права, їх зміст та тлумачення взагалі не можуть бути предметом домовленості сторін публічно-правових (податкових) правовідносин. Наприклад, якщо допустити можливість врегулювання податкового спору щодо протиправності рішення про визначення грошового зобов'язання платника податків шляхом досягнення примирення між таким платником та контролюючим органом, адміністративний суд, постановляючи ухвалу про закриття провадження у справі та фіксуючі у ній умови примирення, які нібито не повинні суперечити закону, тим самим фактично відступить від імперативних норм податкового права. Зокрема, у разі примирення правовідносини сторін будуть

регулюватися їх взаємними поступками та домовленостями про розмір податкового зобов'язання, замість імперативної норми податкового права, на підставі якої податковий спір має бути вирішений по суті та встановлена наявність або відсутність порушень спірним рішенням прав платника податків з боку контролюючого органу (що відбувається у випадку прийняття адміністративним судом рішення у справі про задоволення або відмову в задоволенні позову).

Підсумовуючи викладене, з огляду на визначення боротьби з корупцією як одного зі стратегічних завдань влади та необхідність її подолання радикальними кроками, надання контролюючим органам можливості досягати примирення з платниками податків щодо спірного рішення (дії, бездіяльності) під час досудового врегулювання вирішення податкового спору в суді (при цьому, за активної участі самого адміністративного суду) призведе лише до збільшення можливостей для зловживань з боку податкових органів та фактично перетвориться на узаконену форму корупції.

Список літератури:

1. Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О.В. Щербанюк. – Чернівці : Рута, 2000. – 280 с.
2. Бойко О. В. Арбитражный суд и налоговые споры / О. В. Бойко // Право. – 1998. – № 1. – С. 25-27.
3. Темкіжев І. Велика кількість спорів має вирішуватися поза судами / І. Темкіжев. –Режим доступу. – [Електронний ресурс] : <http://zib.com.ua>.
4. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV // Режим доступу. – [Електронний ресурс] : www.rada.gov.ua.
5. Повідомлення з офіційного веб-сайту Вищої кваліфікаційної комісії суддів України // Режим доступу. – [Електронний ресурс] : <http://www.vkksu.gov.ua>.
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Режим доступу. – [Електронний ресурс] : www.rada.gov.ua.
7. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Марія Олександрівна Перепелиця. – Х., 2001. – 184 с.
8. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ярослав Васильович Греца. – Ужгород, 2006. – 20 с.
9. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Дмитро Григорович Мулявка; Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 212 с.

Божко Ю. В. К вопросу совершенствования правового регулирования рассмотрения налоговых споров в порядке административного судопроизводства / Ю. В. Божко // Ученые записки Таврического национального университета имени В. И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2013. – Т. 26 (65). № 2-1. – Ч. 2. – С. 16-21.

В статье раскрываются вопросы совершенствования процедуры рассмотрения налоговых споров в порядке административного судопроизводства в аспекте внедрения в Украине налоговых судов как специальных судебных органов, а также процедуры досудебного урегулирования спора в судах административной юрисдикции при активном участии судьи. Обоснованы преимущества существующей системы административных судов, которая, при условии ее дальнейшего системного совершенствования, позволяет обеспечить защиту прав и интересов налогоплательщиков от нарушений со стороны контролирующих органов.

Ключевые слова: налогоплательщик, контролирующий орган, налоговый спор, административное судопроизводство, административный суд.

**AS FOR THE QUESTION CONCERNING IMPROVING LEGAL REGULATION OF TAX
DISPUTES' ADJUSTMENT IN ADMINISTRATIVE PROCEDURE**

Bozhko Y. V.

*Kharkiv National University of Internal Affairs
Kharkiv, Ukraine*

The article describes some questions of improving tax disputes' adjustment in administrative procedure. It is analyzed the positive and negative sides of establishment the tax courts as special court authorities in Ukraine, appointed for adjustment the disputes arising from the tax relationships. The advantages of existing administrative courts' system are based, which, in case of its following system improving, allows to provide the defense of taxpayers' rights and interests from governing authorities violation. It is about separation of special chambers inside the structure of administrative courts, which appointed to settle the tax disputes for raising the efficiency of their adjustment, what doesn't need fundamental changes in procedural legislation and considerable material and technical resources. Realization the following improvement of the present administrative court system in the aspect of optimization tax disputes' adjustment might provide the existing effective mechanism of choice the professional judges as the result, who know the necessary and ample knowledge in all spheres of law (including tax law), and also setting up the procedure of raising their qualification on the permanent base. It is reviewed the idea of establishing the pretrial disputes' adjustment procedure with active position of a judge as the alternative to prolonged and expensive judicial sitting. Taking into account that the prevention of venality and the necessity of its negotiation is one of the strategic aims of state authorities, it is based that giving governing authorities the opportunity to reach accommodation with taxpayers as for arguable decision (act or omission) while pretrial disputes' adjustment procedure in court (under active position of the administrative judge) will lead to increasing the possibility of abusing by tax authorities and actually will transform into legal form of corruption.

Key words: taxpayer, governing authority, tax dispute, administrative procedure, administrative court.

Spysok literatury:

1. Shherbanjuk O. V. Gromadjanyn jak sub'jekt podatkovykh pravovidnosyn / O.V. Shherbanjuk. – Chernivci : Ruta, 2000. – 280 s.
2. Bojko O. V. Arbitrazhnyj sud i nalogovyje spory / O. V. Bojko // Pravo. – 1998. – № 1. – S. 25-27.
3. Temkizhev I. Velyka kil'kist' sporiv maje vyrishuvatsja poza sudamy / I. Temkizhev. –Rezhym dostupu. – [Elektronnyj resurs] : <http://zib.com.ua>.
4. Kodeks administratyvnogo sudochynstva Ukrai'ny : Zakon Ukrai'ny vid 06.07.2005 № 2747-IV // Rezhym dostupu. – [Elektronnyj resurs] : www.rada.gov.ua.
5. Povidomlennja z oficijnogo veb-sajtu Vyshhoj' kvalifikacijnoi' komisii' suddiv Ukrai'ny // Rezhym dostupu. – [Elektronnyj resurs] : <http://www.vkksu.gov.ua>.
6. Pro porjadok pogashennja zobov'jazan' platnykiv podatkov pered bjudzhetamy ta derzhavnymy cil'ovymy fondamy : Zakon Ukrai'ny vid 21.12.2000 № 2181-III // Rezhym dostupu. – [Elektronnyj resurs] : www.rada.gov.ua.
7. Perepelycja M. O. Pravove reguljuvannja statusu platnykiv podatkov i zboriv v Ukrai'ni : dys. na здобuttja nauk. stupenja kand. nauk : spec. 12.00.07 «Administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo» / Marija Oleksandrivna Perepelycja. – H., 2001. – 184 s.
8. Greca Ja. V. Pravovyj mehanizm realizacii' ta zahystu prav i zakonnyh interesiv sub'jektiv podatkovykh pravovidnosyn : avtoref. dys. na здобuttja nauk. stupenja kand. juryd. nauk : spec. 12.00.07 «Administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo» / Jaroslav Vasyl'ovyh Greca. – Uzhgorod, 2006. – 20 s.
9. Muljavka D. G. Administratyvno-pravovi zahody zabezpechennja prav platnykiv podatkov : dys. na здобuttja nauk. stupenja kand. nauk : spec. 12.00.07 «Administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo» / Dmytro Grygorovyh Muljavka; Nacional'na akademija derzhavnoi' podatkovoi' sluzhby Ukrai'ny. – Irpin', 2004. – 212 s.