

О. М. МІНАЄВА,
кандидат юридичних наук, суддя Харківського
апеляційного адміністративного суду

ОСОБЛИВОСТІ ДОЮРИСДИКЦІЙНОЇ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Стаття присвячена науковому дослідженню особливостей доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів, яка має альтернативний, факультативний та субсидіарний характер. Розглянуто норми діючого законодавства, що регламентують правовідносини у сфері порушеного питання, проаналізовано наукові погляди сучасних авторів. Наголошено, що застосування поняття «податкової апеляції» своїм наслідком може мати неправильне розуміння відповідних процедур адміністративного оскарження, тому автором обґрунтовується ірраціональність запозичення специфічної процесуально-галузевої термінології без її належного адаптування до досліджуваних суспільних відносин. Звертається увага на об'єктивно обумовлену необхідність чіткої та вичерпної процесуальної регламентації порядку вирішення спірного податкового правовідношення. Досліджено специфіку доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів, котра має узгоджувальний характер і повинна завершуватися без якихось радикальних, ліквідаційно-орієнтованих заходів.

Ключові слова: доюрисдикційна процедура, спірне податкове правовідношення, податкова апеляція, платник податків, адміністративний (досудовий) порядок вирішення податкового спору, процедурність, контролюючий орган.

Постановка проблеми. Сфера податкових правовідносин завжди характеризувалася підвищеною конфліктністю інтересів її учасників. З одного боку, її учасниками є платники податків, які прагнуть досягнути найвищої міри оптимізації своїх податкових зобов'язань, що сприяє забезпеченню реалізації їхнього приватного інтересу, з іншого – учасником податкового правовідношення є контролюючий орган, обов'язком якого є забезпечення публічного (державного) інтересу в акумуляції якнайбільшого числа грошових надходжень задля наповнення дохідної частини бюджетів. Часто відповідні інтереси (публічні та приватні) у сфері оподаткування знаходяться в стані крайнього антагонізму, який можливо вирішити тільки за посередництвом процесуально визначених алгоритмів вирішення спірних податкових правовідношень. До таких нормативно закріплених алгоритмів, зокрема, і належать адміністративні процедури вирішення податкових спорів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань, пов'язаних із визначенням особливостей доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів, присвячені наукові праці: Е. М. Ашмаріної, Ю. В. Боднарук, Б. Е. Деготь, М. В. Карасьова, І. Є. Криницького, В. Є. Кузнеченкова, М. П. Кучерявенка, К. В. Мінаєва, Є. М. Смичка, О. А. Ногіна, Є. А. Усенка та ін. Проте, незважаючи на наявність змістовних наукових здобутків з цієї тематики, багато аспектів залишаються нез'ясованими.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є здійснення на основі використання праць вітчизняних вчених поглибленого науково-практичного аналізу особливостей доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досудовий (адміністративний) порядок вирішення податкового спору має альтернативний, факультативний (необов'язковий), субсидіарний (додатковий) характер. У даному випадку під альтернативністю адміністративних процедур із вирішення податкового спору ми розуміємо можливість рівнозначного звернення платника податків як до адміністративних процедур із вирішення податкового спору, так і до судових процедур із вирішення відповідного спірного правовідношення. Альтернативність алгоритмів вирішення податкового спору закріплюється в п. 56.1 ст. 56 Податкового кодексу України, де зазначається, що рішення, які були прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Ми зазначаємо, що вибір способу вирішення податкового спору (адміністративний чи судовий) є суб'єктивним правом платника податків. Проте слід відмітити, що звернувшись до суду із позовом щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу, такий оскаржувач (платник податків) позбавляється права на ініціювання з приводу тотожного предмета спору процедур з адміністративного вирішення відповідного спірного правовідношення. Що ж стосується факультативності

(необов'язковості) адміністративних процедур із вирішення податкового спору, то вона зумовлена тим, що вибір такого порядку вирішення спору застосовується за особистою дискрецією правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин. У будь-якому випадку за неефективності адміністративних процедур із вирішення податкового спору платник податків може звернутися з тотожними вимогами до суду. Коли ж ми говоримо про субсидіарний (додатковий) характер адміністративного способу вирішення податкових спорів, то в даному випадку акцент робиться на альтернативності адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Адміністративні процедури із вирішення спірних податкових правовідношень є додатковим (по відношенню до судового порядку вирішення податкового спору) способом розв'язання такого роду спору між платником податків та контролюючим органом. Так, у рамках конституційних правових положень (ст. 55) закріплюється основоположне право будь-якого суб'єкта права оскаржувати рішення, дії чи бездіяльність публічно-владного суб'єкта в судовому порядку. Якщо ж звернутися до приписів Податкового кодексу України, то в їх рамках було закріплено додатковий спосіб захисту платниками податків своїх суб'єктивних прав та інтересів – адміністративний спосіб вирішення податкового спору. Адміністративні процедури із вирішення податкових спорів являють собою алгоритмізовану процесуальну діяльність відомчого характеру з вирішення спірних правовідношень, які складаються між платником податків та контролюючим органом у сфері оподаткування. У даному випадку ми розцінюємо закріплення даного додаткового порядку вирішення спору як позитивну практику з боку законодавця, адже будь-яка альтернативність алгоритмів поведінки розширює можливості захисту суб'єктом права своїх суб'єктивних прав та інтересів.

У доктринальних джерелах застосовують такі конструкції, як «досудовий», «адміністративний», «позасудовий» порядок вирішення спірних податкових правовідношень. У рамках нормативних положень Податкового кодексу України застосовується така законодавча конструкція, як «адміністративний порядок вирішення податкових спорів», та зазначається, що процедура адміністративного оскарження детермінується в якості досудового порядку вирішення спору. Як влучно відмічає К. В. Мінаєва, поняття «досудовий порядок вирішення спорів» знаходить своє відображення в кодифікованих актах процесуального характеру та є змістовно більш ширшим. Автор розглядає адміністративний порядок вирішення податкових спорів в якості досудового різновиду вирішення спірного правовідношення [1, с. 483]. Також у сучасній доктринальній літературі, зокрема у працях такого вченого-правника, як С. В. Буряк,

щодо визначення процедури адміністративного оскарження застосовується така дефініція, як «податкова апеляція» [2, с. 753]. У даному випадку хотілося б відмітити, що під поняттям «апеляція» (від лат. *appellatio* – звернення) слід розуміти оскарження постанови, ухвали нижчої судової інстанції перед вищою інстанцією. Є. М. Смичок відмічає, що сутність поняття «податкова апеляція» у різних правових системах світу має характерну спільність її трактування, яка, зокрема, проявляється в оскарженні правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин (платником податків) рішень контролюючих органів, які були прийняті за результатами відповідної перевірки [3]. Є. М. Смичок та К. В. Мінаєва зауважують, що така терміносплука, як «податкова апеляція», не дозволяє відобразити глибинне змістовне наповнення досліджуваного поняття, так як право на адміністративне оскарження є інтегративним складником правового статусу правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (платника податків) [1, с. 483; 3]. Як зазначає Є. М. Смичок, застосування термінологічного апарату, запропонованого С. В. Буряком, своїм наслідком може мати неправильне розуміння відповідних процедур адміністративного оскарження. Автор звертає увагу на потенційну можливість у випадку такого непослідовного застосування термінології заплутування як платників податків, так і контролюючих органів у процесі вирішення ними податкових спорів [3]. Так, дійсно слід погодитися із вищезазначеною думкою вчених-правників, так як не вбачається доцільним здійснювати запозичення специфічної процесуально-галузевої термінології без її належного адаптування до досліджуваних суспільних відносин.

Низка представників податково-правової доктрини визначають, що доюрисдикційні процедури вирішення податкового спору відносяться до процесуальної діяльності узгоджувального характеру. Так, авторитетний вчений-правник М. П. Кучерявенко зазначає, що підставою початку доюрисдикційних податкових процедур є саме момент виникнення розбіжностей між публічно-владним (контролюючий орган) та правозобов'язаним (платник податків) суб'єктом податкових відносин. До причин таких розбіжностей автор відносить як неправильне розуміння відповідного нормативно-правового припису якимось із суб'єктів таких відносин, так і колізію нормативно-правових актів чинного податкового законодавства. Саме за посередництвом співвіднесення позицій конфронтуючих сторін спірного податкового правовідношення можна сформулювати загальне бачення відповідної проблеми та фактично врегулювати таке спірне правовідношення. Такий процесуальний порядок врегулювання розбіжностей учасників податкових відносин, як

зазначає М. П. Кучерявенко, безперечно має узгоджувальний характер [4, с. 105].

Як слушно зауважує Є. А. Усенко, сутність адміністративної процесуальної діяльності учасників спірного податкового правовідношення полягає в тому, що конфлікт, який виник між відповідними сторонами (платником податків як правозобов'язаною стороною та контролюючим органом як управомоченою стороною – державою – на забезпечення належної реалізації функції щодо справляння податків), долається самими сторонами без залучення третього суб'єкта – суду [5, с. 98–99]. Загалом, погоджуючись із вищезазначеною тезою, хотілося б відмітити, що навряд чи спірне правовідношення між платником податків та контролюючим органом можна детермінувати в якості «конфлікту». Така точка зору має своїм підґрунтям теоретичні підходи, розроблені такою наукою, як конфліктологія. Адже сам конфлікт, згідно з доктринальними підходами відповідної науки, повинен розглядатися як крайньо гостре протиборство сторін, яке має своїм направленням знищити іншу (антагоністичну) позицію протиборствующої сторони. Що ж стосується адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, то, як ми вже вище зазначали, вони мають узгоджувальний характер, тобто в ідеальному розумінні логічним результатом їх завершення повинно бути вирішення спору без якихось там радикальних, ліквідаційно-орієнтованих заходів. Повертаючись до адміністративних процедур із вирішення податкового спору, хотілося б звернути увагу на думку Є. А. Усенко щодо того, що застосування примусу до учасників податкового спору в охоронному правовідношенні спеціально визначеним органом, який є уповноваженим здійснювати правосуддя, є характерною особливістю судових процедур із вирішення податкового спору [5, с. 98–99].

Як зазначає К. В. Мінаєва, під процедурами розгляду податкового спору в адміністративному порядку слід розуміти процесуально закріплені механізми поетапного розгляду скарги правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (платника податку) в системі контролюючих органів [1, с. 483]. У цілому, погоджуючись із вищезазначеною дефініцією, хотілося б додати, що в першу чергу акцент при їх характеристиці повинен робитися на тому, що вони є процесуальною діяльністю, яка має своїм спрямуванням забезпечити вирішення податкового спору, тобто наголос повинен робитися на отриманні якісного результату такої діяльності – подоланні спору. Урахування вищезазначеної тези при формулюванні дефініційного визначення дозволило б забезпечити його комплексність та підкреслити телеологічну спрямованість відповідних процедур. К. В. Мінаєва зауважує, що адміністративною процедурою оскар-

ження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів користуються виключно платники податків, що ж стосується контролюючого органу, то в рамках відповідних процедур він повинен детермінуватися в якості суб'єкта вирішення податкового спору [1, с. 483].

Наразі існують пропозиції щодо закріплення на законодавчому рівні обов'язковості досудового (адміністративного) порядку вирішення податкових спорів. У даному випадку ми вважаємо за доцільне погодитися з позицією Є. А. Усенко, що до того моменту, доки відповідні зміни не будуть внесені до Конституції України, вести мову про необхідність запровадження обов'язковості доюрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів передчасно. Обґрунтованість такого запровадження, безперечно, залежала та зумовлювалась би тим, наскільки ефективним міг би бути доюрисдикційний порядок вирішення податкових спорів. Тільки в тому випадку, коли досудовий порядок вирішення податкових спорів не буде просто формальним, а стане дійсно дієвим способом подолання суперечностей між публічно-владним (контролюючий орган) та правозобов'язаним суб'єктом (платник податків) податкових відносин, його обов'язковість як стадії вирішення спору буде розглядатися як така, що є виправданою [5, с. 98–99].

Право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів закріплено в рамках нормативних положень Податкового кодексу України. Так, згідно з положеннями підп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України платник податків має право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, наданих такими контролюючими органами роз'яснень. Відповідне право платника податків набуває своєї правореалізації в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів.

Висновки з даного дослідження. Отже, процедурність адміністративного порядку вирішення податкового спору зумовлена насамперед його детальною процесуальною регламентацією в рамках податково-правових приписів, закріплених у ст. 56 Податкового кодексу України. Деталізація відповідних процедур із вирішення податкових спорів зумовлена насамперед тим, що будь-які спірні правовідношення, як правило, потребують поетапної алгоритмізації їх узгодження (у випадку адміністративного порядку їх вирішення) або ж юрисдикційного вирішення (у випадку судового вирішення податкових спорів). У даному випадку ми чітко розмежуємо компетенційну діяльність контролюючих органів з узгодження спірного податково-правового відношення та юрисдикційну діяльність судових органів із вирішення податкових спорів. Такий підхід зумовлений насамперед тим, що контролюючий орган

в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів правореалізує свою компетенцію. Під компетенцією суб'єкта публічно-владних повноважень слід розуміти сферу відання конкретного органу виконавчої влади, з приводу якої він реалізує свої функціональні повноваження. Що стосується юрисдикційної діяльності, то під нею слід розуміти коло підвідомчих судовому органу справ, вирішення яких віднесено до його функціональної діяльності. Процедури вирішення податкових спорів є сконструйованим за посередництвом нормативних конструкцій зовнішнім обрамленням, формою, у рамках якої

здійснюється узгодження позицій суб'єктів спірного правовідношення. З вищезазначеного випливає, що сама процедура вирішення податкового спору є інструментом, який алгоритмізує порядок вирішення податкового спору. Необхідність чіткої та вичерпної процесуальної регламентації порядку вирішення податкового спірного правовідношення має об'єктивне підґрунтя, оскільки будь-який спір публічно-правового характеру (в нашому випадку між контролюючим органом та платником податку) має характер гострого протистояння публічного та приватного інтересів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К. В. Мінаєва // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 479–486.
2. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання : навч. посіб. / [С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенка ін.] ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.
3. Смичок Є. М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів [Електронний ресурс] / Є. М. Смичок. – Режим доступу: http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/6_2012/16.pdf.
4. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. – 460 с.
5. Усенко Е. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Є. А. Усенко. – Ірпін, 2010. – 199 с.

REFERENCES

1. Minaieva K. V. (2011) Oskarzheniia rishennia kontroliuiuchykh orhaniv v administratyvnomu poriadku v konteksti vyrishennia podatkovykh sporiv [Appeal the decision of regulatory authorities in the administrative procedure in the context of resolving tax disputes]. *Forum prava*. – *Forum law*, 4, 479–486 [In Ukrainian].
2. Buriak S. V., Melnyk P. V., Yaroshenko F. O et. all (2009) *Podatkovi spory: vynyknennia, pryroda, zasoby rehuliuivannia* [Tax disputes: the origin, nature, means of regulation]. K. : Yurinkom Inter [In Ukrainian].
3. Smychok Ye. M. (2012) Dosudovi poriadok vyrishennia podatkovykh sporiv [Pre-trial procedure for resolution of tax disputes] *pravoisuspilstvo.org.ua* Retrieved from: http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/6_2012/16.pdf [In Ukrainian].
4. Kucheriavenko M. P. (2009) *Podatkovi protsedury: pravova pryroda i klasyfikatsiia* [Tax procedures: the legal nature and classification] K. : Alerta; KNT; TsUL [In Ukrainian].
5. Usenko E. A. (2010) *Pravove rehuliuivannia protsedur vyrishennia podatkovykh sporiv* [Legal regulation of the procedures for the resolution of tax disputes] *Candidate's thesis*. Irpin [In Ukrainian].

О. М. МИНАЕВА

кандидат юридических наук, судья Харьковского апелляционного административного суда

ОСОБЕННОСТИ ДОЮРИСДИКЦИОННОЙ ПРОЦЕДУРЫ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Статья посвящена научному исследованию особенностей доюрисдикционной процедуры разрешения налоговых споров, которая имеет альтернативный, факультативный и субсидиарный характер. Рассмотрены нормы действующего законодательства, регламентирующие правоотношения в сфере затронутого вопроса, проанализированы научные взгляды современных ученых. Отмечено, что применение понятия «налоговой апелляции» своим следствием может иметь неправильное понимание соответствующих процедур административно-

го обжалования, поэтому автором обосновывается иррациональность заимствования специфической процессуально-отраслевой терминологии без надлежащего ее адаптирования к исследуемым общественным отношениям. Обращается внимание на объективно обусловленную необходимость четкой и исчерпывающей процессуальной регламентации порядка разрешения спорного налогового правоотношения. Исследовано специфику доюрисдикционной процедуры разрешения налоговых споров, которая имеет согласующий характер и должна завершаться без каких-то радикальных, ликвидационно-ориентированных мероприятий.

Ключевые слова: доюрисдикционная процедура, спорное налоговое правоотношение, налоговая апелляция, налогоплательщик, административный (досудебный) порядок разрешения налогового спора, контролирующий орган.

O. M. MINAEVA

Candidate of Legal Sciences, The judge of Kharkov administrative court of appeal

FEATURES JURISDICTION PROCEDURES FOR RESOLVING TAX DISPUTES

Problem setting. The area of tax relations have always been characterized by high probability of conflicts of interests of its participants. On the one hand, its participants are taxpayers who seek to achieve a high degree of optimization of their tax obligations, thereby ensuring the realization of their private interest, with the other participant of the tax relations is the controlling authority, the duty of which is to provide public (state) interest in the accumulation of the maximum number of cash flows to the filling of a profitable part of budgets. Often the relevant interests (public and private) in the field of taxation are in a state of extreme antagonism, which can be solved only through specific procedural solution algorithms for uncertain tax legal relations. Such regulate algorithms, in particular, are administrative procedures for resolving tax disputes.

Analysis of resent researches and publications. The study of issues related to the definition of the features administrative procedures for resolving tax disputes, devoted to scientific papers: Y. V. Bodnaruk, S. V. Buriak, M. V. Karaseva, I. E. Krinitsky, V. E. Kuznechenkova, M. P. Kucheryavenko, K. V. Minaev, I. M. Smychok, O. A. Nogina, E. A. Usenko, etc. However, despite the presence of substantial scientific achievements on the subject, many aspects remain unclear.

Target of research. The aim of our study is the implementation based on the use of works of domestic scientists, in-depth scientific and practical analysis of the peculiarities of administrative procedures for resolving tax disputes.

Article's main issue. The article is devoted to the scientific study of the characteristics administrative procedures for resolving tax disputes, which has alternative, optional and subsidiary character. Reviewed current legislation regulating legal relations in the sphere affected by the issue, analyzed the scientific views of modern authors. It is noted that application of the concept of «tax appeal», the effect may have an incorrect understanding of the relevant procedures of administrative appeal, therefore, the author proves the irrationality of borrowing procedure specific-industry terminology without its proper adaptation to the studied public relations. Attention is drawn to the objective due to the need for a clear and comprehensive procedural regulation of the procedure for resolution of disputed tax matters. Investigated the features administrative procedures for resolving tax disputes, which has the matching character, and should be completed without any radical, liquidation measures.

Conclusions and prospects for the development. Procedures for resolving tax disputes are constructed through the normative structures of the external frame, shape, within which the coordination of positions of subjects of legal relationship. From the above it follows that the procedure of tax dispute resolution is a tool that algorithms resolution of a tax dispute. The need for a clear and comprehensive procedural regulation of right decision on the controversial relationship has an objective basis, any dispute as a public law nature (in our case between the controlling authority and the taxpayer) has the character of a sharp confrontation between public and private interests.

Key words: administrative procedure, the disputed tax legal relationship, tax appeal, the taxpayer, the administrative (pre-trial) resolution of a tax dispute, the Supervisory authority.