

УДК 336.225.3

О.А. ЖУРАВСЬКИЙ, Національний університет Державної податкової служби України

ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У КОНТЕКСТІ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ЮСТИЦІЇ: МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: державна податкова служба, податковий орган, платник податків, адміністративна юстиція, адміністративне судочинство, податковий суд, податкова апеляція, податковий спір

Відповідно до основних положень Конституції України держава відповідає перед людиною за свою діяльність, а становлення, утвердження, забезпечення і захист законних прав та свобод людини є головним обов'язком держави [1].

Значну роль у забезпеченні інституту прав людини відіграють державні органи, які, в свою чергу, покликані не тільки створювати необхідні умови для захисту прав людини, але й фактично виконувати захисну функцію даних прав і свобод. Щодо податкової сфери, то варто наголосити, що в структурі державних податкових адміністрацій областей, а також Державній податковій службі України існують підрозділи апеляції, котрі в своїй діяльності покликані вирішувати податкові спори – досудове врегулювання податкових спорів.

У Конституції закріплені обов'язок держави по охороні прав і свобод особи, що, в свою чергу, не виключає самостійних активних дій особи, використання нею різноманітних способів захисту своїх прав і свобод, які не заборонені законом. Платники податків мають такі ж самі права щодо використання не заборонених законом різноманітних способів захисту своїх прав і свобод.

Визнання загальнолюдських прав і сво-

бод, а саме: усвідомлення змісту та суті їх моральної обумовленості та взаємозв'язку, можливість реалізації людиною своїх прав і свобод у суспільстві, наявність відповідного механізму їх захисту характеризують громадське суспільство і правову державу як таку [2, с.27].

Для реалізації принципу забезпечення дотримання прав та законних інтересів платників податків на державному рівні повинен існувати дієвий механізм захисту і гарантій прав особи (платника податків). Особливу роль у системі конституційних гарантій прав і свобод людини та громадянина, безумовно, відводиться судовому контролю за публічним управлінням.

У становленні та розвитку адміністративної юстиції (адміністративних судів) чимало країн Європи пройшли через певні труднощі. В одному зі своїх рішень Європейський суд з прав людини наголосив: «Сам факт створення та існування адміністративних судів, безумовно, можна привітати як одне з провідних досягнень держави, заснованої на верховенстві права, – зокрема, з огляду на те, що ці суди здобули юрисдикцію розглядати акти адміністративних органів не без відповідної боротьби» [3].

Актуальність даного дослідження пояснюється ще й тим, що за останні два роки держава активно проводить реалізацію судової реформи, реформування сфери оподаткування та органів державного управління. Саме в цьому контексті є необхідність у створенні сприятливих умов, що будуть спроможні у майбутньому більш ефективно захищати законні права та свободи платників податків.

Як свідчить практика, розбудова системи адміністративних судів, організації адміністративного судочинства та реформування судової влади у цілому в Україні відбувається досить складно і потребує серйозного коре-

гування, а тому для нас як ніколи на цьому етапі важливий зарубіжний досвід демократичних країн.

Проблемним питанням щодо вирішення податкових спорів і застосування міжнародного досвіду в даній сфері присвячена значна кількість наукових праць, зокрема, В. Авер'янова, С. Алексєєва, Л. Заводської, І. Коліушко, А. Колодія, Р. Куйбіди, М. Кучерявенка, Д. Мулявки, П. Пацурківського, Ю. Педько, А. Селіванова, В. Селіванова, Ю. Стефаник, В. Тильчика та ін.

Викладені нами проблемні питання тією чи іншою мірою досліджувалися і досліджуються науковцями, але велика кількість проблем та недоліків нормативно-правового забезпечення щодо вирішення податкових спорів (конфліктів) в досудовому й судовому порядку свідчить про необхідність подальшого наукового дослідження у даній сфері правовідносин. Тому метою цієї статті є дослідження зарубіжного досвіду, чинного законодавства України, думки науковців в даній сфері правовідносин; на основі міжнародного досвіду висвітлити і обґрунтувати свою точку зору щодо вирішення проблемних питань, котрі виникають у сфері вирішення податкових спорів в досудовому та судовому порядку, а також щодо забезпечення, реалізації й захисту прав і свобод платників податків.

На нашу думку, адміністративна юстиція в податкових правовідносинах являє собою сукупність підрозділів апеляції податкових органів та судових органів, діяльність яких спрямована на розгляд і вирішення публічно-правових спорів, що виникають в сфері оподаткування щодо законності правових актів, дій чи бездіяльності податкових органів і їх посадових осіб з метою захисту законних прав, свобод та інтересів платників податків.

Адміністративна юстиція в податкових правовідносинах складається з двох складових:

- підрозділів апеляції податкових органів

України, діяльність яких спрямована на розгляд скарг платників податків на рішення, дії чи бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб з метою захисту законних прав, свобод та інтересів платників податків;

- адміністративне судочинство – діяльність адміністративних судів щодо розгляду та вирішення публічно-правових спорів, що виникають в сфері оподаткування з метою захисту законних прав, свобод та інтересів платників податків.

Щодо досудового вирішення податкових спорів, то необхідно зазначити, що Світовим податковим кодексом (розроблений провідними американськими фахівцями у галузі оподаткування спеціально для країн з перехідною економікою) [4] адміністративні апеляції передбачено у вигляді звернення до інспектора з розгляду спірних справ, який призначається керівником податкової інспекції, з проханням про перегляд справи (постанови, рішення), якщо платник податків впевнений, що дохід та базу оподаткування визначено йому не вірно або будь-які інші службові постанови (рішення) видані з порушенням Податкового кодексу. Платник податків, який не згоден з рішенням інспектора, може звернутися з апеляцією до Ради з питань перегляду адміністративних справ. За необхідності керівник податкової інспекції створює одну (або більше) Раду з перегляду адміністративних справ, до складу якої входить три або більше інспекторів податкової служби. Кодексом також передбачено, що рішення зазначеної Ради не може бути оскаржене в адміністративному порядку.

Порівняльний аналіз існуючих процедур розгляду (вирішення) скарг (спорів) платників податків на рішення, дії чи бездіяльність податкових органів свідчить, що в більшості європейських країн – здійснюється в адміністративному та/або судовому порядку. При цьому процедури оскарження та розгляду

скарг платників мають суттєві відмінності. У Польщі та Румунії скарга передається до податкового органу вищого рівня або до суду, якщо результат її розгляду не влаштував платника податків. Так само можливою є й ситуація, коли місцеві органи податкової служби взагалі не розглядають скаргу, а скарги одразу надсилають до незалежного судового органу (Австрія). Однак, варто наголосити, що подання скарги (апеляції) в ряді країн не призупиняє виконання платником податків своїх оскаржуваних податкових зобов'язань, і під час розгляду скарги передбачено нарахування пені (Австрія, Німеччина), нажаль в Україні зворотна ситуація [5]. Також, однією з відмінностей є те, що в Україні відповідно до норм Податкового кодексу України [5] скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків в разі не надсилання такому платнику податків рішення щодо скарги протягом двадцяти днів від дня її отримання, або протягом продовженого строку. Однак у деяких європейських країнах такої норми законодавчо не встановлено, а передбачено, що у разі недотримання податковим органом встановленого терміну розгляду скарги вона передається до суду і починається судовий порядок розгляду скарги. Також, у ряді європейських країн створено спеціальні незалежні фіскальні органи з розгляду апеляцій платників податків. Наприклад, в Австрії – незалежний фіскальний сенат.

Поряд із адміністративними апеляціями в ряді країн діють спеціалізовані (адміністративні, податкові) суди, які розглядають спори, що виникають у сфері оподаткування.

Одним із стратегічних завдань розвитку державності в Україні було і залишається становлення незалежних й справедливих судів, котрі мають стати основою гарантій і ефективним інститутом захисту прав людини та режиму законності в державі. Однак коли рівень демократії в країні визначається наяв-

ністю сильної та незалежної судової влади, то основним критерієм визначення таких ознак є наявність дієвої та повноцінної системи адміністративного судочинства, котре в першу чергу мають демонструвати незалежність та справедливість в процесі своєї діяльності.

Аналізуючи процес становлення судової влади в будь-якій країні, хочеться підкреслити те, що тільки в демократичних країнах надійно і повноцінно функціонують органи адміністративного судочинства.

Особливу увагу сьогодні, на нашу думку, заслуговує контроль адміністративних судів за діяльністю державних податкових органів як центрального органу виконавчої влади в Україні. Як відомо, інститут адміністративної юстиції характеризується наявністю спеціалізованих адміністративних судів, відділених від загальних судів цивільної та кримінальної юрисдикції, а також особливих процедур розгляду скарг на неправомірні адміністративні акти й дії (бездіяльність) [6, с.51–60]. За цією ознакою адміністративна юстиція України схожа зі спеціалізованими адміністративними судами Австрії, Німеччини, Франції (саме держав-членів ЄС), внаслідок приналежності до однієї системи права, романо-германської або континентальної (статутної). Крім того, вважається, що Франція та Федеративна Республіка Німеччини є класичними прикладами моделі, яка передбачає існування спеціалізованих адміністративних судів [7, с.256]. Характерною рисою цих судів є обмеженість їх компетенції адміністративними питаннями.

Варто також відмітити, що на відмінну від положень статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України [8], в адміністративному судочинстві Німеччини не передбачено звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень. Зокрема, про стягнення податків та мита віднесені до компетенції фінансових судів [9, с.123–125]. Також на відміну від адміністративних судів Франції, в

Україні адміністративні суди являють собою складову частину правосуддя і не входять до складу органів виконавчої гілки влади [10, с.22–26].

Щодо спеціалізованих судів, то хотілося би звернути особливу увагу на країни з англосаксонською правовою моделлю, зокрема, в США, судами першої інстанції для платників податків є спеціальні податкові суди, відповідно їм створювані цими судами прецеденти є основою для подальшого вирішення аналогічних спорів [11, с.42].

Питання необхідності спеціалізації органів правосуддя в Україні з виділенням податкових судів, функцією яких буде розгляд спорів, що впливатимуть з податкових правовідносин, на даний час є дискусійними.

З одного боку, така категорія справ має певну специфіку і за змістом вони відрізняються від господарських спорів. Це об'єктивно викликано різною правовою природою господарських і податкових правовідносин.

З іншого боку, слід також урахувати, що запровадження спеціалізованих податкових судів у теперішній час може завдати наявності наступних ризиків, прояви яких потребують мінімізації: на першому етапі можуть виникнути суттєві кадрові проблеми, швидко вирішити які буде важко (прикладом тут є створення системи адміністративних судів в Україні), оскільки для підготовки відповідних спеціалістів потрібен час; створення податкових судів потребує відповідного законодавчого забезпечення, що також є складним питанням з огляду на тривалість проведення судово-правової реформи в Україні та її подолує правове супроводження; для створення і забезпечення діяльності спеціалізованих податкових судів необхідне додаткове виділення з бюджету значної суми коштів, а це в умовах фінансово-економічної кризи, загалом незадовільного соціально-економічного стану в державі, буде дуже не просто; створення

податкових судів може поставити на порядок денний питання про створення аналогічних судів по окремим сферам правовідносин, наприклад, спеціалізованих «екологічних», «антимонопольних», «митних», «пенсійних», «виборчих» та інших судів, і про це застерігають окремі дослідники. Надмірна ж спеціалізація органів правосуддя, у свою чергу, здатна суттєво ускладнити контроль із боку держави та суспільства за діяльністю судової влади і знизити ефективність координації їхньої діяльності зі здійснення правосуддя.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : від 28.06.1996 р. // ВВР України. – 1996. – № 30.
2. Турянця В. Конституційні права і свободи людини та їх апроксимація з міжнародним правом / Турянця В. // Науковий вісник Ужгородськ. нац. ун-ту. Серія Право. – 2002. – № 1. – С. 27.
3. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Кресс проти Франції» : від 07.06.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.menschenrechte.ac.at/orig/01_3/Kress.pdf.
4. Хасси У. М. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / У. М. Хасси, Д. С. Любик ; пер. с англ. – Кембридж : Гарвардск. ун-т, 1992. – 280 с.
5. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. - № 92. – Ст. 3248.
6. Битяк Ю. П. Становлення та шляхи забезпечення доступності правосуддя в адміністративному судочинстві / Битяк Ю. П. // Вісник Акад. правових наук України. – 2003. – № 1 (32). – С. 51–60.
7. Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / автори упорядники І. Б. Коліушко, Р. О. Куйбіда. – К. : Факт, 2003. – 536 с.

8. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р., № 2747-V // Голос України. – 23.08.2005. – № 158.

9. Штогун С. Досвід Німеччини в організації адміністративного судочинства / Штогун С. // Право України. – 2008. – № 2. – С. 123–125.

10. Кузьменко О. Адміністративний процес: сутність і структура / Кузьменко О. // Право України. – 2003. – № 2. – С. 22–26.

11. Сутырин С. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / С. Сутырин, А. Погорлецкий. – СПб. : Полиус, 1998. – С. 42.

Журавський О. А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект / О. А. Журавський // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 272–276 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11goajta.pdf>

Розглядаються питання, котрі пов'язані з вирішенням податкових спорів; акцентується увага на міжнародному досвіді щодо вирішення податкових спорів в контексті захисту прав платників податків; розглядаються питання щодо актуальності запровадження податкових судів в Україні.

Журавский О.А. Разрешение налоговых споров в контексте административной юстиции: международный аспект

Рассматриваются вопросы, связанные с решением налоговых споров; акцентируется внимание на международном опыте решения налоговых споров в контексте защиты прав налогоплательщиков; рассматриваются вопросы актуальности внедрения налоговых судов в Украине.

Zhuravsky O.A. The Solution of Tax Chaffers in a Context of Administrative Justice: International Aspect

The problems connected to the solution of tax chaffers are considered; the attention is focused on international experience of the solution of tax chaffers in a security context of the rights of taxpayers; problems of an urgency of implementation of tax courts in Ukraine are considered.