

не узгоджується із безпосереднім бюджетним законодавством. Так, відповідно до п. 33.1 ст. 33 «Доходи місцевого бюджету» Закону Азербайджанської Республіки «Про бюджетну систему» до доходів місцевого бюджету віднесено встановлені відповідними законами Азербайджанської Республіки податки та інші платежі, а також нараховані по даних податках та платежах проценти та санкції. В той же час, відповідно до п. 7.1. ст. 7 Закону Азербайджанської Республіки «Про основи фінансів муніципалітетів» проценти та санкції в якості надходжень місцевих бюджетів не визначені. Інші пункти ст. 33 «Доходи місцевого бюджету» Закону Азербайджанської Республіки «Про бюджетну систему» в цілому збігаються із ст. 7 Закону Азербайджанської Республіки «Про основи фінансів муніципалітетів».

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про основи фінансів муніципалітетів: Закон Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2668.
2. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.
3. Про статус муніципалітетів: Закон Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://municipalkg.narod.ru/interlaw/azer.htm>.

УДК 347.73

Щербакова О. Ю., здобувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Щодо предмету доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкового спору

У статті охарактеризовано досудовий спосіб вирішення податкових спорів. Окрему увагу приділено аналізу процедур адміністративного оскарження. Зауважується, що виходячи з наявної широкої гами учасників податкового процесу, різноманітності їх спеціальної компетенції (як за предметом, так й за об'ємом), існує певне коло правових питань, вирішення яких вони можуть здійснювати самостійно, без втручання податкових органів.

Ключові слова: адміністративний порядок вирішення податкових спорів, оскарження рішень контролюючих органів, податкові процедури, податкова скарга, податкова апеляція.

В статье охарактеризованы досудебный способ разрешения налоговых споров. Отдельное внимание уделено анализу процедур административного обжалования. Отмечается, что исходя из имеющейся широкой гаммы участников налогового процесса, разнообразия их специальной компетенции (как по предмету, так и по объему), существует определенный круг правовых вопросов, решение которых они могут осуществлять самостоятельно, без вмешательства налоговых органов.

Ключевые слова: административный порядок разрешения налоговых споров, обжалования решений контролирующих органов, налоговые процедуры, налоговая жалоба, налоговая апелляция.

The article describes how the pre-tax litigation. Special attention is paid to the analysis of an administrative appeal. It is observed that based on the available wide range of participants in the tax process, a variety of special

jurisdiction (both subject and so by volume), there are a range of legal issues that they can make their own, without the intervention of the tax authorities.

Keywords: administrative procedure for resolving tax disputes, appeals of decisions of regulatory bodies, tax procedures, tax appeal, tax appeal.

Відповідно до п. 17.1.7 ст. 17 Податкового кодексу України, платник податків має право на оскарження рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкові консультації. Таке право платника податків набуває подальшого розвитку в процедурах оскарження, які ним використовуються. Сучасна законодавча конструкція порядку оскарження рішень контролюючих органів, закріплена в положеннях Податкового кодексу України, дозволяє виділити адміністративний та судовий порядок такого оскарження. Право вибору процедури та способу захисту, залежить від конкретних обставин конфліктних правовідносин, та обирається платником на власний розсуд. Положення Податкового кодексу України допускають одночасне оскарження рішень контролюючих органів в судовому та адміністративному порядку, а також оскарження рішень, оскаржених в адміністративному порядку, в судовому порядку. В той же час законодавець, в п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України встановив заборону на адміністративне оскарження рішень контролюючих органів, оскаржених в судовому порядку. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

Оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку можна розглядати, як:

- 1) спосіб узгодження податкового зобов'язання;
- 2) спосіб вирішення податкового спору;
- 3) гарантію захисту прав та свобод платника податків.

Сьогодні в науці немає уніфікованого підходу щодо з'ясування змісту доюрисдикційних податкових процедур, природи адміністративних процедур вирішення податкових спорів [1]. Вивчення проблеми оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку, як способу вирішення податкового спору, є актуальним. Увагу дослідженню вказаного питання приділяли такі вчені, як М.П. Кучерявенко, Є.А. Усенко, С.В. Буряк, В.Т. Білоус та ін. В сучасній науковій літературі, зокрема в працях С.В. Буряка, щодо визначення процедури адміністративного оскарження використовується такий термін як «податкова апеляція» [2]. Апеляція (від. лат. Appellation – звернення) – оскарження ухвали, постанови нижчої судової інстанції перед вищою. Аналізуючи суть поняття «податкова апеляція» у різних країнах світу прослідковується деяка спільність, яка проявляється в оскарженні платником податків рішень органів податкової служби, прийнятих за результатами відповідної перевірки. Приєднуючись до думки К.В. Мінаєвої, вважаємо, що вказаний термін не дозволяє відобразити глибинний зміст поняття, оскільки право на адміністративне оскарження входить до складу правового статусу платника податків. Окрім цього, адміністративний та судовий порядок оскарження рішень контролюючих органів є різновидом апеляційного оскарження, яке розпочинається самим платником [3, с.479]. Використання термінології запропонованої С.В. Буряком може призвести до неправильного розуміння процедури оскарження та залучування, як платників податків, так і контролюючих органів при вирішенні податкових спорів.

На думку Є.А. Усенко, процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів являє собою розв'язання конфлікту, який виник між сторонами

податкового правовідношення та долається самими сторонами без втручання третьої особи – суду. Сторонами при досудовому оскарженні рішень податкових органів виступають платник податків, як зобов'язана сторона, та контролюючий орган уповноважений здійснювати функції щодо справляння податків [4, с.153]. Підстави, які супроводжують початок процедури адміністративного оскарження можна поділити на фактичні та процесуальні. Погоджуючись з думкою М.П. Кучерявенко, до фактичної підстави відноситься інше, ніж у контролюючого органу, уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та компетенції такого органу при визначенні такого обов'язку, здійсненні заходів, спрямованих на його виконання. Скарга платника податків про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції органу, що його прийняв – є процесуальною підставою. Початок процедури адміністративного оскарження виводить конфлікт, який виник між сторонами матеріального правовідношення на процесуальний рівень [5, с.306].

Оскарження рішень контролюючих органів регламентується положеннями ст. 56 Податкового кодексу України. Так, у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених Податковим кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Наявність у диспозиції статті формулювання «платник податків вважає» свідчить про те, що у межах імперативно дозволених процедур податкового права, платнику податків надається можливість самостійно, на власний розсуд формувати фактичну підставу початку процедури адміністративного оскарження. Важливим нововведенням запровадженим Податковим кодексом України є те, що скарги на рішення, передбачені п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України, подаються саме до контролюючого органу вищого рівня.

Податкові правовідносини характеризуються потенційною конфліктністю, великою імовірністю виникнення податково-правової суперечки. Завдання зі знаття напруження, досягнення компромісу у сфері оподаткування покликано виконувати провадження з позасудового розв'язання податкових суперечок. Зауважимо, що переважна кількість випадків непорозуміння між платниками податкових платежів та податковими органами виникає при здійсненні податкового контролю та при вирішенні питання щодо притягнення правопорушників до відповідальності. Підставою створення ситуації непорозуміння та протистояння, як правило, стають необґрунтовані та незаконні (на думку однієї зі сторін) процесуальні акти-документи та рішення, дії (бездіяльність).

В.А. Кінбурська стверджує, що акти суб'єктів влади можуть стати дефектними через різні причини: вибір не найкращого варіанту рішення; недбалість, упередженість або некомпетентність посадової особи, що ухвалює управлінське рішення; зловживання правом; перевищення посадових повноважень та ін. Тому право однієї сторони на використання влади повинне бути урівноважене правом другої сторони на оскарження акта, вимогу його перегляду відповідно до законодавчо встановленої процедури [6, с.202]. Право на оскарження актів-документів і дій (бездіяльності) посадових осіб, на вирішення правової суперечки таким чином виступає необхідним атрибутом демократичної правової держави. Особа, права якої в галузі оподаткування негативно деформовані, на іншому, вищому за ієрархією (компетенцією) рівні, отримує компенсацію заангажованості або непрофесіоналізму посадовців (як правило,

державних). Держава приводить сторони не просто до порозуміння, а до компетентного рішення, заснованого на чинному законодавстві. До речі, не завжди учасники податкового процесу залишаються задоволені остаточним рішенням.

За звичай в юридичній літературі зустрічаємо певне звууження сфери цієї специфічної процесуальної діяльності. Автори акцентують увагу виключно на провадженні з оскарження рішень на дії (бездіяльність) посадових осіб податкових органів. На наш погляд, такий підхід не є обґрунтованим та виправданим. Наведемо нашу аргументацію. По-перше, ініціатором суперечки (правового конфлікту) може виступати будь-яка сторона, будь-хто з учасників податкового процесу. В іншому випадку ми обмежуємо межі провадження залежно від правового статусу (становища) ініціатора пошуку оптимального рішення. По-друге, право на оскарження акта-документа або дії (бездіяльності) повинні мати всі учасники податкового процесу. Таким чином, напевно чи доречно пов'язувати назву та сутність цього провадження тільки з діями платника податкових платежів. Зауважимо, що це тільки одна складова податково-правового конфлікту, хай подання скарги платником і є найпоширенішою формальною підставою до розгляду податкового спору в правозастосовній діяльності.

Більш виважений підхід пропонується в навчальному посібнику «Податкові процедури». Так, його авторами пропонується виділити та розглядається провадження за скаргами і суперечками у сфері оподаткування [6, с. 202]. Вважаємо, що така наукова позиція більш повнішою мірою відповідає правовим реаліям. Водночас зазначимо, що за великим рахунком у цьому випадку наявне певне протиріччя, бо поєднується частина (видове поняття) — форма захисту (скарга) та ціле (родове поняття) — зміст конфлікту (суперечка, спір). Так, на нашу думку, якщо виключити з наведеної назви процесуального провадження термін «скарга» його сутність не зміниться.

Необхідно зауважити, що розв'язання податково-правових спорів можливе в позасудовому або судовому порядку. Можемо тільки підтримати висновок Ю.В. Боднарука, що судовий порядок їх оскарження перебуває за межами податкового процесу [7, с.13]. Дійсно, як ми вже зазначали, податковий процес майже завжди є неюрисдикційним (з певними застереженнями, до єдиного винятку з наведеного загального правила можливо віднести випадки застосування податково-процесуальної відповідальності). Тому судовий порядок розв'язання податкових спорів виходить за межі податково-процесуального правового регулювання.

В.Є. Кузнеченкова стверджує, що Податковий кодекс РФ розглядає оскарження в широкому значенні, включаючи до нього, по-перше, звернення заінтересованої особи зі скаргою і, по-друге, відновлення права та інтересів, що охороняються законом, — «виправлення» — податковим органом або посадовою особою податкового органу припущених порушень. У вузькому значенні під оскарженням слід розуміти тільки безпосередню ініціативу заінтересованої особи, тобто її звернення зі скаргою на акти державного органу, дію (бездіяльність) посадовця до вищого органу (вищого посадовця) або до суду [8, с. 460]. Знову ж таки йдеться про оскарження з боку платника.

В.А. Кінбурська вказує, що як стадія податкового процесу провадження за скаргами й суперечками в сфері оподаткування має свої об'єкти: нормативні та ненормативні акти податкових органів, рішення, дії і бездіяльність їх посадовців [6, с.204]. Питання взаємозв'язку стадій та проваджень ми вже торкалися. Тому звернемо увагу на інші моменти. З одного боку, на нашу думку, слід розглядати рішення та дії як тотожні категорії. Аналогічну позицію займає й В.Є. Кузнеченкова [8, с.459]. З

другого - мова йде тільки про наявність незгоди з різними проявами діяльності податкових органів. Діяльність інших учасників податкового процесу в цьому плані не розглядається. Водночас їх діяльність може бути не менш конфліктною та викликати нагальну необхідність в узгодженні, пошуку правового компромісу.

Ми підтримуємо точку зору В.Є. Кузнеченкової, яка зазначає, що у податковому процесі основною формою захисту прав платників податків виступає скарга. При цьому назва в неї може бути різною [8, с.381]. Скаргу в податковому процесі вона пропонує визначати як правову вимогу заінтересованої особи до податкового органу, що випливає з податкових правовідносин, на підставі юридичних фактів, з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльність) його посадових осіб, і звернена до вищого податкового органу (вищої посадової особи) або до суду для розгляду та вирішення в певному процесуальному порядку [8, с.382]. Проте наведена точка зору, на наш погляд, потребує певного уточнення. Наші зауваження стосуються кількох положень. По-перше, враховуючи навіть тільки назву податкового провадження, що розглядається, вважаємо за доречно виключити розгляд у цьому контексті випадків звернення зі скаргою до суду. По-друге, навіряд чи обгрунтованою є пропозиція визначити скаргу як правову вимогу, а не офіційне прохання з вирішення правового конфлікту. По-третє, виходячи з наявної широкої гами учасників податкового процесу, різноманітності їх спеціальної компетенції (як за предметом, так й за об'ємом), існує певне коло правових питань, вирішення яких вони можуть здійснювати самостійно, без втручання податкових органів. Цілком зрозуміло, що в такому випадку адресатом оскарження повинні виступати скоріше не податкові органи, а саме повноважні учасники податкового процесу. Так, податковий спір між платником податкових платежів та податковим агентом з питань, віднесених до компетенції останнього, спочатку доречно спробувати вирішити їм самостійно, без втручання сторонніх осіб.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
2. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання / за заг. ред. Буряка С.В. – К.: Юрінком Інтер, 2009. – 824 с.
3. 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.
4. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів; дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук / Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2010 р. – 199 с.
5. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
6. Налоговые процедуры: учеб. пособие / под. ред. А. Н. Козырина. – М.: Норма, 2008. – 256 с.
7. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Боднарук Юрій Володимирович; Одеська національна юридична академія. - О., 2008. - 19 с.
8. Кузнеченкова В. Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / В. Е. Кузнеченкова. – М., 2005. – 506 с.
9. Кузнеченкова В. Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения: монография / В. Е. Кузнеченкова. – М. : ПолиграфОпт, 2004. – 415 с.