

**Курило В.О.**

здобувач

(Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

## **АДМІНІСТРАТИВНІ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

Здійснено науково-теоретичне дослідження особливостей особистої участі платника податків в адміністративних процедурах із вирішення податкового спору. Проведено науковий аналіз нормативних положень діючих законодавчих актів, які регулюють та визначають особливості правового статусу платників податків у процесі вирішення податкових спорів, порівняно вищевказану процедуру із зарубіжним досвідом.

***Ключові слова:** платник податків, податковий спір, адміністративні процедури, особиста участь, правозобов'язаний суб'єкт, трибунал, податкова палата.*

**Постановка проблеми.** Оскарження рішень контролюючих органів, як правило, здійснюється платником податків або за посередництвом адміністративних, або шляхом реалізації судових процедур із вирішення податкових спорів. Потрібно зазначити, що досудовий (адміністративний) порядок вирішення спірних податкових правовідносин, незважаючи на свою змістовну специфіку, користується значною популярністю. Особливо ефективним є звернення правозобов'язаних суб'єктів податкового права до адміністративних процедур вирішення податкового спору в демократичних, правових та соціально орієнтованих державах. У той же самий час ми зазначаємо, що відповідний алгоритм вирішення податкового спору є первинним податково-процедурним механізмом узгодження позицій конфліктуючих сторін (платника податків та контролюючого органу). Вищезазначена теза обумовлена підходами до визначення стадійності реалізації податкових процедур із вирішення податкового спору.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Особливості особистої участі платника податків в адміністративних процедурах із вирішення податкового спору були розглянуті такими науковцями як Суворова Є.В. та Гончаренко І.А., саме на основі робіт вищевказаних осіб буде проводитися подальший аналіз.

**Метою** даної статті є здійснення поглибленого науково-теоретичного дослідження особливостей вирішення податкових спорів.

**Виклад основного матеріалу.** На сьогоднішній день точаться дискусії щодо необхідності забезпечення безпосередньої участі платника податків у розгляді скарги, за посередництвом якої правозобов'язаний суб'єкт податкового права оскаржує рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу. Як зазначає у своїх аналітичних висновках ОЕСР, у більшості випадків спір між платником податків та контролюючим органом стосується питання факту.

Статистичні дані говорять про те, що більшість скарг платників податків ґрунтуються на твердженнях правозобов'язаних суб'єктів податкових відносин щодо неправильного підходу контролюючих органів в оцінці фактів, допущених публічно-владними суб'єктами податкового права помилок по вирахуванню суми податкових зобов'язань.

Зважаючи на вищезазначене, ОЕСР пропонує запроваджувати прогресивно орієнтованим державам положення, які б визначали необхідність залучення платника податків до безпосередньої участі у вирішенні податкового спору. Такий підхід дозволить забезпечити належність з'ясування фактичних обставин податкового спору. У даному випадку особиста участь платника податків в адміністративних процедурах із вирішення податкового спору дозволить забезпечити можливість правозобов'язаного суб'єкта податкового права найбільш чітко донести власну позицію щодо податкового конфлікту до посадової особи податкового органу, яка уповноважена приймати рішення за результатами розгляду відповідної скарги.

У той же самий час особиста участь платника податків у адміністративних процедурах із вирішення податкового спору повинна закріплюватися в якості його права, а не обов'язку. Адже брати безпосередню участь у вирішенні податкового спору може виявитися для платника податків як в особистісному, так і в матеріальному аспекті, обтяжливим. Вирішення питання про участь чи відмову від участі в адміністративній податково-процедурній діяльності із вирішення податкового спору повинно залежати від особистого розсуду правозобов'язаного суб'єкта податкового права. Саме такий підхід, на нашу думку, допоможе найбільшою мірою забезпечити реалізацію особистих інтересів платника податків.

ОЕСР пропонує впроваджувати державам обов'язковість реалізації досудових процедур із вирішення податкових спорів для зменшення навантаження на судові органи, до сфери компетенційних повноважень яких входить вже вирішення питання не тільки щодо факту, але й щодо права. Справді, вищезазначене положення міжнародної організації вбачається обґрунтованим, адже до судів повинні доходити тільки найбільш складні та комплексні спори, або конфлікти, в рамках яких позиції сторін мають підвищено антагоністичний характер. Як влучно зауважує Є. В. Суворова, адміністративні процедури із вирішення податкових спорів повинні відігравати роль своєрідного «фільтра», головне призначення якого полягає в розвантаженні судової системи. Так, спори щодо факту можуть бути ефективним способом врегульовані в рамках адміністративних процедур із вирішення податкового спору. Що ж стосується спорів щодо права, то їх, на думку автора, доцільніше передавати на розгляд юрисдикційних (судових) органів [1, с. 113].

Підставою для запуску адміністративних процедур із вирішення податкових спорів є подання платником податків скарги на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу [1, с. 113]. У даному випадку ініціатором узгоджувальних (адміністративних) процедур із вирішення податкових спорів виступає платник податків, на думку якого, рішеннями, діями чи бездіяльніс-

тю контролюючого органу було порушено його права, свободи або інтереси. В той же самий час таке порушення може бути дійсним або уявним, головне, щоб у правозобов'язаного суб'єкта податкового права виникло стійке переконання у наявності факту допущення контролюючим органом неправомірних дій (дій, які виходять за межі його компетенційних повноважень).

Загалом аналітичні висновки ОЕСР мають неабияке значення для модернізації та оптимізації адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Якісним результатом впровадження рекомендацій ОЕСР на законодавчому рівні стає:

- а) спрощення механізмів адміністративного розгляду податкового спору;
- б) уніфікація підходів до реалізації адміністративних процедур податкового контролю;
- в) синтез прогресивно орієнтованих засад реалізації відповідної податково-процедурної діяльності;
- г) зменшення матеріального та особистісного навантаження на платника податків у зв'язку з його участю в узгоджувальних (адміністративних) процедурах із вирішення спірних податкових правовідносин.

Надалі вбачається за доцільне розглянути специфіку реалізації адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, які ефективно функціонують у зарубіжних державах. Так, має свої специфічні риси адміністративний алгоритм вирішення спірних податкових правовідносин, який знаходить свою реалізацію в узгоджувальних (адміністративних) процедурах Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії. Як зазначає І. А. Гончаренко, система вирішення спірних податкових правовідносин у Великобританії має своїм спрямуванням забезпечити максимальне посилення ролі діалогу між правозобов'язаним суб'єктом податкового права (платником податків) та уповноваженим суб'єктом податкових відносин (контролюючим органом). Автор зауважує, що реалізація вищезазначеного підходу досягається шляхом нормативної деталізації адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Особливістю юридичної техніки формалізованого нормотворцем порядку адміністративного розгляду податкових спорів є чітка деталізація етапів його реалізації:

- а) прийняття заяви платника податків, у якій оскаржуються рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів;
- б) узгодження документів, які були подані сторонами податкового спору;
- в) попереднє слухання;
- г) слухання справи по суті;
- г) винесення компетентним органом рішення по справі;
- д) повідомлення сторін податкового спору щодо винесеного по справі рішення;
- е) ініціювання наступного адміністративного перегляду винесеного на попередньому етапі розгляду податкового спору рішення;
- є) оскарження винесеного компетентним адміністративним органом (другого рівня) рішення;

ж) виконання винесеного в рамках адміністративних процедур із вирішення податкового спору рішення.

Завдяки чіткому налагодженому механізму досудових (адміністративних) процедур із вирішення спірних податкових правовідносин тільки незначна частка спорів у відповідній державі надходить на розгляд до судових органів [2]. Специфічність адміністративних процедур із розгляду податкових спорів у Великобританії полягає в тому, що в рамках її правової системи передбачено першу та другу адміністративну інстанцію розгляду спірних податкових правовідносин. Адміністративними органами, які уповноважені на розгляд податкових спорів, є спеціальні трибунали, до сфери компетенційних повноважень яких входить виключно здійснення розгляду податкових спорів, які виникають між публічно-владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом) та правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин (платником податків).

У той же самий час ми зазначаємо, що система трибуналів, у тому числі податкових трибуналів, не було сталою. Вона зазнала суттєвих трансформаційних змін у 2009 році. Так, до 2009 року в якості першої адміністративної інстанції із розгляду податкових спорів могли виступати три різні трибунали. Диференціація компетенційних повноважень щодо розгляду того чи іншого податкового спору здійснювалася на основі такого критерію, як специфіка загальнообов'язкового платежу, донарахування якого оскаржувалося платником податків. На сьогоднішній день переважна частина податкових спорів вирішується в адміністративному порядку таким органом, як Податкова палата (Tax Chamber) Трибуналу першого рівня (First-Tier Tribunal). Вищезазначений орган є першою інстанцією реалізації адміністративних процедур із вирішення податкових спорів.

Потрібно зазначити, що метою ініціювання узгоджувальних (адміністративних) процедур із вирішення податкового спору платник податків спочатку повинен звернутися із скаргою на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу до Служби Її Величності з податків та мит (Her Majesty's Revenue and Customs) (далі – Служба). Після цього служба доручає розглянути конфлікт сторін податкового спору у Податковій палаті Трибуналу першого рівня. Розгляд спору в рамках відповідного адміністративного органу здійснюється податковими інспекторами (Inspectors of taxes), які є службовими особами відповідного трибуналу. Призначаються податкові інспектори Службою Її Величності з податків та мит.

У той же самий час ми зазначаємо, що Податкова палата Трибуналу першого рівня здійснює свою діяльність на засадах незалежності та невідконтрольності по відношенню до податкових органів Великобританії. Даний орган є уповноваженим здійснювати розгляд більшості скарг, які надходять до Служби, щодо рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. Єдиним винятком є скарги, які подаються правозобов'язаними суб'єктами податкового права (платниками податків) на рішення контролюючих органів, що стосуються податкових кредитів. Такого роду скарги повинні подаватися до

трибуналу соціального забезпечення та підтримки дітей (The Social Security and Child Support).

Адміністративні процедури із вирішення податкових спорів реалізуються в податковій палаті трибуналу першого рівня колегією, яка формується з урахуванням конкретних обставин по справі. До розгляду відповідної скарги можуть бути залучені експерти, які володіють спеціальними знаннями у певній вузькій сфері (як правило, особи, які мають економічну, правову освіту). Зазначимо, що податково-процедурна регламентація вирішення конкретного податкового спору залежить від його складності. Так, найбільшому рівню формалізації (регламентації) піддаються справи, які стосуються вирішення найбільш складних та суперечливих питань. Що ж стосується розгляду простих справ, то він може здійснюватися у письмовій формі, без залучення до участі у відповідних процедурах сторін податкового спору. Потрібно зазначити, що вибір конкретної процедури (письмової чи усної) залежить від розсуду колегії, яка і здійснює розгляд конкретного податкового спору.

У тому ж випадку, коли рішення трибуналу першого рівня не задовольнить якусь із сторін податкового спору, воно може бути оскаржено до трибуналу другого рівня – Верховний трибунал (Upper Tribunal). Вищезазначений орган фактично є квазісудовим органом. Оскарження рішення трибуналу першого рівня до Верховного трибуналу можливе тільки у тому випадку, коли сторона податкового спору отримає дозвіл на відповідне оскарження хоча б одного із податкових інспекторів, які входили до складу колегії трибуналу першого рівня, або за дозволом хоча б одного із членів Верховного трибуналу. Оскарження рішень трибуналу першого рівня дозволяється тільки у тому випадку, коли суперечка стосується виключно питання права.

**Висновки.** Отже, за наявності розбіжностей у позиціях сторін тільки щодо фактів, сторона податкового спору не може ініціювати адміністративні процедури із перегляду рішення трибуналу першого рівня. Згідно із статистичними даними, отримання дозволу на ініціювання перегляду рішення першого трибуналу не є важким, про що свідчить кількість ініційованих переглядів у другій (адміністративній) інстанції. Що ж стосується рішень Верховного трибуналу, то вони можуть бути оскаржені тільки в судовому порядку, шляхом подання позовної заяви, до суду відповідної юрисдикції.

#### *Бібліографічні посилання*

1. Суворова Е.В. Практика внесудебного разрешения налоговых споров и пути развития досудебного аудита. Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. (26–27 октября 2011 г., Москва) : сборник / сост. М.В. Завязочникова ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2012.

2. Гончаренко И. А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / И. А. Гончаренко. – М., 2001.

**Курило В.А. Административные процедуры разрешения налоговых споров: зарубежный опыт.** Стаття посвящена научно-теоретическому исследованию особенностей личного участия налогоплательщика в административных процедурах по решению налогового спора. Проводится научный анализ нормативных положений действующих законо-

дательных актов, которые регулируют и определяют особенности правового статуса налогоплательщиков в процессе решения налоговых споров и сравнивается вышеуказанная процедура с зарубежным опытом.

**Ключевые слова:** *налогоплательщик, налоговый спор, административные процедуры, личное участие, правообязанный субъект, суд, налоговая палата.*

**Kurylo V.A. Administrative procedures for resolving tax disputes, foreign experience.**

The article deals with scientific research and theoretical features personal participation of the taxpayer in administrative procedures of tax disputes. A scientific analysis of regulations existing legislation governing and defining features of the legal status of the taxpayer in the tax litigation and compared the above procedures with international experience.

**Keywords:** *taxpayer, tax dispute, administrative procedures, personal participation, eligible entity, tribunal, tax chamber.*

*Надійшла до редакції 24.11.2016*

**Малихіна В.В.**

аспірант

*(Дніпропетровський державний  
університет внутрішніх справ)*

УДК 342.95

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

На основі зарубіжного досвіду організації адміністративного судочинства визначено особливості існуючих систем. Акцентовано увагу на позитивних моментах та наголошено, що досвід правосуддя по адміністративних справах будь-яких розвинених держав є корисним для запровадження повноцінної адміністративної юстиції в Україні.

**Ключові слова:** *адміністративне судочинство, адміністративні суди, адміністративна юстиція, публічно-правовий спір, приватноправовий спір.*

**Постановка проблеми.** Конституція України проголосила права та свободи людини найвищою соціальною цінністю, а на державу поклала обов'язок їх забезпечувати та захищати. Важлива роль у справі захисту прав, свобод та законних інтересів осіб у сфері державного управління та місцевого самоврядування відводиться саме адміністративному судочинству. Адміністративне судочинство – це ефективний правозахисний апарат держави, який вважається організаційно самостійним. Але на сьогоднішній час в Україні процедури розгляду адміністративно-правових спорів виявляються недостатньо ефективними, такими, що не забезпечують особам повноцінної реалізації їх права на захист від чиновницького свавілля. У зв'язку з цим першочерговим залишається питання вибору оптимальної організаційної моделі подальшого розвитку та вдосконалення адміністративного судочинства в Україні.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Теоретичну основу дослідження становлять наукові положення, що сто-