

Тильчик В.В.,

РОЗВ'ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В АДМІНІСТРАТИВНО-АПЕЛЯЦІЙНОМУ ПОРЯДКУ (ДОСВІД ПОСТРАДЯНСЬКИХ КРАЇН)

Стаття присвячена визначенню ефективних шляхів розв'язання податкових спорів в адміністративно-апеляційному порядку з урахуванням досвіду країн СНД. Проводиться порівняльно-правовий аналіз строків розв'язання податкових спорів в Україні та країнах пострадянського простору і визначаються перспективні шляхи вдосконалення правового регулювання цих питань в Україні.

Ключові слова: *податкові органи, податковий спір, форма вирішення податкових спорів, строки подання скарги.*

Статья посвящена определению эффективных путей решения налоговых споров в административно-апелляционном порядке с учетом опыта стран СНГ. Проводится сравнительно-правовой анализ сроков решения налоговых споров в Украине и странах постсоветского пространства, так же определяются перспективные пути совершенствования правового регулирования этих вопросов в Украине.

Ключевые слова: *налоговые органы, налоговый спор, форма разрешения налоговых споров, сроки подачи жалобы.*

This article is devoted to find effective ways to resolve tax disputes in the administrative appeal on the experience of the CIS. A comparative analysis of the legal terms of settlement of tax disputes in Ukraine and former Soviet countries and identifies promising ways to improve legal regulation of these issues in Ukraine.

Keywords: *tax authorities, tax dispute, resolution form of tax disputes, terms of complaint.*

Постановка проблеми. Інтереси і право – взаємопов'язані явища. Інтереси – первинні, оскільки визначають зміст і характер права. В свою чергу право – є засобом захисту інтересів [1, с. 32], що не набуває пасивної форми вираження інтересів однієї чи кількох груп. Воно, в межах податкових правовідносин, має і зворотню дію, тобто, реалізуюючи інтереси однієї сторони, обмежує інтереси іншої. Умовами такого протистояння як прийняття норм права, що регулюють вказане середовище, і зміна соціальних умов, які формують відповідні інтереси. Іншими словами формується конфлікт інтересів між державою і платником податків. Однією з форм вирішення таких конфліктів є спір.

Однак, потрібно зазначити, що не кожен спір, який виникає між платником податків та податковими органами, є податковим, а тільки той, який дійсно витікає з податкових правовідносин. В усіх інших випадках, виникаючі між платником податків і податковими органами спори, наприклад: з порушення порядку роботи з готівкою; ведення касових операцій; з порушенням порядку і правил реалізації алкогольної та спиртості сумішей харчового призначення; з порушенням законодавства про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, податковими не являються [2, с. 2-3].

В Україні, як і в міжнародній практиці, більш прийнятна адміністративна форма розв'язання податкових спорів. Особливої уваги заслуговує вивчення досвіду у цій сфері постсоціалістичних країн, з якими нашу державу пов'язує спільність проблем розробки та впровадження механізмів вирішення податкових спорів в апеляційному досудовому порядку.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти зазначеного наукового напрямку розкрито в працях вітчизняних вчених, а саме: С. В. Буряка, В. Т. Білоуса, П. В. Мельника, Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, Л. Л. Тарангул та ін. Проте, залишається низка актуальних правових проблем щодо законодавчого визначення механізму розв'язання податкових спорів на основі вивчення досвіду пострадянських країн.

Мета та завдання дослідження. Метою цієї статті є визначення можливих напрямів удосконалення правового регулювання адміністративно-апеляційної процедури в Україні, з урахуванням позитивного досвіду країн пострадянського простору. Досягнення цієї мети реалізовується через постановку і вирішення наступних завдань, що мають принципове значення у механізмі розв'язання податкових спорів, закріпленому в нормативних актах, що регулюють податкові правовідносини у цих країнах: 1) визначення положення про конфлікт інтересів; 2) дослідження нормативного закріплення визначення терміну «податковий спір»; 3) вивчення порядку вибору форми вирішення податкових спорів; 4) аналіз строків розв'язання податкових спорів у досудовому порядку.

Основний матеріал. Важливо відзначити, що процедури розв'язання податкових спорів, в першу чергу, повинні бути спрямовані на забезпечення прав та інтересів учасників податкових правовідносин, які позбавлені контролюючої функції, тобто платників податків. Не завжди податкові органи дотримуються зазначеного правила, прагнучи задовольнити, в першу чергу, інтереси держави, представниками якої являються, тлумачать спірні норми не на користь платника податків. Тож, досягнення проголошеної мети реальне тільки за умови чіткості формулювання норм податкового права та виключення їх колізійності чи двозначного трактування.

Разом із тим, законодавець визнає наявність колізій у податкових нормах, у зв'язку з чим сформоване поняття «правила про конфлікт інтересів», яке закріплене на законодавчому рівні (Закон України №2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» ст. 4 п.п. 4. 4. 1. (далі - ЗУ №2181) [3]).

Відповідно до цього правила платник податків отримав право вирішувати спори конфліктним шляхом, найбільш вигідним для себе.

Зазначене правило про конфлікт інтересів знайшло своє законодавче відображення і в правових нормах, що регулюють податкові правовідносини, також в Росії та Грузії. Так, статтею 3 Податкового Кодексу (далі - ПК) Російської Федерації встановлено, що нормативно-правові акти податкового законодавства повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожна особа точно знала, які податки (збори), коли і в якому порядку вони сплачують. Всі неусунені сумніви, протиріччя і незрозумілі положення актів законодавства про податки і збори трактуються на користь платника податків [4].

Слід звернути уваги на те, що ПК Грузії, хоча і містить термін «конфлікт інтересів», проте застосовує його у зовсім іншому сенсі. Статтею 56 ПК Грузії «Конфлікт інтересів» визначено, що співробітникам податкових органів чи посадовим особам забороняється виконання професійних обов'язків по відношенню до платників податків або податкових агентів чи інших зацікавлених осіб, таких як: рідних, по відношенню до осіб, які мають безпосередній фінансовий інтерес, працівників податкової служби чи їх родичів. Також, працівнику податкової служби забороняється: працювати за сумісництвом на оплачуваній посаді, окрім наукової, педагогічної чи творчої діяльності [5].

В податкових кодифікованих нормативних актах Туркменістану, Таджикистану, Республіки Білорусь, Казахстану, Азербайджану та в Законі Литви «Податкове адміністрування» термін «конфлікт інтересів» не застосовується.

Вважаємо, що наявність правила конфлікту інтересів в нормативних актах, що аналізуємо, України та Російської Федерації на сьогодні є виправданим, оскільки воно забезпечує за наявності недосконалої та багаточисельної колізійної правової бази можливість захисту інтересів платників податків.

На даний час слід констатувати той факт, що досудові процедури розв'язання податкових спорів в нашій країні є малоефективними. Це викликано тим, що в економіці України тільки нещодавно розпочались процеси ринкової трансформації, простежується чітка диспропорція між потребами забезпечення економічних процесів та амплітудними можливостями системи управління оподаткуванням. Такий дисбаланс потребує гармонізації, пошуку та застосування нових для України, але перевірених, шляхів удосконалення податкової системи та адміністрування податкових надходжень. Таку можливість можна отримати методом аналізу, узагальнення та систематизації позитивного зарубіжного досвіду і порівняння його з вітчизняним. Наявна маса вітчизняного законодавства, що регламентує вирішення податкових спорів, не повною мірою відповідає світовим стандартам в частині гарантування прав і свобод платників податків, а також їх ефективного захисту у разі порушення з боку держави. Наразі постає важливе завдання виділення і конкретизація зазначених проблем та напрямів

їх розв'язання. В першу чергу, правового та організаційного секторів за умови їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

В Україні нормативне визначення та застосування терміну «податковий спір» відсутнє. Вказана категорія також не знайшла свого самостійного нормативного відображення в податковому законодавстві більшості пострадянських країн, податкові системи яких максимально наближені до Української. Однак, ПК Грузії, главою 19, що має назву «Загальний порядок розгляду податкового спору», передбачено порядок, підстави виникнення податкового спору, форми його вирішення та права й обов'язки як платників податків так і податкового органу [5] (ст. ст. 145-152).

Разом із тим, термін «податковий спір» є предметом теоретичних досліджень як вітчизняних науковців, так і вчених-адміністративістів Російської Федерації, Білорусії, Казахстану, Вірменії та інших пострадянських республік. Категорія «податковий спір» включає в себе, або навіть ототожнюється, з такими поняттями як «податкова апеляція» і «оскарження платником податків дій (бездіяльності) суб'єктів владних повноважень у сфері оподаткування».

Процедура апеляційного узгодження в Україні закріплена у пункті 5. 2. статті 5 ЗУ №2181, також на підставі вказаного закону, з метою конкретизації та тлумачення його норм розроблено підзаконний нормативно-правовий акт, а саме, наказ Державної податкової служби України «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби» [6].

Зазначеними нормативно-правовими актами передбачено право платника податків звернутись зі скаргою про перегляд раніше прийнятого рішення до контролюючого органу, а при повторному повному чи частковому незадоволенні скарги до контролюючого органу вищого рівня. Остаточне рішення вищого (центрального) органу контролюючого органу за заявою платника податків не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку. Також платник податків на свій розсуд має право оскаржити рішення органів податкової служби і в судовому порядку. Таким чином, зі змісту даної норми можемо зробити висновок, що кожна особа має право вільного вибору форми оскарження в адміністративному чи судовому порядку. Виключенням – є оскарження податкових роз'яснень. В такому випадку апелювати платнику податків надається право до суду [3].

Право вибору платником податків форми вирішення податкового спору на власний розсуд передбачено статтею 89 ПК Туркменістану [7], статтею 100 ПК Таджикистану [8], статтею 86 ПК Республіки Білорусь [9], статтею 552 ПК Казахстану [10], статтею 62 ПК Азербайджану [11], статтею 145 ПК Грузії [5], статтею 54 Закону Литви «Податкове адміністрування» [12].

Статтею 138 ПК Російської Федерації визначено загальний порядок оскарження актів податкових органів дій (бездіяльності) їх посадових осіб та передбачена можливість вибору однієї з двох форм оскарження: до

вищестоящого податкового органу і до суду [4]. При цьому не виключається право обрання оскарження в обох формах одночасно.

З 1 січня 2009 року набрали чинності зміни, внесені до частини 5 статті 101-2 ПК РФ [4], якими передбачається обов'язкове оскарження деяких рішень до вищих податкових органів до моменту звернення платника податків до суду. Вказані обмеження стосуються тільки спеціального предмета оскарження.

І, навпаки, підхід до форм вирішення податкових спорів із застосуванням обмеження порядку звернення платника податків до суду передбачено у статті 58 ПК Киргизстану [13], статті 269 ПК Республіки Молдова [14], статті 36 Закону Вірменії «Про податки» [15]. Згідно вказаних норм, платник податків в обов'язковому порядку повинен оскаржувати дії (бездіяльність) посадових осіб податкових органів - спочатку в адміністративному, а, потім вже, у судовому порядку.

Можемо зробити висновок, що Україна обрала підхід визначення порядку вибору форм вирішення податкових спорів притаманний деяким країнам пострадянського табору. Однак, потрібно констатувати, що розвинені країни світу обрали інший шлях - обов'язковість вирішення податкових спорів спочатку в адміністративному порядку, а вже потім - в судовому, що суттєво обмежує права платників податків на вибір способу захисту своїх інтересів. Проте, такі обмеження є виправданими, оскільки встановлюються з метою, з одного боку, розвантаження судів, з іншого – більш якісної оцінки та прийняття виважених рішень з приводу розгляду податкових спорів, що мають специфічний предмет.

Також апеляційна процедура на відміну від судової є для платника податків безкоштовною. Тобто навіть частково обмежуючи права платника податків, надається право скористатись більш оперативною, кваліфікованою і безоплатною державною послугою.

На користь цього, окрім зазначених вище аргументів свідчить і те що, Україна на шляху до Європейського Союзу зобов'язана вирішувати важливе питання про адаптацію національного законодавства до законодавства світових співтовариств. Додатковим аргументом на користь наших висновків є останні зміни в апеляційній процедурі оскарження в Російській Федерації, що передбачають введення обмеження звернень платників податків з питань порушення своїх прав та свобод, до суду.

В Україні визначення певного офіційного рішення органу державної податкової служби, як такого, що може бути оскаржене, є прерогативою виключно платника податків і залежить тільки від його суб'єктивного ставлення до рішення, як такого, що, на його думку, порушує або обмежує його права, та готовність здійснити акт волевиявлення – подати скаргу на таке рішення [16, с. 23].

Важливим організаційно-правовим моментом в Україні є строки подачі скарги, а саме:

- скарга повинна бути подана до органу державної податкової служби протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання платником

ПРАВО ТА УПРАВЛІННЯ

податків податкового повідомлення або іншого рішення органу державної податкової служби;

- якщо відповідно до закону орган державної податкової служби самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень органу державної податкової служби протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення або відповіді органу державної податкової служби на скаргу, замість десятиденного строку.

Відповідно до ст. 62 ПК Азербайджану скарга на рішення (акти) податкових органів, а також на дії (бездіяльність) їх посадових осіб до вищого податкового органу платником податків або іншою зобов'язаною особою подається протягом трьох місяців з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатись про порушення своїх прав [11].

У ст. 152 та 157 ПК Грузії за умови адміністративного розв'язання податкового спору у Міністерстві фінансів встановлено п'ятиденний термін для оскарження [5].

Відповідно до ст. 87 ПК Республіки Білорусь скарга до вищого податкового органу або до вищої посадової особи податкового органу подається протягом п'яти робочих днів з дня отримання рішення податкового органу, а при оскарженні дій (бездіяльності) посадової особи податкового органу – протягом одного місяця [9].

В більшості країн пострадянського простору передбачений місячний або тридцятиденний термін оскарження до вищого податкового органу (ст. 86 ПК Туркменістану [7], ст. 101 Таджикистану [8], ст. 268 ПК Молдови [14], ст. 57 ПК Киргизстану [13], ст. 553 ПК Казахстану [10], ст. 36 Закону Вірменії «Про податки» [15]).

Таким чином, на нашу думку, місячний термін подачі скарги до контролюючих органів для України та інших країн є найбільш оптимальним. Вказаний строк дає можливість платнику податків оцінити ступінь порушення його прав і ґрунтовно підготувати апеляційну скаргу. В свою чергу тридцятиденний термін не дає можливості платнику податків надмірно затягувати час при виборі форми вирішення податкового спору – в адміністративному чи судовому порядку.

Висновки. Підсумовуючи усе вищевказане, важливо зазначити, що Україна взяла вірний орієнтир на утвердження в якості розвиненої демократичної держави у сфері регулювання податкових правовідносин. Про це свідчить те, що акцент ставиться більше, порівняно з деякими іншими країнами, на забезпечення прав та свобод громадян, а саме платників податків. Прикладом може слугувати «правило про конфлікт інтересів», яке під час регулювання податкових правовідносин надає «конституційного» забарвлення в частині захисту прав платників податків. Однак, вважаємо, що одним з недоліків у правовій базі, яку розглядаємо, є відсутність нормативного закріплення самого поняття «податковий спір». Зазначене поняття широко застосовується, але в нормах закону вживається тільки у синонімічному

значенні у той час, коли, на нашу думку, важлива чітка визначеність цієї категорії. Вважаємо, що термін «податковий спір» важливо закріпити не тільки в Україні, а і в країнах зі схожими податковими системами. На нашу думку, позитивним у досвіді пострадянських країн є обов'язковість процедури адміністративного оскарження щодо звернення до суду. Зазначені обмеження можуть бути застосовані і в вітчизняному законодавстві. На користь цього, окрім зазначених вище аргументів свідчить і те, що Україна на шляху до Європейського Союзу зобов'язана вирішувати важливе питання про адаптацію національного законодавства до законодавства світових співтовариств. Додатковим аргументом на користь наших висновків являються останні зміни в апеляційній процедурі оскарження в Російській Федерації, що передбачають введення обмеження звернень платників податків з питань порушення своїх прав та свобод, до суду.

Тож, в межах цієї статті запропоновано можливі шляхи розв'язання проблем функціонування лише окремих елементів організаційно-правового механізму вирішення податкових спорів, що потребують подальшого обґрунтування та наукової розробки.

Список використаних джерел:

1. Соловьев В. А. Вопросы баланса публичного и частного интересов в налоговом праве / В. А. Соловьев // Финансовое право. – 2002. – № 4. – С. 32.
2. Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практическое пособие по судебной защите. 2-е. издание переработ. и доп. / И. В. Цветков. – М. : Волтерс Клувер, 2004. – С. 2 – 3.
3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України: від 21.12.2000 р. № 2181–111 // Відомості Верховної Ради України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2001. – № 10 (9 березня). – Ст. 4. – С. 194–224.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Ведомости Федерального Собрания Российской Федерации. – 1998. – № 26. – Ст. 1484.
5. Налоговый кодекс Грузии [Електронний ресурс] / от 22 декабря 2004 г. № 692-в. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919>.
6. Про внесення змін до Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби // Офіційний вісник України. – 2003. – № 26. – Ст. 1292.
7. Налоговый кодекс Туркменистана от 25 Гарашсызлык 2005 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.icnl.org/car/Laws/TM_files/2.doc ст. 89.
8. Налоговый кодекс Республики Таджикистан [Електронний ресурс] / от 3 декабря 2004 р. № 61 – Режим доступа: http://www.lex.tj/Laws_rus/Tax%20Code_rus.doc ст. 100.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Електронний ресурс]. (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3. – Режим доступа: <http://pravo.by/webnpa/text.aspRN=hk0200166> ст.86.

10. О налогах и других обязательных платежах в бюджет [Электронный ресурс] / (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209. – Режим доступа: <http://korday2006.narod.ru/nalog.html> ст. 552.

11. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики [Электронный ресурс] / Утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-ІГ. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/html//azerbaijan.doc> ст. 62.

12. Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania [Электронный ресурс] / 28 June 1995. – № I-974. – Режим доступа: <http://www.litlex.lt/Litlex/Eng/Frames/Laws/Documents/370.HTM> ст.54.

13. Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Электронный ресурс] / Принят Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 11 января 1996 р. – Режим доступа: <http://www.base.spinform.ru/show.fwx?Regnom=10115> ст. 58.

14. Налоговый кодекс Республики Молдова [Электронный ресурс] / от 24 апреля 1997 г. № 1163-ХІІ. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290028> ст. 269.

15. О налогах [Электронный ресурс] / Закон Республики Армения от 12 мая 1997 г. № 3Р-108. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290113/ch01> ст. 36.

16. Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. – К.: ІВЦ ДПА України; Х.: Фактор, 2008. – 560 с.

Стаття надійшла до редакції 26.04.2010

Тильчик В.В. – ад'юнкт Національного університету ДПС України.