

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ

УДК 347.73

О. М. МІНАЄВА,

кандидат юридичних наук, суддя Харківського апеляційного адміністративного суду

АДМІНІСТРАТИВНІ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У статті проведено детальний науковий аналіз правової природи, змісту адміністративних процедур та їх значення в процесі вирішення податкових спорів. У цілому погоджуючись із тим, що підстави, які супроводжують початок процедур адміністративного вирішення податкових спорів, підрозділяють на фактичні та процесуальні, автор вбачає за доцільне здійснити уточнення щодо розмежування фактичної та процесуальної підстави початку доюрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів. Відмічається, що процесуальний інтерес платника податків щодо результатів його процесуальної діяльності в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів має другорядний у порівнянні з його матеріальним інтересом характер. Автор приходить до висновку, що на сьогоднішній день існують позитивні зміни в бік розподілу обов'язків з доказування правомірності дій або рішень контролюючого органу, що сприяє формуванню єдиного підходу до визначення алгоритму доказування в податкових спорах незалежно від того, у рамках яких процедур він вирішується: в доюрисдикційних (адміністративних) чи юрисдикційних (судових).

Ключові слова: доюрисдикційні (адміністративні) процедури, фактичні підстави, процесуальні підстави, матеріальний інтерес, процесуальний інтерес, платник податків, контролюючий орган.

Постановка проблеми. Алгоритми процесуальної діяльності в рамках оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів можна розглядати із декількох ракурсів. Так, Є. М. Смичок пропонує розглядати адміністративні процедури із вирішення податкових спорів як: а) спосіб узгодження податкового зобов'язання; б) гарантію захисту прав та свобод платника податків; в) спосіб вирішення податкового спору [1].

Аналіз останніх досліджень. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів є актуальним та досліджуваним питанням у вітчизняній літературі, зокрема такими вченими, як Є. М. Смичок, М. В. Жернаков, М. П. Кучерявенко, однак увага значених вище науковців торкається здебільшого теоретичних аспектів.

Виклад основного матеріалу. Джерелом будь-якої процесуальної діяльності суб'єкта права є зацікавленість у досягненні за її посередництвом певного процесуального та матеріального результату. У будь-якому випадку як логічне завершення своєї публічної процесуальної діяльності суб'єкт права прагне отримати певний процесуальний результат (офіційний акт органу публічної влади) та матеріальний результат (захист свого суб'єктивного права). Що

стосується процесуального результату, то він забезпечує реалізацію процесуального інтересу суб'єкта права у відповідній процесуальній діяльності – отримати офіційний акт суб'єкта публічно-владних повноважень, за посередництвом якого було б захищено суб'єктивне право відповідного суб'єкта права. Коли ж ми говоримо про матеріальний результат процесуальної діяльності суб'єкта права (в рамках публічно-правових процедур), то він полягає в забезпеченні реалізації матеріального інтересу такої особи – захисті її суб'єктивного права. Ми також можемо здійснити проєкцію вищезазначеної теоретичної моделі на адміністративні процедури із вирішення податкових спорів. Так, наприклад, платник податків звертається до вищестоящего контролюючого органу в порядку оскарження податкового повідомлення-рішення, виданого нижчестоящим контролюючим органом, на підставі якого такому платнику податків було донараховано суми податкових зобов'язань. У даному випадку за умови обґрунтованості (правоти) претензій платника податків вищестоящий контролюючий орган скасовує таке податкове повідомлення-рішення. За такої ситуації має місце реалізація одночасно процесуальної зацікавленості оскаржувача податкового повідомлення-рішення (платника

податків) у вигляді рішення вищестоящого контролюючого органу щодо скасування такого податкового повідомлення-рішення та його матеріальної зацікавленості в такому оскарженні, яка виражається в захисті його суб'єктивних прав.

Якщо розглядати в темпоральній площині момент реалізації процесуального та матеріального інтересу платника податків, то він фактично збігається в часі. Проте непоодинокими є випадки, коли дійсна правореалізація матеріального інтересу правозобов'язаного суб'єкта податкового права (платника податків) може дещо відставати в часі, коли, наприклад, мають місце дії або бездіяльність контролюючих органів, у зв'язку з якими фактична реалізація матеріального інтересу платника податків, умовно кажучи, «затягується». Також слід відмітити, що процесуальний інтерес платника податків щодо результатів його процесуальної діяльності в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів має другорядний у порівнянні з його матеріальним інтересом характер.

Фактично правореалізація процесуального інтересу такого платника податків має технічний, супроводжуючий характер, що зумовлено насамперед тим, що платник податків прагне отримати не просто публічно-владний акт, а дійсним чином поновити свої суб'єктивні права. У той самий час такого роду «другорядність» процесуального інтересу в отриманні платником податків відповідного акта на свою користь не може нівелювати його юридичне значення. Такий підхід зумовлений тим, що поновлення своїх суб'єктивних прав платником податків можливе тільки в тому випадку, коли воно буде закріплено за посередництвом прийнятого в належному процесуальному порядку публічно-владного акта. З цього випливає, що применшення ролі процесуального інтересу платника податків, який правореалізується в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, є не зовсім коректним.

Потрібно зазначити, що процедура адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів починається за наявності певних підстав. Так, М. В. Жернаков зазначає, що підстави, які супроводжують початок процедур адміністративного вирішення податкових спорів, підрозділяють на фактичні та процесуальні. У даному випадку автор відмічає, що необхідним є як посилення нормативного припису на настання певного юридичного факту, з яким безпосередньо пов'язується початок адміністративних процедур, так і сам юридичний факт [2, с. 129].

М. П. Кучерявенко до фактичної підстави виникнення адміністративних процедур із вирішення

податкових спорів відносить інше, ніж у відповідного контролюючого органу, уявлення правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (платника податків) щодо його податкового обов'язку та компетенції такого контролюючого органу при визначенні відповідного обов'язку, здійсненні заходів, спрямованих на виконання цього обов'язку. Що ж до процесуальної підстави, то в якості неї вчений-правник розглядає скаргу платника податків про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить приписам чинного законодавства або ж виходить за межі компетенційних повноважень контролюючого органу, яким вона безпосередньо і була прийнята [3, с. 406]. Загалом погоджуючись із тим, що відповідні обставини мають місце під час початку адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, убачається за доцільне здійснити уточнення щодо розмежування фактичної та процесуальної підстави початку доюрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів.

Здійснюючи аналіз фактичних підстав початку адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, Є. А. Усенко підкреслює важливість положення про те, що застосування досудових процедур із вирішення податкових спорів не повинно пов'язуватися з обов'язковою фактичною наявністю правопорушення. Автор зазначає, що не можна однозначно стверджувати, що саме правопорушення є підставою виникнення відповідного виду адміністративних процедур. У той самий час логічним є твердження, що підставою початку досудових процедур із вирішення податкових спорів є саме момент виникнення розбіжностей між публічно-владним (контролюючий орган) та правозобов'язаним (платник податків) суб'єктом податкових відносин. Причиною виникнення таких розбіжностей, як правило, є неправильне трактування нормативного припису або ж колізія нормативно-правових положень чинного податкового законодавства [4, с. 104]. Як влучно відмічає М. В. Жернаков, платнику податків для того, щоб почати процесуальну діяльність з оскарження рішень контролюючого органу, достатньо лише вважати, що контролюючим органом було прийняте рішення, яке порушує приписи чинного законодавства або ж узагалі є змістовно неправильним. Автор зазначає, що коли ми говоримо про оскарження дій чи бездіяльності контролюючих органів у податково-правовій сфері, то воно відбувається на підставі того, що правозобов'язаний суб'єкт податкових відносин (платник податків) вважає такі дії чи бездіяльність контролюючого органу такими, що виходять за межі його нормативно визначених повноважень [2, с. 129].

Як зазначає М. В. Жернаков, особисте ставлення платника податків до рішення контролюючого органу являє собою суб'єктивну сторону цієї справи. Суб'єктивна сторона ставлення правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (платника податків) до рішення контролюючого органу має значення у зв'язку з тим, що впливає на рішення платника податків оскаржувати відповідне рішення в адміністративному порядку чи ні. У той самий час М. В. Жернаков зауважує, що суб'єктивне ставлення платника податків до публічно-владного акта контролюючого органу (суб'єктивна сторона) жодного юридичного наповнення не несе, адже саме по собі не може детермінуватися в якості юридичного факту, а отже, і не породжує відповідних суб'єктивних прав та юридичних обов'язків. На противагу суб'єктивному ставленню платника податків саме здійснення юридично значущої дії у формі подання скарги, звернення в інший спосіб, передбачений процесуальними приписами чинного законодавства, до відповідного контролюючого органу розпочинає адміністративну процедуру із вирішення податкового спору. Саме тому автор в якості фактичної підстави початку адміністративних процедур із вирішення податкових спорів розглядає певну фактичну поведінку правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (переважно активна). Що ж стосується процесуальної підстави, то в якості неї М. В. Жернаков визначає передбачену процесуальними нормами форму звернення до контролюючого органу, яка логічно пов'язує певний юридичний факт із початком адміністративної процедури із вирішення податкового спору [2, с. 130]. У даному випадку потрібно зазначити, що саме початок процедури адміністративного оскарження виводить податковий спір, який первинно виник між суб'єктами матеріального правовідношення, на відповідний процесуальний рівень [5, с. 327].

Також заслуговують на увагу підстави закінчення адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Відповідні підстави ми умовно можемо детермінувати в якості доктринально синтезованих підстав. Якщо ми ведемо мову про доктринально синтезовані підстави закінчення адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, то під ними слід розуміти такі підстави, які були виведені на підставі системного тлумачення приписів чинного законодавства та не знайшли свого прямого закріплення в рамках приписів Податкового кодексу України. Свого роду доктринальні підстави закінчення доюрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів можуть детермінуватися в якості фактичних підстав, які є логічно обумовленими явища-

ми. Вони не в прямій формі закріплені в рамках положень ст. 56 Податкового кодексу України та можуть бути синтезовані за посередництвом аналітичної системної діяльності з дослідження закріплених у рамках даної статті правових приписів. До таких доктринально синтезованих підстав закінчення адміністративних процедур із вирішення податкових спорів ми, зокрема, відносимо:

- а) повне задоволення скарги платника податків;
- б) часткове задоволення скарги платника податків;
- в) відмову в задоволенні скарги платника податків.

Вищезазначені підстави ми можемо підрозділяти на безумовні (повне задоволення скарги платника податків) та умовні (часткове задоволення скарги платника податків; відмова в задоволенні скарги платника податків). У випадку повного задоволення скарги платника податків буде мати місце остаточне завершення адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, адже платник податків отримує реалізацію свого особистого інтересу у формі захисту свого суб'єктивного права, а контролюючий орган не матиме процесуальних механізмів будь-якого оскарження відповідного акта (рішення) вищестоящего контролюючого органу. У даному випадку в якості матеріальної підстави закінчення відповідних податкових процедур ми можемо детермінувати захист платником податків свого суб'єктивного права та інтересу. Що стосується процесуальної підстави, то нею буде відповідний публічно-владний акт контролюючого органу, яким скасовується оскаржуване рішення нижчестоящего контролюючого органу. Коли ж ми ведемо мову про умовні підстави, то до них ми, зокрема, відносимо часткове задоволення скарги платника податків та відмову в задоволенні скарги платника податків. У першому випадку матеріальна підстава не буде реалізовуватися у повному обсязі (часткова реалізація), а в другому випадку вона буде зовсім відсутньою. Їх умовність полягає ще й у тому, що вони закінчують тільки першу стадію адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу. У правовій системі України адміністративна процедура вирішення податкового спору має двоступеневий характер, адже у випадку незадоволення вимог оскаржувача на першому етапі в окремих випадках у нього є можливість подальшого оскарження в адміністративному порядку відповідних рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу. У такому випадку суб'єктом розгляду відповідного спору буде ДФС України. Ще одну підставу закінчення адміністративних процедур із оскарження рішень, дій чи бездіяльності контро-

люючих органів синтезує К. В. Мінаєва. На думку автора, подання позовної заяви правозобов'язаним суб'єктом податкового права (платником податків) під час процедур адміністративного оскарження, які були розпочаті за скаргою платника податків, припиняє адміністративну доюрисдикційну процедуру. Обґрунтування вищезазначеної позиції К. В. Мінаєвою здійснюється на підставі того, що нормами Кодексу адміністративного судочинства України не передбачається обов'язкового доюрисдикційного оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта публічно-владних повноважень, у тому числі й контролюючих органів у податково-правовій сфері [6, с. 482]. Більше того, потрібно відмітити, що безумовність завершення адміністративних процедур із вирішення податкового спору у випадку подання платником податків адміністративного позову підтверджується приписами ст. 56 Податкового кодексу України. Так, у п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України зазначається, що рішення контролюючого органу, яке було оскаржено в судовому порядку, більше не підлягає адміністративному оскарженню. На нашу думку, було б доцільним закріпити всі вищезазначені підстави в рамках системного, окремого нормативно-правового припису ст. 56 Податкового кодексу України.

Висновки. Також потрібно відмітити, що на сьогоднішній день існують позитивні зміни в бік розподілу обов'язків по доказуванню правомірності щодо нарахування контролюючим органом тих чи інших грошових зобов'язань та й взагалі будь-яких рішень такого контролюючого органу. Згідно з приписами п. 56.4 ст. 56 Податкового кодексу України під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Аналогічний підхід знаходить своє закріплення й у ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України, де зазначається, що в адміністративних справах (якими, зокрема, можуть бути і податкові спори) про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову [7]. Вищезазначена теза формує єдиний підхід до визначення алгоритму доказування в податкових спорах незалежно від того, у рамках яких процедур він вирішується: в доюрисдикційних (адміністративних) чи юрисдикційних (судових).

ЛІТЕРАТУРА

1. 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.
2. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : монографія / М. В. Жернаков. – Х. : Право, 2015. – 287 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. – 460 с.
4. Усенко Е. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Є. А. Усенко. – Ірпінь, 2010. – 199 с.
5. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х., 2011. – Ч. 1. – 406 с.
6. 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.
7. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 // Відом. Верхов. Ради України. – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.

REFERENCES

1. Smychok Ye. M. Dosudovyi poriadok vyrishennia podatkovykh sporiv [Pre-trial procedure for settling tax disputes]. *pravoisuspilstvo.org.ua*. Retrieved from http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/6_2012/16.pdf
2. Zhernakov M. V. (2015) *Podatkovi spory: reformuvannia mekhanizmiv vyrishennia: monohrafiia* [Tax disputes: reforming resolution mechanisms: monograph]. Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
3. Kucheriavenko M. P. (2009) *Podatkovi protsedury: pravova pryroda i klasyfikatsiia: monohrafiia* [Tax procedures, legal nature and classification: monograph]. K.: Alerta; KNT; TsUL [in Ukrainian].

4. Usenko E. A. (2010) Pravove rehuliuвання protsedur vyrishennia podatkovykh sporiv [Legal regulation of procedures for resolving tax disputes]. *Candidate's thesis*. Irpin [in Ukrainian].
5. Bilous V. V., Voronova L. K., Holovashevych O. O. (2011) *Podatkovi kodeks Ukrainy: postateinyi komentar [Tax Code of Ukraine: the itemized comment]*. Vols. 1-2. Vol. 1. M. P. Kucheriavenka (Eds.). Kh.. [in Ukrainian].
6. Minaieva K. V. (2011) Oskarzhenia rishennia kontroliuiuchykh orhaniv v administratyvnomu poriadku v konteksti vyrishennia podatkovykh sporiv [Appeals against decisions of regulatory authorities in the administrative procedure in the context of tax litigation]. *Forum prava. – Law Forum*. 4. 479-486. [in Ukrainian].
7. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy Zakon Ukrainy vid 06.07.2005 №35,-36, 37 [Code of Administrative Procedure of Ukraine // Law of Ukraine dated 06.07.2005r. – №35, -36, 37]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady. – Supreme Council of Ukraine*. 2005. №35-36, 37. st. 446. [in Ukrainian].

О. М. МИНАЕВА

кандидат юридических наук,
судья Харьковского апелляционного административного суда

АДМИНИСТРАТИВНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

В статье проведен детальный научный анализ правовой природы, содержания административных процедур и их значения в процессе разрешения налоговых споров. В целом соглашаясь с тем, что основания, которые сопровождают начало процедур административного разрешения налоговых споров, подразделяют на фактические и процессуальные, автор видит целесообразным провести уточнение относительно разграничения фактического и процессуального оснований для начала доюрисдикционных процедур разрешения налоговых споров. Отмечается, что процессуальный интерес налогоплательщика относительно результатов его процессуальной деятельности в рамках административных процедур разрешения налоговых споров имеет второстепенный по сравнению с его материальным интересом характер. Автор приходит к выводу, что на сегодняшний день существуют позитивные изменения в сторону распределения обязанностей по доказыванию правомерности действий или решений контролирующего органа, что способствует формированию единого подхода к определению алгоритма доказывания в налоговых спорах независимо от того, в рамках каких процедур он решается: в доюрисдикционных (административных) или юрисдикционных (судебных).

Ключевые слова: доюрисдикционные (административные) процедуры, фактические основания, процессуальные основания, материальный интерес, процессуальный интерес, налогоплательщик, контролирующий орган.

О. М. MINAIEVA

The judge of the Kyiv appeal administrative court

ADMINISTRATIVE PROCEDURES OF DECISION TAX DISPUTE

Problem setting. Algorithms procedural activities under oskrazhennya decisions, actions or omissions of regulatory rhaniv can be viewed from multiple angles. Thus, EM Smychok proposes to consider administrative procedures of tax litigation: a) the method of coordination of tax liability; b) guarantee the protection of rights and freedoms of the taxpayer; c) the way tax litigation.

Analysis of recent researches and publications. Administrative procedures for resolving tax disputes are investigated and relevant issues in the domestic literature, including such scientists as Smychok EM, Zhernakov MV Kucheriavenko MP, but attention to the above concerns scientists mostly theoretical aspects.

Article's main body. The article gives a detailed scientific analysis of the legal nature, content of administrative procedures and their importance in the process of resolution of tax disputes. In General, while agreeing that the base, which accompany the initiation of the process of administrative resolution of tax disputes fall into the actual procedure and the author considers it advisable to conduct clarification concerning the delimitation of the factual and procedural basis to begin the administrative procedures for resolving tax disputes. It is noted that the procedural interest of the taxpayer regarding the results of its procedural activities in the framework of administrative procedures of settlement of tax disputes is secondary to his material interest in nature.

Conclusions and prospects for the development. The author comes to the conclusion that today there are positive changes in the direction of the distribution of responsibilities for proving the legality of actions or decisions of regulatory authority that promotes the formation of a unified approach to the definition of the algorithm of proof in tax disputes no matter under what procedures it is solved: in the administrative or jurisdictional (judicial).

Key words: administrative procedure, factual grounds, procedural grounds, a material interest, procedural interest, the taxpayer, the controlling body.

Мінаєва О. М. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів [Електронний ресурс] / О. М. Мінаєва // Право та інноваційне суспільство : електрон. наук. вид. – 2016. – № 2 (7). – Режим доступу: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2016/12/Minaieva7.pdf>.