Конюшко Костянтин Володимирович. Інституційний механізм розв'язання податкових спорів (фінансово-правові аспекти).- Дисертація канд. юрид. наук: 12.00.07, Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2015.- 246 с.

**КИЇВСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

**кОНЮШКО Костянтин Володимирович**

УДК 347.734

**ІНСТИТУЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗВ’ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ (ФІНАНСОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ)**

**12.00.07 – адміністративне право і процес;**

**фінансове право; інформаційне право**

**Дисертація на здобуття наукового ступеня**

**кандидата юридичних наук**

**Науковий керівник**

**Орлюк Олена Павлівна,**

**доктор юридичних наук,**

**професор, член-кореспондент**

**НАПрН України**

**Київ – 2015**

**Список скорочень**

АРК – Автономна Республіка Крим

ВАСУ – Вищий адміністративний суд України

ВСУ – Верховний Суд України

ДПА України – Державна податкова адміністрація України

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

КМУ – Кабінет Міністрів України

КСУ – Конституційний Суд України

МВС – Міністерство внутрішніх справ України

Міндоходів – Міністерство доходів і зборів України

Мінфін – Міністерство фінансів України

НБУ – Національний банк України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

РФ – Російська Федерація

РК – Республіка Казахстан

СБУ – Служба безпеки України

СНД – Союз Незалежних держав

США – Сполучені Штати Америки

ФРН – Федеративна Республіка Німеччина

**Зміст**

|  |  |
| --- | --- |
| **вступ**……………………………………………………………....... | 4 |
| **РОЗДІЛ 1. ІНСТИТУЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗВ’ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПІДХОДИ**…... | 15 |
| 1.1. Податковий спір як фінансово-правова категорія…………… | 15 |
| 1.2. Методологічні засади реалізації податкового законодавства у процесі розгляду податкових спорів……................................................... | 32 |
| 1.3. Поняття та основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів………………………………………………. | 50 |
| Висновки до розділу 1………………………………………………... | 62 |
| **РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ІНСТИТУЦІЙНОГО МЕХАНІЗМУ РОЗВ’ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ПРОЦЕСІ ЗАСТОСУВАННЯ ДОСУДОВОГО ПОРЯДКУ** ……………………...…….…………….… | 68 |
| 2.1. Організаційно-правове забезпечення механізму розв’язання податкових спорів у досудовому порядку в Україні…...………………... | 68 |
| 2.2. Особливості реалізації досудового порядку розв’язання податкових спорів………………………………………………………….. | 87 |
| 2.3. Апеляційні та альтернативні способи досудового порядку розв’язання податкових спорів: зарубіжний досвід …………………….. | 107 |
| Висновки до розділу 2…………………………………………...…… | 128 |
| **Розділ 3. ІНСТИТУЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗВ’ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У СУДОВОМУ ПОРЯДКУ**……………… | 132 |
| 3.1. Вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні……………………………….……………... | 132 |
| 3.2. Судова процедура розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства…………………………………………... | 152 |
| 3.3. Зарубіжний досвід судового розв’язання податкових спорів, практика ЄСПЛ та шляхи удосконалення адміністративного судочинства в Україніу процесі розв’язання податкових спорів……… | 174 |
| Висновки до розділу 3…………………………………………….….. | 191 |
| **Висновки**………………………………………………………...... | 196 |
| **список використаних джерел**…………………………. | 207 |
| **Додатки** | 236 |

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** Податкові відносини вважають найбільш конфліктними серед інших видів фінансових відносин. Реалізація податкових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів незалежно від рівня законодавчого регулювання. Поява їх викликана низьким рівнем знань законодавства з боку платників податків (нерідко й недостатня кваліфікація податкових органів), наявністю колізій у законодавстві, а також зловживаннями з боку представників публічної влади та бажанням ухилитися від оподаткування з боку платників тощо.

Спроможність швидко, якісно та на законних засадах розв’язувати податкові спори (як наслідок податкових конфліктів) визначає значною мірою якість функціонування податкової системи та правозастосування податкового законодавства усіма сторонами податкових відносин. Зазначене стосується як позасудового, так і судового порядку розв’язання податкових спорів. Доцільно зауважити, що із моменту запровадження адміністративної юстиції в Україні було напрацьовано значну практику із розгляду публічних, у тому числі податкових спорів. При цьому судова практика мала певний вплив не лише на суб’єктів податкових правовідносин, але й на процес нормопроектування у податковому законодавстві. Адже деякі норми навіть Податкового кодексу України (далі – ПК України) зазнали зміни саме з урахуванням судових рішень (на підставі яких досить якісно відслідковуються на практиці прогалини та колізії чинного законодавства).

Водночас, незважаючи на певні досягнення вітчизняних представників галузевих правових наук під час розв’язання тих чи інших аспектів податкових спорів, на сьогодні немає єдиних чітких критеріїв, які б дозволяли розглядати податковий спір як сталу юридичну категорію, прийняту юридичною наукою в цілому. Пояснюється це рядом факторів, у тому числі складністю податкового законодавства та змінами, яким воно було піддано в усі часи незалежності України, змінами у статусі контролюючих органів тощо.

Аналіз розробок науковців дозволяє стверджувати, що у теорії податкового (як підгалузі фінансового) та адміністративного права питанням публічних спорів, так само як і податкових спорів, постійно приділяється увага. Але ці питання найчастіше розглядають із позицій суб’єктного та об’єктного складу таких спорів. Значною мірою увага приділяється й адміністративно-правовим характеристикам податкових спорів та адміністративно-правовому статусу їх учасників. Натомість донині досить повно не розкрито правову природу податкових спорів, що мають публічно-правовий характер. Мова здебільшого йде саме про фінансово-правовий характер таких публічних спорів та їх інституційний механізм. І це незважаючи на попит практики, у тому числі й судової, для якої теоретичні розробки, пов’язані з визначенням сутності понять, що застосовують адміністративні суди при розгляді порушень податкового законодавства, мають надзвичайно актуальний характер. У процесі правозастосування норм податкового законодавства нерідко виникають проблеми, пов’язані з фінансово-правовим характером податкових спорів.

Теоретико-методологічною базою для розкриття завдань, поставлених у процесі дослідження, та надання висновків, зроблених у дисертації, стали праці вітчизняних та іноземних науковців – фахівців із фінансового та податкового права, зокрема: Бабіна І.І., Будька З.М., Вінницького Д.В., Воронової Л.К., Гетманцева Д.О., Гаврилюк Р.О., Грачової О.Ю., Дмитренко Е.С., Запольського С.В., Іванського А.Й., Каменської Н.П., Касьяненко Л.М., Криницького І.Є., Кучерова І.І., Кучерявенка М.П., Лукашева О.А., Міронової С.М., Музики-Стефанчук О.А., Нечай А.А., Орлюк О.П., Пацурківського П.С., Пепеляєва С.Г., Петрової Г.М., Пришви Н.Ю., Савченко Л.А., Шаукєнова А.Т., Щербанюк О.В., Щьокіна Д.М. та ін.

У процесі дослідження використано розробки представників науки теорії права, у тому числі Алексєєва С.С., Бочарова Д.О., Богачової О.В., Бобровнік С.В., Ведєрнікова Ю.А., Зайчука О.В., Керімова Д.А., Ковальського В.С., Мальцева Г.В., Марченка М.М., Оніщенко Н.М., Погребняка С.П., Петришина О.В., Сурілова О.В., Цвіка М.В.

Враховуючи роль адміністративного судочинства у процесі розв’язання податкових спорів, у роботі використано роботи відомих учених та практиків: Авер’янова В.Б., Битяка Ю.П., Демського Е.Ф., Кузьменко О.В., Коломоєць Т.О., Колпакова В. К., Комзюка А.Т., Коліушка І.Б., Куйбіди Р.О., Пасенюка О.М., Рябченко О.П., Селіванова А.О., Стефанюка В.С.

Значну увагу приділено працям іноземних фахівців щодо розв’язання конфліктів, що виникають у сфері оподаткування, та використання позасудового й судового порядку розгляду податкових спорів, зокрема, Bakera P., Dietera Birka, Dworkina R. A., Davida Laro, Hugha J. Aulta and Briana J. Arnolda, Thuronyi Victora.

Окремі аспекти правової природи та особливості порядку розв’язання податкових спорів як з позицій фінансового, так і адміністративного права розкривалися на рівні дисертаційних досліджень вітчизняних науковців, а саме Греци Я.В., Каменської Н.П., Кіценка В.С., Свириденко В.М., Тильчика В.В., Трофімової Л.В., Шевцової Н.В., а також деяких іноземних дослідників (Митронової С.М., Іванова М.А., Гончаренка І.А., Єгорова О.Є.). Водночас аналіз дисертаційних досліджень свідчить про відсутність на рівні національних розробок розбудови конструкції саме інституційного механізму розв’язання податкових спорів. У зв’язку з цим необхідність наукового дослідження у даному напрямі не викликає сумнівів із позицій його актуальності.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження випливає з Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2011 – 2015 рр., затверджених Загальними зборами Національної академії правових наук України 24.09.2010 р. та відповідає за напрямом розв’язуваних проблем завданням, визначеним Стратегією реформ – 2020, заявленою Президентом України у 2014 році.

Дослідження є частиною науково-дослідної теми Київського міжнародного університету «Україна в умовах європейської інтеграції і глобалізації світу» (державний реєстраційний номер 0108U008609). Тема дисертації затверджена Вченою радою Київського міжнародного університету 25 вересня 2009 року (протокол № 2); розглянута та схвалена Координаційним бюро відділення державно-правових наук і міжнародного права Національної академії правових наук України.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає у тому, щоб на основі досягнень юридичної науки, узагальнення правозастосовної діяльності та судової практики дослідити й надати науково-теоретичне обґрунтування інституційному механізму розв’язання податкових спорів у його фінансово-правових аспектах, розкрити особливості правового регулювання досудового та судового порядку розв’язання податкових спорів в Україні, а також виробити рекомендації щодо удосконалення чинного законодавства України.

Окреслена мета дослідження зумовила постановку та розв’язання таких завдань:

* визначити податковий спір як фінансово-правову категорію та розкрити методологічні засади реалізації податкового законодавства у процесі розгляду податкових спорів;
* розробити поняття та розкрити основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів;
* розкрити теоретичні підходи щодо механізму розв’язання податкових спорів у цілому та визначити організаційно-правове забезпечення механізму розв’язання податкових спорів у досудовому порядку в Україні;
* розглянути особливості реалізації досудового порядку розв’язання податкових спорів;
* вивчити зарубіжний досвід застосування апеляційних та альтернативних способів досудового порядку розв’язання податкових спорів;
* визначити вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні й розкрити судову процедуру розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства;
* вивчити зарубіжний досвід судового розв’язання податкових спорів та практику ЄСПЛ;
* розробити шляхи удосконалення правового регулювання сфери оподаткування та порядку здійснення адміністративного судочинства із метою мінімізації податкових конфліктів та зменшення податкових спорів.

*Об'єктом дослідження*виступають суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у процесі реалізації інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні.

*Предмет дослідження* становлять фінансово-правові аспекти інституційного механізму розв’язання податкових спорів.

**Методи дослідження**. Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання, що дозволяють здійснити комплексний аналіз фінансово-правових аспектів інституційного механізму розв’язання податкових спорів. Загальнонауковий діалектичний метод пізнання виступає основним у цій системі і дозволяє вирішувати наукові завдання, що визначаються в дисертації, в єдності їх соціального змісту і юридичної форми.

За допомогою системно-функціонального методу податковий спір досліджено як фінансово-правову категорію, розроблено поняття та розкрито основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів (п.п. 1.1, 1.2), вивчено вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні (п. 3.1). Формально-юридичний метод дозволив тлумачити правові норми, які регулюють особливості реалізації досудового та судового порядків розв’язання податкових спорів (п.п. 2.2., 3.2.), обґрунтувати висновки й пропозиції та визначити шляхи удосконалення чинного податкового законодавства України.

Застосування історико-правового та порівняльно-правового методів дозволило проаналізувати національне та іноземне законодавство, що регулює використання досудових та судових процедур розв’язання податкових спорів (п.п. 2.1, 2.3, 3.3). За допомогою логіко-семантичного методу та методу сходження від абстрактного до конкретного поглиблено понятійний апарат, що застосовується у процесі втілення інституційного механізму розв’язання податкових спорів (п.п. 1.3, 2.2, 3.2).

*Емпіричною базою* дослідження виступила діяльність податкових органів (до 2013 року – ДПС України, із 2013 році – Міністерства доходів і зборів України, із 2014 року – Державної фіскальної служби України) за період 2010–2014 рр., Вищого адміністративного суду України за період 2008–2014 рр., Верховного Суду України, Європейського суду з прав людини.

*Нормативно-правову основу* дослідження склали акти конституційного, фінансового, податкового законодавства України та іноземних держав, директиви та регламенти ЄС, міжнародні стандарти, практика ЄСПЛ із напряму дослідження. Застосування порівняльно-правового аналізу дозволить розглянути питання визначення сутності та процедур позасудового та судового розв’язання податкових спорів, у тому числі із застосування альтернативних методів позасудового розгляду, у державах-членах ЄС, зокрема Сполученому Королівстві Великої Британії та Ірландії, Федеративній Республіці Німеччина, Французькій Республіці, Королівстві Бельгія, Королівстві Нідерланди, Республіці Польща; у Сполучених Штатах Америки та Канаді; у державах-членах СНД, зокрема Республіці Білорусь, Республіці Казахстан тощо.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній фінансово-правовій доктрині комплексним і системним дослідженням інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні, спрямованим на пошук оптимальних шляхів удосконалення національного податкового законодавства й підвищення ефективності правозастосування у цій сфері. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд положень, висновків і пропозицій, нових у концептуальному аспекті і важливих для юридичної практики, а саме:

*вперше*:

* запропоновано розглядати інституційний механізм розв’язання податкових спорів як взаємопов’язану та взаємообумовлену діяльність системи органів публічної влади та інших компетентних осіб та органів, а також платників податків, у процесі здійснення якої реалізуються визначені законом процедури та засоби, що забезпечують розв’язання податкового спору на всіх етапах його розгляду;
* запропоновано основними складовими інституційного механізму розв’язання податкових спорів разом із суб’єктами оподаткування розглядати: 1) органи публічної влади, наділені відповідною компетенцією (податкові (фіскальні) органи), що є суб’єктами спірних податкових правовідносин, або вищестоящі органи, що залучаються до податкових апеляційних процедур у досудовому порядку; 2) адміністративні суди, наділені компетенцією розглядати адміністративні справи, предметом яких виступають податкові спори; 3) особи або органи, наділені компетенцією реалізовувати альтернативні способи досудового розв’язання податкових спорів;
* доведено, що структурними елементами механізму розв’язання податкових спорів в їх процедурно-процесуальній основі виступають матеріальні та/або процесуальні податкові норми, які є підставою для виникнення податкового спору; процесуальні податкові та адміністративні норми, що регулюють порядок розв’язання податкових спорів; юридичні факти, що обумовлюють виникнення та розв’язання податкових спорів; податково-процесуальні та адміністративно-процесуальні відносини, в межах яких здійснюється розв’язання податкових спорів. Зазначене свідчить про комплексний характер правовідносин, що виникають у процесі розв’язання податкових спорів;
* доведено, що до організаційної структури механізму розв’язання податкових спорів у порядку досудового розгляду відносять діяльність уповноважених податкових (фіскальних) органів, наділених відповідною компетенцією. Організаційне забезпечення досудового розгляду податкових спорів становить процесуальна діяльність контролюючих органів, яка характеризується певними якостями, що дозволяють виокремити її з-поміж інших видів юридичної діяльності;
* наведено аргументи щодо необхідності включити альтернативні способи досудового розв’язання спорів, до яких можна віднести процедури примирення, медіаційні процедури, податковий арбітраж, горизонтальний моніторинг (певною мірою), до інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів, що може використовуватися в Україні. У зв’язку із цим запропоновано прийняти в Україні закон про медіацію, а також доповнити ПК України положеннями, які б легалізували можливість застосування альтернативних процедур позасудового розгляду податкових спорів;

*дістали подальшого розвитку:*

* теоретичні положення щодо розгляду механізму розв’язання податкових спорів, у тому числі в його інституційному розрізі, як складової механізму правового регулювання в цілому;
* теоретичні підходи щодо конструкції «податковий компроміс» та перспективи його законодавчого регулювання;
* поняття податкового оскарження («податкові апеляції»), що використовують у процесі правозастосування та характерне для різних правових систем та національних законодавств; право на оскарження є загальноприйнятим правом, яким наділяються учасники податкових відносин не залежно від правової системи, прийнятої у тій чи іншій країні;
* теоретичні підходи щодо втілення у процесі досудового порядку розгляду податкових спорів базових принципів, притаманних податковому процесу, оскільки саме їх втілення сприятиме як якісному правозастосуванню, так і всебічній охороні учасників податкових правовідносин у цілому та податкових конфліктів зокрема;
* положення щодо доцільності використання в Україні практики обов’язкового досудового оскарження усіх правових актів індивідуальної дії податкового органу, дій або бездіяльності його посадових осіб, що існує в світі та дозволяє істотно розвантажити суди, прискорити розв’язання податкових спорів, підвищити ефективність податкового адміністрування, мінімізувати витрати платників податків на врегулювання податкових конфліктів;
* аргументи щодо віднесення податкових спорів до публічно-правових спорів, що є підсудними адміністративним судам;
* критерії використання практики Європейського суду з прав людини, що має сприяти підвищенню рівня правосуддя в Україні, його справлянню відповідно до принципу верховенства права; підвищенню якості правозастосування з боку публічних органів, що залучаються до процесу контролю за справлянням податків та застосуванням відповідальності до платників податків – порушників податкового законодавства;

*удосконалено:*

* підходи що доводять доцільність використання наукової методології застосування податкового законодавства у процесі розв’язання податкових спорів. Таке використання на практиці може значною мірою сприяти подоланню складнощів, що породжуються податковими конфліктами, та визначити шляхи вирішення цієї проблеми, довести необхідність пошуку додаткових резервів у реалізації податкового законодавства шляхом уточнення предмета правового регулювання у податковій сфері (зокрема елементів окремих податків, механізму їх справляння);
* питання ефективності податкового законодавства, що потрібно розглядати як одну із вихідних віх розбудови якісної системи правозастосування; підвищення ефективності податкового законодавства має здійснюватися із дотриманням планування, правового моніторингу, вимог щодо нормативно-правових актів, прогнозу розвитку податкового законодавства;
* теоретичні підходи щодо застосування принципу офіційного з’ясування всіх обставин у справі щодо розв’язання податкового спору. Реалізація цього принципу при розгляді податкових спорів у порядку адміністративного судочинства є відбиттям принципу верховенства права;
* визначення особливостей реалізації принципів адміністративного судочинства у процесі судового розв’язання податкових спорів, у тому числі принципів диспозитивності, змагальності сторін тощо.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що положення дисертаційного дослідження, висновки та пропозиції можуть бути використані:

* у науково-дослідній сфері – при подальшій розробці теоретичних проблемподаткового права, а також у процесі дослідження правової природи та інституційного механізму податкових спорів, у тому числі із залученням системи адміністративного судочинства (акт впровадження Київського міжнародного університету від 05.11.2013 р. № 589);
* у сфері правотворчості – для вдосконалення чинного податкового та адміністративного законодавства із метою усунення факторів для виникнення податкових конфліктів, а отже – і скорочення податкових спорів;
* у навчальному процесі – при підготовці відповідних розділів підручників, навчальних посібників із дисципліни «Податкове право», «Адміністративне право», «Адміністративний процес» та викладанні зазначених курсів (акт впровадження Київського міжнародного університету від 24.12.2013 р. № 048);
* у правозастосовній діяльності судових органів у процесі здійснення адміністративного судочинства при розв’язанні спорів, що виникають з податкових правовідносин; під час підготовки окремих інформаційних та оглядових листів Вищого адміністративного суду України (довідка ВАСУ №2312/01/14-14 від 18.12.2014 р.).

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення й висновки, на яких базується дисертаційне дослідження, а також рекомендації щодо вдосконалення законодавства обговорювалися на кафедрі теорії держави і права, адміністративного і фінансового права Київського міжнародного університету. Окремі результати дослідження були оприлюднені у доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях: «Правова держава: напрямки та тенденції її розбудови» (13–14 червня 2014 р., м. Одеса), «Юридичні науки: історія, сучасний стан та перспективи» (12–13 червня 2014 р., м. Київ); «65-річчя загальної декларації прав людини: дотримання прав людини – пріоритет держави та суспільства» (27–28 грудня 2013 р., м. Ужгород); «Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права» (18–19 жовтня 2013 р., м. Львів); «Сучасні проблеми правової системи України» (28 жовтня 2010 р.); «Європейський шлях розвитку України: плани і реалії» (24–25 квітня 2010 р., м. Київ), «Системоутворюючі категорії у фінансовому праві: стан і перспективи трансформації» (15–16 квітня 2010 р., м. Харків); «Україна в євроінтеграційних процесах» (20 – 21 лютого 2010 р., м. Київ).

**Публікації.** За темою дисертаційного дослідження опубліковано 14 наукових праць, 6 з яких – наукові статті у фахових виданнях з юридичних наук, 5 з них входить до переліку фахових видань, визначених чинним законодавством України, та 1 – в іноземному фаховому виданні, 8 – тези доповідей за матеріалами науково-практичних конференцій.

**Структура дисертації** обумовлена визначеними науковими завданнями та спрямована на досягнення мети дослідження. Дисертаціяскладається зі вступу, трьох розділів, що включають дев’ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 246 сторінок, з яких 206 – основний текст, 29 – список використаних джерел (275 найменувань) та додатків на 8 сторінках.

**ВИСНОВКИ**

Здійснення публічного управління у сфері оподаткування має відбуватися лише у межах компетенцій та повноважень відповідних органів і виключно на засадах дотримання прав і законних інтересів платників податків. Водночас і платники податків мають неухильно виконувати свій публічний обов’язок, який виникає із податкового законодавства та деталізується у податкових зобов’язаннях. Поєднання цих складових дозволяє характеризувати суспільство як правове та демократичне, що діє у дусі верховенства права. Потрібно враховувати й те, що на якість правового забезпечення порядку розв’язання податкових спорів впливають не лише якість нормативно-правого регулювання, але й принципи, закріплені у різних галузях права. Такі принципи, зокрема, містяться у конституційному та податковому праві (як матеріальні, так і процесуальні). Не меншою є й роль принципів, закріплених адміністративним процесуальним правом, у межах якого за допомогою адміністративного судочинства розв’язуються податкові спори. Водночас особливість розв’язання податкових спорів полягає у тому, що лише поєднання цих принципів, їх комплексна взаємодія дозволяють досягати цілей, поставлених перед державою, в якій пріоритет віддано верховенству праву.

Вивчення досвіду діяльності податкових та судових органів у процесі розв’язання податкових спорів, використання альтернативних методів розв’язання податкових спорів дозволило визначити різні підходи, які застосовують у світі щодо організації розгляду податкових спорів, використання різних юрисдикцій та компетенцій. Зазначені підходи склалися, як правило, і під впливом національних традицій, і правових шкіл та систем права (континентальної чи англосаксонської) у цілому. Водночас об’єднує ці підходи право платників податків оскаржувати рішення, дії чи бездіяльність податкових органів у судовому порядку.

Проведений комплексний аналіз фінансово-правових аспектів інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні дозволив сформулювати ряд наукових та практичних висновків, спрямованих на удосконалення нормотворчої, правозастосовної та судової практики, а саме:

1. У цілому наукова проблема ефективної реалізації податкового законодавства в Україні у сучасних умовах полягає у тому, що створення якісного нормативного забезпечення реформування податкової системи держави об’єктивно відбувається в умовах реформування політичної системи та виходу з економічної кризи. Така складна ситуація зовнішнього існування суспільних відносин викликає невідповідність і нерідко протиріччя між теоретичними та законодавчими новаціями і реальним життям, практикою застосування такого законодавства. Зокрема, протиріччя виникають між принципами, закріпленими Конституцією України і Податковим кодексом України, та їх реалізацією у процесі правозастосування, а також між зовнішніми умовами, що динамічно змінюються, та правилами розвитку інститутів громадянського суспільства й економіки, детально закріпленими у законодавстві. Відповідно, невизначеність або неоднозначність податково-правового регулювання вступає у різке протиріччя із наявним станом податкових правовідносин, що і породжує, у свою чергу, податкові конфлікти, і, як наслідок, – податкові спори.

2. Використання наукової методології застосування податкового законодавства на практиці може значною мірою сприяти подоланню складнощів, породжених податковими конфліктами, та визначити шляхи вирішення цієї проблеми, довести необхідність пошуку додаткових резервів у реалізації податкового законодавства шляхом уточнення предмета правового регулювання у податковій сфері (зокрема, елементів окремих податків, механізму їх справляння). Адже методологічні підходи до законодавства свідчать про те, що грамотне застосування норм права не може бути без якісного правотворчого процесу, який має бути однаково чітким як на державному, так і на місцевому рівні. Стосовно Податкового кодексу України, то у ньому закладено підхід, який дозволяє надавати точну інтерпретацію термінів відповідно до цілей, закладених Кодексом, в одній статті. Це можна розглядати як позитивну якість, реалізовану на рівні єдиного кодифікованого акта, що регулює сферу податкових відносин. Разом із тим використання даного підходу не свідчить про якість термінологічного апарату, який нерідко породжує проблеми із тлумаченням у процесі застосування норм Податкового кодексу України різними учасниками податкових відносин. Методологічною проблемою, характерною податковому законодавству, є також невідповідність термінологічного апарату, що використовується у податковому законодавстві та інших галузевих законодавствах. Зазначені фактори породжують податкові конфлікти.

3. Ефективність податкового законодавства потрібно розглядати як одну із вихідних віх розбудови якісної системи правозастосування. У даному разі доцільно виходити із того, що застосування інструментального підходу дозволяє акцентувати увагу на ефективності податкового законодавства як засобу регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері оподаткування, застосовності у конкретних історико-політичних умовах, спрямованості норм права на перспективу. Адже будь-яке законодавство (у тому числі й податкове) за таких підходів створюється і застосовується державою для досягнення соціально корисних цілей. Завданням держави у цьому напрямі є використання законодавства як соціального регулятора, а також підвищення його ефективності у досягненні намічених цілей. Підвищення ефективності податкового законодавства має здійснюватися із дотриманням планування, правового моніторингу, дотриманням вимог щодо нормативно-правових актів, прогнозу розвитку податкового законодавства тощо.

4. Механізм правового регулювання поширює свій вплив на усі суспільні відносини, що підпадають під правовий. Тобто він є застосованим і до податкових правовідносин в усьому їх різноманітті. При цьому щодо кожного з інституційних елементів податкової системи механізм правового регулювання набуватиме своєї специфіки, пов’язаної з об’єктним та суб’єктним складом таких правовідносин, зі специфікою юридичних фактів тощо. Механізм розв’язання податкових спорів, у тому числі в його інституційному розрізі, має розглядатися як складова механізму правового регулювання в цілому. Те, що даний механізм донині не виділено як окремий у теорії податкового права, свідчить лише про значну кількість питань теоретичного аспекту, які осмислюються дослідниками і поступово отримують закріплення не лише на рівні окремих наукових робіт, але й на рівні концепцій та теорії податкового права в цілому.

Необхідність виділення інституційного механізму розв’язання податкових спорів як складової механізму податково-правового регулювання пов’язана, на нашу думку, із потребою розбудови податково-правової теорії і сприятиме узагальненню податкового права у цілому.

5. Інституційний механізм розв’язання податкових спорів доцільно розглядати як взаємопов'язану та взаємообумовлену діяльність системи органів публічної влади та інших компетентних осіб та органів, а також платників податків, у процесі здійснення якої реалізуються визначені законом процедури та засоби, що забезпечують розв’язання податкового спору на всіх етапах його розгляду. Такі процедури й засоби являють собою приклад правового інструментарію, за допомогою якого забезпечується правове регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, викликаних наявністю податкового спору.

6. Основними складовими інституційного механізму розв’язання податкових спорів разом із суб’єктами оподаткування визначені такі: 1) органи публічної влади, наділені відповідною компетенцією (податкові (фіскальні) органи), що є суб’єктами спірних податкових правовідносин, або вищестоящі органи, що залучаються до податкових апеляційних процедур у досудовому порядку; 2) адміністративні суди, наділені компетенцією розглядати адміністративні справи, предметом яких виступають податкові спори; 3) особи або органи, які наділені компетенцією реалізовувати альтернативні способи досудового розв’язання податкових спорів.

7. Структурними елементами механізму розв’язання податкових спорів в їх процедурно-процесуальній основі виступають матеріальні та/або процесуальні податкові норми, що є підставою для виникнення податкового спору; процесуальні податкові та адміністративні норми, що регулюють порядок розв’язання податкових спорів; юридичні факти, що зумовлюють виникнення та розв’язання податкових спорів; податково-процесуальні та адміністративно-процесуальні відносини, в межах яких здійснюється розв’язання податкових спорів. Зазначене свідчить про комплексний характер правовідносин, що виникають у процесі розв’язання податкових спорів.

8. Важливими при визначенні способу захисту порушених, на думку платника податків, прав чи законних інтересів важливо врахувати ефективність, витрачений час та понесені матеріальні витрати. Якщо платник податків віддасть перевагу адміністративному порядку, то він обере досудовий порядок оскарження. Можливість обов’язкового досудового оскарження застосовують у всьому світі, що доводить доцільність такого запровадження. Право на оскарження є загальноприйнятим правом, яким наділяються учасники податкових відносин не залежно від правової системи, прийнятої у тій чи іншій країні. А саме поняття податкового оскарження, податкової апеляції у різних країнах у цілому тотожне і означає оскарження платником податків рішення податкового органу, прийнятого за результатами перевірки на підставі застосування податкового законодавства.

9. Усі процедури податкової апеляції, до яких входить подання і розгляд первинної скарги, подання і розгляд повторної скарги, закінчення процедури адміністративного оскарження, а також процедура оскарження постанов у справі про адміністративне правопорушення, виступають складовою інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів. До організаційної структури механізму розв’язання податкових спорів у порядку досудового розгляду відноситься діяльність уповноважених податкових (фіскальних) органів, наділених відповідною компетенцією. В Україні передбачена дворівнева система подання та розгляду податкових апеляцій у досудовому порядку. Організаційне забезпечення досудового розгляду податкових спорів становить процесуальна діяльність контролюючих органів, уповноважених на такий розгляд. Така діяльність випливає із процесуальних відносин, в яких обидві сторони податкового спору зобов’язані дотримуватися встановлених законодавством вимог щодо процедури розв’язання податкових спорів.

10. Аналіз сфери оподаткування та процесу позасудового розв’язання податкових спорів дозволяє стверджувати, що процесуальна діяльність контролюючих органів має бути пов’язана не просто із примусом, характерним імперативним податковим відносинам. Такий примус має випливати із процесуальних відносин, в яких обидві сторони податкового спору – тобто і контролюючий орган, і платник податків, зобов’язані дотримуватися встановлених законодавством вимог щодо процедури розв’язання податкових спорів та правових засобів, що можуть для цього використовуватися.

11. У процесі здійснення досудового порядку розгляду податкових спорів мають дотримуватися базові принципи, характерні податковому процесу, оскільки саме їх втілення сприятиме як якісному правозастосуванню, так і всебічній охороні учасників податкових правовідносин у цілому та податкових конфліктів зокрема. Враховуючи відсутність визначення таких принципів у податковому законодавстві, доцільно скористатися аналогією щодо визначення фінансово-правовою теорією принципів фінансово-правового процесу, однак із урахуванням специфіки податкового процесу.

Отже, у процесі досудового розгляду податкових спорів потрібно дотримуватися таких принципів, як законність, компетентність, гласність, доступність, відповідальність посадових осіб за правильне застосування податкових норм та ведення процесу, ефективність, економічність тощо. Проведене дослідження довело, що не в усіх апеляційних податкових процедурах, що супроводжують досудовий розгляд податкових спорів в адміністративному порядку, забезпечується процесуальна рівність та участь сторін на всіх стадіях процесу, їх змагальність. Відсутність таких принципів, закріплених на рівні податкового законодавства, зменшує ефективність використання процедур досудового розв’язання податкових спорів в адміністративному порядку і створює підстави для віддання переваг судовим процедурам.

12. Розглядаючи етапність здійснення процесуальної діяльності під час позасудового розгляду податкових спорів, потрібно виходити із розуміння, що визначення та дотримання послідовності етапів є вимогою, встановленою податковим законодавством. Їх порушення не дасть можливості законним способом розв’язати податковий спір у позасудовому порядку. Кожний з етапів позасудового розгляду податкових спорів має реалізуватися лише після того, як повністю було пройдено попередній.

13. Позасудовому порядку розгляду податкових спорів характерною є наявність різних учасників процесуальних відносин, якісною характеристикою яких є наявність спеціальної компетенції. Мова йде про суб’єктів, між якими виник податковий спір, та опосередкованих учасників, серед яких (як і в судовому розгляді) можна виокремити свідків, експертів тощо. Процесуальні права та обов’язки учасників податкового спору, тобто платників податків і контролюючих органів, зумовлюють наявність специфічної процедури доведення, яка передує винесенню кінцевого рішення щодо наявного податкового спору.

14. На сьогодні посилання на імперативний метод як підставу скасування будь-яких процедур примирення у податкових відносинах не відповідає державній політиці, спрямованій на лібералізацію, впровадження демократичних принципів та відновлення балансу публічних та приватних інтересів. Зазначене свідчить про потребу використання податкового компромісу.

15. Практика обов’язкового досудового оскарження усіх правових актів індивідуальної дії податкового органу, дій або бездіяльності його посадових осіб, що існує в світі, дозволяє значно розвантажити суди, прискорити розв’язання податкових спорів, підвищити ефективність податкового адміністрування, мінімізувати витрати платників податків на врегулювання податкових конфліктів. Відповідно, зниження конфліктів із платниками податків, скорочення числа податкових спорів має бути одним із важливих напрямів роботи податкових органів України. При цьому світовий досвід доводить, що посилення ролі інституту досудового урегулювання податкових спорів тягне за пов’язане зі скороченням навантаження на судову систему. Встановлення послідовності розгляду податкових спорів – спочатку в адміністративному (досудовому) порядку, і лише після проходження врегулювання спору шляхом подання скарги до вищестоящого податкового органу – у судовому порядку, має надавати певну стабільність податковому законодавству.

16. Альтернативні способи досудового розв’язання спорів, до яких можна віднести процедури примирення, медіаційні процедури, податковий арбітраж, горизонтальний моніторинг (певною мірою) мають бути включені до інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів, що може використовуватися в Україні. У зв’язку із цим необхідно прийняти закон про медіацію, а також доповнити ПК України положеннями, які б легалізували можливість застосування альтернативних процедур позасудового розгляду податкових спорів.

17. Віднесення податкових спорів до публічно-правових, що є підсудними адміністративним судам, має своєю підставою як чинне законодавство, так і теоретичне підґрунтя, що у цілому дозволило законодавцю чітко й одностайно визначитися із юрисдикцією стосовно даної категорії справ. Адже серед підстав виникнення публічно-правого спору можна визначити порушення публічних інтересів, що допускаються у процесі здійснення публічної фінансової діяльності. Позитивним явищем стосовно цього є те, що останні роки в Україні нарешті почали визнавати необхідність дотримання певного балансу публічних та приватних інтересів в усіх галузях права, у тому числі й у фінансовому.

18. У процесі розв’язання податкових спорів адміністративні суд повинні реалізовувати принципи адміністративного судочинства, визначені як КАС України, так і правовою теорією. Вони випливають із природи адміністративної юстиції та дозволяють якісно розв’язувати публічно-правові спори. Водночас реалізація принципів верховенства права; законності; рівності усіх учасників адміністративного процесу перед законом і судом; змагальності сторін, диспозитивності та офіційного з’ясування всіх обставин у справі; гласності та відкритості адміністративного процесу; забезпечення апеляційного та касаційного оскарження рішень адміністративного суду, крім випадків, установлених КАС України; обов’язковості судових рішень набуває своєї специфіки у процесі розгляду адміністративних справ, предметом яких виступають податкові спори.

19. Певні особливості при розв’язанні податкових спорів виникають у зв’язку з реалізацією у процесі адміністративного судочинства принципів змагальності сторін, диспозитивності та офіційного з’ясування всіх обставин у справі. Зокрема, у податкових спорах, де позивачем виступає платник податків, обов’язок щодо доказування буде покладатися на контролюючі органи, чиї протиправні рішення, дії чи бездіяльність оскаржуються. Водночас правова природа податкових відносин, що породжують податкові спори, не може бути підставою для обмеження використання принципів змагальності та диспозитивності у процесі адміністративного судочинства. Адже у такому разі обмеження цих принципів у реалізації прав сторін процесу суперечитиме і положенням КАС України, і принципу верховенства права як конституційному принципу, і завданням адміністративного судочинства в цілому. Оскільки позбавлення можливостей змагальності та диспозитивності сторін прирівняє фактично судовий процес до досудового розгляду податкового спору в адміністративному порядку, в якому дійсно і змагальність, і диспозитивність сторін відсутня. Однак податкові апеляції і судовий розгляд не можуть ототожнюватися, вони, по суті, є різними.

20. Застосування принципу офіційного з’ясування всіх обставин у справі щодо розв’язання податкового спору, із урахуванням завдань, що стоять перед адміністративним судочинством у цілому, має виступати надійним інструментом, що забезпечує своєчасний та дієвий захист прав платників податків. Реалізація цього принципу у процесі судового розв’язання податкового спору відповідатиме й реалізації принципу верховенства права, оскільки дозволяє виконувати завдання адміністративного судочинства, виступаючи одним з основних інструментів.

21. Якщо мова йде про забезпечення єдиного підходу до застосування податкового законодавства, то це завдання доцільно розглядати як системну роботу як з боку контролюючих органів, відповідальних за проведення податкової політики, у вигляді роз’яснювальної, консультаційної роботи, так і з боку судових органів, насамперед – адміністративних судів. У даному разі мова йде про доцільність розробки єдиних підходів на рівні узагальнень судової практики, в інформаційних листах, постановах пленуму Вищого адміністративного суду України, пленумів Верховного Суду України, тощо.

22. Аналіз діяльності адміністративних судів усіх ланок дозволяє стверджувати про активне використання практики Європейського суду з прав людини у процесі розв’язання публічно-правових спорів, у тому числі й тих, що виникають у сфері оподаткування. Значне місце у практиці ЄСПЛ посідають справи, пов’язані із конфліктами, що виникають у податковій сфері. При цьому наявність конфліктів характерна європейським країнам і «старих демократій», і «молодих демократій», і пострадянським країнам (свідченням чого є збільшення спорів, в яких заявниками є платники податків України, Росії, Білорусі, Казахстану). Використання практики ЄСПЛ має сприяти підвищенню рівня правосуддя в Україні, його справлянню відповідно до принципу верховенства права. Зазначене також має сприяти підвищенню якості правозастосування із боку публічних органів, що залучаються до процесу контролю за справлянням податків та застосуванням відповідальності до платників податків – порушників податкового законодавства. Крім того, вивчення практики ЄСПЛ має впливати на удосконалення нормативного масиву, що регулює сферу податкових відносин.

23. Враховуючи досвід адміністративних судів у частині розв’язання податкових спорів, а також наявну ситуацію у системі розвитку правосуддя в Україні, вважаємо не доцільно створювати окремі податкові суди, які б спеціалізувалися на розв’язанні податкових спорів (хоча цей напрям є для України перспективним у майбутньому процесі реформування судової системи). На сучасному етапі доцільним виглядає поглиблення спеціалізації суддів адміністративного суду, що залучаються до адміністративних справ, предметом розгляду яких є податкові спори. Для цього корисно врахувати іноземний досвід щодо підвищення кваліфікації суддівським корпусом за напрямом спеціалізації. Зазначену спеціалізацію доцільно підтримувати навіть за діючих підходів щодо розподілу справ у законодавстві про судоустрій та статус суддів в Україні.

24. Аналіз судової практики у сфері розв’язання податкових спорів засвідчує, що, з одного боку, прийняття кодифікованого акта, яким врегульовано сферу податкових відносин, є позитивним явищем. З іншого – Податковий кодекс України залишив поза розглядом або неналежною мірою врегулював численні процедурні питання, пов’язані з реалізацією прав платників податків, у тому числі – у частині розв’язання податкових спорів. Зазначене свідчить про доцільність прийняття закону, яким мають бути врегульовані процедурні питання у сфері оподаткування (із перспективою у майбутньому розглянути питання щодо прийняття процедурного кодексу). Крім того, Податковий кодекс України містить також цілий ряд колізійних положень, які породжують численні проблеми при розв’язанні податкових спорів у судовому порядку, викликаючи неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства.

25. Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України із метою удосконалення податкового законодавства у процесі розв’язання податкових спорів (Додаток 4).

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Авер’янов В. Б. Вибрані наукові праці / В. Б. Аверянов ; кол. авторів; за заг. ред. Ю. С. Шемшученка, О. Ф. Андрійко. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. – 448 с.
2. Адміністративна відповідальність : навч. посіб. / [за заг. ред. І. П. Голосніченка]. – К. : КІВС, 2003. – 112 с.
3. Адміністративна відповідальність : навч. посіб. / [за ред. Т. О. Коломоєць]. – К. : Істниа, 2011. – 184 с.
4. Адміністративна юстиція: європейський досвід та пропозиції для України / авт.-упор. І. Б. Коліушко, Р. О. Куйбіда. – К. : Факт, 2003. – 536 с.
5. Административная юстиция в новых европейских демократиях: Практ. исслед. в сфере адм. права и процесса в Болгарии, Эстонии, Венгрии, Польше и Украине / [пер. с англ.] ; ред. : Д. Дж. Галлиган и др. – К. : АртЭк ; Будапешт : ОСИ/КОЛПИ. – 688 с.
6. Адміністративна юстиція України : проблеми теорії і практики. Настільна книга судді / [за заг. ред. О. М. Пасенюка]. – К., 2007. – 608 с.
7. Адміністративне деліктне законодавство: Зарубіжний досвід та пропозиції реформування в Україні / авт.-упор. О. А. Банчук. – К. : Книги для бізнесу, 2007. – 912 с.
8. Адміністративне право України : підручник / [за ред. Ю. П. Битяка]. – Харків : Право, 2005. – 544 с.
9. Адміністративне право України : навч. посіб. / [за заг. ред. Т. О. Коломоєць]. – К. : Істина, 2009. – 480 с.
10. Адміністративне право України. Академічний курс: підр.: у 2 т. – Т. 1. Загальна частина / ред. колегія В. Б. Авер’янов (голова). – К. : вид-во «Юридична думка», 2007. – 584 с.
11. Адміністративне право України : підр. / [за ред. Ю. П. Битяка]. – Харків : Право, 2005. – 544 с.
12. Адміністративне судочинство : підр. – Вид. 2, перероб. і доп. / [за заг. ред. Т. О. Коломоєць]. – К. : Істина, 2011. – 304 с.
13. Адміністративний процес України : навч. посіб. / А. Т. Комзюк, В. М. Бевзенко, Р. С. Мельник. – К. : Прецедент, 2007. – 531 с.
14. Алексеев С. С. Восхождение к праву. Поиски и решения / Алексеев С. С. – М. : НОРМА, 2001. – 752 с.
15. Аналітичні матеріали щодо стану здійснення адміністративного судочинства у першому півріччі 2012–2013 років: Загальні показники розгляду адміністративних справ місцевими та апеляційними судами (за категоріями адміністративних справ) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/ua/file\_viewer.html?id=6cb48ef69e7639e994bda864501f8cd3
16. Бабін І. І. Презумпції та фікції у податковому праві : навч. посібник / Бабін І. І. – Чернівці : Рута, 2009. – 319 с.
17. Бабін I. I. Податкове право : навч. посібник / I. I. Бабін. – Вид. 2-ге, виправл. та доповн. – Чернівці : Чернівецьк. нац. ун-т, 2013. – 496 с.
18. Байгозин К. И. Несоразмерность налогообложения и двойное налогообложение как основания конституционного нормоконтроля / К. И. Байгозин // Налоговед. – 2013. – № 2. – С. 29–36.
19. Бачун О. В. Правовий статус суб’єктів адміністративного судочинства : монографія / О. В. Бачун; за наук. ред. А. О. Селіванова. – К. : Логос, 2009. – 117 с.
20. Бевзенко В. М. Публічне правонаступництво: сутність, процедура та особливості / В. М. Бевзенко // Право України. – 2014. – № 3. – 75–90.