

**В.В. ТИЛЬЧИК. ПОРЯДОК ВИБОРУ ФОРМИ, ПРЕДМЕТ І СТРОКИ РОЗВ'ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ ТА ДЕЯКИХ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

*Розглядається порядок вибору форми оскарження платником податків рішень, дій та бездіяльності посадових осіб податкових органів у досудовому порядку. Проводиться порівняльно-правовий аналіз предметів і строків розв'язання податкових спорів в Україні та розвинених країнах світу та визначаються перспективні шляхи вдосконалення правового регулювання цих питань в Україні.*

**Ключові слова:** податковий спір, форма вирішення податкових спорів, предмет і строки розв'язання, податкові органи.

*Рассматривается порядок выбора формы обжалования налогоплательщиком решений, действий и бездействия должностных лиц налоговых органов в досудебном порядке. Проводится сравнительно-правовой анализ предметов и сроков решения налоговых споров в Украине и развитых странах мира и определяются перспективные направления усовершенствования этих вопросов в Украине.*

**Ключевые слова:** налоговый спор, форма разрешения налоговых споров, предмет и сроки разрешения, налоговые органы.

*This article describes how to choose the form of appeal by the taxpayer decisions, actions and inaction of tax officials in the pretrial order. A comparative analysis of legal subjects and the time required for tax disputes in Ukraine and the developed world, and identifies promising directions to improve these issues in Ukraine*

**Key words:** tax dispute, the form of settlement of tax disputes, subject and time permits, the tax authorities.

В Україні відбувається активний пошук справедливого і дійового механізму розв'язання податкових спорів. Слід зазначити, що в міжнародній практиці ставиться акцент на адміністративній формі розв'язання податкових спорів. Створена апеляційно-адміністративна система розв'язання спорів із податковими органами недостатньо ефективна. Держава, в якій найвищою цінністю є права громадян, але відсутній механізм їх реалізації та захисту – не відповідає критеріям демократичної. Такий дисбаланс потребує гармонізації, пошуку та застосування нових для України, але перевірених, шляхів удосконалення податкової системи та адміністрування податкових надходжень.

Таку можливість можна отримати за допомогою застосування методів аналізу, синтезу, узагальнення та систематизації позитивного зарубіжного досвіду і порівняння його з вітчизняним. При цьому, слід зазначити, що ефективність будь-якої моделі системи оподаткування досягається лише за умови належного правового врегулювання та реального забезпечення можливостей реалізації прав суб'єктів податкових правовідносин, у випадку порушення яких, можуть бути задіяні всі засоби вирішення податкових спорів в Україні.

Окремі аспекти вищезазначеної наукової проблеми розкриті в працях російських та українських учених, а саме: В. Б. Авер'янова, О. М. Бандурки, Д. М. Бахраха, Ю. П. Битяка, Є. Б. Лупарева, Н. Р. Нижник, Ю. О. Тихомирова, Н. Ю. Хаманьової та інших. Водночас набуває актуальності подальше вдосконалення механізму вирішення податкових спорів в Україні.

Процедура апеляційного узгодження в Україні закріплена у пункті 5.2. ст. 5 ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», 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 державними податковими адміністраціями»<sup>1</sup>. 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<sup>2</sup>. 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 являється оскарження податкових роз'яснень. В такому випадку апелювати платнику податків надається право тільки до суду.

В розвинених країнах світу, а саме в Канаді, також передбачене право платника податків, у разі незгоди з податковою оцінкою, спочатку подати заперечення до органу Податкової Служби Канади, а тільки потім подати апеляцію до Податкового суду Канади. Наступними інстанціями оскарження визначені Федеральний Апеляційний суд та Верховний суд Канади<sup>3</sup>.

У Франції, податкова адміністрація, яка надіслала пропозиції про виправлення декларації, здійснює розгляд заперечень платника податків. У разі незгоди з позицією податкової адміністрації платник податків має право просити Головне податкове управління передати спір до Департаментської (апеляційної) комісії. Розгляд податкового спору такою комісією є специфічною змішаною формою вирішення податкових спорів, оскільки до складу такої комісії обов'язково входить суддя, який є головою такої комісії. У разі подальшої незгоди платника податків, із рішенням головного податкового органу Франції, він має право звернутися до наступної інстанції – адміністративного суду<sup>4</sup>.

У Німеччині за загальним правилом фінансовий суд, який уповноважений розглядати податкові спори, не має права розглядати скаргу на рішення податкового органу, без попереднього, закінченого розгляду такої скарги в досудовому порядку. Виключенням із правил є звернення до суду, без попереднього адміністративного оскарження, у разі коли податковий фінансовий суд дійшов домовленості з податковим органом, який являється відповідачем у даній справі. Однак платник податків такою можливістю користується вкрай рідко. Це пов'язано з тим, що на стадії досудового врегулювання податкового спору розглядається не тільки правомірність рішення, а й доцільність дій податкових органів в аналогічних справах<sup>5</sup>.

Аналогічний порядок обов'язкової послідовності обрання форми вирішення податкових спорів передбачений законодавством Японії, Польщі, Бельгії, Ірландії та інших країн.

В Україні нормативними актами не встановлено обмежень щодо предмета оскарження платником податків, отже, будь-яке рішення органів державної податкової служби, що стосується його інтересів або прав, може бути оскаржене.

Визначення певного рішення органу державної податкової служби як такого, що може бути оскаржене (як предмета оскарження), є прерогативою виключно платника податків та залежить тільки від його суб'єктивного ставлення до рішення, як такого, що порушує або обмежує його права та готовність здійснити акт волевиявлення – подати скаргу на таке рішення. Визначення, чи дійсно рішення незаконно обмежує або порушує права платника податків, є предметом оскарження<sup>6</sup>. Нормативнопередбаченим критерієм поділу предметів оскарження на види є строки подачі скарги, а саме: скарга повинна бути подана до органу державної податкової служби протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання платником 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.

30-денний термін для оскарження поширюється: 1) на суми податкового зобов'язання із земельного податку, нарахованого громадянам - власникам земельних ділянок та землекористувачам; 2) на суми податкового зобов'язання з прибуткового податку з громадян, нарахованого фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності, громадянам, іноземним громадянам та особам без громадянства на підставі подання ними декларацій про очікувані або про фактично одержані доходи; 3) на рішення про: розподіл суми податкових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають унаслідок реорганізації; установа солідарної відповідальності за сплату податкових зобов'язань платника податку, що реорганізовується; поширення права податкової застави на всі активи платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків<sup>7</sup>.

Специфічним предметом у податкових правовідносинах є розгляд, державною податковою службою України, справ про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи, порушення порядку подання фінансової звітності, та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи. Однак вказані питання регулюються нормами неоподаткового кодифікованого закону, а саме Кодексом України про адміністративні правопорушення статтями 234<sup>2</sup>, 164<sup>1</sup>, 166<sup>6</sup> <sup>8</sup>.

У розвинених країнах світу не передбачено спеціальних процедур і строків подання та розгляду апеляції залежно від предмета оскарження. Тобто існує єдиний порядок апеляційного оскарження рішень податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, що складають предмет оскарження. У зарубіжних країнах передбачено різні предмети оскарження без їх поділу залежно від термінів оскарження. Так, в Австрії передбачена можливість подання апеляції, щодо таких рішень фінансових відомств (податкових управлінь першої інстанції): податкові рішення, повідомлення про встановлення об'єкта оподаткування, рішення щодо зміни попередніх рішень, процесуальні рішення та інші. Законодавством Ірландії передбачено оскарження особою, якій заподіяно збитки будь-яким рішенням стосовно податку на доходи чи корпоративного податку, винесеного інспектором чи іншим уповноваженим на це службовцем. У Литві, передба-

чено право платника податків оскаржити будь-яку дію співробітника податкової служби чи наслідки таких дій<sup>9</sup>. У Федеративній Республіці Німеччина досудовим шляхом можуть бути оскаржені всі рішення фінансово-податкових управлінь<sup>10</sup>. Будь-яке рішення податкового органу є предметом апеляційного оскарження і в Хорватії та Японії<sup>11</sup>. Таким чином, на відміну від інших розвинених країн світу і України, в Німеччині, Хорватії та Японії предметом оскарження є будь-яке рішення податкового органу. У США передбачено поділ скарг платників податків на два види: 1) скарги на суми податків за виставленими рахунками; 2) скарги при стягненні донарахованих податків<sup>12</sup>.

Наступним важливим елементом, що характеризує механізм розв'язання податкових спорів та потребує порівняння, є строки подання скарг та тривалість їх розгляду органами податкової служби. Тривалість подання апеляції (оскарження рішень органів податкової служби чи дій їх посадових осіб) у розвинених країнах встановлено і обмежується в основному місячним терміном. Так, податковим законодавством Австрії, Федеративної Республіки Німеччина, Хорватії, Японії та в деяких інших країнах, передбачено оскарження рішень відповідного учасника податкових правовідносин (податкового відомства) протягом місяця з дати повідомлення про прийняття такого рішення. Законодавець Ірландії також визначає тридцятиденний період протягом якого діє право на звернення до податкового органу, а якщо особі було відмовлено у прийнятті до уваги його повідомлення про апеляцію інспектором чи іншим уповноваженим службовцем, у такому разі особі надається право на звернення до «Апеляційних комісарів» протягом п'ятнадцяти днів з дня повідомлення про таку відмову. Однак строк оскарження тридцять днів не є догмою. Наприклад, нормами податкового права Литви визначено, що платник податків може подавати скаргу до органу податкової служби, дії співробітника якого оскаржуються, протягом двадцяти днів з моменту отримання письмового рішення. З урахуванням двадцяти днів з моменту отримання особою рішення місцевого податкового органу, скарга може бути направлена до центрального податкового органу. Такий же строк зберігається і при оскарженні рішення центрального податкового органу до суду. Строки подання апеляцій та їх розгляду в Польщі однакові та становлять 14 днів<sup>13</sup>. В апеляційній системі Франції строк реагування платником податків на повідомлення податкового органу становить загальноприйнятій, у більшості країн світу, строк, який складає тридцять днів, а строк вирішення податкового спору відсутній. Це обумовлено тим фактом, що під час подання апеляції на нарахування сум податку по доходах і по прибутку, існують не тільки адміністративні канали оскарження, але можливо і провести і юридичне обґрунтування. Ось чому деякі строки розгляду податкових спорів затягуються на невизначені терміни. Вирішення одного конкретного податкового спору іноді триває десять і більше років. Найтриваліший податковий спір тривав двадцять два роки<sup>14</sup>.

У країнах світу враховані вимоги Стандартів податкових послуг, тривалість розгляду скарг становить: в Австралії – упродовж 3 днів, в Ірландії – упродовж 20 робочих днів, в Ірландії – прийняття скарги упродовж 30 днів, вирішення скарги упродовж 15 робочих днів, в Кореї упродовж 14 днів, у Мексиці прийняття скарги упродовж 24 годин, вирішення скарги упродовж 15 робочих днів, у Нідерландах упродовж 4 тижнів, у Польщі та Словаччини – упродовж 30 днів<sup>15</sup>. Податковим законодавством США взагалі не передбачено визначення певного строку розгляду скарг. Залежно від виду скарги, відповідальність за визначення тривалості та

термінів розгляду покладається на керівника апеляційної служби. Розгляд скарг щодо великих платників може тривати до двох років, скарга на результати камерального контролю може бути розглянута протягом десяти днів<sup>16</sup>.

Отже, Україна обрала підхід визначення порядку вибору форм вирішення податкових спорів, притаманний деяким країнам. Хоча більшість розвинених країн світу обрали інший шлях – обов'язковість вирішення податкових спорів спочатку в адміністративному порядку, а вже потім – у судовому. Такий порядок, хоча суттєво обмежує права платників податків на вибір способу захисту своїх інтересів, проте виправданий, оскільки встановлюються з метою, з одного боку, розвантаження судів, з іншого – більш якісної оцінки та прийняття виважених рішень із приводу розгляду податкових спорів, що мають специфічний предмет. Також апеляційна процедура, на відміну від судової, є для платника податків безкоштовною. Важливим аспектом досудового врегулювання податкових спорів є те, що при розгляді скарг платників податків податкові органи розглядають не тільки правомірність винесених ними рішень, а й заново перевіряється актуальність дій податкового органу по даній чи аналогічній справі. Тобто навіть частково обмежуючи права платника податків, надається право скористатись більш оперативною, кваліфікованою і безоплатною державною послугою.

Вважаємо, що зазначені обмеження можуть бути застосовані і в податковому законодавстві України. На користь цього свідчить і те, що Україна на шляху до ЄС 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.

На нашу думку, правове регулювання строків розгляду податкових спорів в Україні є оптимальним. Однак, строк подачі первинної скарги в Україні який становить 10 календарних днів не є достатнім, так як за такий короткий період часу платник податків може не встигнути підготувати аргументовану скаргу. Вважаємо, що оптимальний строк подання скарги в Україні повинен складати місячний термін. Він найбільш підходить для ґрунтовної підготовки скарги і не дає можливості платнику податків занадто затягувати виконання рішень податкових органів.

Важливим аспектом є додержання строків при подачі скарги до податкових органів, адже, у разі, їх недотримання, це буде свідчити про те, що платник податків згоден з рішенням контролюючого органу. За умови дотримання вказаних у податковому законодавстві строків податковий спір буде вирішено значно швидше, і рішення, після розгляду усіх обставин спору, буде найбільш об'єктивним. До зменшення строків подання чи розгляду скарг платників податків ні держава, ні платники не готові. Практика розвинених країн світу в частині термінів розгляду податкових спорів може застосовуватись частково.

1. *Про внесення змін до Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби* // Офіційний вісник України. – 2003. – № 26. 2. *Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: закон України* : від 21.12.2000 р. № 2181–111 // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 4. 3. *Податкові апеляції*. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. – К.: ІВЦ ДПА України; Х.: Фактор, 2008. – С.131-132. 4. Там с амо. – С.136-138. 5. *Буссе Р.* Досудебное обжалование решений налоговых органов в Германии // В курсе правового дела. – 2010. – № 2. – С. 1-3 [Електронний ресурс] –

Режим доступу: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=2053>. **6.** *Податкові апеляції*. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. – С.23. **7.** *Про внесення змін до Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби* // Офіційний вісник України. – 2003. – № 26. **8.** *Кодекс України про адміністративні правопорушення (із змінами та доповненнями)* // ВВР УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122. **9.** *Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч.пос.* / [С.В.Буряк, П.В.Мельник, В.В. Тильчик та ін.]. – К., 2009. – С. 546-547, 553. **10.** *Буссе Р.* Налоговые споры: Практика их разрешения в Германии // Финансы. – 2008. –№ 7. – С. 26-29. **11.** *Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами.* – С. 558, 561. **12.** Там само. – С. 565. **13.** *Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. пос.* / [С.В.Буряк, П.В.Мельник, В.В.Тильчик та ін.]. – С.554-555. **14.** *Бандурка О.О.* Управління державною податковою службою в Україні: організаційно правові аспекти. – Х., 2005. – С.435. **15.** *Яренко Г.* Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах // Вісник Київського нац. торгівельно-економічного ун-ту. – № 2. – 2009. – С. 123. **16.** *Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами.* – С. 564.