



**Малярчук І.А.**

здобувач Класичного приватного університету,  
суддя господарського суду Одеської області  
(м. Одеса, Україна)

УДК 347.73

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

Досліджуються недоліки адміністративного суду, указується на прорахунки в системі адміністративного судочинства. Розглядається стан вирішення податкових спорів. Пропонуються рекомендації з удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві.

**Ключові слова:** адміністративне судочинство, податкові спори, недоліки в роботі адміністративного суду, удосконалення вирішення податкових спорів.

**Малярчук І.А. Пути усовершенствования разрешения налоговых споров в административном судопроизводстве. – Стаття.**

Исследуются недостатки административного суда, указывается на просчеты в системе административного судопроизводства. Рассматривается состояние разрешения налоговых споров. Предлагаются рекомендации по совершенствованию разрешения налоговых споров в административном судопроизводстве.

**Ключевые слова:** административное судопроизводство, налоговые споры, недостатки в работе административного суда, совершенствование разрешения налоговых споров.

**Malyarchuk I.A. The Ways of Improvement of the Solution of Tax Dispute in Administrative Procedure. – Article.**

The disadvantages of the Administrative Court are investigated, it is indicated on the failures in the system of administrative justice. The state of tax litigation is considered. The recommendations to improve the resolution of tax disputes in administrative proceedings are offered.

**Keywords:** administrative law, tax disputes, shortcomings in the administrative court, improvement of tax litigation.

Вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві забезпечується належною законодавчою базою, відповідає загальним принципам судочинства із врахуванням його

специфіки в адміністративній сфері. Водночас адміністративне судочинство має деякі недоліки. До окремих із них віднесемо: недостатню доступність оскарження судових рішень; необхідність здобуття судьями адміністративного суду, окрім вищої юридичної освіти, підготовки за спеціальністю «державне управління», «муніципальне управління», «соціологія»; надмірну тривалість судового розгляду справ внаслідок перевантаження суддів; відсутність відповідного рівня інформатизації суду. В Україні повинні враховуватися принципи європейського адміністративного судочинства, а саме: ефективне інформування відповідних осіб щодо намірів органів влади, якщо їхня діяльність може завдати шкоди інтересам цих осіб; забезпечення можливості особи, на інтереси якої можуть негативно вплинути дії держави, бути почутим у суспільстві; неупередженість і безсторонність осіб, які ухвалюють рішення; пояснення рішення із зазначенням підстав їхнього прийняття тим сторонам, інтересам яких завдана шкода; можливість подання клопотання про перегляд прийнятого рішення. Ці та інші принципи, вказує П. Панталієнко, повинні стати головними під час здійснення правосуддя [1, с.131-132].

Потребує удосконалення розгляд адміністративними судами податкових спорів, недоліки під час адміністративного судочинства у вказаній сфері зумовлюються, насамперед, недосконалим податковим законодавством, його застарілістю, колізійністю, невідповідністю сучасним економічним реаліям.

Пропозиції щодо оптимальної організації адміністративного судочинства пропонують С. Бондарчук, О. Бригінець, А. Бутирський, Я. Греца, О. Дубенко, Н. Задирака, В. Кройтор, Д. Лученко, Ю. Оніщук, О. Онишко, П. Панталієнко, В. Сердюк, О. Щербатюк та інші. Науковці першочерговим завданням ставлять питання про: а) виведення системи адміністративних судів з-під політичного впливу, б) застосування у практиці судів тих принципів, якими керуються європейські суди, в) створення спеціальної системи судів для розгляду справ про адміністративні правопорушення.

Серйозну критику науковців викликає існуючий інститут касаційного перегляду справ. Згідно зі ст. 210 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) судом касаційної інстанції в адміністративних справах є Вищий адміністративний суд України (далі – ВАС України). Різновидом касаційного оскарження є перегляд судових рішень за винятковими обставинами. Згідно зі ст. 235 КАС України судом, який переглядає судові рішення за винятковими обставинами, є Верховний Суд України. Таким чином, в адміністративному судочинстві має місце подвійна касація. Про подвійний касаційний перегляд судових рішень в адміністративному судочинстві, якому безпідставно надається статус виняткового щодо інших видів судочинства, зазначає В. Сердюк [2, с. 39-40].

На думку А. Бутирського, законодавцю варто визначитися та внести зміни у Конституцію України та Закон України «Про судоустрій України», де визначити, якою повинна бути вітчизняна судова система – чотирьохланковою (місцевий суд, апеляційний суд, касаційний суд, Верховний Суд України) чи триланковою, за якою функцію касаційної інстанції виконує лише Верховний суд України [3].

Проблеми вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві розглядають О. Бригінець, В. Кміть, О. Куций, С. Сарана, М. Романюк, О. Онишко, Ю. Оніщик, Л. Трофімова, О. Щербатюк та інші. Ними дискутується питання про необхідність створення податкового суду та розглядаються інші проблеми у зазначеній сфері.

Метою статті є вироблення пропозицій щодо шляхів удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві.

Розглянемо ситуацію, що склалася в адміністративному судочинстві з податкових спорів. Основною тенденцією розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві є різке збільшення їхньої кількості після прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України). На думку фахівців, вказана ситуація зумовлена таким: державою поставлене завдання максимального

наповнення Державного бюджету; практика застосування новоприйнятих податкових норм відсутня; почастишали безпідставні відмови у прийнятті податкових декларацій від платників податків, збільшилася кількість випадків неправомірних податкових повідомлень-рішень внаслідок проведених перевірок платників податків. Оскарження таких рішень в адміністративному порядку виявилось неефективним, що зумовило необхідність обстоювання інтересів клієнтів у судах [4].

Аналіз судової практики податкових справ, де відповідачами є контролюючі органи, дозволяє зробити висновок, що причиною їхніх протиправних дій чи бездіяльності, безпідставного застосування фінансових санкцій та порушень прав платників податків є: по-перше, недосконалість законодавства: по-друге, недотримання службовцями контролюючого органу чинного законодавства при здійсненні ними наданих державою управлінських функцій: по-третє, неоднозначне застосуванням законодавства.

Контролюючі органи після прийняття нового ПК України, намагаючись забезпечити планові надходження до бюджету, все частіше почали визнавати окремі договори платника податків з контрагентом нікчемними правочинами, посилаючись при цьому на такі обставини, як порушення ними публічного порядку та недостатність у постачальника платника податків трудових та матеріальних ресурсів, їхню відсутність за місцезнаходженням, низьке навантаження з ПДВ тощо. Розглядаючи такі справи, суди ухвалювали судові рішення на користь контролюючих органів [5].

Удосконалення судового розгляду справ з податкових спорів в адміністративному судочинстві передбачає усунення недоліків вітчизняного законодавства. Зазначену проблематику досліджують О. Бригінець, В. Кміть, М. Романюк, О. Онишко, С. Сарана та інші. Удосконалення податкового законодавства, на їх погляд, потребує:

- усунення колізій між нормами ПК України; між податковим і галузевим законодавством; між нормами ЦК України та ГК України, зокрема щодо правових наслідків недійсних

правочинів та господарського зобов'язання. Заплутаність законодавства породжує можливість недобросовісним платникам податків ефективно застосовувати схеми ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів [6, с. 279];

- визначення та застосування єдиної податкової термінології (наприклад, як синоніми застосовуються терміни «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання», які при їхньому взаємозв'язку відрізняються за своєю природою) [7, с. 265];
- однакового тлумачення податкових термінів та категоріального апарату у бухгалтерському та податковому обліку;
- чіткого визначення базових для процесу оподаткування понять, зокрема, таких як, «виручка від реалізації», «звичайна ціна», «позареалізаційний дохід» та інших [8, с. 15]; відсутність цього породжує численні конфлікти між платниками податків та контролюючим органом у зазначеній сфері;
- законодавчого закріплення за судами нормотворчої функції, що буде сприяти ефективному розгляду справ, а не відмові з підстав наявності прогалин у законодавстві [9].

До інших недоліків податкового законодавства віднесемо: наявність у сучасному законодавстві застарілих норм; невідповідність сучасної системи оподаткування реальному суспільно-економічному стану у державі, в якому значна частка економіки знаходиться у тіньовому секторі; зокрема некомпетентність службовців контролюючих органів, суддів адміністративного суду.

Податкове законодавство повинно чітко визначати повноваження суб'єктів, об'єктів, предмету податкових правовідносин; забезпечувати компроміс при узгодженні інтересів контролюючих органів і платників податків; характеризуватися стабільністю, тривалістю; регулювати найбільш важливі податкові правовідносини, пов'язані із установленням, зміною, скасуванням

платежів і зборів; мати верховенство щодо інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування.

Окремі науковці вважають, що дієвим способом ефективного вирішення податкових спорів може бути створення спеціалізованих податкових судів. Відмітимо, що погляди фахівців щодо того, чи потрібно вдосконалювати українське судочинство спеціалізованим податковим судом та законодавство податково-процесуальним правом є діаметрально протилежними.

Про необхідність створення в Україні спеціалізованих податкових судів висловлює думку у своєму науковому дослідженні Я. Греца. З його погляду, таким чином міг би забезпечуватися належний фаховий рівень розгляду податкових спорів. Але, оскільки на даному етапі створення таких судів є дещо передчасним, ним пропонується створити окремі судові палати із розгляду податкових спорів у складі адміністративних судів [10]. С. Пархоменко-Цироциянц, підтримуючи цю позицію, зазначає, що діюче законодавство передбачає можливість упорядкування спеціалізації суддів за розглядом конкретних справ певної юрисдикції [11, с. 44].

Аналогічні пропозиції висловлюють С. Зицик, О. Куций, Ю. Оніщик, Л. Трофімова, О. Щербатюк та інші. Так, С. Зицик пропонується окремий розділ ПК України присвятити врегулюванню податково-процесуальних відносин з метою формування даної підгалузі податкового права в українському законодавстві [12, с. 194]. О. Щербатюк вважає необхідним створити спеціалізовані місцеві та апеляційні податкові суди на чолі з Вищим податковим судом України [13, с. 132].

Протилежні погляди висловлюють Є. Усенко, І. Огороднікова, О. Журавський. Є. Усенко акцентує увагу на тому, що на даний час підстав для існування податкового процесу як окремого галузевого процесу немає. Відсутні для цього необхідні передумови: немає податково-процесуального кодексу та спеціалізованих податкових судів [14, с. 214]. І. Огороднікова свою думку обґрунтовує наступним: провадження у справах про податкові правопорушення за своєю правовою природою, змістом і процедурою принципово не

відрізняється від провадження про адміністративні правопорушення; більшість норм податкового законодавства не містять спеціальних норм, що регламентують провадження у справах про правопорушення у сфері оподаткування; законодавче розмежування провадження у справах про податкові правопорушення та у справах про адміністративні правопорушення є теоретично і практично недоцільним; провадження про правопорушення у сфері оподаткування відноситься у залежності від скоєного злочину до адміністративного чи кримінального [15, с. 522]. О. Журавський виділяє такі можливі проблеми при створенні податкових судів: суттєві кадрові проблеми, які буде складно вирішити швидко (для підготовки компетентних спеціалістів потрібен значний час); відсутність податкового процесуального законодавства; необхідність виділення з бюджету значних коштів; окрім того, «створення податкових судів може поставити на порядок денний питання про створення аналогічних судів з окремих сфер правовідносин, наприклад, спеціалізованих «екологічних», «антимонопольних», «митних», «пенсійних», «виборчих» та інших судів» [16, с. 275].

На наш погляд, зазначена проблема має бути вирішена таким чином. Перш за все потрібно встановити обов'язковий розгляд оскарження рішення, дій чи бездіяльності контролюючого органу адміністративним шляхом, а уже потім у разі продовження спору між сторонами податкових правовідносин розв'язання податкового конфлікту повинно бути перенесено на судовий розгляд. Таким чином, суди будуть розвантажені, процес розгляду податкових спорів прискорений, податкові спори будуть розглядати лише фахівці. Потреби у створенні спеціального податкового суду немає, інакше потрібно створювати митні та інші спеціалізовані суди.

Все частіше постає питання про покращення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування; уніфікацію термінів і понять податкового законодавства; оподаткування доходів і капіталу нерезидентів; усунення подвійного оподаткування бізнесу – діяльності резидентів України за межами країни; співробітництво між податковими органами країни-експортера і країни-імпортера капіталу [17, с. 23].

Недостатньою є діяльність ВАС України щодо встановлення контролю за дотриманням адміністративними судами обов'язкових правил судового розгляду окремих категорій податкових спорів, викладених у відповідних інструктивних листах. Хоча у цьому відношенні є позитивні результати. ВАС України відійшов від застарілої практики прийняття постанов щодо широкого кола податкових правовідносин, роз'яснення даються щодо окремих статей, глав, розділів податкового закону або конкретних видів податкових спорів, що позитивно впливає на правозастосовну практику.

Прийняття обґрунтованого судового рішення з окремих категорій справ є неможливим внаслідок неврегулювання важливих аспектів оподаткування податковим законодавством. Так, тривалий час у судовій практиці залишалося проблемним питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість на вимогу сільськогосподарських товаровиробників, які застосовували пільговий режим оподаткування.

Варто також звернути увагу на таке: КАС України доповнено статтею 183<sup>3</sup>, яка регулює особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів при здійсненні ними передбачених законом повноважень. Провадження у справах, порушених за поданням цих органів, поданим на підставі ст.183<sup>3</sup> КАС України, є окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного). Сторонами такого провадження, як впливає з ч.7 ст. 183<sup>3</sup> КАС України, є заявник (орган доходів і зборів, що вніс подання), та відповідач – платник податків, стосовно якого таке подання внесено. Ст. 183<sup>3</sup> КАС України встановлено особливий перелік процесуальних дій суду, які можуть учинятися у процесі розгляду такого подання [18]. Підкреслимо, що позивачем у зазначеному судовому провадженні може бути лише орган доходів та зборів. Для реалізації ним деяких своїх повноважень встановлено окремий вид судового провадження та особливості провадження в окремих податкових спорах. Виникає питання, чому аналогічні привілеї не встановлені для другої сторони податкових правовідносин – платника



податків? У цьому разі сторони податкового спору будуть рівними в адміністративному процесі.

В адміністративному судочинстві недостатньо враховується зарубіжна практика з вирішення податкових спорів, зокрема досвід Європейського суду з прав людини, який, застосовуючи статті Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (зокрема ст.ст. 7-14), здійснює ефективний захист прав осіб у публічно-правових відносинах із державами щодо оподаткування [19]

Шляхами удосконалення адміністративного судочинства в податкових спорах є: доукомплектованість адміністративного суду судьями; зменшення навантаження на суддів; внесення доповнення та зміни до КАС України про особливості провадження у справах за зверненням платників податків.

Механізм перегляду судових рішень буде більш ефективним, якщо функції третьої інстанції в системі судових органів буде виконувати одна інстанція, і вона буде єдиною у судовій системі; законодавчо будуть визначенні строки перегляду адміністративних справ щодо розгляду податкових спорів та вони будуть відповідати міжнародній судовій практиці.

Необхідним є усунення недоліків податкового законодавства; колізій податкового, цивільного, господарського законодавства; застарілих норм; законодавче визначення базових податкових термінів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Панталієнко П.В. Адміністративне судочинство в Україні та країнах Європи: порівняльний аспект // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. 2010. № 3. С.127–132.
2. Сердюк В.В. Дублювання касаційних повноважень судів як викривлення суті касації // Вісник Верховного Суду України. 2008. №3(54). С. 39–42.
3. Бутирський А.А. Про деякі проблемні питання касаційного провадження в адміністративному судочинстві. URL: [http://www.rusnauka.com/31\\_PRNT\\_2008/Pravo/36196.doc.htm](http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2008/Pravo/36196.doc.htm)
4. Саєнко М. Кількість податкових спорів тільки збільшуватиметься // Юридична газета. 20.12.2011р. № 51–52 (294). URL: [http://zakon-peremogy.com.ua/index.php?id=publikaciyi&tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=141&cHash=f8757510090ed6a65a691bb0a9aa23ed](http://zakon-peremogy.com.ua/index.php?id=publikaciyi&tx_ttnews%5Btt_news%5D=141&cHash=f8757510090ed6a65a691bb0a9aa23ed)

5. Основні тенденції вирішення податкових спорів у судах у 2011 році. URL: <http://taxua.blogspot.com/2011/12/podatkovyi-spori-2011.html>
6. Бригінець О.О. Механізм реалізації статусу державної податкової служби // Держава і право. Випуск № 18. 2010. С. 275–281.
7. Онишко О.В. Формування та структура правового інституту регулювання податкового боргу // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2010. №1 (48). С. 263–268.
8. Романюк М. Проблеми податкового адміністрування в Україні та необхідність кодифікації податкового законодавства // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2009. № 115. С. 14–19.
9. Шевчук С.В. Судова правотворчість та соціологічна школа права // Вісник Верховного суду України. 2007. №1 (77). 48 с.
10. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – К., 2006. 20 с.
11. Пархоменко-Цироциянц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – О., 2005. 191 с.
12. Зицик С.Г. Правове регулювання оскарження рішень органів державної податкової служби // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). № 2 (45). 2009. С. 190–196.
13. Щербатюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових відносин. – Чернівці: Рута, 2000. 280 с.
14. Усенко Е.А. Процесуальне регулювання вирішення податкових спорів // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Юридические науки». 2010. Том.23 (62). № 1. С. 211–215.
15. Огороднікова І.І. Особливості провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування // Форум права. 2011. №4. С. 518–523.
16. Журавський О.А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект // Форум права. 2011. №3. С. 272–276.
17. Трофімова Л.В. Про гармонізацію та адаптацію законодавства України у сфері податкових правовідносин до законодавства Європейського Союзу // Фінансове право. 2010. №1 (11). С. 19–23.
18. Кодекс адміністративного судочинства України, 2005. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
19. Практика Європейського суду з прав людини та спори з податковою. URL: [http://splf.ua/sites/default/files/seminars/acc\\_lekciya\\_iespl.pdf](http://splf.ua/sites/default/files/seminars/acc_lekciya_iespl.pdf)

