РОЗДІЛ 7
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 342.9

ПИТАННЯ ПРАВОСУБ'ЄКТНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ І ПРОБЛЕМИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

THE QUESTION LEGAL PERSONALITY OF THE STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE AND PROBLEMS OF TAX LITIGATION

Берднікова Л.В.,
кандидат юридичних наук,
старший слідчий Слідчого управління фінансових розслідувань
Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби
Центрального офісу з обслуговування великих платників

У статті автор акцентує увагу на загальнотеоретичному аналізі категорії «правосуб'єктність», а також розглядає питання податкових спорів. Аналізуючи міжнародний досвід вирішення цієї проблеми, а також її сучасний стан, пропонує один зі шляхів реформування процедури вирішення податкових спорів.

Ключові слова: правосуб'єктність, фіскальні органи, податкові спори, медіація.

В статье автор акцентирует внимание на общем теоретическом анализе категории «правосубъектность», а также рассматривает вопросы налоговых споров. Анализируя международный опыт решения данной проблемы, а также ее современное состояние, предлагает один из путей реформирования процедуры разрешения налоговых споров.

Ключевые слова: правосубъектность, фискальные органы, налоговые споры, медиация.

The article focuses on the theoretical analysis of general category of "legal" and consider tax disputes. Analyzing international experience in solving this problem and present state of the question suggests one way to reforming the tax litigation.

Key words: legal, fiscal authorities, tax disputes, mediation.

Постановка проблеми. Побудова нової моделі функціонування органів державної влади вимагає формування відносин посадових осіб і громадян на засадах законності й взаємоповаги, за яких державні службовці повинні нести відповідальність за вчинені ними дії, прийняті рішення, а також за видання незаконних управлінських правових актів, необґрунтоване застосування до фізичних або юридичних осіб заходів адміністративного примусу. Найважливішим правовим інститутом, що захищає порушені органами виконавчої влади права і свободи людини та громадянина, є адміністративне судочинство.

Стан дослідження. Активне реформування податкової сфери на сучасному етапі, прийняття новітнього податкового законодавства, перебудова системи органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) зумовлюють визначення наукою адміністративного й податкового права нових проблем. Однією з таких наукових проблем є необхідність глибокого правового аналізу питань визначення правосуб'єктності ДФС України, а також напрямів модернізації служби щодо вирішення податкових спорів.

Мета статті здійснити загальнотеоретичний аналіз категорії «правосуб'єктність», а також розглянути питання податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Визначення правосуб'єктності ДФС України в адміністративному судочинстві необхідно розпочати із загальнотеоретичного аналізу категорії «правосуб'єктність», а також, зважаючи на представницький характер досліджуваних відносин, і категорії «процесуальна правосуб'єктність».

Більшість науковців схильні до думки, що існування такого додаткового процесуального терміна, як «правосуб'єктність», жодного значення для теорії і практики судочинства не має.

Ми не поділяємо такої позиції, тому що вважаємо правосуб'єктність узагальненою, системоутворювальною категорією, яка формує цілісне уявлення про первинний статус учасника певних правовідносин.

Правосуб'єктність – це загальнотеоретична категорія, дослідженню якої присвячено роботи таких визначних науковців, як О.А. Банчук, О.В. Бачун, В.М. Бевзенко, В.І. Бутенко, О.М. Дубенко, К.М. Кобилянський, І.Б. Коліушко, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпаков, М.С. Кельман, О.Г. Мурашин та інші. Проаналізуємо їх.

На думку К.Г. Волинки, правосуб'єктність – це передбачена нормами права юридична властивість учасників правових відносин, яка складається з двох елементів – правоздатності й дієздатності [1].

М.С. Кельман, О.Г. Мурашин відзначають, що правосуб'єктність – це передбачена нормами права здатність бути учасником правовідносин. Це складна юридична властивість, яка містить два елементи – правоздатність і дієздатність. Остання поділяється на угодоздатність і деліктоздатність [2].

О.Ф. Скакун формулює правосуб'єктність як передбачену нормами права здатність (можливість) особи бути суб'єктом (учасником) правовідносин, здійснювати безпосередньо або через свого представника суб'єктивні права та юридичні обов'язки [3].

М.В. Патей-Братасюк зазначає, що «бути суб'єктом права означає володіти правосуб'єктністю, тобто здатністю мати природні права та обов'язки та могти їх реалізовувати на засадах рівної справедливості чи справедливої рівності (правової рівності)» [4].

Правосуб'єктність також пов'язують із правовим статусом різних органів, тобто вона включає призначення органів, їхні завдання, компетенцію (функції), повноваження, форми й методи діяльності [5].

Обов'язковою умовою визнання особи (юридичної чи фізичної) суб'єктом адміністративного права є наявність у неї елементів адміністративної правосуб'єктності.

О.В. Бачун зазначає, що правоздатність суб'єктів адміністративного судочинства розуміється як здатність мати право (нести обов'язок) в адміністративних процесуальних відносинах із приводу відправлення правосуддя адміністративним судом. Це означає, що правоздатність суб'єкта адміністративного судочинства розглядається як можливість суб'єкта бути носієм прав і обов'язків в адміністративних процесуальних відносинах, існує як необхідна умова входження суб'єкта до цих відносин. Разом із тим звернення за захистом до адміністративного суду передбачає, що особа, яка за ним звертається, здатна мати право, що оспорюється. Виходячи з цього, необхідно виділяти адміністративну процесуальну правоздатність конкретних суб'єктів адміністративного судочинства [6].

Аналізуючи зазначені теоретичні положення, можна узагальнити визначення адміністративної правосуб'єктності ДФС України як здатності ДФС України (через загальну компетенцію та повноваження окремих структурних підрозділів ДФС України) бути учасниками певних правовідносин, які пов'язані зі сферою оподаткування, а також іншими сферами державного управління, тобто мати й реалізовувати права та обов'язки в згаданих сферах.

Правосуб'єктність органів ДФС України в адміністративному судочинстві прямо пов'язана із сукупністю прав і обов'язків учасників процесу. Ст. 49 Кодексу адміністративного судочинства України визначає систему прав і обов'язків осіб, які беруть участь у справі. Так, зокрема, особи, які беруть участь у справі, мають рівні процесуальні права й обов'язки.

Особи, які беруть участь у справі, зобов'язані добросовісно користуватися належними їм процесуальними правами та неухильно виконувати процесуальні обов'язки.

Особи, які беруть участь у справі, мають право на таке:

1) знати про дату, час і місце судового розгляду справи, про всі судові рішення, які ухвалюються у справі й стосуються їхніх інтересів;

2) знайомитися з матеріалами справи;

3) заявляти клопотання та відводи;

4) давати усні й письмові пояснення, доводи та заперечення;

5) подавати докази, брати участь у дослідженні доказів;

6) висловлювати свою думку з питань, які виникають під час розгляду справи, ставити питання іншим особам, які беруть участь у справі, свідкам, експертам, спеціалістам, перекладачам;

7) подавати заперечення проти клопотань, доводів і міркувань інших осіб;

8) знайомитися з технічним записом, журналом судового засідання, протоколом про вчинення окремої процесуальної дії й подавати письмові зауваження до них;

9) робити з матеріалів справи виписки, знімати копії з матеріалів справи, одержувати копії судових рішень;

10) оскаржувати судові рішення в частині, що стосується їхніх інтересів;

11) користуватися іншими процесуальними правами, наданими їм Кодексом [7].

Спеціальні права, обов'язки та повноваження передбачено ст. ст. 51, 53, 54, 56, 59 Кодексу адміністративного судочинства України.

К.М. Кобилянський у своєму дослідженні розподіляє права учасників на змагальні й диспозитивні [8].

Змагальні права – це надані законом можливості особи, яка бере участь у справі, доводити свою позицію перед судом і спростовувати позиції інших осіб, які беруть участь у справі.

До змагальних прав належать такі: а) знати про дату, час і місце судового розгляду справи, про всі судові рішення, які ухвалюються у справі і стосуються їхніх інтересів; б) знайомитися з матеріалами справи; в) заявляти клопотання й відводи; г) надавати усні та письмові пояснення, доводи й висловлювати заперечення; д) подавати докази, брати участь у дослідженні доказів; ж) висловлювати свою думку з питань, які виникають під час розгляду справи, ставити питання іншим особам, які беруть участь у справі, свідкам, експертам, спеціалістам, перекладачам; з) подавати заперечення проти клопотань, доводів і міркувань інших осіб; і) знайомитися з технічним записом і журналом судового засідання й подавати письмові зауваження до них; 9) робити з матеріалів справи витяги, знімати копії з матеріалів справи, одержувати копії судових рішень.

Диспозитивні права – це встановлені в законі можливості особи, яка бере участь у справі, розпоряджатися своїми вимогами на свій розсуд. У контексті реалізації права на участь у судовому розгляді досліджуються такі диспозитивні права: позивача – змінити підставу або предмет адміністративного позову, збільшити або зменшити розмір позовних вимог, якщо вони є кількісним вираженням (до закінчення судового розгляду по першій інстанції); відмовитися від позову повністю або частково (до закінчення судового розгляду по першій інстанції, а також до закінчення апеляційного чи касаційного розгляду); досягти примирення (зокрема укласти мирову угоду з боржником або відмовитися від примусового виконання судового рішення); оскаржити судове рішення; передати повноваження; вимагати виконання судового рішення; відповідача – не визнавати адміністративний позов чи визнавати його повністю або частково; подавати заперечення щодо адміністративного позову; досягти примирення (зокрема укласти мирову угоду з позивачем у процесі виконання судового рішення); оскаржити судове рішення; передати повноваження; вимагати виконання судового рішення [8].

У спорах адміністративної юрисдикції за позовом суб'єкта владних повноважень право відповідача (людини, юридичної особи) ще не порушено, оскільки суб'єкт владних повноважень свою функцію (повноваження) хоче реалізувати через суд, то суд під час розгляду справи обов'язково повинен перевірити законність реалізації цих повноважень і в результаті виявлення протиправності діяльності суб'єкта владних повноважень не дозволити йому реалізувати це повноваження шляхом прийняття рішення про відмову в позові. Тобто, у цій категорії справ правове становище і статус відповідача є незмінним до закінчення розгляду справи. В адміністративних справах за позовом особи (людини, юридичної особи) до суб'єкта владних повноважень права, свободи або інтерес позивача порушено відповідачем, а тому в такій ситуації правове становище і статус позивача, на нашу думку, уже обмежено, вони є гіршими, ніж у справах за позовом суб'єкта владних повноважень. А отже, основним для розв'язання таких спорів є предмет спору, а не те, хто є стороною в адміністративній справі, тому останнє ніяк не може впливати на результати розв'язання адміністративного спору й виконання адміністративними судами своїх завдань щодо захисту прав, свобод та інтересів громадян, прав та інтересів юридичних осіб [9].

На сьогодні, на жаль, далеко не всі суперечки в податковій сфері вдається вирішувати оперативно й за згодою обох сторін, через що в Україні щорічно відбувається більше ніж 50 тисяч судових спорів саме з податкових питань між підприємцями та державними органами.

Податкові спори є невід'ємною складовою податкових правовідносин і виникають із самої природи та ме-

ханізмів оподаткування, коли платник податків не має права на свій розсуд розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до бюджету чи позабюджетного цільового фонду. У цьому обов'язку втілено публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначає й законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примус при забезпеченні цього обов'язку, однобічний характер податкових обов'язків тощо. Кожен платник податку має право, згідно зі ст. 55 Конституції України, будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права та свободи [10].

Найбільш простим способом визначити, які категорії спорів розглядаються судами в Україні за участю податкових органів, є визначення суб'єкта звернення до суду. Згідно з таким підходом, судові спори можуть бути розподілені на два основних типи: перший – ДФС України звертаються до суду; другий – суб'єктом звернення є платник податків (відповідачем – органи ДФС України).

Ст. 17 Податкового кодексу України наділяє платника податків правом оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення [11].

Відповідно до п. 56.1 ст. 56 Податкового кодексу України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

Якщо платник податків уважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству чи виходить за межі повноважень контролюючого органу, установлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення (п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України). Рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову й митну політику, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку (п. 56.10 цієї самої статті).

Згідно з п. 56.18 цієї статті, з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 Податкового кодексу України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу в будь-який момент після отримання такого рішення.

Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням чинності.

Платник податків має право оскаржити податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу в суді незалежно від того, чи проводиться процедура адміністративного оскарження такого податкового повідомлення-рішення.

Водночас платник податків повинен повідомити контролюючий орган про подання позовної заяви до суду. Якщо на дату подання позовної заяви до суду проводиться процедура адміністративного оскарження податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу за скаргою платника податків, то така скарга не розглядається й повертається платнику із зазначенням причин такого повернення.

У всіх розвинутих країнах світу судові спори з податковими органами не мають такої масовості, як в Україні, є радше винятком, аніж правилом. Як в Україні, так і в інших країнах судовий процес є досить тривалим і витратним. У зв'язку з цим більша частина спорів між платниками податків і податковими органами вирішується на стадіях досудового оскарження.

Сьогодні є дуже актуальними судові спори щодо незаконного анулювання свідоцтва платника податку на додану вартість. Адже деякі підстави для анулювання, що визначені в п. 184.1 Податкового кодексу України, досить спірні. Спірні норми законодавства можуть використовуватися суб'єктами правовідносин у своїх корисливих цілях, що й робиться. Податкова служба неправомірно позбавляє платників податків такого важливого атрибуту підприємницької діяльності, як свідоцтво платника податку на додану вартість, а платники намагаються обґрунтувати таку неправомірність у суді [12].

Позови стосуються бюджетного відшкодування, коли суми, заявлені до відшкодування, уже підтверджені проведеною перевіркою, але не відшкодовані.

На сьогодні, аналізуючи стан проблеми вирішення податкових спорів, ДФС України розробила пропозиції щодо законодавчого впровадження інституту податкової медіації. Нині законопроект знаходиться в Міністерстві фінансів України та проходить процедуру погодження. Під час розробки концепції податкової медіації ДФС України було докладно вивчено та використано досвід таких провідних країн, як Великобританія, США, Австралія, Нідерланди та Грузія. Одразу після погодження Міністерством фінансів України пропозицій ДФС України документ буде опубліковано на сайті служби вже для обговорення із громадськістю.

Варто зауважити, що на сьогодні інститут медіації – це прогресивний підхід у вирішенні податкових спорів, який передбачає залучення громадськості. Найважливіше, що цей підхід надає низку переваг для бізнесу, а саме:

– розгляд спору між платником податків і податковим органом незалежним органом – медіаційною радою, що складатиметься з представників громадськості, Міністерства фінансів України й ДФС України;

– уникнення витрат на супроводження тривалого судового процесу;

– скорочення процедури оскарження рішення податкового органу;

– можливість часткового скасування рішення податкового органу;

– прозорість і законність процедури медіації;

– уникнення ризику непередбачуваності судового спору та пені, нарахованої за час оскарження;

– звільнення посадових осіб платника податків від кримінальної відповідальності в разі досягнення угоди в межах процедури медіації [13].

Висновки. Підводячи підсумки, можна зазначити, що першочерговими завданнями ДФС України є відновa довіри бізнесу до податкових органів і налагодження конструктивного діалогу між платниками податків і ДФС України. Упровадження інституту медіації є необхідним кроком у наближенні податкової політики країни до Європейських стандартів, а також налагодженні механізму вирішення податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Волинка К.Г. Теорія держави і права : [навч. посіб.] / К.Г. Волинка. – К. : МАУП, 2003. – 240 с.
2. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права : [підручник] / М.С. Кельман, О.Г. Мурашин. – К. : Кондор, 2006. – 477 с.
3. Скакун О.Ф. Теорія права і держави : [підручник] / О.Ф. Скакун. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 520 с.
4. Патей-Братасюк М. Антропоцентрична теорія права : [навч: посіб.] / М. Патей-Братасюк. – К., 2010. – 396 с.

5. Авер'янов В.Б. Виконавча влада: конституційні засади і шляхи реформування / В.Б. Авер'янов, О.Д. Крупчан. – Х. : Право, 1998. – 37 с.
6. Бачун О.В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства : дис. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.В. Бачун. – К., 2010 – 206 с.
7. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.
8. Кобилянський К.М. Право фізичної особи на судовий захист в адміністративному суді : дис. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право» / К.М. Кобилянський. – Одеса : Одеська національна юридична академія, 2010. – 220 с.
9. Смокович М.І. Проблеми розмежування судової юрисдикції та визначення компетенції адміністративних судів : дис. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М.І. Смокович ; Академія управління МВС. – К., 2010. – 220 с.
10. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання / під заг. редакцією С.В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009 – 824 с.
11. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – С. 9. – Ст. 3248.
12. 95:5 на користь податкової. Давайте подивимося детальніше [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://blog.liga.net/user/aablitsov/article/7792.aspx.
13. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kyivobl.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/217271.html.