

## АНОТАЦІЯ

***Пуделька Й.* Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України) . – Кваліфікаційна наукова праця.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2020.

Дисертація присвячена компаративному аналізу адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів у Німеччині та Україні. Проведене дослідження процедур вирішення податкових спорів дозволяє говорити про те, що регулювання адміністративних процедур із вирішення податкових спорів суттєво різняться в Німеччині та Україні. У той же час існують досить важливі питання щодо модернізації окремих аспектів процедурного регулювання вирішення податкових спорів, адже без трансформації відповідного інституту неможливо забезпечити ефективний механізм забезпечення прав та інтересів платника податків.

Необхідно констатувати, що в Німеччині податкове право виступає в якості інтегративного складника адміністративного права. Це дозволяє говорити про адміністративне право Німеччини як своєрідну надгалузь, яка змістовно охоплює собою широкий спектр споріднених суспільних відносин, у тому числі й податкові відносини. З позицій системного підходу податкове право в Німеччині має режим особливої підгалузі адміністративного права, що проявляється як у формально-правовому, так і в матеріально-правовому та процесуально-правовому відношенні.

Що ж стосується системи права України то в ній податкове право розглядається як підгалузь фінансового права. Визначення податкового права як підгалузі фінансового права є превалюючим підходом в правовій доктрині України. В той же самий час потрібно зауважити, що окремими науковцями

висловлюється позиція у відповідності з якою податкове право слід розглядати як самостійну галузь права.

Це у свою чергу свідчить про те, що як в Німеччині, так і в Україні, податкове право прийнято розглядати як підгалузь права. Тобто характер нормативного утворення (підгалузь права) є тотожним в обох державах. Відмінною є галузева належність податкового права: Німеччина – податкове право розглядається як підгалузь адміністративного права; Україна – податкове право розглядається як підгалузь фінансового права.

Визначення місця податкового права в системі права, загалом, має важливе практичне значення, так як дозволяє встановити ієрархію нормативних приписів та прогнозувати тенденції подальшого розвитку відповідної підгалузі права. Тільки визначивши місце податкового права в загальній системі права, можна сформувати належну правозастосовну практику.

Встановлено ієрархічну (“пірамідальну”) структуру норм адміністративного права. Адміністративне право Німеччини складається з сукупності нормативних актів на різних рівнях. Станом на сьогоднішній день, не було розроблено єдиної моделі ієрархії норм відповідних актів. Принципово можна виходити з того, що “піраміда норм”, в залежності від нормативно-правових актів, у межах яких вони отримали свою формалізацію, виглядає таким чином: “Адміністративне право в законах Федерації, у тому числі податкові закони (наприклад, Закон про податкову процедуру)” – “Адміністративне право в постановах федерального уряду” – “Адміністративне право в статутах Федерації (нім. «Bundessatzungen»)” – “Адміністративне право в конституціях федеральних земель” – “Адміністративне право в законах федеральних земель” – “Адміністративне право в постановах уряду федеральних земель (нім. «Landesrechtsverordnungen»)” – “Адміністративне право в статутах федеральних земель (нім. «Landessatzungen»), у тому числі, і податкові статути муніципалітета”. Визначення ієрархії нормативних приписів сприяє

визначеності правозастосовчої практики в аспекті встановлення пріоритетних до застосування правових положень. Формування такої ієрархічної (“пірамідальної”) структури дозволяє наочним чином визначити конкретні інструменти подолання колізій та прогалин у праві.

Визначено систему принципів, якими повинні керуватися податкові органи при вчиненні конкретної юридично значущої дії. У Німеччині будь-яка дія податкового органу повинна відповідати наступним вимогам: 1) переслідувати легітимну мету; 2) бути придатною для досягнення цієї мети; 3) бути необхідною для досягнення цієї мети; 4) бути співмірною для досягнення цієї мети. Потрібно відмітити, що управлінські акти контролюючих органів України також повинні відповідати нормативно закріпленим вимогам та реалізовуватися на підставі конкретних нормативних приписів.

Вимоги до управлінських актів контролюючих органів України можуть бути опосередковано виведені із Кодексу адміністративного судочинства України, а саме ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Так, акти контролюючих органів у сфері оподаткування повинні: 1) відповідати вимогам принципу позитивного регулювання таких відносин (“дозволено тільки те, що прямо передбачено законом”); 2) відповідати меті, з якою це повноваження надано (принцип телеологічної спрямованості); 3) бути обґрунтованими, тобто здійснюватися з урахуванням усіх фактичних обставин; 4) вчинятися неупереджено; 5) відповідати вимогам добросовісності; 6) відповідати вимогам розсудливості; 7) реалізовуватися з дотриманням принципу рівності перед законом (принцип недискримінації); 8) реалізовуватися з дотриманням принципу пропорційності; 9) відповідати вимогам принципу партисипативності (коли це визначено законом) (наприклад, участь платника податків у процедурах розгляду заперечень на акт перевірки); 10) реалізовуватися з дотриманням вимог про розумний строк прийняття рішення.

Відповідні вихідні положення не можуть розглядатися виключно як приписи декларативного характеру. Вони виступають в якості імперативних до застосування положень, які формують своєрідну, узгоджену систему критеріїв на відповідність яким повинні співставлятися всі дії та/або рішення контролюючих органів. Фактично, відповідні вимоги виступають критеріями правомірності актів контролюючих органів, які мають отримувати своє широке застосування у правозастосовчій практиці.

Встановлено, що як Німеччина, так і Україна йшли однаковим шляхом в питанні послідовності кодифікації податкового права та загального права адміністративних процедур. Незважаючи на те, що в Україні вже декілька років діє Кодекс адміністративного судочинства України і навіть є самостійні адміністративні суди, аж до сьогоднішнього дня відсутній Загальний закон про адміністративні процедури. Процедурні правила розкидані по різних правових нормах, які отримують свою формалізацію в низці нормативно-правових актів.

У податковому праві ситуація інша. Згідно із статтею 1 Податкового кодексу України цей законодавчий акт визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, і порядок їх адміністрування. Таким чином, єдиним кодифікованим нормативно-правовим актом (Податковим кодексом України) охоплюється як процедурне, так і матеріальне податкове регулювання. Зважаючи на це вже тут ми можемо сформулювати тезу, що в Україні, аналогічно колишній ситуації в Німеччині, податкове право грає роль першопроходця в кодифікації загального права адміністративних процедур. Тому в ході майбутньої кодифікації загального права адміністративних процедур доведеться використати також правові конструкції і підходи, які були вироблені правовою наукою і судовою практикою в сфері податкового права.

Детерміновано систему вимог (критеріїв належності), які висуваються до розсуду владного учасника адміністративних або ж податкових процедур із вирішення податкових спорів. До таких критеріїв належності відносяться:

а) визначеність розсуду; б) телеологічна відповідність розсуду; в) встановленість меж розсуду. Так, визначеність розсуду полягає в тому, що суб'єкт владних повноважень повинен чітко усвідомлювати, в яких конкретних випадках у нього є право на розсуд. Якщо орган управління не усвідомлює, що у нього є право на розсуд, то це може призвести до допущення помилки у правозастосуванні (так зване помилкове незастосування розсуду), що робить адміністративний акт неправомірним і може призвести до його відміни у рамках відомчого оскарження або позовного судочинства. Розсуд повинен реалізовуватися у відповідності з метою з якою він був наданий. Якщо орган управління усвідомлює, що у нього є розсуд, але застосовує його не відповідно до передбаченої при його наданні мети то ми повинні констатувати неналежність застосування розсуду. Суб'єкт розсуду не повине враховувати міркування, що не мають відношення до справи. При цьому слід брати до уваги певні обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Важливою є також правильна оцінка пріоритетності обставин по відношенню один до одного. За недотримання вище зазначених умов можна говорити про наявність так званого неправильного застосування розсуду. Ця помилка також робить адміністративний акт неправомірним і може привести до його відміни. Розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах (критерій встановленості меж розсуду). Адміністративний акт є також неправомірним, якщо орган управління перевищує передбачені законом межі розсуду. Встановлення критерії належності розсуду має призвести до забезпечення послідовності правозастосовчої практики. Реалізація розсуду відповідними юрисдикційними органами в процесі вирішення податкових спорів є на сьогоднішній день чи не найбільш конфліктним аспектом податкового правозастосування.

Відмічається, що судово-юрисдикційні процедури із вирішення податкових спорів у Німеччині та Україні суттєво відрізняються. Так, адміністративні акти, видані за загальною адміністративною процедурою,

розглядаються в Німеччині в судах загальної адміністративної юрисдикції в трьох інстанціях: Адміністративному суді, Вищому адміністративному суді, Федеральному адміністративному суді. Адміністративні акти податкових органів розглядаються в окремих судах фінансової підсудності, і тільки в двох інстанціях - Фінансовому суді та Федеральному фінансовому суді. При цьому судочинство у фінансових справах дуже схоже на адміністративне судочинство, вони практично ідентичні. У свою чергу в Україні як адміністративні, так і податкові спори вирішують судами адміністративної юрисдикції (відсутня спеціалізація, як у Німеччині). У зв'язку із цим доцільним було б запровадження спеціалізованих (фаховоорієнтованих) фінансових судів в Україні.

На сьогоднішній день існує об'єктивна необхідність узгодження процедурних аспектів, зокрема строків, податкового законодавства та законодавства, що регламентує порядок реалізації адміністративного судочинства. При цьому тенденції, що спостерігаються в національній правовій системі України, щодо відмови від спеціалізації (поділу на палати) у Касаційному адміністративному суді у складі Верховного Суду також не можна назвати послідовними. В даному випадку Україні потрібно було б звернути увагу на досвід Німеччини, яка навпаки, йде шляхом поглиблення спеціалізації. Крім цього прийняття окремого нормативно-правового акту по адміністративним процедурам потребуватиме узгодження із податковим законодавством України, в аспекті формування єдиних загальних (для адміністративних та податкових процедур) вихідних основ регулювання процедурної діяльності.

**Ключові слова:** процедура, податкова процедура, адміністративний акт, податкове повідомлення-рішення, податковий спір, адміністративне оскарження.

### Список публікацій здобувача:

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

1. Пуделька Й. Дополнительные положения к административным актам. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія: Право. 2016. № 2. С 131–139.

2. Пуделька Й. Адміністративний розсуд: поняття та розмежування із судовим розсудом. Порівняльно-аналітичне право. 2016. № 6. С. 197–199.

3. Pudelka J. Die Unwirksamkeit von für öffentliche Dienstleistungen. Проблеми законності. 2017. Вип. 136. С. 153–160.

4. Pudelka J. Öffentlich-rechtliche Verträge als Grundlage der Entstehung, Änderung und Beendigung von Rechtsverhältnissen unter Berücksichtigung des Steuerrechts. Проблеми законності. 2017. Вип. 139. С. 211–217.

5. Пуделька Й. Дополнительные положения к административным актам в условиях реализации налоговых административных процедур. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 2. Ч. 1. С. 162–168.

6. Пуделька Й. Публично-правовые договоры как основания возникновения, изменения и прекращения правоотношений и их применение в налоговом праве. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 3. Т. 1. С. 193–196.

Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:

7. Пуделька Й. К вопросу допустимости дополнительных положений к административным актам согласно законодательства Федеративной Республики Германии. Правове регулювання суспільних відносин в умовах демократизації Української держави: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 3–4 берез. 2017 р.). Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2017. С. 128–130.

8. Пуделька Й. О публично-правовом договоре как особой форме договора. Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення:

матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Дніпро, 1–2 квіт. 2017 р.). Дніпро: Дніпропетровський гуманітарний університет, 2017. С. 255–257.

9. Пуделька Й. Налоговая процедура как особый вид административной процедуры. Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур): матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 5–6 жовтня. 2018 р.). Харків: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 128–140.