

УДК 342.97

**ПРАВО ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ НА ЗАХИСТ: ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ
В АДМІНІСТРАТИВНОМУ ПОРЯДКУ ЩОДО ПРОТИДІЇ ПРОТИПРАВНИМ
РІШЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ**

**THE TAXPAYERS' RIGHT: THE PROBLEMS OF REALIZATION
IN ADMINISTRATIVELY TO COUNTERACTION
ILLEGAL DECISION OF TAX ORGANS**

Іванцов В.О.,

*кандидат юридичних наук,
старший викладач кафедри адміністративної діяльності ОВС
Харківського національного університету внутрішніх справ*

Масленникова С.А.,

*курсант факультету з підготовки фахівців
для підрозділів міліції громадської безпеки та кримінальної міліції у справах дітей
Харківського національного університету внутрішніх справ*

У статті розглянуто питання, яке стосується проблеми реалізації захисту прав платників податків в адміністративному порядку. Автори розглядають механізми протидії протиправним рішенням податкових органів. У результаті запропоновано власні шляхи вирішення відмічених проблем, що полягають як у встановленні алгоритму застосування вже чинних положень нормативно-правових актів у даній сфері, так і наданні пропозицій щодо внесення змін і доповнень до системи останніх.

Ключові слова: податковий орган, платник податків, адміністративний порядок захисту, скарга, проблеми реалізації.

В статье рассмотрен вопрос, который касается проблемы реализации защиты прав плательщиков налогов административным способом. Авторы рассматривают механизмы противодействия противоправным решениям налоговых органов. В результате предложены собственные пути решения указанных проблем, которые заключаются как в установлении алгоритма применения уже существующих положений нормативно-правовых актов, так и формировании предложений относительно внесении изменений в систему последних.

Ключевые слова: налоговый орган, плательщик налогов, административный способ защиты, жалоба, проблемы реализации.

The paper considers the question that relates to problems of implementation of protection taxpayers rights administratively. Authors disclose mechanisms to counter the illegal decisions of the tax authorities. As a result authors offer their own ways decisions of the noted problems, maintenance of which consists in a grant as a legal estimation of validity of situation decision of concrete problems leaning on operating positions normatively legal acts, and suggestions in relation to bringing of row of changes and additions in positions of its acts..

Key words: tax authority, the taxpayer, an administrative way of protection, complaint, problems of realization.

Постановка проблеми. Розбудова правових відносин щодо адміністрування податків не можлива без усунення застарілих традицій тиску на бізнес та спрямування податкової політики на партнерську взаємодію між наділеним державно-владними повноваженнями податковим органом (контролюючим органом)¹ і платниками податків. Реалізація останнього нерозривно пов'язана зі встановленням гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків, у тому числі щодо захисту від незаконних рішень контролюючих органів. Запровадження механізму захисту платниками податків своїх прав має бути спрямоване на відвернення свідомого порушення закону, а також превенцію помилок внаслідок недостатньої кваліфікації податківців.

За даними Єдиного державного реєстру судових рішень за 8 місяців 2013 р. судами було винесено 105300 рішень про скасування податкових повідомлень-рішень. У той час як дефіцит держбюджету за аналогічний період становить 34,75 мільярди гривень. Тож не є дивним те, що податкові органи під час проведення перевірки донараховують податкові зобов'язання [1], що, вочевидь, не завжди відповідає положенням чинного законодавства.

На ліквідацію проявів корупції і забезпечення охорони прав платників податків діють різноманітні способи захисту. Серед них традиційними вважаються адміністративний і судовий (ст. 57 Податкового кодексу України (ПК України) [2]) [3, с. 146]. Враховуючи обмежений характер запропонованої роботи та, навпаки, доволі широкий предмет дослідження, зупинимось лише на характеристичні і проблемних аспектах реалізації першого із зазначених нами способів – адміністративного порядку захисту платників податків щодо протидії протиправним рішенням податкових органів.

Необхідно зазначити, що на виявлення проблемних місць у роботі податківців органами державної податкової служби ще в 1996 р. в їх складі створено структурні підрозділи апеляцій, де кожному платнику податків надавалася можливість перевірити правильність рішення про застосування до нього фінансових санкцій та рішення щодо примусового стягнення не внесених вчасно податків і неподаткових платежів [4]. Водночас попри багаторазові спроби врегулювати податкове законодавство в Україні, адміністративний порядок захисту прав платників податків чітко не був реалізований.

Виходячи з викладеного, дослідження спрямоване на лібералізацію податкової політики, що має у перспективі сприяти збільшенню надходжень до

державного бюджету, потребує належної правової регламентації механізму захисту платниками податків своїх прав в адміністративному порядку, який, на жаль, містить низку недоліків, що й обумовило вибір теми запропонованого дослідження.

Стан дослідження. Регулюванню механізму оскарження рішень органів державної влади в адміністративному порядку в Україні присвятили свої праці О.О. Бандурка, А.І. Берлач, Р.О. Гаврилюк, Я.В. Греца, І.О. Грибок, Л.М. Касьяненко, В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, О.А. Куций, Т.Є. Кушнар'ова, Т.О. Мацелик, А.А. Нечай, Ю.В. Оніщик, М.О. Перепелиця, Т.О. Проценко, О.П. Рябченко, О.В. Солдатенко, В.К. Шкарупа та інші.

Значний внесок у розв'язання проблеми оскарження рішень саме податкових органів зробили Л.В. Трофімова, Є.А. Усенко, Н.П. Каменська, В.А. Пригоцький та інші автори. Окремо маємо підкреслити, що в 2012 р. С.В. Зицик було захищено кандидатську дисертацію на тему «Правове регулювання оскаржень рішень органів ДПС в адміністративному порядку» [5]. Водночас, незважаючи на доволі незначний проміжок часу, що минув із моменту написання даної роботи, деякі з її положень втратили актуальність у зв'язку зі втратою чинності низкою відомчих нормативно-правових актів, що регламентують питання, пов'язані із процедурою оскарження рішень податкових органів (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 23 грудня 2010 р. № 1001), що, знову ж таки, обумовлює актуальність обраної нами теми дослідження.

Отже, **мета даної статті** полягає у встановленні конкретних проблем реалізації права платників на захист в адміністративному порядку та наданні пропозицій щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу. Наразі правові аспекти реалізації права платників податків на оскарження рішень контролюючих органів та його конкретної процедури знайшли своє відображення у ПК України (ст. 56-58) і Положенні про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 19 листопада 2012 р. № 1203 (Положення) [6].

Не вдаючись до детального викладу загальної процедури оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку, зупинимось саме на конкретних проблемах реалізації останнього щодо протидії протиправним рішенням податкових органів.

¹ У зв'язку із прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 4 липня 2013 р. № 404-VII у Податковому кодексі України слова «податковий орган» у всіх відмінках і числах замінено словами «контролюючий орган». Тож у межах даної статті ми будемо використовувати терміни «податковий орган» та «контролюючий орган» як тотожні.

Правове поле податкового законодавства чітко визначило порядок подання скарги до податкового органу. За загальним правилом, згідно з п. 56.2 ст. 56 ПК України, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення. Щодо повторного подання скарги, то для висвітлення проблемних аспектів реалізації відповідної процедури розглянемо її ситуативно наступним чином.

Податковий орган районного рівня виніс за результатами проведення перевірки рішення № 1. Платник податків звернувся до контролюючого органу вищого рівня – регіонального рівня (управління доходів і зборів в області) зі скаргою на рішення № 1. Його скаргу було розглянуто і винесено за нею рішення № 1/обл. – рішення, де частково задовольняється скарга платника податків. Після чого рішення № 1/обл. надсилається до податкового органу районного рівня, де останній на підставі рішення № 1/обл. приймає рішення № 2. Не погодившись із рішенням контролюючого органу вищого рівня (регіонального), платник податків оскаржує рішення № 1/обл. до вищого контролюючого органу – центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну податкову й митну політику, та рішення № 2 до органу регіонального рівня. Проте за існуючою практикою [7], орган вищого рівня (управління доходів і зборів в області) не розглядає скаргу на рішення № 2, посилаючись на п. 6 Положення, так як «не розглядаються повторні звернення до одного й того ж органу державної податкової служби від однієї і тієї ж особи з одного й того є питання, якщо перше вирішено по суті». На нашу думку, для правильного тлумачення зазначеної ситуації необхідно виходити з того, що в такому випадку платник податків оскаржує не рішення № 1, а рішення з розгляду скарги № 2 (має інший номер та дату прийняття). Виникає питання: яким змінам підлягло рішення №1/обл., коли було прийнято рішення № 2 контролюючим органом районного рівня? Адже приймаючи на підставі рішення №1/обл., контролюючий орган районного рівня може внести свої корективи на власний розсуд.

Виходячи з цього, платник податків має на меті захистити свої права за третьою спробою, проте його оскарження не просто не задовольняють, а навіть не розглядають. Виходить, що різні питання піднімалися у двох скаргах, адже згідно з п. 14 Положення «зменшена або збільшена сума грошового зобов'язання (податкового боргу) може бути оскаржена платником податків у порядку і строки, визначені цим Положенням», тобто часткове задоволення підлягає подальшому оскарженню.

Таким чином, платник податків в описаному нами випадку має подати три скарги: на рішення № 1, на

рішення №1/обл., на рішення № 2. Навіть якщо платник податків продовжує оскаржувати рішення № 1/обл., то виходить, що чинним продовжує бути рішення № 2, у зв'язку з чим настають правові наслідки, передбачені ст. 58, 59 та главою 9 ПК України.

Цікава колізія у процедурі подання скарги в адміністративному порядку постає зі змісту норм п. 9.2 та 9.3 «Подання повторної скарги» Положення. Так, згідно з п. 9.2 Положення платник податків може як надавати до скарги засвідчені копії документів, розрахунки й докази, так може і не надавати їх для розгляду. Попри це у п. 9.3 сказано, що за ненадання матеріалів, визначених п. 9.2, контролюючий орган, який розглядає відповідну скаргу, витребує документи з платника податків, як ми можемо лише припустити на власний розсуд. Разом із тим у п. 56.3 ст. 56 ПК України зазначається, що «скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати з урахуванням вимог п. 44.6 ст. 44 цього Кодексу) ...» (виділено мною – С. А.), тобто надання документів є правом, а не обов'язком платника податків. Існування відповідної колізії негативно позначається на реалізації платниками податків права на оскарження рішень податкових органів. Наприклад, контролюючі органи можуть використати положення відповідного наказу з метою збільшення терміну розгляду конкретної скарги. З іншого боку, незрозуміло, на яких підставах платник податків змушений надавати докази податковому органу, адже обов'язок доказування в такому випадку покладається на контролюючий орган (п. 56.4 ст. 56 ПК України). Тому витребування документів податковим органом, враховуючи, що оскаржується конкретне рішення податкового органу нижчого рівня, може мати місце, як уявляється, лише з метою захисту (обґрунтування позиції) платника податків, що в умовах сьогодення виглядає, м'яко кажучи, фантастикою.

Наступне проблемне питання протидії незаконним рішенням податкових органів постає з того, що не всі положення нормативно-правових актів, які регулюють порядок оскарження рішень контролюючих органів, а саме термін подання скарг, співпадають у часі. Так, згідно з п. 56.3 ст. 56. ПК України «скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується». Натомість у ст. 17 Закону України «Про звернення громадян» [8], яка регламентує термін подання будь-якого звернення громадян, у тому числі скарги до державного органу, зазначено: «Скарга на рішення, що оскаржувалось, може бути подана до органу або посадовій особі вищого рівня протягом одного року з моменту його прийняття, але не пізніше одного місяця з часу ознайомлення громадянина з прийнятим рішенням».

Закон України «Про звернення громадян» носить спільний характер для всіх видів звернень громадян,

а значить, його положення повинні застосовуватись для розгляду всіх скарг, які подаються до державних органів, що, крім того, прямо постає зі змісту Положення (п. 1, 14). Отже, чинною є колізія, відповідно до якої платників податків обмежують у реалізації їх права на захист, передбачивши в ПК України строк набагато менший, ніж передбачено Законом України «Про звернення громадян».

Із метою належного забезпечення права платників податків на захист щодо строків подання скарги вважаємо за необхідне керуватися положеннями Закону «Про звернення громадян», які мають знайти своє відображення в Податковому кодексі України.

Ще одним практичним казусом реалізації адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів є застосування п. 14 Положення. Відповідно до змісту останнього «у разі, коли норми Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків».

Аналізуючи застосування даної норми, можна дійти висновку, що адміністративний спосіб захисту передбачає розгляд скарги самими контролюючими органами, і вони, помітивши відповідну суперечність, мають можливість «приховати відповідний факт», на підтвердження чому можемо навести рішення судів, які після незадоволення податковими органами скарг, поданих в адміністративному порядку, повністю підтримують правову позицію платника податків (наприклад, постанова Львівського окружного адміністративного суду від 12 листопада 2013 р. № 813/7654/13-а [9]). Тому зміст п. 14 Положення, на жаль, можна визнати, м'яко кажучи, неефективним у межах реалізації адміністративного способу оскарження рішень податкових органів, так як його втілення в дію часто зводиться нанівець.

Із метою виправлення відповідної ситуації вважаємо за необхідне проводити службові розслідування за фактами незаконних рішень підрозділів апеляції контролюючих органів та притягати до дисциплінарної відповідальності осіб, винних у неправильному порядку застосування норм податкового законодавства під час оскарження рішень податкових органів платниками податків в адміністративному порядку.

В якості наступного проблемного аспекту реалізації права платників податків на захист в адміністративному порядку щодо протидії протиправним рішенням податкових органів необхідно звернути увагу на те, що ПК України визначає термін, протягом якого податкові органи мають розглянути скаргу платника податків і винести рішення про її задоволення – 20 календарних днів. При цьому керівник, уповноважена посадова особа податкового органу має право прийняти рішення про продовження термінів розгляду скарги платника податків до 60 кален-

дарних днів, про що письмово повідомляє платника податків (п. 56.8, 56.9 ст. 56 ПК України). За звернення до положень зазначеної норми невимушено виникає питання: що може слугувати підставою для збільшення контролюючим органом терміну розгляду скарги в адміністративному порядку?

Із практики застосування відповідних положень постає, що варіантів розуміння його змісту представниками контролюючих органів доволі багато, а саме: велика кількість оскаржень, які податковий орган не встигає розглянути; виникнення суперечностей під час прийняття повідомлення-рішення; складність винесення повідомлення-рішення; відсутність доданих до скарги документів; нагальність додаткової перевірки; потреба надання документів від інших установ, організацій, що необхідні для розгляду скарги; заперечення методології акту перевірки (процесу проведення ревизором перевірки). Як бачимо, підстав може бути дуже багато, адже визнання тих чи інших обставин підставою для продовження строків розгляду скарги платника податків в адміністративному порядку залежить від їх суб'єктивної оцінки уповноваженої посадової особи контролюючого органу. Більше того, закон не передбачає обов'язку для обґрунтування відповідної позиції контролюючим органом. Такий стан справ негативно позначається на можливостях оперативного розгляду скарг платників податків, адже наразі де-факто термін розгляду будь-якої скарги платника податків, поданої в адміністративному порядку, може бути продовжено.

Отже, на нашу думку, необхідно чітко передбачити перелік конкретних підстав для продовження строків розгляду скарги контролюючим органом та зобов'язати останнього у письмовому повідомленні чітко обґрунтовувати власну позицію. Тому для вирішення окресленої проблеми пропонуємо наступне:

– в абз. 1 п. 56.9 ст. 56 ПК України слово «рішення» замінити словами «мотивоване рішення» та після слів «60 календарних днів» перед словами «та письмово повідомити» доповнити словами «згідно з підставами, встановленими цим Кодексом»;

– п. 56.9 ст. 56 ПК України доповнити абзацом наступного змісту: «Рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк може бути прийняте виключно з наступних підстав: необхідність проведення позапланової документальної перевірки згідно з п. 78.1.5 ст. 78 цього Кодексу; потреба надання документів від інших установ, організацій, що необхідні для розгляду скарги; проведення службового розслідування за фактом порушення законодавства під час проведення перевірки чи прийняття рішення».

Висновки. Таким чином, нами було встановлено низку проблем реалізації права платників податків на захист в адміністративному порядку щодо протидії протиправним рішенням контролюючих органів, зокрема наступних: залишення без розгляду скарги платника податків на рішення контролюючого органу, що прийнято ним на підставі прийняття рішення контролюючим органом вищого рівня за попередньою скаргою платника податків; невідповідність

змісту п. 9.3 Положення та п. 56.3 ст. 56 ПК України щодо порядку подання платником податків документів під час розгляду скарги контролюючим органом; встановлення різних строків щодо оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку згідно з ПК України (п. 56.3 ст. 56) та Законом України «Про звернення громадян» (ст. 17); п. 14 Положення необхідно визнати таким, що не знаходить ефективної реалізації в діяльності контролюючих органів під час оскарження рішень податкових органів; чинне законодавство не містить конкретного переліку підстав та обов'язку обґрунтування власної позиції уповноваженої посадової особи контролюю-

чого органу для продовження строків розгляду скарг.

У свою чергу викладені нами правові позиції в разі їх реалізації у практичній діяльності податкових органів та запропоновані зміни до законодавства, в разі їх прийняття, усунуть ряд протиріч у реалізації права на захист платників податків в адміністративному порядку, що, відповідно, забезпечить належну протидію незаконним рішенням податкових органів.

Наприкінці відзначимо, що в межах однієї статті неможливо повністю розкрити поставлене питання, окреслені нами проблеми мають переважно вибірко-вий характер, що змушує продовжувати наукові пошуки в цьому напрямі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Коли в податковому спорі народжується істина? // Офіційний сайт аудиторсько-консалтингової Корпорації «Глобал Консалтинг». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gs.ua/uk/novini-biznesu/koli-v-podatkovomu-spori-narodzhuetsya-istina/>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13-14, 15-16, 17. – С. 556. – Ст. 112.
3. Податкове право : навч. посібник / Н.Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
4. Косаняк В. Вдосконалення правових гарантій прав платників податків / В. Косаняк // Юриспруденція on-line. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawyer.org.ua/?w=r&i=20&d=290>.
5. Зицик С.Г. Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / С.Г. Зицик. – Ірпінь, 2012. – 204 с.
6. Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : наказ Міністерства фінансів України від 19.11.2012 р. № 1203 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 98. – Ст. 3981.
7. Цебак І. Особливості адміністративного оскарження рішень податкових органів / І Цебак // Юридичні послуги у Львові. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.juryst.lviv.ua/articles/category/3/message/10/>.
8. Про звернення громадян : Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.
9. Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 12 листопада 2013 р. № 813/7654/13-а // Єдиний державний реєстр судових рішень. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35400303>.