

УДК [342.565.4:35.073.6](477)

О. М. Нечитайло

**ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНИХ СПРАВ, ЩО ВИНИКАЮТЬ
З ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН**

Визначено поняття та з'ясовано зміст адміністративних справ, що виникають з податкових відносин.

Сформулировано поняття і охарактеризовано содержание адміністративних дел, которые возникают в сфере налоговых отношений.

The notion is formulated and the content of administrative cases that appear in the sphere of tax relations is characterized.

Відповідно до Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) [1] завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень шляхом розгляду та вирішення адміністративними судами публічно-правових спорів у регламентованому законом порядку.

Як свідчить судова практика, одними з найпоширеніших публічно-правових спорів, що розглядаються адміністративними судами, є спори, що виникають з податкових відносин, де однією зі сторін є податкові органи як суб'єкт владних повноважень. Непоодинокими є випадки подання адміністративних позовів з боку платників податків щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів.

У зв'язку із нетривалою дією КАС України існуючі на даний час наукові розробки вчених-адміністративістів В. Б. Авер'янова, І. Б. Коліушка, Р. О. Куйбіди, О. В. Кузьменко, В. С. Стефанюка, В. І. Шишкіна в основному спрямовані на визначення загальної концепції адміністративної юстиції в Україні, окреслення її функцій та визначення принципів адміністративного судочинства, тоді як дослідженню змісту публічно-правових спорів, зокрема і спорів, що виникають з податкових відносин, увага не приділялась.

Отже, метою даної статті є визначення поняття та з'ясування змісту адміністративних справ, що виникають з податкових відносин.

Згідно зі ст. 3 КАС України, справа адміністративної юрисдикції – переданий на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір, у якому хоча б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, у тому числі на виконання делегованих повноважень.

Як роз'яснено в інформаційному листі Верховного Суду України від 26 грудня 2005 р. [2], справою адміністративної юрисдикції може бути переданий на вирішення адміністративного суду спір, який виник між двома (кількома) конкретними суб'єктами суспільства стосовно їхніх прав та обов'язків у конкретних правових відносинах, у яких хоча б один суб'єкт законодавчо уповноважений владно керувати поведінкою іншого (інших) суб'єктів, а ці суб'єкти, відповідно, зобов'язані виконувати вимоги та приписи такого владного суб'єкта. У випадку, якщо суб'єкт (у тому числі орган державної влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа) у спірних правовідносинах не здійснює вказані владні управлінські

функції щодо іншого суб'єкта, який є учасником спору, такий спір не має встановлених нормами КАС України ознак справи адміністративної юрисдикції і, відповідно, не повинен вирішуватись адміністративним судом.

Виходячи з того, що спір, підвідомчий адміністративному суду, виникає виключно із правовідносин за участю суб'єкта владних повноважень, який здійснює владні управлінські функції, серед справ, розгляд яких, відповідно до ст. 1, 4, 17 КАС України, має здійснюватись у порядку адміністративного судочинства, можна виділити спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень, зокрема податкових органів, щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності, які виникають з податкових правовідносин.

До основних ознак, які характеризують адміністративні справи, що виникають з податкових відносин, можна віднести:

- 1) публічно-правовий спір, який виникає саме з податкових відносин;
- 2) особи, які беруть участь у справі;
- 3) адміністративний суд, до компетенції якого віднесено розгляд адміністративних справ, що виникають з податкових відносин.

Для характеристики адміністративних справ, що виникають з податкових відносин, ключовим поняттям є податкові відносини. Отже, необхідно визначити поняття, зміст та особливості цих правовідносин.

Податкові правовідносини є особливим видом суспільних відносин – фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державне розпорядження, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права й обов'язки суб'єктів, заходи, що гарантують виконання вимог правової норми. Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові, у яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне положення суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому податковий орган, виступаючи від імені держави, наділений певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується тільки ступінь владного характеру в них.

Податкові відносини виникають у процесі формування дохідної частини бюджетної системи країни, вони пов'язані з

рухом грошових коштів від платників податків та зборів до бюджетів відповідного рівня та державних цільових фондів у формі податків та зборів.

Відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» [3] під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками в порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування.

Державні цільові фонди – це фонди, які створені відповідно до законів України і формуються за рахунок визначених законами України податків і зборів (обов'язкових платежів) юридичних осіб, незалежно від форм власності, та фізичних осіб.

Державні цільові фонди включаються до Державного бюджету України, крім Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, Пенсійного фонду України. Відрахування та збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України зараховуються на окремі рахунки відповідних бюджетів та використовуються виключно на фінансування дорожнього господарства України в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування.

Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування.

Платник податків не має права за своїм розсудом розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до бюджету чи позабюджетного цільового фонду. У цьому обов'язку втілений публічний інтерес усіх членів суспільства, що визначає і законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примус при забезпеченні цього обов'язку, односторонній характер податкових обов'язків.

Таким чином, податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини існують лише після оформлення їх у відповідну правову форму.

Визначення сутності податкових правовідносин пов'язане з аналізом таких категорій: об'єкт правовідносин, суб'єкт правовідносин та зміст правовідносин.

У цілому об'єктом регулювання в податкових правовідносинах виступають кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні – це гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок. При цьому важливо розмежовувати об'єкт податкових правовідносин і об'єкт оподаткування.

Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків.

Суб'єкти податкових правовідносин мають правосуб'єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права й обов'язки.

Як суб'єктів можна виділити дві групи учасників податкових правовідносин: податкові органи та платники податків.

Деякі вчені до суб'єктів податкових відносин включають також і кредитно-фінансові установи, через які здійснюються платежі з перерахування податків до бюджетів відповідних рівнів.

Податкові органи розглядаються в широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні до їх складу входять Державна податкова служба України, у тому числі податкова міліція, органи Державного казначейства та Державної митної служби України, які забезпечують фінансовий контроль за справлянням податків як безпосередньо, так і опосередковано під час здійснення основної діяльності (наприклад, при справлянні мита та непрямих податків під час здійснення експортно-імпортних операцій). У вузькому розумінні податкові органи обмежуються виключно податковими адміністраціями й інспекціями, а також відповідними підрозділами податкової міліції. Їх повноваження визначені законами України «Про систему оподаткування», «Про державну податкову службу України», указами Президента України, чинними податковими законами, а також актами Державної податкової служби України.

Платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів є юридичні та фізичні особи, на яких згідно з чинним законодавством в Україні покладено обов'язки сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Платник податку несе юридичну відповідальність за сплату податку або безпосередньо його сплачує. Податок сплачується за рахунок власних коштів суб'єкта оподаткування, тобто податок має скорочувати

доходи платника податку. У деяких випадках між державою та платником перебуває уповноважена особа (податковий агент), яка відраховує податок, перераховує його до бюджету та несе за це відповідальність.

Зміст податкових правовідносин характеризують права й обов'язки їх суб'єктів. Податковими правами й обов'язками обмежуються можливості й межі активності суб'єктів правовідносин. Права й обов'язки суб'єктів залежать від типу правовідносин, особливостей механізму регулювання. Велика частина податкових правовідносин – це регулятивні правовідносини, завдяки яким закріплюються і розвиваються фінансові відносини за участю держави. Але при фінансово-правовому регулюванні необхідно використовувати й методи державного примусу.

Відповідно до наказу ДПА України «Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями» від 11 грудня 1996 р. № 29 [4], кожна особа має право оскаржити рішення органів державної податкової служби, якщо вони обмежують її права, установлені законами України, в адміністративному або в судовому порядку.

Це Положення, розроблене на підставі норм, передбачених законами України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», «Про державну податкову службу в Україні», «Про звернення громадян», Кодексом України про адміністративні правопорушення та іншими законодавчими актами України, визначає порядок подання та розгляду органами державної податкової служби скарг платників податків при оскарженні ними в адміністративному порядку:

1) податкових повідомлень, податкових повідомлень-рішень (податкові повідомлення) про визначення сум податкових зобов'язань, штрафних (фінансових) санкцій та податкових вимог щодо податкового боргу;

2) рішень про:

– заборону здійснення операцій із заставленими активами платника податків (припис);

– розподіл суми податкових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають унаслідок реорганізації;

– погашення податкових зобов'язань, забезпечених податковою заставою, до проведення реорганізації;

– установалення солідарної відповідальності за сплату податкових зобов'язань платника податку, що реорганізовується;

– поширення права податкової застави на всі активи платника податків, що створюється шляхом об'єднання інших платників податків;

- продаж активів, що перебувають у податковій заставі;
 - самостійне визначення органами державної податкової служби складу активів, що підлягають продажу (акт опису);
 - арешт активів;
 - дострокове розірвання договорів про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань за ініціативою органу державної податкової служби;
 - подання платником податків нової податкової декларації з виправленими показниками;
 - застосування штрафних (фінансових) санкцій;
- 3) постанов у справі про адміністративне правопорушення.

Не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків у податковій декларації (розрахунку). У разі коли в майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (розрахунку), такий платник податків зобов'язаний подати нову податкову декларацію, що містить виправлені показники.

Якщо орган державної податкової служби нараховує фізичній особі – платнику податку податкове зобов'язання, не пов'язане із здійсненням цієї фізичною особою – платником податку підприємницької діяльності, з використанням непрямих методів і фізична особа – платник податку не погоджується з таким нарахуванням, спір вирішується виключно судом за поданням органу державної податкової служби.

З урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити в суді рішення органу державної податкової служби про нарахування податкового зобов'язання в будь-який момент після отримання відповідного податкового повідомлення. У цьому випадку зазначене рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню. Платник податків зобов'язаний письмово повідомляти орган державної податкової служби про кожний випадок судового оскарження його рішень.

Платник податку також повинен повідомити про подання чи не подання позовної заяви до суду про визнання недійсним податкового повідомлення або іншого рішення органу державної податкової служби, оскарження до суду постанови у справі про адміністративне правопорушення, наявність постанови про порушення кримінальної справи.

Рішення Державної податкової адміністрації України, прийняте за розглядом скарги (заяви) платника податків, не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.

Згідно зі ст. 47 КАС України, особами, які беруть участь у справі, зокрема, у адміністративних справах, що виникають з податкових відносин, є сторони – позивач і відповідач.

Позивачем, відповідно до ст. 3 КАС України, визнається особа, на захист прав, свобод та інтересів якої подано адміністративний позов до адміністративного суду, а також суб'єкт владних повноважень, на виконання повноважень якого подана позовна заява до адміністративного суду. Позивачем в адміністративній справі можуть бути громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, підприємства, установи, організації (юридичні особи), суб'єкти владних повноважень (ч. 2 ст. 50 КАС України).

У податковому законодавстві для узагальнення фізичних та юридичних осіб використовується термін «платники податків», під яким розуміють юридичних осіб, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичних осіб, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції.

Щодо позивача в особі суб'єкта владних повноважень, зокрема органів державної податкової служби, можна сказати наступне. Розгляд справ, де позивачем є орган державної податкової служби, відноситься до компетенції господарського суду. Адже, згідно з ч. 1 ст. 17 КАС України, відповідачами лише за адміністративним позовом суб'єкта владних повноважень можуть бути громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, їх об'єднання, юридичні особи, які не є суб'єктами владних повноважень, у таких випадках: при розгляді справ про тимчасову заборону (зупинення) окремих видів або всієї діяльності об'єднання громадян; про примусовий розпуск (ліквідацію) об'єднання громадян; про примусове видворення іноземця чи особи без громадянства з України; про обмеження щодо реалізації права на мирні зібрання (збори, мітинги, походи, демонстрації тощо); в інших випадках.

Відповідно до ст. 3 КАС України, відповідач – це суб'єкт владних повноважень, а у випадках, передбачених законом, й інші особи, до яких звернена вимога позивача. Відповідачем у адміністративних справах, що виникають з податкових відносин, відповідно до ч. 3 ст. 50 КАС України, є суб'єкт владних повноважень в особі податкових органів. Відповідно до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [5] податковий орган – орган державної податкової служби України; митний орган – орган Державної митної служби України.

Законодавець використовує також термін «контролюючий орган» – державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Контролюючими органами є:

1) митні органи – стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України;

2) органи Пенсійного фонду України – стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

3) органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в межах компетенції цих органів, встановленої законом.

4) податкові органи – стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім податків і зборів, які стягуються митними органами та органами фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Розгляд адміністративних справ, що виникають з податкових відносин, належить до компетенції адміністративних судів, які утворюють відносно самостійну, спеціалізовану гілку судової влади.

Зокрема, компетенція адміністративних судів поширюється на спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень в особі органів державної податкової служби щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності.

Система адміністративних судів складається з:

1) Верховного Суду України (Судова палата в адміністративних справах);

2) Вищого адміністративного суду, який, у свою чергу, містить у собі 5 палат: судова палата з розгляду справ із звернень громадян; судова палата з розгляду справ із звернень юридичних осіб; судова палата з розгляду справ, пов'язаних зі спорами щодо проходження державної служби; судова палата з розгляду справ, що виникають з податкових відносин; судова палата з розгляду справ, пов'язаних з виборчим процесом чи процесом референдуму та справ за зверненнями суб'єкта владних повноважень;

- 3) Апеляційного адміністративного суду;
- 4) місцевих адміністративних судів (місцевих загальних судів як адміністративних судів та окружних адміністративних судів).

Таким чином, адміністративні справи, що виникають з податкових відносин, – це передані на вирішення адміністративного суду публічно-правові спори, що виникають з податкових відносин, у яких однією зі сторін є контролюючі органи (митні органи, органи Пенсійного фонду України, органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, податкові органи), які здійснюють владні управлінські функції на основі законодавства у сфері здійснення контролю за додержанням податкового законодавства та процесі руху грошових коштів до бюджетів відповідного рівня та державних цільових фондів податків та зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (податки, інші платежі).

Список літератури: 1. Кодекс адміністративного судочинства України : станом на 5 верес. 2007 р. – Х. : Одіссей, 2007. – 160 с. 2. Інформаційний лист Верховного Суду України від 26 груд. 2005 р. № 3.2-2005 // Вісник господарського судочинства. – 2006. – № 2. 3. Про систему оподаткування : закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. 4. Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями [Електронний ресурс] : наказ ДПА України від 11 груд. 1996 р. № 29 // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0723-96>. 5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21 груд. 2000 р. № 2181-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. 6. Комзюк А. Т. Адміністративний процес України : навч. посіб. / А. Т. Комзюк, В. М. Бевзенко, Р. С. Мельник. – К. : Прецедент, 2007. – 613 с. 7. Бечко П. К. Основи оподаткування : навч. посіб. / П. К. Бечко, О. А. Захарчук. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 168 с.

Надійшла до редколегії 09.09.2010