

ПРАВОВІ ОСОБЛИВОСТІ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ

Лата Н.Ф.,

к.ю.н., доцент кафедри комерційного права

Київський національний торговельно-економічний університет

В статті досліджуються особливості реалізації права платників податків на оскарження податкових повідомлень-рішень. Аналізуються критерії, за якими платник податку обирає найбільш прийнятний для нього порядок оскарження в Україні; можливість одночасного оскарження в судовому і адміністративному порядку; роль строків в адміністративному та судовому оскарженні та наслідки їх пропуску.

Ключові слова: платник податку, податковий орган, контролюючий орган, податкова перевірка, акт перевірки, суб'єкт господарювання, податкове повідомлення-рішення, грошове зобов'язання, фінансова відповідальність, фінансова санкція, неузгоджене податкове зобов'язання.

Lata N. F. / ПРАВОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ СУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ УКРАИНЫ / Киевский национальный торгово-экономический университет, Украина

В статье исследуются особенности реализации права плательщиков налогов на обжалование налоговых уведомлений-решений. Анализируются критерии, согласно которым плательщик налога выбирает наиболее приемлемый для него порядок обжалования в Украине; возможность одновременного обжалования в судебном и административном порядке; роль сроков в административном и судебном обжаловании и последствия их пропуска.

Ключевые слова: плательщик налога, налоговый орган, контролирующий орган, налоговая проверка, акт проверки, субъект хозяйствования, налоговое уведомление-решение, денежное обязательство, финансовая ответственность, финансовая санкция, несогласованное налоговое обязательство.

Lata N. F. / LEGAL PECULIARITIES OF JUDICIAL APPEAL OF UKRAINIAN TAX STATE'S DECISIONS / Kyiv National Trade and Economic University, Ukraine

This article is dedicated to the peculiarities of realization of the taxpayer's right to appeal of tax report-decision. Also the article is analyzed the order and terms of adopting of tax report-decision after tax audit, the order of taking exception against the certificate of the tax audit. The order of bringing to financial responsibility, grounds of financial responsibility and weaknesses in bringing to financial responsibility are dedicated. This article is analyzed legal particularities applying of a sanction; is defined taxpayer's bill of debt definitions.

Analyzing of tax legislation represents deficiency circumstance which increases or mitigates liability applying of a sanction. Bringing to financial responsibility is carried out without taking into account the blame, circumstance of breach of a law, their causes and convents.

Criteria according the taxpayer chooses the most acceptable to him order of appeal in Ukraine are analyzed; possibility of simultaneous appeal is in the judicial and administrative order; role of terms in an administrative and judicial appeal and consequence of their admission are analyzed. According the article when judicial or administrative appeal is finished, a bill of debt is agreed and must be paid to budget during ten days by taxpayer. After this term an unpaid tax shall be interpreted as tax payable.

Key words: taxpayer, tax state, control state, tax audit, certificate of the tax audit, enterprise entity, tax report-decision, bill of debt, financial responsibility, financial approval, unagreed a tax obligation, tax payable.

Суб'єкти господарювання на даний момент мають можливість спостерігати почастішання планових та позапланових податкових перевірок. Згідно даних сайту Міністерства фінансів України [1] наявний дефіцит державного бюджету України, а саме тому діяльність податкових органів (Державної фіскальної служби України) перш за все спрямована на повне та своєчасне надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. Однією з організаційно-майнових гарантій виконання податкового обов'язку, передбачених діючим податковим законодавством, є податкове повідомлення-рішення, винесення якого є за своєю суттю притягненням до фінансової відповідальності. Так, Д. М. Лук'янець відмічає, що з прийняттям Податкового кодексу України, відбулася значна для юридичної науки подія: фінансова відповідальність з теоретичної конструкції перетворилася на реальний правовий інститут, і хоча вона суттєво відрізняється від того образу фінансової відповідальності, який створювався науковцями, варто подивитись на неї з позицій суто практичного характеру [2, с. 111].

Як відомо, Податковий кодекс України [3] дозволяє у разі незгоди з винесеним податковим повідомленням-рішенням самостійно обрати платнику податку засіб захисту свого порушеного права, а саме в адміністративному чи судовому порядку оскаржувати винесені податкові повідомлення-рішення. Незважаючи на те, що Податковим кодексом України регламентована процедура оскарження податкових повідомлень-рішень, і на сьогодні залишаються проблеми у застосуванні зазначених норм податкового законодавства, зокрема не визначено порядку застосуван-

ня штрафних санкцій, не існує провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності, у Податковому кодексі України відсутні обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність. Зазначене підтверджує актуальність обраної теми та необхідність дослідження правових особливостей оскарження рішень податкових органів.

Метою статті є дослідження правових особливостей та переваг того чи іншого виду оскарження рішень податкових органів за законодавством України.

Розглянемо порядок винесення податкових повідомлень-рішень та застосування штрафних санкцій. Відповідно до ст. 116 Податкового кодексу України у разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення. Сама ж процедура застосування фінансових санкцій виглядає наступним чином. Відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами Державної фіскальної служби України та платниками податків або їх законними представниками. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

З актом перевірки платника податків мають ознайомити не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки (ст. 86.5. Податкового кодексу України). У разі незгоди платника із викладеним в акті перевірки (довід-

ці), він може подати заперечення на акт (довідку) протягом п'яти робочих днів, в якому зазначає про своє бажання брати участь у розгляді заперечень. Такі заперечення розглядаються органом державної податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання, та платнику податків надсилається відповідь. У разі якщо платник податку виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до акта перевірки, податковий орган зобов'язаний повідомити такого платника податків про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочих дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного органу податкової служби (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником органу державної податкової служби (або його заступником) з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення. В разі виявлення під час перевірки податковим органом порушень чинного податкового законодавства зазначений орган виносить податкове повідомлення-рішення.

Пунктом 14.1.39 ст. 14 Податкового кодексу України встановлено, що грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, рішення про застосування фінансових санкцій, яке за нормами Податкового кодексу України має назву «рішення про визначення грошових зобов'язань», приймається керівником органу податкової служби на підставі акта перевірки, а за наявності заперечень – за результатами розгляду заперечень.

Аналіз вищенаведених норм дає можливість стверджувати, що провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності як такого не існує, тобто фінансова відповідальність реалізується поза процесуальною формою [2, с. 111]. Більше того, у Податковому кодексі України фактично не описано процедури розгляду заперечень платника податків та якими правами користується платник податків у процесі розгляду його заперечень, тобто у платника податків взагалі жодних процесуальних прав немає. Очевидно, що відсутність окремо визначеного провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності обумовлює й відсутність принципів провадження, притаманних іншим видам юридичної відповідальності.

Звернемо увагу на підстави фінансової відповідальності. Конкретні склади правопорушень, які є підставами фінансової відповідальності, викладені у статтях 117-128 Податкового кодексу України. Причому одразу звертає на себе увагу той факт, що всі фінансові санкції у вигляді штрафу є абсолютно визначеними. Розмір штрафів встановлено або у конкретній сумі (статті 117-121, 128), або у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань.

Такий спосіб визначення розміру фінансових санкцій у вигляді штрафу обумовлений відсутністю у Податковому кодексі України обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність. Іншою особливістю правового регулювання підстав фінансової відповідальності є повна відсутність норм, які стосуються визначення традиційних елементів суб'єктивної сторони правопорушення, а саме

вини, мотиву і цілей протиправного діяння. Немає згадки про це і у визначенні поняття «податкове правопорушення», наведеному у ст. 109 Податкового кодексу України, відповідно до якої податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Аналіз вищезазначених норм дозволяє дійти до висновку, що притягнення до фінансової відповідальності здійснюється без урахування вини, обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що призвели до вчинення такого правопорушення. Платника податку за наслідками податкової перевірки притягують до фінансової відповідальності, а вже після цього він має право доводити відсутність вини та обставин вчинення правопорушення у судовому чи адміністративному порядку.

Такий порядок притягнення до фінансової відповідальності суттєво відрізняється від порядку, запровадженому у країнах-сусідів, наприклад, у Грузії адміністративне узгодження відбувається до моменту остаточного накладення штрафних санкцій, а не після, як це передбачено Податковим кодексом України.

Поняття оскарження податкового рішення міститься у ст. 14 Податкового кодексу України, згідно з якою оскарження рішень контролюючих органів є оскарженням платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Податковим кодексом України за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку.

Адміністративна процедура оскарження такого рішення податкових органів передбачена ст. 54 Податкового кодексу України. Відповідно до чинного законодавства адміністративна процедура полягає в оскарженні рішення до податкового органу вищого рівня.

Процедура адміністративного оскарження має свої певні переваги.

Так, перш за все, існує позитивна практика відміни податкових повідомлень-рішень в повному або частковому обсязі.

По-друге, платник податку може використовувати часові переваги – адміністративне оскарження може зайняти від двох місяців до п'яти (з урахуванням поштового обігу та можливості подовжити строк відповіді з 20 до 60 календарних днів). В цьому випадку процедура оскарження зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання скарги до дня закінчення процедури такого оскарження. Протягом зазначеного строку податкові вимоги щодо податку, який оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання вважається неузгодженою, а, отже, згідно п. 14.1.175. Податкового кодексу України, не вважається податковим боргом та не підлягає сплаті.

По-третє, платник податку може використати можливості, передбачені Податковим кодексом України, а саме якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається скаржникові протягом 20-денного строку або строку, продовженого за рішенням керівника податкового органу чи його заступника, а також у випадку ненадіслання платникові повідомлення про продовження строків розгляду, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня наступного за останнім днем зазначених строків.

Незважаючи на наявні задоволені скарги платників податків, наслідки адміністративного оскарження як правило передбачувані – податкова вважає винесені ними податкові повідомлення-рішення законними та не вбачає

підстав для їх скасування. Тому задля винесення законного та обгрунтованого рішення необхідно звертатися до суду, хоча і в даному випадку потрібно пам'ятати, що 90 % рішень виносяться на користь податкових органів.

Варто зауважити, що рішення податкового органу, яке оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню, а також не дозволяється одночасне оскарження у судовому та адміністративному порядку. Якщо платник податків до початку процедури адміністративного оскарження або протягом цієї процедури звертається з відповідним позовом до суду, то податкове повідомлення-рішення не підлягає адміністративному оскарженню, а розпочата процедура адміністративного оскарження припиняється. Таким чином, чинне законодавство надає можливість платнику податку пройти всі процедури оскарження в адміністративному порядку, а потім подати позов до суду, а можна відразу оскаржити податкове повідомлення-рішення до суду.

Наслідки оскарження в адміністративному та судовому порядку є тотожними: при зверненні платника податків до суду з позовом про визнання нечинним рішення податкового органу податкове зобов'язання так само вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

У разі оскарження рішення податкового органу до суду обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків податкового органу до остаточного вирішення справи судом не може ґрунтуватися на такому рішенні, оскільки відсутній узгоджений розмір податкової заборгованості. Це правило не поширюється на випадки, коли таке обвинувачення базується не тільки на рішенні податкового органу, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України.

Для скасування незаконного рішення податкового органу платникові податків необхідно дотриматись всіх вимог щодо оформлення та строків подання таких скарг.

Статтею 56.18 Податкового кодексу України передбачено, що з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 Податкового кодексу України (а саме, 1095 днів з моменту отримання податкового повідомлення-рішення), платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. У разі коли платником податків до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, строк звернення до суду продовжується на строк, що фактично пройшов з дати звернення платника податків зі скаргою до податкового органу до дати отримання (включно) таким платником податків остаточного рішення Державної фіскальної служби України, прийнятого за результатами розгляду скарги.

Таким чином, Податковим кодексом України встановлено, що з дня закінчення процедури адміністративного оскарження грошове зобов'язання вважається узгодженим і підлягає сплаті до бюджету платником податків протягом наступних 10 днів. Після спливу 10-денного строку, якщо грошове зобов'язання не було сплачено, воно вважається податковим боргом і на його суму нараховується пеня. Податковий борг може бути стягнутий податковим органом в примусовому порядку. Платник податків з дня закінчення процедури

адміністративного оскарження має право протягом наступних 1095 днів звернутись до суду з позовом про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення. На час судового розгляду податкове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили. Отже, платнику податків, щоб уникнути податкового боргу та накладення податкової застави на активи, доречно звернутись до адміністративного суду з відповідним позовом протягом наступних 10 днів з дня закінчення процедури адміністративного оскарження, не використовуючи наданий законом час у 1095 днів.

Але, як бачимо, в Податковому кодексі України встановлені різні строки судового оскарження рішення податкових органів – 1 місяць і 1095 днів. Норма п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України визначає строк оскарження податкових повідомлень-рішень згідно строків давності, що визначені ст. 102 Податкового кодексу України (1095 днів), в той же час п. 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України встановлює місячний строк для такого оскарження. Виходячи із судової практики та Листа Вишого адміністративного суду України від 10 лютого 2011 року № 203/11/13-11 [4] судам слід керуватися п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, відповідно до якого у разі, коли норма Податкового Кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Податкового кодексу України, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Досліджуючи правові особливості оскарження рішень податкових органів, можна зробити наступні висновки.

Винесення податкового повідомлення-рішення є за своєю суттю притягненням до фінансової відповідальності. Платник податків має право, згідно з Податковим кодексом України, в адміністративному або судовому порядку оскаржувати його.

В Податковому кодексі України залишились проблеми у застосуванні зазначених норм податкового законодавства. Не визначено порядку накладання штрафних санкцій, не існує провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності.

У Податковому кодексі України фактично не описано процедури розгляду заперечень платника податків та не зазначено, якими правами користується платник податків у процесі розгляду його заперечень. У платника податків жодних процесуальних прав немає.

Аналіз правових норм, які стосуються розглянутої проблеми, свідчить про те, що законодавець, встановлюючи штрафні санкції, не вказує обставини, що пом'якшують або обтяжують відповідальність. Притягнення до відповідальності здійснюється без урахування вини, обставин вчинення правопорушення, а також причин та умов, що привели до такого протиправного діяння. Платник податків з початку вважається порушником і тільки в судовому порядку можливо це спростувати. Таким чином, адміністративне оскарження не є ефективним методом захисту платника податків, відповідно задля винесення законного і об'єктивного рішення останнім необхідно звертатися до суду.

ЛІТЕРАТУРА

1. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
2. Лук'янець Д. М. Фінансова відповідальність за Податковим кодексом України : недоліки правового регулювання / Д. М. Лук'янець // Фінансове право у XXI сторіччі : здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції (5-6 жовтня 2011 року) / НДІ фінансового права. – Ч. 1. – К. : Алерта, 2011. – С. 111–117.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 101. – Ст. 3619.
4. Відносно однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України : Лист Вишого адміністративного суду України від 10 лютого 2011 року № 203/11/13-11 // Бізнес-Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – № 11.