

**ІНСТИТУТ АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ:  
ЕКСКУРС В ІСТОРІЮ ТА ОГЛЯД ПОТОЧНОГО СТАНУ****INSTITUTE OF ADMINISTRATIVE APPEAL OF DECISIONS OF TAX AUTHORITIES:  
AN EXCURSION INTO HISTORY AND REVIEW OF THE CURRENT STATE**

Маринів Н.А., к.ю.н.,  
доцент кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена дослідженню досудового вирішення податкових спорів в Україні, пов'язаних з оскарженням платниками податків рішень, ухвалених контролюючими органами за результатами податкового контролю.

На підставі аналізу чинного законодавства та судової практики розглянуті проблемні аспекти, що виникають у процесі реалізації права платників податків на оскарження вказаних рішень. Проблемним залишається питання визначення строків оскарження до суду рішень, що проходили адміністративну процедуру оскарження. Відсутність єдності в судовій практиці не сприяє вирішенню вказаної проблеми. Зазначене впливає на момент узгодження грошового зобов'язання та порушує права платників на оскарження рішень контролюючих органів. Податковим кодексом України закріплено низку гарантій для платників із метою забезпечення належного розгляду їхніх скарг. Однак практична реалізація цих гарантій не відповідає задекларованим положенням.

Установлено, що адміністративне оскарження рішень контролюючих органів є важливим механізмом досудового врегулювання спору між платниками податків та органом контролю, який надає можливість, поза процедурою судового оскарження, захистити інтереси платника податків, виявити водночас недоліки в роботі органів контролю та своєчасно їх усунути. Факультативність способу захисту порушених прав, що запроваджено в Україні, відповідає практиці частини держав – членів Європейського Союзу (як-от, наприклад, Франція, Бельгія, Італія тощо), є позитивним явищем, оскільки платники податків мають альтернативу у виборі найбільш сприятливого саме для них способу оскарження.

Підтримано ідею про доцільність запровадження публічного реєстру рішень, ухвалених за результатами адміністративного оскарження (з дотриманням, звичайно ж, вимог щодо конфіденційності), з метою забезпечення послідовності та системності в ухваленні таких рішень органами контролю, а також можливості вільного доступу до ухвалених рішень для аналізу практики вирішення подібних спірних питань. Запровадження такого реєстру також буде свідчити на користь відкритості та прозорості органів податкової служби.

**Ключові слова:** податковий контроль, рішення податкових органів, податкові повідомлення-рішення, оскарження податкових рішень, адміністративне оскарження, судове оскарження.

The article is devoted to the study of pre-trial settlement of tax disputes in Ukraine related to the appeal by taxpayers of decisions made by regulatory bodies based on the results of tax control. Based on the analysis of the current legislation and judicial practice, problematic aspects arising in the process of implementing the right of taxpayers to appeal these decisions are considered. Problematic issues exist, in particular, in determining the timing of appeals to the court of decisions undergoing the administrative appeal procedure. The lack of unity in judicial practice does not help to solve this problem, which, in turn, affects the moment the monetary obligation is agreed and violates the rights of payers to appeal. The Tax Code of Ukraine establishes a number of guarantees for payers in order to ensure that their complaints are properly addressed. However, the practical implementation of these guarantees does not comply with the declared provisions.

It was established that administrative appeal of such decisions is an important mechanism for the pre-trial settlement of a dispute between taxpayers and the supervisory authority, which provides an opportunity, bypassing the judicial appeal procedures, to protect the interests of the taxpayer, while revealing shortcomings in the work of the supervisory authorities and eliminate them in a timely manner. The optional method of protection of violated rights introduced in Ukraine is consistent with the practice of some member States of the European Union (such as France, Belgium, Italy, etc.) and is a positive phenomenon, since taxpayers have an alternative in choosing the method of appeal that is most favorable to them. Support was expressed for the idea of introducing a public register of decisions made on the basis of administrative appeals (subject, of course, to the same confidentiality requirements), in order to ensure consistency and systematization in the adoption of such decisions by regulatory bodies, as well as the possibility of free access to decisions made to analyze the practice of resolving such controversial issues. The introduction of such a register will also indicate in favor of openness and transparency of tax authorities.

**Key words:** tax control, decisions of tax authorities, tax notifications-decisions, appeal of tax decisions, administrative appeal, efficiency of administrative appeal, judicial appeal.

**Постановка проблеми.** Податковим відносинам, специфіка яких полягає в постійній суперечності приватних та публічних інтересів, що стикаються під час справляння податків / зборів, як відомо, притаманний високий рівень конфліктності. Незважаючи на те, що для забезпечення балансу між зазначеними інтересами відповідні державні органи постійно розвивають ідею партнерських відносин між платниками податків та органами контролю, податкові спори залишаються поширеним явищем у нашій країні. Державна податкова служба України декларує ідею справедливого оподаткування платників податків, контролю за ухваленням її територіальними офісами рішень, що відповідають чинному законодавству України, та забезпечення реалізації платниками податків права оскаржувати в адміністративному порядку рішень, які, на їхню думку, є неправомірними. Адміністративне оскарження таких рішень є важливим механізмом досудового врегулювання спору між платниками податків та контролюючим органом, який надає можливість, поза

процедурою судового оскарження, захистити інтереси платника податків, виявити водночас недоліки в роботі контролюючих органів та своєчасно їх усунути. Факультативність способу захисту порушених прав, що відповідає практиці частини держав – членів Європейського Союзу (наприклад, Франція, Бельгія, Італія й інші), на відміну від низки інших держав (Німеччина, Нідерланди, Угорщина, Словенія, Польща, Сербія, Данія, Чехія, Румунія й інші), де адміністративне оскарження, за загальним правилом, є обов'язковим, є позитивним явищем, оскільки платники податків мають альтернативу у виборі найбільш сприятливого саме для них способу оскарження.

Аналіз дисертаційних досліджень і останніх публікацій із даної тематики дає підстави стверджувати, що питанням оскарження рішень податкових органів взагалі й адміністративного оскарження зокрема в науковій літературі приділяється досить значна увага. Однак зміни, які постійно вносяться до податкового законодавства, зокрема й такі, що стосуються безпосередньо чи опосе-

редковано дотримання прав платників податків, призводять до виникнення нових проблем на практиці, які, на жаль, складно вирішувати.

**Аналіз основних досліджень.** Увагу дослідженню вказаного питання приділяли такі вчені, як: М.П. Кучерявенко, Є.А. Усенко, С.В. Буряк, В.Т. Білоус, К.В. Мінаєва, О.М. Мінаєва, Є.М. Смичок, М.В. Жернаков, О.В. Курило, О.М. Бондаренко й інші.

Отже, **метою статті** є дослідження питання виникнення та розвитку інституту адміністративного оскарження рішень податкових органів, його сучасний стан, недоліки та переваги порівняно із судовим вирішенням податкових спорів; аналіз проблемних питань, що виникають під час такого узгодження грошових зобов'язань платників податків для окреслення можливих шляхів їх усунення та вдосконалення механізму адміністративного оскарження рішень органів податкової служби України.

**Виклад основного матеріалу.** Інститут адміністративного оскарження рішень органів державної податкової служби було запроваджено в Україні в 1996 р. Процедуру подання та розгляду скарг платників податків було регламентовано Положенням про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 р. № 29 [1]. Зазначене Положення було розроблено на підставі норм, передбачених Законом України «Про державну податкову службу в Україні», ст. 12 якого надавалось Головній державній податковій інспекції України право скасовувати рішення державних податкових інспекцій усіх рівнів, а державним податковим інспекціям у Республіці Крим, в областях, містах із районним поділом – рішення нижчих державних податкових інспекцій у разі невідповідності їх актам законодавства [2], Законом «Про звернення громадян», яким також передбачалось право громадян оскаржувати дії посадових осіб, державних і громадських органів [3], Кодексом України про адміністративні правопорушення й іншими законодавчими актами України щодо захисту прав і законних інтересів підприємств, установ, організацій і громадян, та визначало порядок розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями на рішення державних податкових адміністрацій про: 1) зупинення операцій за розрахунковими й іншими рахунками, відкритими для платників податків у банках та інших кредитних установах; 2) примусового стягнення не внесених у строк податків та інших платежів до бюджету; 3) застосування фінансових санкцій; 4) накладення адміністративних стягнень. Указаним нормативно-правовим актом було передбачено право кожної особи на оскарження рішення державних податкових адміністрацій, якщо вони обмежують її права, установлені законами України, до вищої державної податкової адміністрації або в судовому порядку, визначались строки подання скарги та їх розгляду, права особи, що подала скарги, зокрема й бути присутньою під час розгляду скарги. За загальним правилом подання скарги не припиняло оскаржувального рішення, за винятком деяких випадків, зокрема, виконання постанови про накладення адміністративного стягнення зупинялось до розгляду скарги. Також голова (заступник голови) державної податкової адміністрації своїм рішенням міг цілком або частково зупинити виконання рішення, що оскаржується, до закінчення розгляду скарги, у разі наявності достатніх, на його думку, підстав уважати, що рішення, яке оскаржується, не відповідає законодавству України.

У процесі реорганізації органів податкової служби порядок адміністративного оскарження неодноразово змінювався. Ці зміни насамперед були зумовлені необхідністю узгодження його зі зміненою структурою органів контролю. У зв'язку з ухваленням у грудні 2000 р. Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників

податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який до набрання чинності Податковим кодексом України був спеціальним Законом з питань оподаткування й установлював порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкові платежі), визначав, зокрема, процедуру оскарження дій органів стягнення [4], була ухвалена нова редакція порядку розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби [5], що діяла до ухвалення Податкового кодексу України. Вказаними нормативно-правовими актами вводились такі нові терміни, як «апеляційне узгодження податкового зобов'язання», «первинні та повторні скарги платників податків». Було установлено, що апеляційне узгодження податкового зобов'язання та розгляд первинних скарг на рішення здійснюється працівниками державних податкових інспекцій, податкове повідомлення або рішення яких оскаржується, уповноваженими на це керівником органу державної податкової служби (або його заступником). Повторні скарги платників податків розглядаються в органах державної податкової служби вищого рівня спеціально створеними для виконання таких функцій підрозділами апеляцій або за дорученням керівника органу державної податкової служби (або його заступника) працівником іншого підрозділу. Тобто, фактично, була запроваджена трирівнева процедура адміністративного оскарження, яка передбачала оскарження спочатку до того контролюючого органу, яким ухвалене оскаржуване рішення (1-й рівень), потім – повторна скарга подавалася та розглядалася органом вищого рівня (2-й рівень) і тільки після цього (у разі незадоволення скарги) скарга подавалася та розглядалася Державною податковою адміністрацією України (3-й рівень).

Нововведенням також стало запровадження імперативної норми про те, що скарга (заява), подана з дотриманням порядку і строків, зупиняла виконання платником податків податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні. Цей строк починався від дня подання такої скарги (заяви) до органу державної податкової служби та закінчувався днем закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку податкові вимоги для стягнення податку не могли надсилатися платнику, оскільки сума податкового зобов'язання, що оскаржувалася, уважалася неузгодженою, тобто такою, що не підлягає сплаті до закінчення оскарження.

З огляду на запроваджену процедуру, а також строки, протягом яких платник податків мав право на адміністративне узгодження податкових зобов'язань (а такий загальний строк, починаючи з первинної скарги на 1-му рівні та закінчуючи повторною до 3-го рівня оскарження, з урахуванням строків подання та розгляду скарг, міг становити приблизно 210 днів), кількість скарг платників податків збільшувалася.

Також Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (пп. 5.2.2 ст. 5) було встановлено правило визнання скарги задоволеною на користь платника. Так, якщо вмотивоване рішення за скаргою (заявою) платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом продовженого для розгляду строку за визначеними правилами, така скарга (заява) вважається цілком задоволеною на користь платника податків, незалежно від обґрунтованості його скарги та правомірності оскаржуваного рішення. Визнання скарги повністю задоволеною на користь платника податків означає, що оскаржене рішення контролюючого органу із цього часу припинило регулюючу дію та не створює для платника податків юридичного обов'язку. Вказана норма є чинною і натепер. Вона покликана, з одного боку, дисциплінувати осіб, що наділені повноваженнями щодо розгляду скарг, встановлювати відпові-

дальність за неналежне виконання ними своїх посадових обов'язків. З іншого – призводить до втрат бюджету (через ненадходження сум донарахованих грошових зобов'язань, за умови їхньої правомірності). Водночас законодавством чітко не регламентовано ані порядок визнання скарги повністю задоволеною на користь платника, ані форму такого визнання. У зв'язку із чим платник податків, будучи впевненим щодо порушення контролюючим органом строку розгляду його скарги, вимушений звертатись до суду за встановленням такого факту.

З набранням чинності Податковим кодексом України (з 1 січня 2011 р.) виникла необхідність узгодження його з нормами інших нормативно-правових актів, що деталізують визначені кодексом процедури. Зазнала деяких змін і процедура оскарження рішень контрольних органів, у зв'язку із чим було змінено і Порядок подання та розгляду органами державної податкової служби скарг платників податків у разі оскарження в адміністративному порядку податкових повідомлень-рішень про визначення сум грошових зобов'язань платника податків або будь-яких інших рішень органів державної податкової служби [6].

Основним нововведенням у вказаних процедурах стала заміна трирівневої процедури адміністративного оскарження, що діяла до зміни законодавства, на дворівневу. Цю новацію навряд чи можна було вважати позитивною для платників податків, які намагалися відстрочити момент узгодження та термін сплати податкового зобов'язання шляхом оскарження рішення, оскільки максимально можливий термін оскарження зменшився на третину через усунення з переліку органів, які мають право розглядати скарги платників податків, державних податкових інспекцій, податкове повідомлення або рішення яких оскаржується. Водночас скорочення строку узгодження грошового зобов'язання, безумовно, пришвидшувало сплату чи стягнення узгоджених сум до бюджету.

Натепер право платника податків оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), зокрема й надану йому в паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, а також узагальнюючу податкову консультацію, закріплено ст. 17 Податкового кодексу України [7]. Процедура оскарження рішень контролюючих органів регламентована ст. 56 Податкового кодексу України та деталізована Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим Міністром фінансів України 21 жовтня 2015 р. № 916, із змінами та доповненнями. Указаним Порядком визначаються предмет оскарження, підвідомчість, формат та порядок розгляду скарг, вимоги щодо оформлення скарги, права особи, яка подала скаргу, зміст рішення про результати розгляду скарги тощо [8].

За правилами, встановленими ст. 56 Податкового кодексу України, предметом адміністративного оскарження можуть бути будь-які рішення, що суперечать законодавству або виходять за межі повноважень контролюючого органу, до яких можна віднести такі, як: податкові повідомлення-рішення; рішення про арешт активів платника; рішення про заборону здійснення операцій із заставами активами платника; рішення про продаж активів, що перебувають у податковій заставі, та інші, наприклад, рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, оскарження яких здійснюється з урахуванням деяких особливостей.

Зважаючи на інстанційність процедури адміністративного оскарження, за загальним правилом скарга подається до контролюючого органу вишого рівня, за винятком визначених у п. 56–1 ст. 56 Податкового кодексу України рішень, ухвалених контролюючим органом щодо нерезидентів (які здійснюють в Україні діяльність через відо-

кремлені підрозділи, зокрема й постійні представництва), оскарження яких відбувається в тому контролюючому органі, який ухвалив ці рішення.

Залежно від підстав винесення рішень строки для їх оскарження в адміністративному порядку умовно поділяють на загальний (який становить 10 робочих днів після дня отримання платником рішення, яке оскаржується, та стосується всіх рішень податкових органів за винятком тих, для оскарження яких передбачено спеціальний строк) та спеціальний (тривалістю 30 календарних днів, що настають за днем надходження оскаржуваного рішення), який поширюється на випадки, коли податковий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, які не пов'язані з порушенням податкового законодавства. До таких можна віднести, наприклад, рішення щодо визначення суми грошових зобов'язань зі сплати за землю чи з податку на нерухоме майно для фізичних осіб.

Скарга, подана з дотриманням зазначеного вище 10-денного строку, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження, що пов'язують із днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги, або із днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги; або із днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику; або із днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику; або із днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувались. Водночас день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків, з яким у платника податків виникає обов'язок сплатити суму такого узгодженого грошового зобов'язання. Тому дотримання такого строку є вкрай важливим для останнього для того, щоб неправомірно визначена, на думку платника, сума грошового зобов'язання не перетворилася на суму податкового боргу (з можливістю вжиття контролюючим органом до платника заходів її стягнення), а платник не був би позбавлений можливості для реалізації наданого йому права на адміністративне оскарження.

Із 23 травня 2020 р. у зв'язку з набранням чинності Законом України від 16 січня 2020 р. № 466–ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» платник податків, який пропустив десятиденний строк подання скарги, має право протягом 6 місяців із дати закінчення цього строку подати скаргу разом із клопотанням про поновлення пропущеного строку та копіями документів, що підтверджують поважність причин його пропуску (за наявності) [9]. Ухвалення такої норми, з одного боку, повинне вдосконалити досудовий захист прав платників податків, розширити їх можливість поновлення пропущеного строку, однак, з іншого, може призвести до колізії, що натепер існує в питанні визначення строків звернення до суду з оскарженням рішень податкових органів, що попередньо проходили процедуру адміністративного оскарження.

Судова практика, що склалася натепер, на жаль, не є однозначною. Лише за останні два роки (за даними аналізу інформаційної системи «Єдиний державний реєстр судових рішень») Верховний Суд неодноразово змінював свою правову позицію щодо строків звернення до суду, зазначав як застосування скорочених строків, так і можли-

вість звернення до суду і в межах більш тривалого строку. Так, наприклад, у результаті проведеного аналізу правової позиції Верховного Суду, викладеної в постанові від 14 лютого 2019 р. у справі № 813/4921/17, можемо дійти такого висновку. Верховний Суд скасував рішення судів попередніх інстанцій і вказав, що Кодекс адміністративного судочинства (далі – КАС України) передбачає можливість установлення іншими законами спеціальних строків звернення до адміністративного суду, а також спеціального порядку обчислення таких строків. Такі спеціальні строки, на думку колегії суддів, мають перевагу в застосуванні проти загального строку звернення до адміністративного суду, визначеного ч. 2 ст. 122 КАС України, а також скорочених строків, визначених, зокрема, ч. 4 ст. 122 КАС України. Оскільки спеціальною нормою, яка регулює питання застосування строків звернення до адміністративного суду з позовами про визнання протиправних податкових повідомлень-рішень, є приписи п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу (далі – ПК) України (відповідно до яких платник податків з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України, має право оскаржити в суді рішення контролюючого органу в будь-який момент після отримання такого рішення), Верховний Суд зробив висновок, що строк для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду становить 1 095 днів, який належить обчислювати із дня отримання платником податків оскаржуваного рішення. У п. 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України встановлено, якщо до подання позовної заяви було проведено процедуру адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження. Тобто наведений пункт регулює ті самі правовідносини, що й п. 56.18 цієї ж статті. З огляду на те, що два зазначені приписи ПК України по-різному регулюють ті самі правовідносини та суперечать одне одному, Верховний Суд дійшов висновку, що в цій ситуації під час розгляду позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати п. 56.18 ст. 56 ПК України, яким передбачено більш тривалий строк для звернення до суду (а саме 1 095 днів), аніж п. 56.19 цієї ж статті (один місяць) [10].

У постанові від 11 жовтня 2019 р. у справі № 640/20468/18 Верховний Суд системно тлумачить норми права, які регулюють питання обчислення строку звернення до суду в податкових спорах, дійшов протилежного висновку, що строки звернення до суду після застосування досудового порядку вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки. Так, рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абзац 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України), оскаржуються в судовому порядку в такі строки: а) тримісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було ухвалено та вручено платнику податків (скаржнику) у строки, установлені ПК України. Водночас такий строк обчислюється із дня вручення скаржнику рішення за результатами розгляду його скарги на рішення контролюючого органу; б) шестимісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги не було ухвалено та/або вручено платнику податків (скаржнику) у строки, установлені ПК України. Водночас такий строк обчислюється із дня звернення скаржника до контролюючого органу з від-

повідною скаргою на його рішення. Під час розгляду цієї справи Верховний Суд за результатом комплексного аналізу правового регулювання зробив висновок, що норма п. 56.19 ст. 56 ПК України була та залишається спеціальною нормою, яка регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань [11].

7 жовтня 2020 р. Верховний Суд у постанові у справі № 500/2486/19 [12] зазначив, що спір щодо правомірності податкових повідомлень-рішень та/або інших рішень контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання після використання процедури адміністративного оскарження об'єктивно не може існувати протягом 1 095 днів, оскільки така тривалість порушує принцип правової визначеності як одного з основних елементів верховенства права, а також не забезпечує досягнення мети її завдань функціонування податкової системи, та передав справу до палати для розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів КАС ВС у зв'язку з необхідністю відступити від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду у складі колегії суддів із цієї самої палати або у складі такої палати [13]. Оскільки справа ще не розглянута, правова колізія, що склалася стосовно строків оскарження, залишається невирішеною, що, звичайно, не сприяє належному врегулюванню процедури реалізації права платників податків на оскарження рішень податкових органів, які оскаржувалися в адміністративному порядку.

Якщо проаналізувати процедуру адміністративного оскарження, що діє в Україні, можна констатувати, що наявність такого інституту, є, безумовно, позитивним чинником у системі захисту прав платників податків. Яким би якісним (стабільним, зрозумілим для сприйняття учасниками податкових правовідносин) не було чинне податкове законодавство (а воно, на жаль, таким не є), яким би не був рівень розвитку публічного адміністрування, частка помилкових рішень та неправильних дій із боку суб'єктів владних повноважень є неминучою, як наслідок, у бізнесу завжди існує запит на можливість домогтися перегляду, скасування (відкликання) чи зупинення незаконних чи недобросовісних дій та рішень публічних суб'єктів. Оскільки звернення до суду потребує значного часу та витрат, для бізнесу актуальності набуває можливість досудового врегулювання проблемних ситуацій у стосунках із публічними суб'єктами через механізм відомчого (адміністративного) оскарження [14].

До переваг у виборі такого способу оскарження, крім недовготривалого строку розгляду та безкоштовності оскарження, на відміну від судового (де передбачено сплату судового збору, який, виходячи з усталеної судової практики щодо визнання майновою вимоги в разі оскарження донарахованого грошового зобов'язання, є досить значною), можна віднести закріплення законодавством низки гарантій для платника, які мають на меті забезпечити належний розгляд його скарги. До таких гарантій належать: 1) покладення на контролюючий орган обов'язку доведення під час процедури адміністративного оскарження правомірності будь-якого нарахування або будь-яке іншого рішення контролюючого органу, що є предметом оскарження; 2) обов'язок ухвалити рішення на користь платника податків (коли норма Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми того самого нормативно-правового акта суперечать одна одній та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість ухвалення рішення на користь як платника податків, так і контролюючого

органу). Як і в разі судового способу оскарження, якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку, повідомлення особи про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися суто на цьому рішенні до закінчення процедури адміністративного оскарження.

Однак практична реалізація цих гарантій залишає бажати кращого. На думку Ради бізнес-омбудсмена, вимірювання й оцінка ступеня реалізації цих гарантій взагалі ускладнені відсутністю належного обґрунтування рішень контролюючих органів, оскільки ані ПК України, ані Порядок розгляду скарг не встановлюють, яким чином має бути обґрунтоване рішення контролюючого органу. На думку ж Ради, обґрунтоване рішення повинне не тільки відсилати до норм законодавства, але і містити належну оцінку пред'явлених сторонами доказів і вмотивовані висновки за наслідками вивчення документів та матеріалів скарги, доречні та важливі аргументи сторін. Проте за відсутності системного регулювання даного питання контролюючий орган фактично самостійно встановлює стандарт обґрунтування для своїх рішень [15, розд. 7].

Разом із перевагами адміністративного оскарження, проаналізованими вище, варто зазначити, що деякі аспекти такого оскарження можуть мати для платника податків і негативні наслідки. До таких наслідків можна віднести право контролюючого органу, надане йому в пп. 78.1.5 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України, на проведення позапланової перевірки платника, що звернувся з оскарженням рішення. Тобто йдеться про проведення фактично повторної перевірки. Вказана правова норма дозволяє дійти висновку, що проведення документальної позапланової перевірки на цій підставі є законним лише в разі дотримання сукупності умов, як-от: подання заперечень до акта перевірки або скарги на ухвалене податкове повідомлення-рішення; наявність вимог про повний або частковий перегляд результатів перевірки або скасування оскаржуваного податкового повідомлення-рішення; вказівка платником податків на обставини, які не були досліджені під час перевірки; неможливість перевірки таких обставин без проведення перевірки. Законодавець передбачає ще один спосіб захисту від зловживань посадовими особами податкового органу – обмежує предмет такої перевірки суто питаннями, що стали предметом оскарження. Водночас податкове законодавство, яке не дає визначення предмета перевірки, не врегулює і питання, що стали предметом оскарження. Якщо первинній перевірці підлягали питання повноти обчислення та сплати податку на прибуток, наприклад, і за її результатами встановлені порушення (які складаються із декількох, що призвели до зазначеного в акті висновку), а платником оскаржується одне з них, як визначити предмет і питання, що підлягають перевірці? На практиці це питання вирішується проведенням фактично повторної перевірки, у результаті якої сума заниженого податку може навіть і збільшитися (зокрема і через порушення, що не були відображені в первинному акті). Таке вирішення питання не сприяє підвищенню довіри у платників податків до такого варіанта оскарження, незважаючи на його позитивні аспекти.

Деякі побоювання у виборі такого способу оскарження викликає у платників і можливість отримати в результаті адміністративного оскарження рішення про збільшення суми грошового зобов'язання, тобто рішення, що буде менш сприятливим для платника, ніж те, що ним оскаржувалося. Аналіз інформаційних даних, розміщених на офіційному сайті Державної податкової служби України, свідчить, що такі рішення ухвалюються. Так, наприклад, протягом 1-го півріччя 2020 р. за результатами розгляду скарг платників податків було збільшено суму грошових зобов'язань на 3 043,2 тис. грн, а у 2019 р. – 229,3 тис.

Водночас, незважаючи на це, платники податків використовують адміністративний спосіб оскарження досить активно, хоча відсоток ухвалених рішень на користь платника є значно нижчим від судового. За 9 місяців 2020 р. Державною податковою службою України за результатами розгляду 13 616 скарг на 18 153 податкових повідомлень-рішень було скасовано цілком або частково 4 069 податкових повідомлень-рішень на 7 130,4 млн грн, що становить лише 22, 4% [16]. Суди ж за аналогічний період на користь платників податків вирішено 5,82 тис. справ на 23,2 млрд грн із 9,06 тис. розглянутих на 37,3 млрд грн, що становить 64,2% [17]. У 2017 р. органами Державної фіскальної служби України були розглянуті скарги платників податків на 15 152 податкових повідомлень-рішень, у 2018 р. – на 23 366, у 2019 р. – 24 841. Публічна інформація, оприлюднена на офіційному вебсайті контролюючого органу, свідчить, що частка повністю або частково скасованих у рамках цієї процедури податкових повідомлень – рішень становить: у 2017 р. – 11,35%; у 2018 р. – 16,01%; у 2019 р. – 18,5%. На жаль, інформації щодо проходження вказаними рішеннями процедури адміністративного оскарження у відкритих джерелах немає. Вказане унеможливає здійснення аналізу щодо якісної складової частини розгляду скарг у разі адміністративного оскарження й оцінки його ефективності. А про ефективність у цьому разі будуть свідчити передусім результати судового оскарження, якщо обґрунтованість та законність донарахування контролюючого органу (що попередньо перевірялася у процесі адміністративного оскарження) будуть підтверджені судом, це і буде свідчити про те, що інститут адміністративного оскарження як спосіб досудового врегулювання податкових спорів є дієвим та таким, що підлягає подальшому існуванню та розвитку.

Слушною щодо цього є думка Ради бізнес-омбудсмена, викладена в системному звіті «Адміністрування податків, які сплачує бізнес», що окремою проблемою процедури адміністративного оскарження є необхідність забезпечення послідовності та системності в ухваленні рішень контролюючими органами за результатами розгляду скарг платників. Вказану проблему можна вирішити через публікацію рішень Державної податкової служби України, ухвалених за наслідками розгляду скарг платників, з урахуванням вимог щодо конфіденційності та захисту інформації у форматі реєстру (такого, наприклад, як Реєстр індивідуальних податкових консультацій). Необхідно вказувати в реєстрі інформацію про подальше оскарження відповідного рішення в судовому порядку (якщо таке буде) та його результати. Це дозволить забезпечити послідовність підходів контролюючих органів для платників. Можливість ознайомлення із практикою розгляду таких скарг дозволила б платникам реально зважити свої шанси на успіх у процедурі адміністративного оскарження, а також краще підготуватися до розгляду матеріалів скарги, особливо невеликим платникам, у яких обмежені ресурси для залучення професійних консультантів. Це також дозволить пересвідчитися платнику та третім сторонам, що під час ухвалення рішення контролюючий орган не керується подвійними стандартами, що свідчить на користь відкритості та прозорості органів податкової служби [15, розд. 7].

**Висновки.** У підсумку можемо зазначити, що процедура досудового вирішення податкових спорів є досить простою, якщо порівнювати її із судовою процедурою. Водночас платник податків не зобов'язаний доводити істинність своїх переконань у процесі розгляду такої скарги. Якщо порівнювати адміністративний та судовий способи оскарження, стає очевидним, що безсумнівним плюсом першого є те, що він є швидшим за тривалістю процедури, а рішення, ухвалені за результатами такого розгляду, набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню. Право на адміністративне оскар-

ження рішень контролюючих органів є важливим та необхідним механізмом досудового врегулювання спору між платником податків і контролюючим органом, який дає можливість захистити інтереси платника податків, виявити недоліки в роботі контролюючих органів та своєчасно їх усунути, зекономити час та зусилля, оминаючи звернення до суду.

З метою забезпечення послідовності та системності в ухваленні рішень контролюючими органами за резуль-

татами розгляду скарг платників доцільно було б запровадити ведення публічного реєстру таких рішень, щоби будь-яка особа, яка має намір розпочинати процедуру адміністративного оскарження або лише прогнозує свої дії щодо застосування податкового законодавства, мала можливість аналізувати практику вирішення проблемних питань. Запровадження такого реєстру також буде свідчити на користь відкритості та прозорості органів податкової служби.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями : наказ Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 р. № 29. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0723-96> (дата звернення: 16.11.2020).
2. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 4 грудня 1990 р. № 509–XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12/ed19961211> (дата звернення: 18.11.2020).
3. Про звернення громадян : Закон України від 2 жовтня 1996 р. № 393/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96> (дата звернення: 18.11.2020).
4. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181–III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14/ed20001221> (дата звернення: 18.11.2020).
5. Про внесення змін до Положення про порядок розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : наказ Державної податкової адміністрації України від 2 березня 2001 р. № 82. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0238-01> (дата звернення: 18.11.2020).
6. Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : наказ Державної податкової адміністрації України від 23 грудня 2010 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0010-11> (дата звернення: 18.11.2020).
7. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 18.11.2020).
8. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ Міністра фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15> (дата звернення: 18.11.2020).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січня 2020 р. № 466–IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> (дата звернення: 18.11.2020).
10. Постанова Верховного Суду від 14 лютого 2019 р. у справі № 813/4921/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79846139> (дата звернення: 19.11.2020).
11. Постанова Верховного суду від 11 жовтня 2019 р. у справі № 640/20468/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85033140> (дата звернення: 19.11.2020).
12. Постанова Верховного суду від 7 жовтня 2020 р. у справі № 500/2486/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92051828> (дата звернення: 19.11.2020).
13. Постанова Верховного Суду від 3 квітня 2020 р. у справі № 2540/2576/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575707> (дата звернення: 19.11.2020).
14. Системний звіт Ради офіс-омбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації». URL: <https://boi.org.ua/publications/systemic/reports/> (дата звернення: 19.11.2020).
15. Системний звіт Ради офіс-омбудсмена «Адміністрування податків, які сплачує бізнес». URL: <https://boi.org.ua/files/report/administering/taxes.pdf> (дата звернення: 19.11.2020).
16. Апеляційна практика. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/pokazniki-roboti/vregulyvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika> (дата звернення: 19.11.2020).
17. Інформація щодо оскарження рішень. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/pokazniki-roboti/vregulyvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/439466.html> (дата звернення: 19.11.2020).