

ДО ПИТАННЯ АНАЛІЗУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР ІЗ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ КРІЗЬ ПРИЗМУ ЗАКОНОДАВЧОГО ТА ПІДЗАКОННОГО РЕГУЛЮВАННЯ

ANALYSIS OF ADMINISTRATIVE PROCEDURES FOR RESOLUTION OF TAX DISPUTES THROUGH THE PRISM OF LEGISLATIVE AND BY-LAW REGULATION

Мінаєва О.М., д.ю.н.,
суддя

Другий апеляційний адміністративний суд

Стаття присвячена проблематиці адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Встановлено, що оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку складається з декількох позицій, а саме: а) гарантія захисту прав і свобод, які має платник податків; б) спосіб, за допомогою якого можна узгодити податкові зобов'язання; в) спосіб, під час використання якого можна вирішити податковий спір. Зазначено, що скаргу на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу платник податків може подати: а) самостійно; б) через свого представника. Зауважено, що подання скарги може бути здійснено в дистанційному порядку або ж безпосередньо до контролюючого органу. Так, коли зобов'язаний суб'єкт податкового права подає скаргу дистанційним способом, він направляє відповідну скаргу за посередництвом засобів поштового зв'язку. Під час безпосередньої подачі платник податків самостійно доправляє відповідну скаргу до контролюючого органу вищого рівня. Залежно від способу подання скарги визначається день, від якого починає відраховуватися строк її розгляду відповідним контролюючим органом: а) у випадку подання скарги безпосередньо до контролюючого органу – день фактичного отримання скарги контролюючим органом; б) у випадку надсилання скарги поштою – дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті. Встановлено, що для того, щоб ініціювати адміністративні процедури вирішення податкового спору, потрібна наявність специфічного юридичного складу, який складається з таких інтегративних складників: а) особистісне переконання платника податків щодо порушення його законних прав; б) подання таким платником податків належно оформленої скарги на відповідні рішення, дії чи бездіяльність публічно-владного суб'єкта податкових відносин. Зазначено, що для того, щоб поновити свої порушені права, платник податків повинен дотримуватися нормативно визначеного алгоритму оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень.

Ключові слова: платник податків, контролюючий орган, адміністративне оскарження, судове оскарження, податкове повідомлення-рішення.

The article is devoted to the issue of administrative procedures for resolving tax disputes. It is established that the appeal of decisions of regulatory authorities in the administrative order from several positions, namely as: a) a guarantee of protection of the rights and freedoms of the taxpayer; b) the manner in which tax liabilities can be reconciled; c) the method by which you can resolve the tax dispute. It is noted that a taxpayer may file a complaint against the decision, action or omission of the controlling body: a) independently; b) through his representative. It is noted that the complaint can be filed remotely or directly to the supervisory authority. Thus, when the obligated subject of tax law files a complaint remotely, he sends a complaint through the mail. Upon direct filing, the taxpayer independently submits the relevant complaint to the supervisory authority of the highest level. Depending on the method of filing a complaint, the day from which the term of its consideration by the relevant supervisory body begins to be calculated is determined: a) when filing a complaint directly to the supervisory body – the day of actual receipt of the complaint by the supervisory body; b) when sending a complaint by mail – the date of receipt by the post office from the taxpayer of the postal item with the complaint, which is indicated by the post office in the notice of delivery of the postal item or on the envelope. It is established that in order to initiate administrative procedures for resolving a tax dispute requires the presence of a specific legal structure, which consists of the following integrative components: a) personal belief of the taxpayer to violate his legal rights; b) submission by such taxpayer of a duly executed complaint against the relevant decisions, actions or omissions of the public authority of tax relations. It is stated that in order to restore their violated rights, the taxpayer must follow the normatively defined algorithm for appealing against decisions, actions or omissions of the subject of power.

Key words: taxpayer, control body, administrative appeal, court appeal, tax notice-decision.

Цікавим питанням процедур адміністративного оскарження виступають підстави їх виникнення. Йдеться про те, із чим (з виникненням яких юридичних фактів) національним податковим законодавством пов'язується можливість звернення сторін до вирішення спірних відносин саме в досудовому порядку.

Як вже неодноразово зазначалося, сфера податкових відносин завжди характеризувалася підвищеною мірою конфліктності суспільної взаємодії. Співність правовідносин зумовлюється антагонізмом інтересів владного та зобов'язаного учасника податкових відносин. Безумовним є той факт, що контролюючий орган у процесі реалізації ним своїх повноважень керується публічним інтересом, який у силу об'єктивних обставин часто вступає у протиріччя із приватним інтересом платника податків. Якщо розглядати інтерес вищезазначених учасників податкових відносин крізь призму фіскальних цілей оподаткування, то можна констатувати, що публічний інтерес контролюючого органу полягає в акумуляції якомога більшого розміру надходжень до публічних фондів коштів. Що ж стосується приватного інтересу платника

податків, то він полягає в оптимізації своїх податкових зобов'язань, що визначається його особистісним економічним інтересом.

При цьому ми відмічаємо, що міра такої матеріально-визначальної складової частини в інтересі платника податків має індивідуалізований характер та визначається суб'єктивним ставленням такого суб'єкта до своїх громадських обов'язків, детермінується бажанням особистісного збагачення чи збереження певного рівня матеріальних статків. У тому випадку, коли особистісний економічний інтерес превалює в парадигмі світобачення, непоодинокими є випадки допущення відповідним учасником податкових відносин порушень податкового законодавства. При цьому контролюючий орган у силу своїх функціональних завдань застосовує легальні заходи впливу по відношенню до такого платника податків, що часто породжує спірні за своїм характером відносини. Для врегулювання відповідних спірних відносин у сфері оподаткування існують спеціальні алгоритми вирішення податкових спорів. Одним із таких нормативно визначених алгоритмів і є адміністративні процедури з вирішення податкових спорів.

Така законодавча конструкція щодо порядку, в якому оскаржуються рішення контролюючих органів, сьогодні закріплюється положеннями чинного Податкового кодексу України та дозволяє виокремити такі порядки відповідного оскарження: судовий і адміністративний. Платник податків можуть обрати процедуру й спосіб захисту залежно від певних обставин конфліктних правовідносин та зробити це на свій розсуд. Як ми вже відзначали, нормами Податкового кодексу України передбачено можливість звернення платника податків як до адміністративних, так і до судових процедур із оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. При цьому оскарження актів контролюючого органу не позбавляє права платника податків оскаржити відповідні акти також у судовому порядку. Проте слід відмітити, що п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України закріплена заборона, якою передбачено, що не можна в адміністративному порядку оскаржувати рішення контролюючих органів, які вже були оскаржені в судовому порядку. Оскільки процедуру адміністративного оскарження слід віднести до порядку вирішення спору, який визначається як досудовий.

Убачається за доцільне розглянути з декількох позицій оскарження рішень контролюючих органів саме в адміністративному порядку, а саме як: а) гарантію захисту прав і свобод, які має платник податків; б) спосіб, за допомогою якого можна узгодити податкові зобов'язання; в) спосіб, під час використання якого можна вирішити податковий спір [2, с. 77]. Є.В. Суворова розглядає адміністративні процедури з вирішення податкових спорів як специфічний нормативно сконструйований «фільтр», основним завданням якого є розвантаження судової системи. Автор відмічає, що спори щодо факту можуть бути належним чином врегульовані в межах адміністративних процедур із вирішення спірних податкових відносин. У випадку, коли йдеться про спори щодо права, то їх, на думку науковця, доцільніше розглядати в рамках юрисдикційних (судових) процедур із вирішення податкового спору [3, с. 113].

Цікавими є концептуальні підходи до вирішення спірних податкових відносин, які знайшли своє нормативне обрамлення в національній правовій системі Великобританії. І.А. Гончаренко зазначає, що система вирішення податкових спорів у Великобританії має своїм завданням створити умови для максимального посилення ролі діалогу між платником податків та контролюючим органом. Науковець зауважує, що попередньо відображений підхід досягається шляхом забезпечення підвищеної міри процесуальної регламентації адміністративних процедур із вирішення спірних податкових відносин. Специфікою юридичного алгоритму реалізації адміністративних процедур із вирішення податкових у Великобританії спорів є чітка деталізація етапів їх реалізації:

- перший етап – прийняття заяви платника податків, в якій оскаржуються акти контролюючого органу;
- другий етап – узгодження документів, які були подані учасниками спірного правовідношення;
- третій етап – реалізація попереднього слухання;
- четвертий етап – слухання справи по суті;
- п'ятий етап – винесення органом, уповноваженим на розгляд спору, рішення по справі;
- шостий етап – повідомлення учасників спірного правовідношення про винесене по справі рішення;
- сьомий етап – ініціювання подальшого адміністративного перегляду, винесеного в рамках попередньо реалізованих адміністративних процедур із розгляду податкового спору рішення;
- восьмий етап – оскарження прийнятого компетентним адміністративним органом (другого рівня) рішення;
- дев'ятий етап – виконання прийнятого за результатами реалізації адміністративних процедур із вирішення податкового спору рішення.

Завдяки чіткій поетапній регламентації досудових (адміністративних) процедур із вирішення податкових спорів тільки незначний відсоток спірних правовідносин у Великобританії надходить на розгляд судових органів [4, с. 87].

Щодо національної правової системи України, то ст. 56 Податкового кодексу України регулюється оскарження рішень, прийнятих контролюючими органами. Відповідно до положень п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України в разі, коли 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 Податковим кодексом України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення [1]. Те, що диспозиція статті містить таке формулювання, як «платник податків вважає», означає, що зобов'язана сторона має можливість сама, на свій власний розсуд, визначити фактичну підставу, завдяки якій розпочинається процедура адміністративного оскарження, що, зокрема, знаходиться в рамках імперативно дозволених процедур податкового права. Також потрібно звертати увагу на той аспект, що скарги на рішення, які зазначені в п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України, необхідно подавати саме до контролюючого органу (суб'єкта владних повноважень) вищого рівня.

Для того, щоб скарга була прийнята до розгляду, повинна бути обов'язково додержана форма оскарження. Пункт 56.3 ст. 56 Податкового кодексу України зазначає, що скарга обов'язково повинна мати письмову або електронну форму, яку за необхідності можливо доповнити належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати [1]. Фактично узагальнене формулювання, а саме термін «документи», дозволяє платнику податків надати всі необхідні документи для обґрунтування власної позиції.

У тому випадку, коли зобов'язаний суб'єкт податкових відносин допустив порушення вимог із приводу форми оскарження, скарги, які були ним подані, не підлягатимуть розгляду та повинні бути повернені йому із вказівкою на причину такого повернення. Разом із поданням скарги до вищестоящего контролюючого органу зобов'язаний суб'єкт у письмовій формі повинен повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення [1]. Важливим під час складання скарги виступає додержання платником податків формальних вимог податкового законодавства. У випадку чіткого слідування формальним вимогам контролюючий орган не матиме підстав відмовити у прийнятті відповідної скарги.

Потрібно сказати, що спеціально-галузеві (підгалузеві) вимоги до оформлення скарг на рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів знаходять свою формалізацію в рамках положень Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, який був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року [5]. У рамках вищезазначеного підзаконного нормативно-правового акта закріплені такі вимоги до скарг платників податків: а) вимоги щодо форми; б) вимоги щодо змісту. Таким чином, можна констатувати, що до скарг платників податків висуваються вимоги формального та змістовного характеру. Формальна вимога, яка висувається до скарг платників податків – письмова форма їх об'єктивізації. Також визначається ряд змістовних вимог, які висуваються до скарг зобов'язаних суб'єктів податкових відносин. Згідно з положеннями чинного законодавства скарга платника податків повинна містити такі дані:

1) прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який і подає відповідну скаргу;

2) найменування контролюючого органу;

3) реквізити оскаржуваного рішення;

4) підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі;

5) обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства;

6) вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу;

7) відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;

8) відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду;

9) адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;

10) перелік документів, які додаються до скарги [5].

Недотримання вищезазначених вимог може бути підставою для повернення скарги платника податків тільки в тому випадку, коли неналежність їх фіксації фактично унеможливує розгляд такої скарги по суті. Із вищезазначеного вбачається, що відомості, які знаходять свою фіксацію в скаргах, що подаються платниками податків у порядку адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, можуть бути підрозділені на об'єктивно та суб'єктивно детерміновані відомості. До об'єктивно детермінованих відомостей можна віднести інформацію щодо прізвища, ім'я, по батькові, найменування скаржника, найменування контролюючого органу, реквізити оскаржуваного рішення тощо. Коли ж йдеться про суб'єктивно-детерміновані відомості, то до них відносяться дані, які були сформульовані в результаті мисленнєво-аналітичної діяльності платника податків у процесі аналізу спірного правовідношення між ним та контролюючим органом.

До таких відомостей відносяться відомості, які збули синтезовані зобов'язаним суб'єктом податкового права самостійно. У даному випадку до такого різновиду відомостей відносяться дані, які стосуються обставин справи, які, на думку платника податків, були встановлені контролюючим органом неправильно або ж не були встановлені взагалі, обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу тощо. Фактично вищезазначені відомості є результатом умовиводів платника податків. На підтвердження своєї правової позиції платник податків може додавати до відповідної скарги розрахунки та докази, якими він обґрунтовує свою правоту. При цьому ми відмічаємо, що такі докази та розрахунки повинні мати належну форму своєї зовнішньої об'єктивізації.

Потрібно відмітити, що скаргу на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу платник податків може подати: а) самостійно; б) через свого представника. У тому

випадку, коли скарга подається представником платника податків, його повноваження на вчинення таких дій повинні бути належним чином посвідчені. Коли скарга на рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів подається через представника платника податків, будуть виникати відносини представництва. Слід зазначити, що в разі подання скарги через представника платника податків до неї повинен бути долучений оригінал або належним чином завірена копія документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства [5].

Подання скарги може бути здійснено в дистанційному порядку або ж безпосередньо до контролюючого органу. Так, коли зобов'язаний суб'єкт податкового права подає скаргу дистанційним способом, він направляє відповідну скаргу за посередництвом засобів поштового зв'язку. При безпосередній подачі платник податків самостійно доправляє відповідну скаргу до контролюючого органу вищого рівня. Залежно від способу подання скарги визнається день, від якого починає відраховуватися строк її розгляду відповідним контролюючим органом:

1) під час подання скарги безпосередньо до контролюючого органу – день фактичного отримання скарги контролюючим органом;

2) під час надсилання скарги поштою – дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті [5].

Водночас, додавши електронну форму подання скарги, законодавець забув включити відповідні регламентаційні положення до Розділу V відповідного Порядку, які б визначали порядок подання скарги в електронній формі.

Таким чином, для того, щоб ініціювати адміністративні процедури вирішення податкового спору, потрібна наявність специфічного юридичного складу, який складається з таких інтегративних складників:

1) особистісне переконання платника податків щодо порушення його законних прав;

2) подання таким платником податків належно оформленої скарги на відповідні рішення, дії чи бездіяльність публічно-владного суб'єкта податкових відносин.

У даному випадку платник податків повинен сформулювати особистісне стійке уявлення щодо допущення контролюючим органом дій або ж бездіяльності, якими було порушено його права чи інтереси. Для того щоб поновити свої порушені права, платник податків повинен дотримуватися нормативно визначеного алгоритму оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. При цьому подача належним чином оформленої скарги є первинним етапом ініціювання адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Не слід забувати, що у випадку неефективності адміністративних процедур із вирішення податкових спорів у платника податків завжди залишається можливість подати відповідний позов до адміністративного суду.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції від 25.07.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.08.2021).
2. Смичок Є.М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. *Право і суспільство*. 2012. № 6. URL : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&S21P03=FILE=&S21STR=Pis_2012_6_18 (дата звернення: 16.08.2021).
3. Суворова Е.В. Практика внесудебного разрешення налоговых споров и пути развития досудебного аудита. *Налоговые споры: опыт России и других стран*: по материалам V Международ. науч.-практ. конф. 26-27 октября 2011 г., Москва : сборник / под ред. С.Г. Пепелева. Москва : Статут, 2012. С. 113.
4. Гончаренко И.А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2001. 160 с.
5. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 в редакції від 12.02.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> (дата звернення: 15.08.2021).