

Ю.О. Костенко,

кандидат юридичних наук, доцент

ПОДАТКОВА РЕФОРМА: ДЕЯКІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Проведено аналіз податкового законодавства України та законопроектів щодо надання податкових консультацій контролюючими органами. На підставі дослідження уточнено поняття податкової консультації та її види; виділено особливості процедури надання податкових консультацій органами Державної фіскальної служби України та наслідки їх застосування платниками податків.

Ключові слова: платник податків, податкова консультація, роз'яснення податкового законодавства, податок, контролюючий орган.

Проведен анализ налогового законодательства Украины и законопроектів относительно предоставления налоговых консультаций контролирующими органами. На основании исследования уточнено понятие налоговой консультации и ее виды; выделены особенности процедуры предоставления налоговых консультаций органами Государственной фискальной службы Украины и последствия их применения налогоплательщиками.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговая консультация, разъяснение налогового законодательства, налоговый орган.

The analysis of the tax legislation of Ukraine and the legislation on the provision of tax advices of control authorities is carried out. On the basis of the study the concept of tax advice and its types is clarified; the features of the procedure for granting the tax consultations by the authorities of the State Fiscal Service of Ukraine and the consequences of their application by taxpayers are distinguished.

Keywords: taxpayer, tax consultation, elucidation of tax legislation, tax organ.

Дослідженню питань організації податкового адміністрування присвячено достатньо уваги в науці податкового права [1; 2; 3; 4]. Проте реформування та становлення податкової системи України, а особливо те, що на сьогодні держава стоїть на порозі прийняття суттєвих змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ), зумовлює підвищений інтерес до цієї проблематики. Зокрема, відповідно до Проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2017 рік пріоритети в податковій реформі Міністерство фінансів України вбачає в ліквідуванні податкової міліції та створенні служби фінансових розслідувань; запровадженні електронного кабінету платника податків; спрощенні адміністрування податків; упровадженні одноразового декларування доходів громадян та непрямих методів контролю громадян [5]. Такі тенденції відображені в поданому до парламенту проекті закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації” № 3357 [6]. Ключові зміни запропонованого народними депутатами законопроекту стосуються подальшої адміністративної реформи, при якій відбувається розмежування функцій щодо “формування” та “реалізації” державної фіскальної політики, де Міністерство фінансів стає єдиним центром прийняття управлінських рішень у сфері бюджетно-фіскальної політики.

І в цьому аспекті хотілося б звернути увагу на ті зміни, які планується запровадити до інституту податкового консультування.

Метою статті є правова оцінка норм проекту закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації” в частині регламентації інституту податкового консультування на базі дослідження сучасної практики надання податкових консультацій контролюючими органами.

Так, пп. 17.1.1. ст. 17 ПКУ встановлено, що платник податків має право безоплатно отримувати в контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов’язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю [7]. Перш за все, хотілося б звернути увагу на правову форму податкової консультації, що дозволяє виділити саме індивідуальний характер роз’яснення податкового законодавства. Відповідно до п. 52.3 ст. 52 ПКУ податкові консультації можуть надаватися платникам податків у письмовій, усній та в електронній формі засобами електронного зв’язку [7]. Водночас слід виділити низку вимог, при дотриманні яких податкова консультація розглядається як легітимна, зокрема:

1) має надаватися, виходячи з положень ПКУ та економічного змісту податку чи збору (підставою надання податкової консультації є звернення платника податків чи визнання раніше наданої податкової консультації недійсною);

2) має відповідати діючому податковому законодавству (мати посилання на відповідні правові норми);

3) має відповідати правилам діловодства (належним чином підписана; завірена печаткою контролюючого органу з позначкою вихідного номера, дати і підпису керівника такого органу (його заступника) або іншої уповноваженої особи) та зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій;

4) має бути належним чином вручена (надіслана за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручена платнику податків або його законному чи уповноваженому представникові);

5) може використовуватися тільки платником податків, якому надано таку консультацію; інший платник податків не може застосовувати роз’яснення, яке було надане будь-якому платнику, навіть за умови з’ясування змісту однієї і тієї ж податкової норми, тобто, характеризується суворо індивідуальним характером [7].

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов’язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, в тому числі на офіційному веб-сайті цього органу, протягом 5 календарних днів. Відповідно до п.п. 14.1.173 ст. 14 ПКУ така консультація – це оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства [7].

До прийняття ПК в Україні діяв принцип пріоритетності роз’яснень вищестоящего податкового органу щодо нижчестоящего, а також узагальнюючих по-

даткових роз'яснень над податковими роз'ясненнями, наданими іншими податковими органами всіх рівнів [8]. На сьогодні ПКУ прямого встановлення пріоритетності не передбачає. Не є видання узагальнюючої консультації й підставою для відкликання наданої раніше індивідуальної консультації. Тобто платник податків, якої би позиції не дотримувалася Державна фіскальна служба України (далі – ДФС України) у своїх узагальнюючих рекомендаціях, має право посилатися на лист, який адресовано йому індивідуально, незважаючи на той факт, що в ньому може бути викладено протилежний підхід. Це положення має значення при вирішенні питання щодо юридичних наслідків застосування податкових консультацій, що, у свою чергу, можна розглядати як гарантію захисту прав платників податків.

Таким чином, органи ДФС України мають можливість викладати свою офіційну позицію не тільки в актах індивідуальної дії, а й в узагальнюючих податкових консультаціях, що стали своєрідним аналогом податкових роз'яснень, які діяли до набрання чинності ПКУ. Це має вирішити проблему, яка існувала у зв'язку з тим, що контролюючі органи видавали свої рекомендації у вигляді листів, які хоч і не мають офіційного статусу обов'язковості, але, фактично, в деяких випадках установлювали нові норми, виконання яких вимагалось від платників податків, на що неодноразово звертало увагу Міністерство юстиції України [9; 10].

Відповідна форма надання податкової консультації (усна, письмова, електронна) залежить від форми запиту платника податків, який за своїм вибором може звернутись до контролюючих органів в усній формі, письмовому вигляді та запитом через електронні засоби зв'язку. Спеціальної форми письмового запиту податковими нормами не встановлено. Саме тому при врегулюванні цього питання необхідно виходити зі змісту положень Закону України “Про звернення громадян”. Так, відповідно до ст. 5 цього Закону у зверненні має бути зазначено прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання громадянина, викладено суть порушеного питання, зауваження, пропозиції, заяви чи скарги, прохання чи вимоги. Письмове звернення повинно бути підписане заявником (заявниками) із зазначенням дати. Не підлягають розгляду анонімні звернення; повторні звернення від одного й того ж громадянина з одного й того ж питання, якщо перше цим органом вирішене по суті (ст. 8), а також скарги, подані з порушенням термінів, та звернення осіб, визнаних судом недієздатними. Такі звернення повертається заявникові з відповідними роз'ясненнями не пізніше, ніж через десять днів від дня їх надходження [11].

Позитивним моментом є закріплення п. 52.1 ст. 52 ПКУ конкретного строку розгляду звернень податковим органом, а саме 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення відповідним контролюючим органом. Тобто, порівняно із Законом України “Про звернення громадян”, який передбачає максимальний термін вирішення питань, порушених у зверненні, – сорок п'ять днів, податковим законодавством встановлено менший проміж часу.

І останній момент, який потребує уваги, – це наслідки застосування податкової консультації. Згідно з п. 53.1. ст. 53 ПКУ не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому в письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що в майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована [7]. Таким чином, платник податків, посадові особи платника податків не можуть бути притягнуті до кримінальної, адміністративної, фінансової відповідальності,

цивільної, дисциплінарної відповідальності у випадку, якщо порушення податкового законодавства було викликано правозастосуванням письмової (електронної) податкової консультації. Застосування положень цієї статті не передбачає звільнення платника податків від податкового зобов'язання, яке виникло після скасування чи уточнення податкової консультації. У такому випадку платник податків зобов'язаний самостійно уточнити податкове зобов'язання та подати уточнюючі розрахунки до відповідного контролюючого органу. У іншому випадку такі розрахунки зобов'язаний провести контролюючий орган під час здійснення відповідних перевірок.

Слід звернути увагу, що такий порядок не може бути застосований у випадках, коли індивідуальна податкова консультація була надана всупереч чинному законодавству, підготовлена за попередньою змовою платника податків та особи, яка підписала цю податкову консультацію, тощо. Крім того, необхідно зауважити, що п. 53.1. ПКУ забороняє притягнення до відповідальності за дії, що вчинялись згідно з письмовими, електронними та узагальнюючими податковими консультаціями, не встановлюючи такого ж статусу для консультацій, що надані в усній формі [7]. Такий підхід законодавця дозволяє дійти висновку, що податкова консультація, надана в усній формі, має лише консультаційно-дорадчий характер і не створює будь-яких правових наслідків.

З прийняттям ПКУ вирішилось питання щодо порядку оскарження податкових консультацій. До цього часу платники податків, хоча й мали формально право звернення до суду, проте останні відмовляли в порушенні відповідного провадження, виходячи з того, що предметом оскарження роз'яснення податкового законодавства бути не може через те, що воно жодних обов'язкових юридичних наслідків не має [12]. Податкове роз'яснення розумілося як оприлюднення офіційного розуміння окремих положень із питань оподаткування контролюючими органами з метою обґрунтування їх рішень у випадку проведення апеляційних процедур. Водночас зазначалося, що роз'яснення не має сили нормативно-правового акта, з чого й виходили судові органи [13]. Ми утримаємося від критичних зауважень щодо такого визначення, яке за своїм змістом носить суто фіскальний характер й не відповідає меті податкового консультування. Безумовно, й на сьогодні листи, якими фактично оформлюються надані податкові консультації, – це службова кореспонденція, вони не є нормативно-правовими актами, можуть носити лише роз'яснювальний, інформаційний та рекомендаційний характер і не повинні містити нових правових норм, які торкаються прав, свобод й законних інтересів громадян або мають міжвідомчий характер.

Проте законодавцем унесені суттєві зміни щодо визначення статусу письмової (електронної) податкової консультації в разі оскарження такої до адміністративного суду. Відповідно до п. 53.3 ст. 53 ПКУ платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію, викладену в письмовій (електронній) формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору [7]. Обов'язковими умовами для визнання індивідуального акта недійсним є невідповідність його вимогам чинного законодавства та/або визначеній законом компетенції органу, який видав цей акт; порушення прав та інтересів платника податків, які охороняються законом. Визнання судом такої податкової консультації недійсною є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

Аналіз діючого податкового законодавства дозволяє дійти висновку, що індивідуальна податкова консультація може бути оскаржена тільки в судовому порядку, тобто, оскарження податкової консультації безпосередньо до контро-

люючого органу є не можливим. Альтернативою цьому може бути звернення до вищестоящего контролюючого органу для отримання консультації від останнього. При цьому на практиці виникає питання щодо визначення статусу попередньої консультації: чи є вона дійсною в разі не згоди вищестоящего органу. Справа в тому, що податкові органи допускають можливість самостійного скасування податкової консультації [14]. Навряд чи така позиція заслуговує на підтримку.

Поданий до Верховної Ради України законопроект закріплює діаметрально протилежну процедурну форму та вводить нових суб'єктів до податкових відносин [6]. Зокрема, пропонується наділити Міністерство фінансів України правом надання письмових, електронних, узагальнюючих податкових консультацій платникам відповідно до п.п. 192.1.9 і п. 52.4 ПКУ, тоді як безпосередньо за контролюючими органами залишиться право на надання тільки усних консультацій. З метою допомоги у сплаті податків, складанні звітності, представленні інтересів платника в суді та податкових органах пропонується введення інституту податкових консультантів (п.п. 158¹ ст. 14 ПКУ), під якими розуміються фізичні чи юридичні особи, які здійснюють діяльність податкового консультування на підставах та в порядку, передбачених законом. Діяльність податкового консультанта – це незалежна професійна діяльність щодо надання платнику податків передбачених законом видів послуг [6].

Таким чином, законопроект, у разі його прийняття, суттєво змінить обсяг функцій та повноважень державних органів у сфері податкового консультування. Навряд чи, в разі його прийняття в такій редакції мету податкового консультування можна буде визначити, як надання допомоги контролюючим органом відповідному платнику податків щодо практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів. Не зрозумілим є, яким чином буде реалізовано право платників податків безпосередньо на звернення до контролюючого органу з метою отримання відповіді щодо будь-яких питань практичного застосування норм податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Кучерявенко М.П.* Податкові процедури : правова природа і класифікація : монографія / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009 – 460 с.
2. *Криницький І.Є.* Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
3. *Савченко Л.А.* Правові проблеми фінансового контролю : монографія / Л.А. Савченко, О.П. Мельник. – К. : КиМУ, 2009. – 236 с.
4. *Рева Д.М.* Правове регулювання податкового контролю в Україні : автореф. дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07. / Д.М. Рева. – Х., 2005. – 20 с.
5. Проект Основних напрямів бюджетної політики на 2017 рік від 24.06.2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kmu.gov.ua>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації : проект закону від 26.10.2015 р. № 3357 зі змінами від 01.11.2016 р. № 1707-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.10 р. № 2755 // *Голос України*. – 2010. – № 229–230.
8. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.00 р. № 2181 // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
9. Щодо перевірки листів ДПАУ : Лист Міністерства юстиції України від 01.04.11 р. № 3915-0-4-11/24 // *Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации*. – 2011. – № 17.
10. Щодо проведення правової експертизи листів ДПАУ та Держмитслужби : Лист Міністерства юстиції України від 28.04.11 р. № 3915-0-4-11/101 // *Баланс*. – 2011. – № 49.
11. Про звернення громадян : Закон України від 02.10.96 р. № 393 // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. – 1996. – № 47. – Ст. 256.

12. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : Лист ВАСУ від 20.07.10 р. № 1112/11/13-10 // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 82.

13. Щодо затвердження Порядку надання податкових роз'яснень : Постанова КМУ від 16.05.01 р. № 494 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0548225-10>.

14. Методичні рекомендації щодо надання органами ДПС письмових податкових консультацій : Лист ДПС України від 21.01. 11 р. № 1600/7/10-1017/220 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dpa.dn.ua/s/126/1482>.

Отримано 21.11.2016