

УДК 347.73

І.В. КАРАЧЕНЦЕВ, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ПРОЦЕДУРИ АДМІНІСТРАТИВНОГО УЗГОДЖЕННЯ ПОЗИЦІЙ ПЛАТНИКІВ ТА ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Ключові слова: податок, податкові процедури, адміністративне узгодження

Особливий порядок оскарження актів податкових органів і прийняття рішень за скаргами [1] закріплено російським податковим законодавством, яке вимагає дотримання низки умов, що покликані гарантувати захист порушених прав: а) порушення суб'єктивних прав зацікавленої особи; б) незаконність об'єкта оскарження; в) дотримання строку оскарження; г) оскарження нормативно-правових актів податкових органів залежно від суб'єктного складу учасників.

У науковій літературі проблеми податкових процедур вже були об'єктом досліджень. Насамперед, мова йде про праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як: Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, С.В. Запольський, О.М. Козирін, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко та ін. Проте, не можна вважати обрану тему вичерпно дослідженою, а проблеми, що мають місце при здійсненні податкових процедур – вирішеними. Саме тому, метою дослідження є з'ясування особливостей процедури адміністративного узгодження позицій платників та податкових органів при вирішенні податкових спорів, виявлення недоліків в чинному податковому законодавстві при регулюванні вказаних суспільних відносин та визначення напрямків удосконалення законодавства. Новизна статті полягає у авторському критичному осмисленні правової природи

процедур адміністративного узгодження позицій платників та податкових органів та визначенні напрямків удосконалення податкового законодавства України.

Характеристика вирішення податкових спорів в режимі адміністративного узгодження передбачає визначення з їх підвідомчістю. На перший погляд, це проблема, яка стосується в більшому сенсі судового спору за участю юрисдикційного органу. Але підвідомчість як відносність спорів про право, які потребують державно-владного вирішення, до ведення того чи іншого державного чи другого органу розглядається як властивість юридичних справ в цілому [2, 3]. Виходячи з цього, підвідомчість можна диференціювати: а) залежно від характеру справ та типу відносин (податкові, адміністративні, цивільні і т.д.); б) залежно від типу органу, який має відповідну компетенцію щодо вирішення спорів (адміністративні органи, суди, третейські суди і т.д.); в) залежно від характеру норм, що регулюють підвідомчість (загальна – загальні приписи законів; спеціальна – особливі вказівки законів).

Такий висновок базується на перевагах адміністративного способу вирішення податкових спорів [4, с.562]. Вони пов'язуються із простотою процедури, нетривалим періодом розгляду скарги, відсутністю обов'язку із сплати державного мита, можливістю більш точно аргументувати власну позицію при зверненні до суду; вільною формою надання скарги; обов'язковістю її розгляду податковими органами; мінімальними підставами повернення скарги без розгляду.

Коли йдеться про вирішення податкового спору вищою посадовою особою, незрозуміло, за якими саме критеріями визначається така особа, яким чином необхідно визначити компетенцію такої посадової особи. Тобто, логічним виглядає визначення в кожному випадку того – хто саме може реалізовувати повноваження на здійснення дій, які оскаржуються та хто саме є вищою (відносно нього) особою.

В цьому випадку подання скарги до вищестоящего податкового органу не виключає

можливість подання позову. В той же час, це може породити і певне протиріччя, коли з однієї й тієї ж ситуації можуть бути винесені два протилежних за змістом рішення. Чинне російське податкове законодавство передбачає альтернативний порядок оскарження рішень податкових органів, та закріплює можливість: а) апеляційної скарги на рішення податкового органу про притягнення до відповідальності, що не набрало чинності; б) апеляційної скарги на рішення податкового органу про притягнення до відповідальності, що вже набрало чинності. Більше того, з 01.01.2009 р. рішення податкового органу про притягнення до відповідальності платника податків (або рішення про відмову у притягненні) можна буде оскаржити в судовому порядку тільки після оскарження в режимі адміністративного узгодження у вищестоящому податковому органі [5, с.211]. За наслідками розгляду такої скарги можна прийти до прийняття наступних рішень: а) розгляд скарги без задоволення; б) скасування акту податкового органу; в) скасування рішення та припинення провадження у справі про податкове правопорушення; г) зміна рішення або винесення нового [1].

Треба звернути увагу, що в Російській Федерації процедури адміністративного узгодження пов'язуються лише з податковою вимогою, тоді як в Україні використовуються податкові повідомлення та податкові вимоги. Згідно з раніше діючим податковим законодавством України [6] податкове повідомлення визначалось як письмове повідомлення контролюючого органа про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання, визначену контролюючим органом. Податкова вимога розглядається як письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу. Хотілося би звернути увагу на принципове розмежування їх:

а) податкове повідомлення передбачає участь у відносинах контролюючих органів, тоді як податкова вимога пов'язується виключно з діями податкових органів;

б) податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникові податків про його обов'язки, тоді як податкова вимога – засіб реагування на невиконання платником обов'язків.

Процедура надання та розгляду скарг платників податків передбачає деталізацію процесуальних дій учасників оскарження залежно від типу скарги. Наприклад, п.3 ст.139 Податкового кодексу Російської Федерації встановлює особливі правила для надання апеляційних скарг на рішення податкового органу. Вона повинна надійти до того податкового органу, який прийняв рішення. Протягом трьох місяців такий орган зобов'язаний направити її із всіма матеріалами до вищого податкового органу. Принциповою особливістю процедурного регулювання в цій ситуації є регулювання термінів оскарження, які диференціюються:

а) по апеляційній скарзі – на протязі 10 днів з моменту вручення особі рішення за результатами виїзної податкової перевірки;

б) по скарзі на рішення за результатами податкової перевірки, яке вступило в законну силу – протягом року з моменту його прийняття;

в) по скарзі на інші рішення податкових органів, дії чи бездіяльність посадових осіб податкового органу – протягом трьох місяців з дня, коли особа дізналася чи повинна була дізнатися про порушення своїх прав.

На протиріччя в регулюванні цих термінів звертає увагу В.С. Семушкін [7, с.29]. Дійсно, така тривалість термінів не узгоджується з нормами російського арбітражно-процесуального законодавства. Виходячи з цього, більш логічним, на його погляд, було би зменшення трьохмісячного терміну оскарження до двох тижнів. С.М. Миронова пропонує зупинитися на місячному терміні оскарження [8, с.101–102]. В будь-якому разі, нам здається, важливо акцентувати увагу на узгодженні норм податкового та адміністративного законодавства, які регулюють ці відносини. Хибним є породження колізії в законодавстві, коли одні і ті ж відносини різними актами регулюються в різних часових межах.

На цьому етапі в процедурі адміністративного оскарження з'являється новий специфічний учасник, який представляє інтереси податкового органу – комісія по розгляду скарг платників. Вона очолюється керівником податкового органу чи його заступником, який здійснює оперативне керівництво цим підрозділом. До складу цієї комісії включаються також працівники правового підрозділу, які безпосередньо реалізують компетенцію при розгляді скарг. Працівники податкового органу, дії якого оскаржуються, можуть приймати участь в роботі такої комісії або як спеціалісти, або як особи, що приймають участь на підготовчій стадії розгляду скарги та дають відповідні пояснення. Але в будь-якому разі вони мають приймати участь в підготовці заключення стосовно такої скарги, яке не має впливати на об'єктивність висновків в ході узгоджувальних процедур.

За підсумками розгляду скарги за російським податковим законодавством вищим податковим органом може бути прийнято одне з наступних рішень [1]:

- а) про залишення скарги без задоволення;
- б) про відміну акту податкового органу та призначення податкової перевірки;
- в) про відміну рішення податкового органу та припинення провадження по справі щодо податкового правопорушення;
- г) про зміну рішення податкового органу чи винесення нового рішення.

Процедура апеляційного адміністративного узгодження сум податкового зобов'язання пов'язана з податковим повідомленням та податковою вимогою, які при цьому є не тільки безпосереднім предметом спору, але й можуть прийматися (направлятися) контролюючим органом за результатами вирішення спору. Характеристика податкового повідомлення та податкової вимоги потребує окремої уваги.

У разі розрахунку суми податкового зобов'язання контролюючим органом, він надсилає платнику податків податкове повідомлення. Останнє деталізує підстави для такого нарахування, посилення на норму податкового закону (відповідно до якої був зроблений

розрахунок або перерахунок податкових зобов'язань), сума податку чи збору (обов'язкового платежу), належного до сплати, та штрафних санкцій за їх наявності, граничні строки їх погашення, попередження про наслідки їх несплати в установлений строк та граничні строки, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання (штрафних санкцій за їх наявності). Податкові повідомлення складаються протягом десяти робочих днів від дня реєстрації акта перевірки або вручення його поштою платнику податків (на підставі відмітки на поштовому повідомленні), а за наявності заперечень посадових осіб платника податків щодо акта перевірки – протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків [9].

Закінчення процедури адміністративного оскарження має значення юридичного факту, оскільки закон визначає з цим такий правовий наслідок, як узгодження податкового зобов'язання платника податків та виникнення у платника податків обов'язку сплатити суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету протягом десяти днів. Скарга на постанову по справі про адміністративне правопорушення подається до органу державної податкової служби, посадова особа якого винесла постанову. Скарга, що надійшла, реєструється і протягом трьох діб надсилається разом із справою до органу державної податкової служби вищого рівня (посадовій особі, правомочній її розглядати). Подання скарги на постанову органу державної податкової служби про накладення адміністративного стягнення протягом десяти днів від дня винесення постанови зупиняє виконання постанови про накладення адміністративного стягнення до розгляду скарги [9]. Скарги на постанову по справі про накладення адміністративного стягнення розглядаються в десятиденний строк з дня їх надходження. За наслідками розгляду скарги на постанову по справі про накладення адміністративного стягнення керівник органу державної податкової

служби (або його заступник): а) залишає постанову без змін, а скаргу без задоволення; б) скасовує постанову і надсилає справу на новий розгляд; в) скасовує постанову і закриває справу; г) зменшує розмір штрафу в межах, передбачених законодавчим актом про відповідальність за це правопорушення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : Ч. 1 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
2. Гражданский процесс : учебник / отв. ред. В. В. Ярков. – Изд. 5-е, перераб. и доп. – М. : Норма, 2004. – С. 146.
3. Гаджиев Г. А. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации : учеб. пособие / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М. : ФБК-Пресс, 1998. – 338 с.

4. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юрист, 2004. – 562 с.
5. Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. – М. : Норма, 2008. – 211 с.
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державним цільовими фондами» : від 21.12.2000 р., № 2181-III // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
7. Семушкин В. С. Предварительное налогово-юрисдикционное производство: проблемы и перспективы / В. С. Семушкин // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 7. – С. 29.
8. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект) : монография / С. М. Миронова. – М., 2007. – 195 с.
9. Податковий кодекс України // Голос України. – 04.12.2010. – № 229.

Караченцев И. В. Процедуры административного урегулирования позиций плательщиков та податкових органів при вирішенні податкових спорів / И. В. Караченцев // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 366–369 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11kivvpc.pdf>

З'ясовано правова природа процедури административного урегулирования при вирішенні податкових спорів. Проведено порівняльний аналіз податкового законодавства України та Російської Федерації, що регулює вказані правовідносини.

Караченцев И.В. Процедуры административного согласования позиций плательщиков и налоговых органов при решении налоговых споров

Выяснена правовая природа процедуры административного согласования при решении налоговых споров. Проведен сравнительный анализ налогового законодательства Украины и Российской Федерации, которая регулирует указанные правоотношения.

Karachencev I.V. Procedures of Administrative Concordance of Positions of Payers and Tax Organs at the Decision of Tax Disputes

Legal nature of procedure of administrative concordance turns out at the decision of tax disputes. The comparative analysis of tax legislation of Ukraine and Russian Federation which regulates the indicated legal relationships is conducted.