

жим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/13726636>.

9. Саприкіна І.В. Захист честі, гідності, ділової репутації фізичної особи за законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук / Київський національний університет ім. Т. Шевченка. – К., 2006. – С. 26.

10. Хорошковська Д.Ю. Роль судової практики в системі джерел права України: теоретико-правове дослідження : дис. ... канд. наук / Національна академія наук України. – К., 2006. – С. 38.

11. Цивільний кодекс України // ВВР України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

Надійшла до редакції 17.12.2012

СМИЧОК Є.М., здобувач
(Національний університет «Юридична академія
України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ДОСУДОВИЙ ПОРЯДОК ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Надано порівняльну характеристику процедур досудового (адміністративного) та судового вирішення податкових спорів, зокрема оскарження рішень контролюючих органів.

Ключові слова: податкові органи, податковий спір, оскарження рішень податкових органів, форма вирішення податкових спорів, строки подання скарг, податкові процедури.

Дана сравнительная характеристика процедур досудебного (административного) и судебного разрешения налоговых споров, в частности обжалования решений контролирующих органов.

Ключевые слова: налоговые органы, налоговый спор, обжалования решений налоговых органов, форма разрешения налоговых споров, сроки подачи жалоб, налоговые процедуры.

Comparative description pretrial procedures (administrative) and judicial tax litigation, including appeals of decisions supervisory bodies is given.

Keywords: tax authorities, tax dispute, appeal decisions of tax authorities, shape tax litigation, the timing for filing complaints, tax procedures.

Відповідно до п. 17.1.7 ст. 17 Податкового кодексу платник податків має право на оскарження рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів (посадових осіб), наданих контролюючими органами роз'яснень. Таке право платника податків набуває подальшого розвитку в процедурах оскарження, які ним використовуються. Сучасна законодавча конструкція порядку оскарження рішень контролюючих органів, закріплена в положеннях Податкового кодексу, дозволяє виділити адміністративний та судовий порядок такого оскарження. Право вибору процедури та способу захисту залежить від конкретних обставин конфліктних правовідносин та обирається платником на власний розсуд. Положення Податкового кодексу України допускають одночасне оскарження рішень контролюючих органів в судовому та адміністративному порядку, а також оскарження рішень, оскаржених в адміністративному, судовому порядку. Водночас законодавець у п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України встановив заборону на адміністративне оскарження рішень контролюючих органів, оскаржених в судовому порядку. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

Оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку можна розглядати як: спосіб узгодження податкового зобов'язання; спосіб вирішення податкового спору; гарантію захисту прав та свобод платника податків.

Сьогодні в науці немає уніфікованого підходу щодо з'ясування змісту доюрисдикційних податкових процедур, природи адміністративних процедур вирішення податкових спорів [4, с. 410-426]. Вивчення проблеми оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку як способу вирішення податкового спору є актуальним. Увагу дослідженню вказаного питання приділяли такі вчені, як М.П. Кучерявенко, Є.А. Усенко, С.В. Буряк, В.Т. Білоус та ін. У сучасній науковій літературі, зокрема в працях С.В. Буряка, щодо визначення процедури адміністративного оскарження використовується такий термін, як «податкова апеляція» [6]. Апеляція (від лат. *appellation* – звернення) – оскарження ухвали, постанови нижчої судової інстанції перед вищою. Аналізуючи суть поняття «податкова апеляція» у різних країнах світу, простежуємо деяку спільність, яка проявляється в оскарженні платником подат-



ків рішень органів податкової служби, прийнятих за результатами відповідної перевірки. Приєднуючись до думки К.В. Мінаєвої, вважаємо, що вказаний термін не дозволяє відобразити глибинний зміст поняття, оскільки право на адміністративне оскарження входить до складу правового статусу платника податків. Окрім цього, адміністративний та судовий порядок оскарження рішень контролюючих органів є різновидом апеляційного оскарження, яке розпочинається самим платником [7, с. 483]. Використання термінології, запропонованої С.В. Буряком, може призвести до неправильного розуміння процедур оскарження та заплутування як платників податків, так і контролюючих органів при вирішенні податкових спорів.

Як зазначає Є.А. Усенко, процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів являє собою розв'язання конфлікту, що виник між сторонами податкового правовідношення та долається самими сторонами без втручання третьої особи – суду. Сторонами при досудовому оскарженні рішень податкових органів виступають платник податків як зобов'язана сторона та контролюючий орган, уповноважений здійснювати функції щодо справляння податків [5, с. 78]. Підстави, які супроводжують початок процедури адміністративного оскарження, можна поділити на фактичні та процесуальні. Погоджуючись з думкою М.П. Кучерявенко, до фактичної підстави відноситься інше, ніж у контролюючого органу, уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та компетенції такого органу при визначенні такого обов'язку, здійсненні заходів, спрямованих на його виконання. Скарга платника податків про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції органу, що його прийняв, є процесуальною підставою. Початок процедури адміністративного оскарження виводить конфлікт, який виник між сторонами матеріального правовідношення, на процесуальний рівень [1, с. 406].

Оскарження рішень контролюючих органів регламентується положеннями ст. 56 Податкового кодексу. Так, у 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 або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Наявність у диспозиції статті формулювання «платник податків вважає» свідчить, що у межах імперативно дозволених процедур податкового права платнику податків надається можливість самостійно, на власний розсуд формувати фактичну підставу початку процедури адміністративного оскарження. Важливим нововведенням, запровадженим Податковим кодексом, є подання скарг на рішення, передбачені п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу, саме до контролюючого органу вищого рівня.

Дотримання форми оскарження при вирішенні податкових спорів у досудовому порядку має принципове значення для прийняття скарги до розгляду. Пункт 56.3 ст. 56 Податкового кодексу вказує на обов'язкову письмову форму скарги, яку у разі потреби можна доповнити належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати. Право платника податків посилатися в скарзі на додаткові документи є обмеженим. Відповідно до п. 44.5 та п. 44.6 Податкового кодексу платник податків може посилатися на документи, які під час перевірки були вилучені у нього правоохоронними органами в результаті виїмки чи іншого вилучення, або які з будь-яких причин не були враховані під час перевірки посадовою особою контролюючого органу, яка здійснювала перевірку, та копії яких були надані контролюючому органу до закінчення перевірки, або зазначені в акті перевірки як відсутні та надані до контролюючого органу, що призначив перевірку [1, с. 407]. У разі порушення платником податків вимог щодо форми оскарження подані ним скарги не розглядаються та повертаються йому із зазначенням причин повернення. Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення. Важливим моментом при складанні скарги є дотримання платником формальних вимог, які не дозволять контролюючому органу відмовити в прийнятті такої скарги. Так, відповідно до п. 5 Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженого Наказом Державної податкової адміністрації України № 1001 від 23.12.2010 (далі – Положення), скарга, оформлена без



дотримання вимог щодо повідомлення відповідного органу державної податкової служби про подання скарги органу державної податкової служби вищого рівня, підлягає поверненню особі, яка її подала. Також підлягає поверненню скарга, подана без зазначення прізвища, ім'я, по батькові, місця проживання фізичної особи – платника податку, а для юридичної особи – платника податку – найменування, місцезнаходження, а також адреси, на яку необхідно надіслати рішення за скаргою; найменування органу державної податкової служби, яким видано податкове повідомлення – рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-якого іншого рішення органу державної податкової служби, що оскаржується, дати і номеру, назви податку, збору або штрафної (фінансової) санкції та суми; суті порушеного питання, прохання чи вимоги й обґрунтування незгоди платника податків із сумою грошового зобов'язання, визначеною органом державної податкової служби у податковому повідомленні-рішенні, або незгоди з іншим рішенням органу державної податкової служби [3]. Наведені формальні ознаки можуть бути підставою для повернення скарги особі, яка її подала, лише у випадку, коли такі ознаки унеможливають розгляд скарги по суті.

Належним чином оформлена скарга платника податків подається до контролюючого органу вищого рівня протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Важливого значення при визначенні строків оскарження набуває те, на кого законом покладено обов'язок визначення оскаржуваного грошового зобов'язання. Згідно з п. 56.11 ст. 56 Податкового кодексу не підлягає оскарженню грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків. Якщо контролюючий орган визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків набуває преференційного права на адміністративне оскарження рішень контролюючого органу протягом 30 календарних днів, що настають за днем надходження податкового повідомлення-рішення (рішення) контролюючого органу. На строки досудового вирішення податкових спорів поширюються загальні положення про строки, передбачені чинним цивільним законодавством, та правила обчислення, встановлені іншими процесуальними галузями права [1, с. 411]. Строки адміністративного оскарження рішень контролюючих органів слід поділяти на строки, які використовуються та застосовуються платником податків, та строки, яких мають дотримуватися контролюючі органи. Відповідно до п. 56.13 ст. 56 Податкового кодексу у разі, коли останній день строків припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем. Строки подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення контролюючого органу можуть бути продовжені. Пункт 120.6 ст. 120 Податкового кодексу містить перелік підстав, відповідно до яких граничні строки для подання заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань підлягають подовженню керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків. Вказаний перелік є вичерпним і містить такі підстави:

- 1) платник податків перебував за межами України;
- 2) платник податків перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- 3) платник податку перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- 4) платник податків мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- 5) платник податків був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Днем подання скарги вважається день фактичного отримання скарги відповідним контролюючим органом, а в разі надсилання скарги поштою – дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення із скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті. Відповідно до абз. 2 п. 7 Положення у разі відсутності повідомлення про вручення і опису вкладення поштового відправлення та відбитка календарного штемпеля відділення поштового зв'язку на поштовому відправленні (конверті, бандеролі), що унеможливило з'ясування дати



отримання відділенням поштового зв'язку скарги, датою подання скарги вважається дата надходження скарги до органу державної податкової служби. Аналогічні положення застосовуються і Державною митною службою на підставі Порядку оформлення, подання платниками податків скарг на грошові зобов'язання, визначені митними органами, та їх розгляду Державною митною службою, затвердженого наказом Державної митної служби № 315 від 18.04.2011. Скарга, подана із дотриманням вказаних строків, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

Згідно з п. 56.8 ст. 56 Податкового кодексу контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Чинний Податковий кодекс містить правову конструкцію, згідно із якою керівник (або його заступник) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше 60 календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення строку, визначеного у п. 56.8 ст. 56 Податкового кодексу. Подовження строків розгляду поданої скарги повністю залежить від позиції керівника контролюючого органу, адже чинним законодавством не встановлюються підстави такого подовження. З викладеного вбачається бажання законодавця забезпечити контролюючим органам достатній час для всебічної перевірки доводів платника податків, викладених у скарзі, проведення в разі необхідності документальної позапланової виїзної перевірки, експертизи, витребування пояснень посадових осіб, які проводили перевірку, вчинення інших процесуальних дій [1, с. 409-410]. Наведена неузгодженість дозволяє контролюючим органам зловживати своїм правом та безпідставно затягувати розгляд скарг платника податків. Врегулювання цієї проблеми має відбуватися зазначенням конкретних, вичерпних підстав подовження строків розгляду скарг контролюючими органами у чинному Податковому кодексі.

Задоволення поданої скарги пов'язується законодавцем з порушенням контролюючим органом визначених строків її розгляду. Відповідно до положень абз. 2 п. 56.9 ст. 56 Податкового кодексу скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника). Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (або його заступника) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків у встановлені законом строки. Норми Податкового кодексу конкретизуються Положенням про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, в п. 14 якого зазначається, що контролюючий орган за результатами розгляду скарги платника податків приймає одне з таких рішень:

1) залишає податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу державної податкової служби, яке оскаржується, без змін, а скаргу – без задоволення;

2) скасовує у певній частині податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу державної податкової служби, яке оскаржується, і не задовольняє скаргу платника податків у певній частині;

3) скасовує податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу державної податкової служби, яке оскаржується, і задовольняє скаргу платника податків повністю;

4) збільшує суму грошового зобов'язання або податкового боргу;

5) залишає у випадках, передбачених ст. 8 Закону «Про звернення громадян», скаргу без розгляду та повертає автору.

Загальним правилом для всіх рішень, які приймаються контролюючими органами за результатами розгляду скарг платника податків, є те, що вони оформляються відповідно до вимог



законодавства про мови, складаються з вступної, описової, мотивувальної та резолютивної частин. Згідно з п. 15 Положення у рішенні також зазначається, що в разі незгоди особи, яка подала скаргу, з прийнятим рішенням воно може бути оскаржене до органу державної податкової служби вищого рівня у строки, визначені чинним законодавством, або в судовому порядку. Рішення за результатами розгляду скарги платника податків приймає керівник органу державної податкової служби (заступник керівника). Оригінал рішення надсилається (надається) платнику податків. Копія рішення, прийнятого органом державної податкової служби вищого рівня за розглядом первинної скарги платника податків, надсилається для виконання до органу державної податкової служби за місцем взяття на облік платника податків і зберігається у справі з матеріалами розгляду скарги, які долучаються до справи платника податків. Копія рішення, прийнятого органом державної податкової служби вищого рівня за розглядом повторної скарги платника податків, надсилається для виконання до органу державної податкової служби за місцем взяття на облік платника податків та до органу державної податкової служби вищого рівня, який розглядав первинну скаргу платника податків. Органи державної податкової служби виходять з того, що рішення вважається надісланим (наданим) юридичній особі – платнику податків, якщо його вручено посадовій особі або уповноваженій особі такої юридичної особи – платника податків під розписку або надіслано поштою з повідомленням про вручення на адресу, зазначену юридичною особою – платником податків безпосередньо у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення на скаргу. Рішення вважається надісланим (наданим) фізичній особі – платнику податків, якщо його вручено особисто фізичній особі або її представникові під розписку чи надіслано поштою з повідомленням про вручення за адресою, зазначеною фізичною особою – платником податків у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення на скаргу. У разі коли пошта не може вручити платнику податків рішення про результати розгляду скарги через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти рішення про результати розгляду скарги, незнаходження платника податків за фактичним місцем розташування або з інших причин, рішення про результати розгляду скарги вважаються врученими платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин такого невручення.

Повне або часткове незадоволення скарги платника податків контролюючим органом виводить процедуру адміністративного оскарження на наступний рівень. У платника податків, при негативному вирішенні питання щодо поданої скарги, виникає процесуальне право звернутися протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, з відповідною скаргою до контролюючого органу вищого рівня. При цьому така скарга подається саме на рішення, щодо якого виникли спірні правовідносини, а не на рішення, прийняте на підставі первинного оскарження.

Закінчення процедури адміністративного оскарження законодавець пов'язує з певними часовими характеристиками. Так, відповідно до п. 56.7 ст. 56 Податкового кодексу процедура адміністративного оскарження закінчується:

- 1) днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу, у разі, коли таку скаргу не було подано у зазначений строк;
- 2) днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги;
- 3) днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері митної справи;
- 4) днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрошення, відстрошення грошових зобов'язань, що оскаржувались.

Ще одну підставу закінчення процедури адміністративного оскарження виділяє К.В. Мінаєва. На її думку, подання позовної заяви платником податків під час провадження, розпочатого за скаргою, поданою в адміністративному порядку, припиняє адміністративну досудову процедуру. Автор обґрунтовує свою позицію тим, що нормами Кодексу адміністративного судочинства України не передбачено обов'язкове досудове оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, у тому числі і контролюючих органів у сфері оподаткування [7, с. 482]. На нашу



думку, така позиція заслуговує на увагу, але законодавець у п. 56.7 ст. 56 Податкового кодексу закріпив вичерпний перелік підстав закінчення процедури адміністративного оскарження.

Наведене дозволяє виділити специфічні ознаки закінчення процедури адміністративного оскарження, її залежність від дій або бездіяльності сторін оскарження. При розгляді питання щодо закінчення названої процедури слід звернути увагу, що така процедура може закінчуватися днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувались. Відповідно до п. 100.2 ст. 100 Податкового кодексу, це є правом платника податків. В той же час платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання. Згідно з п. 56.15 ст. 56 Податкового кодексу, як вже зазначалося раніше, подання скарги зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою. Постає питання, навіщо платнику податків, який не використав свого законного права на оскарження, закінчувати таку процедуру фактичним визнанням спірного грошового зобов'язання. Виходячи з наведеного, платнику податків потрібно зважено підходити до процедури адміністративного оскарження, усвідомлюючи наслідки своїх дій та прораховуючи ризики настання негативних наслідків своєї діяльності.

Аналіз та порівняння чинного і раніше діючого законодавства дозволяє констатувати позитивні кроки законодавця на шляху до розподілу обов'язку доведення правомірності нарахування грошового зобов'язання або будь-якого іншого рішення контролюючого органу. Положенням п. 56.4 ст. 56 Податкового кодексу обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Такий підхід знаходить своє відображення й у ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства, де зазначається, що у справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дій чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову [2]. Наведене буде єдиний підхід до процесу доказування в податкових спорах незалежно від того, в якому порядку він вирішується: в досудовому чи судовому.

Підсумовуючи, можемо зазначити, що процедура досудового вирішення податкових спорів є достатньо простою, якщо порівнювати її з судовою процедурою. Платник податків володіє розгалуженим інструментарієм процесуальних прав, які дозволяють йому розпочати процедуру адміністративного оскарження лише подачею скарги у відповідний податковий орган. При цьому на платника податків не покладається обов'язок доказування істинності своїх переконань при розгляді такої скарги. Якщо порівнювати адміністративний та судовий способи оскарження, стає зрозуміло, що безсумнівний плюс першого – це те, що він є швидшим, а рішення, прийняті за результатами такого розгляду, набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню податковими органами нижчого рівня.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2-х ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – Х., 2011. – Ч. 1.
2. Кодекс адміністративного судочинства України // ВВР України. – 2005. – № 35-37. – С. 446.
3. Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової служби України від 23.12.2010 р. № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5. – Ст. 261.
4. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К., 2009.
5. Усенко С.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук / Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2010.
6. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання / за заг. ред. Буряка С.В. – К., 2009.
7. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К.В. Мінаєва // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 479-486.

Надійшла до редакції 20.12.2012

