

**Мацелик М.О.,**

к.ю.н, доцент, доцент кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки, Університет ДФС України

**Пригоцький В.А.,**

к.ю.н., адвокат

## АДМІНІСТРАТИВНО-АПЕЛЯЦІЙНОЇ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ВИРІШЕНІ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

У даній статті розглядається окремі проблеми використання понятійно-категоріального апарату процесі розгляду податкових спорів. Окремо приділяється увага правовому забезпеченню адміністративно-апеляційного порядку вирішення податкового спору.

***Ключові слова:** податкове повідомлення-рішення, податковий спір, апеляційне узгодження, податковий компроміс, вирішення податкових спорів.*

В данной статье рассматриваются отдельные проблемы использования понятийно-категориального аппарата в процессе рассмотрения налоговых споров. Отдельно уделяется внимание правовому обеспечению административно-апелляционного порядка разрешения налогового спора.

***Ключевые слова:** налоговое уведомление-решение, налоговый спор, апелляционное согласования, налоговый компромисс, решение налоговых споров.*

This article discusses some problems using conceptual and categorical apparatus of pending tax disputes. Separately focuses on providing legal administrative appeal tax litigation.

***Keywords:** tax notification solutions, tax dispute appeal reconciliation, compromise tax, tax litigation.*

**Постановка проблеми.** Через неврегульованість вітчизняного законодавства платникам часто доводиться оскаржувати рішення фіскальних органів в адміністративному або судовому порядку. Через нечіткість у процесі оскарження виникають проблемні аспекти, тому розглянемо сутність апеляційної адміністративної процедури.

**Мета статті** полягає в аналізі адміністративно-апеляційних процедури які використовуються при вирішення податкового конфлікту.

**Огляд останніх досліджень та публікацій.** Серед останніх досліджень дослідження податкових спорів можна відзначити наступних авторів: М. П. Кучерявенко, І. Є. Криницький, В. В. Тильчик [8], О. П. Рябченко, та інші.

**Виклад основного матеріалу.** Визначальним апеляційної процедури є те, що норми права перебувають у взаємодії і взаємозв'язку між собою. Особливо це стосується адміністративно-процесуального і, що винятково важливо, податкового. У цьому контексті В. С. Анохін слушно відмічає, що предметом, зокрема підприємницького права, є правові відносини, що складаються у процесі здійснення господарської, підприємницької діяльності, а також відносини, що впливають із управління цією господарською діяльністю [1, с. 35].

У нашому випадку таким управлінням виступає фіскальне адміністрування податкових платежів. Такі відносини є похідними від відносин під час реалізації платниками податків господарської компетенції у межах адміністративних повноважень фіскального органу [2, с. 33].

Дану тематику у своїх роботах аналізували українськи вчені зокрема: В. К. Колпаков, В. К. Шкарупа та інші. У цьому контексті адміністративний спосіб захисту прав платника (апеляційна процедура) податків полягає у вирішенні спорів (розбіжностей) у межах системи фіскальних органів без передачі спору до суду. Такий спосіб широко використовується у розвинутих країнах. Так, у фіскальних органах ряду держав створені спеціальні підрозділи. Наприклад, у складі Служби внутрішніх доходів США і у

Головному податковому управлінні Франції діють відповідні служби. У ФРН досудовий спосіб врегулювання суперечки за участі податкової служби є обов'язковою умовою прийняття справи до судового розгляду. Відповідно до ч. 3 п. 56.18 ПК України процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. При цьому звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

Переваги адміністративного способу вирішення податкових спорів: 1) простота процедури, що дозволяє платникові податків самостійно захищати свої права, не користуючись послугами юристів; 2) швидкий розгляд скарги; 3) відсутність необхідності сплати мита; 4) оскарження навіть із негативним для платника податків результатом дозволяє йому краще усвідомити точку зору податкового органу, і при зверненні до суду платник податків одержує можливість більш ретельно підготуватися до захисту своєї позиції (ми вважаємо цей пункт основним).

Об'єктами оскарження в адміністративному порядку є відповідні рішення фіскальних органів [3, с. 46], серед яких найбільш часто оскаржуються податкові повідомлення та податкові вимоги.

Новелою апеляційного адміністративного узгодження є норма пункту 56.4 ПК України про те, що в процедурі адміністративного оскарження обов'язок доведення правомірності нарахування, здійсненого контролюючим органом, або якогонебудь іншого рішення покладається на контролюючий орган. У законі, що діяв до набуття чинності ПК України, зокрема у пп. 4.2.3 Закону „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.00 (далі – Закон № 2181-III), обов'язок доведення помилковості нарахування суми податкового зобов'язання здійсненого контролюючим органом покладался на платника податків.

Таким чином гармонізовано зазначену норму із ч. 2 статті 71 Кодексу адміністративного судочинства, що передбачає, що доведення у суді правомірності свого рішення покладається на відповідача – суб'єкта владних повноважень. Тобто, колізію ПК України та ч. 2 статті 71 КАС України, що могла мати наслідком виникнення податкового спору, законодавцем усунуто. Проте, ми вважаємо цю норму п. 56.4 ПК України „ фіктивною ” та декларативною, оскільки її реалізація у процесі адміністративного оскарження неможлива, тому що саме платник податків є ініціативною особою, що здійснює оскарження, тобто

наводить аргументи й подає матеріали, що доводять неправомірність нарахування (рішення) фіскального органу. Хоча у процедурі судового оскарження обов'язок доведення своєї позиції визначається процесуальним законодавством.

У ПК України уточнено день закінчення процедури адміністративного оскарження (п. 56.17) у випадку пропуску строку; це – день, наступний за останнім днем строку (термін), передбаченого для подачі скарги (у Законі № 2181-III – це „останній день строку ”). Днем закінчення процедури адміністративного оскарження вважається також день звернення платника податків у контролюючий орган із заявою про розстрочку або відстрочку оскаржуваних податкових зобов'язань. День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків.

Граничні строки для подання заяв про перегляд рішень фіскальних органів підлягають продовженню його керівником за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків перебував, наприклад, за межами України, або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально, тощо.

Підставою для прийняття рішення про продовження строку розгляду скарги може бути:

відсутність доданих до скарги документів, необхідність додаткової перевірки податкового обліку, необхідність документів інших організацій, що належать до їх компетенції, для з'ясування обставин справи тощо. Рішення про продовження термінів розгляду скарги фіскальний орган зобов'язаний повідомити платнику податків у письмовій формі, до закінчення 20-ти денного строку, встановленого для розгляду скарги.

З урахуванням строків давності (1095 днів – ст. 102 ПК України), платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. Таке рішення, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню.

У разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура 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.

Доведення до відома платників податків рішення, прийнятого фіскальними органами за результатом розгляду скарги, можливе двома способами: 1) поштове повідомлення чи 2)

передача під розписку. Вищий адміністративний суд у листі від 30.11.2009 року № 1619/10/13-09 вказує, що за умови вчинення контролюючим органом хоча б однієї з вищевказаних дій податкова вимога вважається врученою платникові податків.

Альтернативність вибору способу вручення передбачає можливість застосування контролюючим органом того чи іншого способу надіслання повідомлення за власним вибором. При цьому обов'язкового послідовного застосування обох способів надіслання вимог законодавством не передбачено. Але з таким тлумаченням пп. 56.8 ПК України погодитись неможливо, оскільки це порушує право платника, передбачене законом, на повідомлення та не відповідає сутності зазначених вище норм. Крім цього, тут, зі сторони фіскальної служби, можливе зловживання правом, оскільки за неможливості особистого вручення (повідомлення) вимоги як способу повідомлення платника податків фіскальний орган може в подальшому і не відправити рішення поштою.

Новелу в регулюванні процесу оскарження податкових повідомлень-рішень, зокрема в прийнятті рішень про результати розгляду скарг, було запроваджено Порядком направлення органами державної податкової служби повідомлень-рішень платникам податків № 1236 [6], Порядком

направлення органами державної фіскальної служби податкових вимог платникам податків № 1113 [7]. Так, 1) у разі скасування (часткового скасування) раніше прийнятого рішення фіскального органу про нарахування суми податкового зобов'язання податкові повідомлення або податкові вимоги вважаються відкликаними з дня прийняття рішення про скасування; 2) у разі збільшення контролюючим органом суми податкового зобов'язання раніше надіслане податкове повідомлення або податкові вимоги не відкликаються, а на суму такого збільшення надсилається окреме податкове повідомлення; 3) у разі залишення суми податкового зобов'язання без змін податкове повідомлення або податкові вимоги не відкликаються, а складається нове податкове повідомлення[4].

Недоліком зазначеної процедури є те, що у випадку, якщо внаслідок адміністративного оскарження здійснюється перерахунок грошового зобов'язання, раніше виписане повідомлення не відкликається і відбувається накопичення податкових повідомлень і вимог, що усі платник вимушений оскаржувати. В іншому випадку не оскарження не скасованого первинного повідомлення чи вимоги (при скасуванні усіх інших) вимусить платника і фіскальну службу знову вступати у спір щодо уже частково вирішеного питання.

Недоліком є також те, що ПК

України та порядок направлення повідомлень-рішень використовують терміни «рішення податкового органу», „податкове повідомлення” і „повідомлення-рішення” як синоніми. Це може привести до того, що платник податків отримавши рішення про відмову на свою скаргу, оскаржує, наприклад, до суду, існуючі податкові повідомлення-рішення, а після цього отримує ще одне, повторно виписане податкове повідомлення-рішення, яке також змушений оскаржувати. В іншому випадку, чекаючи чергового повторного податкового повідомлення-рішення, платник може пропустити 10-ти денний строк оскарження рішення про відмову, з відповідними негативними для нього наслідками.

Тобто суто технічна неузгодженість може мати негативні наслідки як для платника податків, так і для фіскального органу. Зокрема, після відмови вищого фіскального органу, щодо задоволення скарги платника із залишенням рішення без змін нижчий фіскальним орган виписує нове податкове повідомлення-рішення. ПК України передбачає подальше оскарження рішення фіскального органу з дотриманням 10-ти денного терміну після його отримання. При цьому виписування повторних податкових повідомлень-рішень відбувається не одночасно з отриманням платником рішення про відмову.

У випадку зменшення

(збільшення) суми бюджетного відшкодування, зменшення від'ємного значення суми ПДВ із застосуванням звичайних цін формується окремі повідомлення-рішення. Якщо платник не сплачує донараховані суми добровільно чи оскаржує їх, податкові повідомлення-рішення вважаються відкликаними. При цьому податковий орган повинен звернутися до суду з позовом для здійснення відповідних нарахувань чи зменшень.

Це також недолік, що може призвести до затягування надходження коштів до бюджету. У цьому випадку актуальним стає питання добросовісності та моральності платників податків при погашенні податкового зобов'язання.

Для уникнення зазначених недоліків внесено відповідні зміни до порядку направлення повідомлень-рішень та виключено положення про відкликання повідомлень-рішень та судового позову як результат такого відкликання [2, с. 35].

Особливістю апеляційної процедури урегулювання спору є те, що повідомлення-рішення за результатами перевірки не виписується у випадках здійснення нарахувань, що не підпадають під визначення податкового зобов'язання, а визначаються тільки, наприклад, фінансові санкції.

У результаті при відсутності нарахованого податкового зобов'язання і направленого

платникові податкового повідомлення-рішення адміністративне і судове узгодження (оскарження) податкового зобов'язання не здійснюється. А відтак, неможливість оскарження акта перевірки робить неможливим оскарження можливого порушення права платника податків.

Зазначену прогалину закону ми пропонуємо заповнити шляхом оскарження не акта перевірки, а протиправних дій посадової особи фіскального органу, що призвели до прийняття ним незаконного рішення та його відображення в особовому рахунку чи вчинення інших дій.

Такий висновок можна зробити з листа ДПС України у листі від 14.07.2006 р. № 7990/5/23-1016/383, у якому указується, „що якщо в актах перевірки прямо вказуються вимоги до платника, наприклад, зменшити збитки за декларацією на таку-то суму, то таке розпорядження можна просто проігнорувати, оскільки акт є, по суті, внутрішнім службовим документом ДП”.

Проте шлях оскарження протиправних дій (як свідчить практика) не сприймається ні фіскальною службою, ні судом, як не передбачений законом для публічного права.

ПК України підходить до регулювання зазначеного питання і, відповідно уникнення недоліку більш виважено. Так, у пп. 58.1 ПК України визначає випадки (крім заниження грошового зобов'язання) коли у результаті перевірки податкове зобов'язання не

визначається, а податкове повідомлення-рішення контролюючим органом направляється платнику; наприклад, це зменшення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток чи від'ємного значення суми ПДВ.

Для уникнення непорозумінь (та формування повідомлень-рішень контролюючим органом) при існуванні інших випадків відсутності донарахувань податкових зобов'язань за результатами перевірки, ми пропонуємо перший абзац пп. 58.1 доповнити, за результатами перевірок, повноваженням направляти повідомлення-рішення і у інших випадках відсутності донарахувань податкових зобов'язань.

У пп. 20.1.36 ПК України фіскальним органам надано право звертатися до суду щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін. Тобто, з урахуванням того, що відповідно до пп. 56.4, усі рішення фіскальних органів, щодо звичайних цін, є фактично рішенням з відкладеною умовою. Тобто, фактично такі рішення набувають чинності у залежності від того, чи розпочне платник податку апеляційне адміністративне оскарження. Водночас при реалізації зазначеного права необхідно

враховувати кореспондування приписів цього пп. 20.1.38 з іншими нормами, а саме із змістом статей 39, 54 та 58 ПК України.

Недоліком ПК України є відсутність положень про податковий компроміс, який є одним із способів узгодження податкових зобов'язань та вирішення податкових спорів. Податковий компроміс полягає у тому, що працівник органу фіскальної служби, що уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, повинен мати право, в установленому порядку, пропонувати такому платнику податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом державної фіскальної служби.

Тобто сутність податкового компромісу полягає у тому, що скарга платника податків щодо неправомірно нарахованих сум обов'язкових платежів може бути частково задоволена, якщо платник погодиться добросовісно сплатити решту.

Підстава податкового компромісу – це наявність в органу фіскальної служби таких фактів та доказів по суті скарги платника податків, що дають підстави вважати, що запропонований податковий компроміс приведе до

більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання порівняно з результатами, що можуть бути отримані внаслідок передання такого спору на вирішення суду.

Податковий компроміс може бути запропоновано платнику податків тільки тоді, коли є письмове обґрунтування його доцільності. У разі, коли платник податків погоджується на укладення податкового компромісу, зазначене рішення набирає чинності з моменту отримання письмової згоди керівника органу державної фіскальної служби вищого рівня, а сума податкового зобов'язання, що визначена умовами податкового компромісу, вважається узгодженою, і таке рішення не може бути оскаржене у майбутньому.

Ми вважаємо, що відсутність податкового компромісу у ПК України є його недоліком і пропонуємо доповнити ПК України положеннями, що стосуються узгодження податкових зобов'язань за допомогою податкового компромісу.

Стосовно поліпшення роботи щодо апеляційного узгодження податкових зобов'язань, то з цією метою ДФС України листом від 14.12.04 [5] надіслала фіскальним органам для використання у практичній роботі зразки та основні вимоги щодо оформлення, термінів та порядку подання скарги і підготовки рішення за розглядом скарги платника податку.

**Висновки.** Таким чином, дослідження розглянутого питання дозволяє встановити, що новелами адміністративно - апеляційного узгодження є:

– пункт 56.4 ПК України, щодо покладення на податковий орган обов'язку доведення правомірності його рішень під час адміністративно-апеляційного узгодження;

– п. 3.4 порядку направлення платникам податків повідомлень-рішень № 1236, згідно якого відкликання/не відкликання чи надсилання нових повідомлень залежить від адміністративного чи судового розгляду, а не від того чи складаються нові повідомлення на виконання одного й того рішення податкового органу, як це передбачалось у п. 5.3 аналогічного порядку № 253, що втратив чинність, у зв'язку із набранням чинності ПК України);

– п. 56.17 ПК України, згідно якого день закінчення процедури адміністративного оскарження у випадку пропуску строку – це наступний за останнім днем строку (термін), передбаченого для подачі скарги (у Законі № 2181-III – це «останній день строку»).

Ураховуючи наведене, пропонуємо наступні зміни у податкове законодавство:

– доповнити ПК України розділом щодо порядку вирішення публічних спорів за участі фіскальних органів;

– доповнити ПК України положенням про те, що акт



податкової перевірки є формою юридичного рішення податкового органу, зокрема друге речення ч. 1 пп. 86.1 ПК України доповнити словами „який є формою юридичного рішення фіскального органу”;

– наділити правом фіскальний орган укладати податковий компроміс, зокрема доповнити п.20.1 ПК України новим пп. 20.1.43 наступного змісту: „укладати податковий компроміс при визначенні суми податкового

зобов'язання під час адміністративно-апеляційного узгодження», у зв'язку із чим п. 20.1.43 вважати п. 20.1.44;

– доповнити пп. 58.1 ПК України доповнити реченням такого змісту: „Контролюючий орган направляє платнику податків податкове повідомлення-рішення і у інших випадках відсутності донарахувань податкових зобов'язань за результатами перевірок”.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Анохин В.С. Арбитражное процессуальное право России / В.С. Анохин: Учебник. М., 1999. – 259 с.
2. Пригоцький В.А. Щодо природи відносин податкового органу і платника під час адміністративного апеляційного оскарження / В.А. Пригоцький // Юриспруденція. Теорія і практика. – 2010. – № 10 (72). – С. 32 – 36.
3. Василенко Анна. Практика порядку оскарження рішень і дій податкових органів / Василенко Анна. // Юридичний журнал. – 2007. – № 10. – С. 46.
4. Коментар до листа ДПС України від 30.09.2009 р. № 21255/7/15-0217 // Бухгалтер. – 2009. – № 38 – С. 17.
5. Питання апеляційного узгодження податкових зобов'язань ДПС України: Лист Державної податкової адміністрації України від 14.12.2004 р. № 24348/7/25-0017 // Бухгалтерія. – 2005. – № 1 – 2.
6. Про затвердження порядку направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28 листопада 2012 року № 1236 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 100. – Ст. 4062.
7. Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових вимог платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 24 жовтня 2012 року № 1113 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 89. – Ст. 3615.
8. Тильчик В. В. Перспективи запровадження обов'язкового порядку досудового вирішення публічно-правових спорів: зарубіжний досвід та перспективи для України / В. В. Тильчик // Наука і правоохорона. – 2016. – №2. – С. 89-93.