

УДК 342.9

О. М. Бондаренко
кандидат юридичних наук,
здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ЕТАПІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ У АДМІНІСТРАТИВНОМУ ПОРЯДКУ

Постановка проблеми. На сьогоднішній можна констатувати, що податкове законодавство України є недосконалим та потребує всебічного удосконалення. Про це свідчить те, що на практиці досить частими є непорозуміння між платниками податків та органами Державної фіскальної служби України. Такі «непорозуміння» досить часто перебігають у податковий спір, який повинен вирішуватись у чітко визначеному порядку. Відзначимо, що наразі у правознавстві не сформульовано чіткого підходу до розуміння кола та змісту етапів вирішення спорів, зокрема податкових. Етап вирішення податкового спору слід розуміти як логічно завершену стадію процесу чи процедури вирішення податкового спору, що складається із сукупності взаємопов'язаних, послідовних дій та рішень, спрямованих на вирішення однорідних завдань та забезпечення належного підґрунтя для переходу до наступного етапу.

Стан дослідження. Окремі процедурні аспекти вирішення податкових спорів у адміністративному порядку у своїх наукових дослідженнях розглядали: І.Л. Самсін, М.П. Кучерявенко, П.О. Селезень, О.І. Степашко, Г.М. Стріяшко, Т.О. Мацелик, О.В. Литвин, В.В. Тильчик, В.Т. Білоус, Д.М. Цвіра М.В. Джафарова, О.О. Дмитрик, О.Ю. Щербакова, О.О. Дмитрик та багато інших. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в юридичній літературі відсутнє комплексне дослідження, присвячене характеристиці етапів вирішення податкового спору у порядку адміністративного судочинства.

Саме тому **метою статті є:** визначити та охарактеризувати етапи вирішення податкового спору у адміністративному порядку.

Виклад основного матеріалу. Першим етапом вирішення податкового спору у адміністративному порядку є ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із подання скарги платником податків. Зауважимо, що закон не передбачає для контролюючих органів можливості ініціювати адміністративну процедуру для вирішення податкового спору. Порядок подання звернення визначається Законом України «Про звернення громадян» від 2.10.1996 р. № 393/96-ВР Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній

службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 № 271[1; 2], а також Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916 [3]. Важливими аспектами першого етапу вирішення податкового спору у адміністративному порядку є дотримання суб'єктом звернення вимог щодо оформлення скарги. Так у зазначеному законі за № 393/96-ВР від 2.10.1996 р. закріплено, що звернення може бути подано окремою особою (індивідуальне) або групою осіб (колективне). Звернення може бути усним чи письмовим. Усне звернення викладається громадянином на особистому прийомі або за допомогою засобів телефонного зв'язку через визначені контактні центри, телефонні «гарячі лінії» та записується (реєструється) посадовою особою. Письмове звернення надсилається поштою або передається громадянином до відповідного органу, установи особисто чи через уповноважену ним особу, повноваження якої оформлені відповідно до законодавства. Письмове звернення також може бути надіслане з використанням мережі Інтернет, засобів електронного зв'язку (електронне звернення) [1].

Після надходження до контролюючого органу скарги платника податків, із вимогою про вирішення спірної ситуації та захист його прав чи законних інтересів, перший перевіряє дане звернення на предмет його відповідності законодавчим вимогам щодо оформлення та порядку подання такого роду документа. Якщо скарга відповідає цим вимогам контролюючий орган не має права відмовити у її прийнятті та розгляді. Зауважимо, що йдеться саме про відмову у розгляді, а не прийнятті, оскільки щодо останнього у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916 [3] прямо закріплено: «Відмова у прийнятті скарги платника податків забороняється [3]». У той же час слід відмітити, що положення нормативно-правових актів, які регулюють роботу із зверненнями громадян, зокрема у контролюючих органах, є досить неоднозначними в частині того, чи може контролюючий орган відмовити у прийнятті скарги, з підстав її невідповідності законодавчим вимогам щодо

оформлення такого роду документа. Зауважимо, що йдеться саме про відмову у прийнятті, а не розгляді. Так, з одного боку у законі «Про звернення громадян» від 2.10.1996 р. № 393/96-ВР та Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 № 271[1;2], закріплено, що звернення, оформлені належним чином і подані у встановленому порядку, підлягають обов'язковому прийняттю та розгляду. Тобто із даного формулювання ми можемо дійти висновку, що неналежне оформлення звернення, зокрема скарги, може бути підставою для відмови у її прийнятті. Однак, у той же час, у зазначених нормативно-правових актах передбачається, що звернення, оформлене без дотримання зазначених вимог, повертається заявнику з відповідними роз'ясненнями не пізніше як через десять днів від дня його надходження [1; 2]. Означене положення свідчить про те, що звернення, в тому числі скарги, оформлені із порушенням законодавчих вимог також можуть бути прийняті, що, звісно ж, не означає, що вони будуть розглянуті по суті. Така законодавча ситуація, вочевидь, пояснюється тим, що звернення, зокрема скарга, може бути подана як особисто скаржником, його повноважним представником, так і направлена до контролюючого органу поштою. І, якщо у першому випадку посадова особа, яка приймає скаргу, має змогу одразу перевірити стан оформлення документа і може відмовити у його прийнятті з підстав неналежного оформлення документа, то у другому – зрозуміло, це неможливо. Адже контролюючі органи зобов'язані реєструвати вхідну кореспонденцію, що є свідченням її прийняття. На нашу думку у законодавстві, що регламентує порядок роботи із зверненнями громадян, слід закріпити, що контролюючі органи не мають право відмовити у прийнятті звернення від громадянина з підстав недотримання ним вимог щодо форми та (або) порядку подання. Втім дані обставини є підставою для відмови у розгляді звернення (зокрема скарги) та її повернення особі.

Необхідно відмітити, що законодавством не передбачено окремого строку для перевірки скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам в частині оформлення та порядку подання, лише встановлено строк, протягом якого даний документ має бути розглянутий по суті або повернений скаржнику із поясненням причин відмови у розгляді. Однак, при цьому вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що згідно загального правила роботи із зверненнями громадян, закріпленого у законі «Про звернення громадян» від 2.10.1996 р. № 393/96-ВР та Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній

фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 № 271 звернення, (зокрема скарга) оформлене без дотримання зазначених вимог, повертається заявнику з відповідними роз'ясненнями не пізніше як через десять днів від дня його надходження, при тому, що строк вирішення звернення встановлюється на рівні одного місяця, а ті, які не потребують додаткового вивчення та проведення перевірки за ними, невідкладно, але не пізніше 15 днів від дня їх реєстрації [1;2]. У той же час у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916 [3], закріплено лише те, що контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Тобто, передбачаючи у Наказі від 21.10.2015 № 916 можливість відмови у розгляді та повернення скарги платнику податків з підстав її невідповідності вимог щодо її оформлення та порядку подання, нормотворець, разом із тим, не визначає строку, протягом якого компетентний контролюючий орган має визначитися із тим, буде заява повернена чи розглядатиметься по суті. Вбачається доцільним закріпити на законодавчому рівні обов'язок контролюючого органу здійснити протягом п'яти днів з моменту прийняття перевірку скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам щодо оформлення та порядку подання такого роду документа.

Також слід звернути увагу на ту обставину, що згідно закону «Про звернення громадян», Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах, якщо порушені у зверненні (зокрема скаргі) питання не належать до компетенції контролюючого органу, до якого воно надійшло, він зобов'язаний у встановлений законом термін (не більше п'яти днів) переслати звернення, за належністю відповідного повноважного суб'єкта. Однак, згідно порядку від 21.10.2015 № 916, скарга на рішення контролюючого органу, залишаються без розгляду та повертаються платнику податків, якщо вона надійшла до контролюючого органу, який не має повноважень на її розгляд. Тобто у випадку, коли платник податків помилково направляє скаргу на рішення контролюючого органу не до вищестоящего контролюючого органу, по відношенню до того, який прийняв рішення, що оскаржується, а, скажімо, до того ж органу, який прийняв оскаржуване рішення; або, наприклад, якщо платник податків, оскаржуючи рішення місцевої податкової інспекції, звернувся не до регіонального контролюючого

органу (Головного управління ДФС у відповідній області), а одразу ж до центрального апарату ДФС України, то його скарга буде не перенаправлена до контролюючого органу відповідного рівня, а повернута скаржнику.

На нашу думку такий підхід не відповідає чинному Закону «Про звернення громадян», а також не сприяє оперативному вирішенню справи. Тому, вбачається за доцільне закріпити у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами від 21.10.2015 № 916, що у випадку якщо скарга надійшла до контролюючого органу, який не має повноважень на її вирішення, він має не повертати її платнику податків, а протягом п'яти днів направити за належністю, тобто то до відповідного повноважного контролюючого органу.

Отже, значення першого етапу вирішення податкового спору у порядку адміністративного оскарження полягає у тому, що на ньому:

- по-перше, конфлікт між платником податків та контролюючим органом набуває форми юридичного спору;

- по-друге, відбувається перевірка скарги платника податків на допустимість її до розгляду по суті, тобто встановлюється наявність у неї тих формальних ознак, що згідно закону, є необхідними для початку її розгляду.

На другому етапі відбувається розгляд спору по суті. На даній стадії вирішення справи компетентний юрисдикційний орган вивчає обставини справи з метою з'ясування законності та обґрунтованості рішень, дій, бездіяльності контролюючих органів. Законом передбачено, що під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, або інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. З метою забезпечення об'єктивного та неупередженого вирішення справи контролюючий орган, який прийняв оскаржуване рішення, зобов'язаний надіслати до контролюючого органу вищого рівня, який розглядає скаргу, в електронній та/або письмовій формі всі документи, передбачені статтями 83 та 86 глави 8 розділу II Податкового кодексу України, які підтверджують правомірність прийнятого рішення, протягом 5 робочих днів з дня отримання повідомлення від платника податків про оскарження такого рішення та/або від контролюючого органу, який розглядає скаргу [3]. Крім того під час розгляду матеріалів скарги платника податків в ході адміністративного оскарження враховуються податкові консультації, а також узагальнюючі податкові консультації, надані такому платнику податків контролюючим органом, з урахуванням положень статті 53 глави 3 розділу II Податкового кодексу Украї-

ни [3]. Слід відмітити, що, хоча тягар доказування покладається законом на суб'єкта владних повноважень, тобто контролюючий орган, із яким виник спір у платника податків, останній також може надавати докази, однак згідно вищезазначеного порядку від 21.10.2015 № 916, він має їх надати разом із скаргою. Тобто зазначеним порядком не передбачено права платника податків надавати докази на етапі розгляду справи по суті.

За загальним правилом вирішення спору відбувається у закритому засіданні, втім, якщо платником податків заявлено клопотання про участь у розгляді матеріалів скарги представника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, представника центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена, то контролюючий орган, який розглядає скаргу, зобов'язаний не пізніше ніж за 3 робочих дні до дати проведення засідання із розгляду скарги повідомити електронною поштою таких осіб. У повідомленні зазначаються: дата, час і місце розгляду матеріалів скарги; найменування платника податків – юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податків; дата отримання скарги; сума грошового зобов'язання або податкового боргу, сума бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків або сума зменшення суми бюджетного відшкодування, що оскаржується; інформація про можливість ознайомлення із матеріалами перевірки на вимогу таких осіб [3]. Крім того за рішенням Ради бізнес-омбудсмена та/або центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в розгляді скарги платника податків в контролюючому органі вищого рівня беруть участь їх представники, незалежно від наявності клопотання платника податків про відкритий розгляд матеріалів скарги [3].

За результатами розгляду справи юрисдикційний орган приймає одне з таких рішень: повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується; частково задовольняє скаргу платника податків та в окремі частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується; залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін; зменшує (збільшує) суму грошового зобов'язання.

Під час прийняття цих рішень контролюючий орган має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на при-

буток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій [3].

Законодавством чітко визначено вимоги щодо форми та змісту рішення по справі. Воно має складатися із вступної (найменування платника податків – юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податків; дата отримання скарги (дата і номер визначаються за даними реєстраційної картки або журналу реєстрації вхідної кореспонденції)); описової (дату і номер рішення контролюючого органу, яке було оскаржено платником податків; вимоги, зазначені у скарзі платника податків, та стислий зміст його позиції; стислий виклад обставин, встановлених перевіркою, та докази, на яких ґрунтуються висновки контролюючого органу); мотивувальної (результати дослідження матеріалів скарги та обставини, з урахуванням яких приймається рішення; пропозиції (у разі наявності) представника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, представника центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена; мотиви, з яких відхиляються вимоги чи заперечення платника податків, пропозиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, тощо [3].

Наступним етапом вирішення спору є виконання рішення по справі. Для цього копія рішення, прийнятого контролюючим органом вищого рівня за результатами розгляду скарги платника податків, надсилається для виконання до контролюючих органів, рішення яких оскаржувалось. Також контролюючий орган, який вирішував спір, зобов'язаний повідомити про його результати платник податків. Йому надсилається (надається) оригінал рішення після зазначення реєстраційного номера вихідної кореспонденції надсилається. Рішення вважається надісланим (наданим) юридичній особі – платнику податків, якщо його вруче-

но посадовій особі або уповноваженій особі такої юридичної особи – платника податків під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі незазначення такої адреси в скарзі – на податкову адресу платника податків [3]. У разі, якщо платник податків незадоволений результатами вирішення податкового спору між ним та контролюючим органом, він має право його оскаржити у адміністративному порядку до органу влади вищестоящего по відношенню до того, який прийняв рішення у справі, або до суду. У першому випадку порядок вирішення справи повністю відповідає тому, що був описаний вище.

Висновок. Таким чином, вирішення податкового спору у адміністративному порядку складається із низки послідовних етапів, від дотримання послідовності яких напряду залежить оперативність та якість вирішення податкового спору. Разом із тим варто відзначити, що досить частими є випадки, коли вирішити податковий спір видається неможливим у адміністративному порядку. У даному випадку скаржник має можливість звернутися до суду. На відміну від адміністративної процедури вирішення податкового спору, яка має досить поверхневу законодавчу регламентацію, етапи його розв'язання у судовому порядку характеризується досить чіткою та змістовною регламентацією.

Література

1. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 № 393/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 47. Ст. 256.
2. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 № 271. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0484-15>.
3. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

Анотація

Бондаренко О. М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку. – Стаття.

У статті, на основі аналізу норм чинного законодавства України, визначено та надано характеристику етапам вирішення податкового спору у адміністративному порядку. Зазначено, що вирішення податкового спору у адміністративному порядку складається із низки послідовних етапів, від дотримання послідовності яких напряму залежить оперативність та якість вирішення податкового спору. Наголошено, що на відміну від адміністративної процедури вирішення податкового спору, яка має досить поверхневу законодавчу регламентацію, етапи його розв'язання у судовому порядку характеризується досить чіткою та змістовною регламентацією.

Ключові слова: спір, податковий спір, адміністративний порядок, адміністративні органи, процедура, етап.

Аннотация

Бондаренко А. М. К характеристике этапов решения налогового спора в административном порядке. – Статья.

В статье, на основе анализа норм действующего законодательства Украины, определены и охарактеризованы этапы решения налогового спора в административном порядке. Указано, что решение налогового спора в административном порядке состоит из ряда

последовательных этапов, от соблюдения последовательности которых напрямую зависит оперативность и качество решения налогового спора. Отмечено, что в отличие от административной процедуры решения налогового спора, которая имеет достаточно поверхностную законодательную регламентацию, этапы его решения в судебном порядке характеризуется достаточно четкой и содержательной регламентацией.

Ключевые слова: спор, налоговый спор, административный порядок, административные органы, процедура этап.

Summary

Bondarenko O. M. To the characteristics of the stages of the tax dispute settlement in an administrative manner. – Article.

In the article, on the basis of analysis of the norms of the current legislation of Ukraine, it is defined and given to the stage of the tax dispute settlement in an administrative order. It is noted that the resolution of tax disputes in administrative order consists of a series of successive stages, from compliance with the sequence of which depends directly on the efficiency and quality of the resolution of the tax dispute. It was emphasized that, in contrast to the administrative procedure for resolving tax periods, which has a rather superficial legal regulation, the stages of its solution in court are characterized by a fairly clear and meaningful regulation.

Key words: dispute, tax disputes, administrative procedure, administrative bodies, procedure, stage.