

УДК 346

Кирило Пряміцин,*студент кафедри господарського та адміністративного права
Національного технічного університету України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»*

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Стаття присвячена аналізу особливостей правового забезпечення досудового врегулювання податкових спорів, що полягають у недостатньо послідовному дотриманні принципу публічності даної адміністративної процедури та відсутності законодавчого визначення складу осіб, які приймають рішення, та ролі кожного з учасників адміністративного оскарження, а також формулюванню висновків і пропозицій, спрямованих на вдосконалення податкового законодавства в зазначеній сфері.

Ключові слова: платники податків, процедура досудового врегулювання, податкові спори, податкові скарги, електронний кабінет, суб'єкти розгляду, податкові перевірки, адміністративне оскарження, податкове законодавство.

Постановка проблеми. У сучасних умовах платники податків активно захищають свої права, висловлюючи незгоду з результатами проведених щодо них контрольних заходів, перевірок, рішень та неправомірних дій (бездіяльності) посадових осіб органів Державної фіскальної служби.

Необхідно зазначити, що суперечки платників податків із податковими органами вирізняються специфічністю предмета, для чого суб'єкт вирішення спорів повинен володіти спеціальними знаннями у сфері законодавства про податки і збори. У досудовій процедурі безліч переваг, нею користуються в багатьох країнах із розвиненою системою судочинства, а в деяких вона є обов'язковою.

Право на досудове врегулювання податкових спорів передбачене статтею 40 Конституції України, в якій указано, що всі мають право звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк [1].

Наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2016 № 849 внесені зміни до наказу Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами», який відтепер передбачає можливість платника податків вимагати розгляду його скарги на рішення контролюючого органу у відкритому засіданні за участі представників засобів масової інформації [4]. Це забезпечує реалізацію принципів гласності та публічності адміністративної процедури розгляду податкових спорів і є першим кроком до реального забезпечення прав платників податків у разі оскарження податкових спорів в адміністративному порядку.

Мета статті. У цій статті маємо на меті критично розглянути особливості правового забезпечення досудового врегулювання податкових спорів, що полягають у недостатньо послідовному дотриманні принципу публічності даної адміністративної процедури, а також відсутності законодавчого визначення складу осіб, які приймають рішення, та ролі кожного з учасників адміністративного оскарження. Вирішення зазначеної проблеми сприяє розв'язанню загальнонаукової проблеми удосконалення адміністративно-правового регулювання досудового врегулювання податкових спорів.

Огляд джерел. Досудовий порядок оскарження податкових спорів розглядали у своїх роботах В. В. Тильчик, О. А. Журавський, О. О. Шишов, Т. О. Голоядова, В. Т. Білоус, Г. В. Єрмоменко, С. В. Буряк, Л. К. Воронова, В. К. Гіжевський, М. О. Перепелиця, Є. О. Усенко, К. В. Мінаєва, Ю. Стефанік, Ю. Педько, Г. В. Петрова, М. І. Матузов, І. Є. Криницький, В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, С. В. Петков, В. Б. Марченко, О. В. Кілінкарова та інші вчені. Про необхідність удосконалення адміністративної процедури оскарження рішень контролюючих (податкових) органів, а також дій їх службових осіб науковці говорили давно. Однак сучасні дослідження недосконалості правового забезпечення досудового врегулювання податкових спорів, що полягає у недотриманні принципу публічності даної адміністративної процедури та у відсутності законодавчо визначеного складу осіб, які приймають рішення, та визначення ролі кожного з учасників адміністративного оскарження, відсутні, тому потребують детального наукового вивчення.

Основний матеріал. Законодавець в абзці 3 п. 56.18 статті 56 Податкового кодексу України передбачає, що процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [2].

Т. Григорян та Є. Дмитренко визначають адміністративне оскарження як встановлений законодавством порядок захисту порушених рішеннями, діями або бездіяльністю контролюючих органів прав та законних інтересів юридичних осіб, який здійснюється шляхом подання письмової скарги і передбачає обов'язок податкового органу реагувати та приймати рішення по суті визначених у скарзі питань у встановлені строки [7].

До 2002 року в Україні суди застосовували таку практику, як відмова у прийнятті позовної заяви або повернення заяви без розгляду з підстав не вжиття заходів досудового врегулювання спору. Рішенням Конституційного суду України від 09 липня 2002 року у справі № 1-2/2002 було визначено, що встановлене законом досудове врегулювання спору не є обмеженням права на судовий захист [3]. Водночас із таким висновком погодитися не можна. Обов'язкове досудове врегулювання спорів, на думку автора, все-таки порушує право суб'єкта правовідносин на судовий захист. Нині досудове врегулювання податкового спору не є причиною для відмови у прийнятті позовної заяви або повернення заяви без розгляду.

Таким чином, обрання певного засобу правового захисту, насамперед досудового врегулювання спору, є правом, а не обов'язком особи, яка добровільно, виходячи з власних інтересів, його використовує [3].

Для платників податків врегулювання податкового спору в адміністративному порядку є, передусім, швидким і безкоштовним способом захистити порушені контролюючими органами права.

Наразі досудове врегулювання податкових спорів регулюється статтями 55, 56 глави 4 розділу I Податкового кодексу України, Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» (далі – Порядок) та складається з трьох основоположних етапів:

- оформлення та подання скарги до уповноваженого контролюючого органу;
- розгляд матеріалів скарги платника податків;
- прийняття рішення уповноваженим контролюючим органом за результатами розгляду скарги.

Здавалось би, вся процедура досудового врегулювання податкових спорів систематизована та законодавчо врегульована. Але, досліджуючи вищезгаданий Порядок, ми можемо побачити, що натепер деталізований тільки перший етап адміністративного оскарження податкових спорів. По-перше, оформлення скарги та вся інформація, яка має міститися у скарзі, передбачена розділом 4 Порядку та несе ключовий характер. По-друге, подача самої скарги та строки її подання також урегульовані законодавцем та є зрозумілими для пересічного громадянина – платника податків. Тому зупинитись на дослідженні першого етапу ми не вбачаємо потреби.

Більш детально зупинимось на дослідженні порядку розгляду скарги, а також прийняття та оголошення рішення за результатами проведення процедури адміністративного оскарження.

Відповідно до змін, унесених згідно з наказом Міністерства фінансів України № 849 від 28.09.2016 до Порядку, впроваджена можливість розгляду скарг щодо рішень контролюючих органів на відкритому засіданні. А отже, процедура, яка раніше мала лише формальний характер, має шанси перетворитися на повноцінний юрисдикційний процес розгляду скарги із залученням:

- уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Мінфіну);
- уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику (Державної регуляторної служби);
- уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена;
- представників засобів масової інформації [4].

У свою чергу, у закритому засіданні, крім платника податків, до розгляду скарги залучаються також уповноважений представник Ради бізнес-омбудсмена (за умови прийняття Радою бізнес-омбудсмена до розгляду скарги, поданої платником податків) та представники центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Мінфіну) [4].

Здавалося б, що після внесених до законодавства змін процедура розгляду скарги платника податків повинна набути більш публічного (офіційного) характеру.

Водночас упровадження відповідних змін створило низку серйозних прогалин у процедурі адміністративного оскарження: зокрема, на сьогодні не врегульованими залишаються такі питання: яку роль у процедурі розгляду скарги відіграють всі вищезазначені представники? як саме вони впливають на прийняття рішення? зміними, які ми розглядаємо, передбачено лише залучення даних осіб до розгляду скарги. Адже законодавець в ст. 56 ПКУ передбачає розгляд скарги платника податків на стадії досудового врегулювання контролюючим органом вищого рівня. Водночас ні законом, ні Порядком наразі не визначено, хто саме від імені такого контролюючого органу розглядає скаргу. Чи створюється відповідна комісія щодо розгляду кожної індивідуальної скарги? Чи, можливо, всі працівники контролюючого органу вищого рівня беруть участь у розгляді або лише керівник відповідного контролюючого органу одноособово розглядає скаргу та приймає рішення? Чи входять уповноважені представники Мінфіну України, Державної регуляторної служби, Ради бізнес-омбудсмена до складу комісії, яка приймає рішення за результатами розгляду скарги? Автор вважає, що ці всі та низка інших питань повинні бути законодавчо врегульовані, оскільки постає проблема правомірності прийняття рішення за результатами розгляду скарги та ви-

значення того, хто буде нести відповідальність за неправомірне прийняте рішення.

О. Кілінкарова розглядає ефективність альтернативного адміністративного розгляду спорів, який застосовується у США. Служба внутрішніх доходів до альтернативних способів вирішення спорів відносить такі процедури, які, як правило, проводяться за участю посередника – співробітника підрозділу Служби внутрішніх доходів США, що спеціалізується на розгляді скарг платника податків: швидка медіація (fast track mediation), швидке врегулювання (fast track settlement), медіація (mediation), рання передача на розгляд (early referral), арбітраж (arbitration). Кожна процедура застосовується на різних стадіях адміністративного оскарження, що врегульовано законодавством США [6]. Також передбачається в кожному конкретному випадку, які саме особи та організації можуть застосовувати певну процедуру. Як приклад можна зазначити, що до застосування швидкої медіації може звернутись або самозайнята особа, або мале підприємство. А великі організації та організації з міжнародною участю можуть застосувати такий альтернативний спосіб вирішення податкових спорів, як швидке реагування [6].

Також О. Кілінкарова звертає увагу на те, що у США є можливість вирішення спору вже під час проведення податкової перевірки, застосовуючи такий спосіб вирішення спору, як рання передача на розгляд. При цьому на розгляд виносяться тільки спірні питання, тоді як із питань, що не викликають суперечок, триває податкова перевірка [6].

Подібну практику вирішення спорів під час податкових перевірок застосовують і в Україні. Зокрема, у листі ДФС від 25.04.2016 № 9296/6/99-99-14-03-03-15 вказано, що у разі виникнення спірних питань та надання заперечень щодо встановлених порушень під час здійснення перевірки такі питання та заперечення можуть бути винесені на розгляд передбачених абзацом другим пункту 1 розділу V Порядку постійних комісій при відповідних контролюючих органах. Водночас зазначається, що створення постійних комісій із розгляду спірних питань спрямовано на вирішення внутрішніх організаційних питань контролюючого органу щодо всебічного та якісного вивчення спірних питань та оперативного прийняття рішення з боку керівництва контролюючого органу з їх врегулювання. Нормами Порядку не передбачений обов'язок контролюючого органу додатково залучати платника податку до участі у роботі постійних комісій при відповідних контролюючих органах [5].

Розглядаючи питання щодо відсутності врегульованої процедури прийняття рішення, автор також вважає за необхідне окремо зупинитися на відсутності в законодавстві правила щодо проголошення рішення в момент його прийняття. Пунктом 5 розділу IX Порядку лише встановлюється обов'язок контролюючих органів повідомляти суб'єктів оскарження про ухвалені рішення [4].

Згідно з п. 5 розділу I Порядку розгляд матеріалів скарги у відкритому засіданні відбува-

ється за участі представників засобів масової інформації, що повинно забезпечувати дотримання принципу гласності адміністративного процесу [4].

Автор вважає, що з метою дотримання принципу гласності в адміністративному процесі контролюючий орган зобов'язаний після прийняття рішення відразу ж його оголошувати, оскільки принцип гласності адміністративного процесу полягає, передусім, у широкій поінформованості суспільства про діяльність державних органів щодо виконання покладених на них функцій, а не тільки у надсиланні рішення індивідуально кожному платнику податків.

Ми вважаємо за необхідне законодавчо врегулювати це питання, а саме у відкритому засіданні з розгляду скарги зобов'язати контролюючий орган оголошувати принаймні вступну й результативну частину рішення.

Приділити увагу необхідно і вивченню питання щодо обов'язку скаржника письмово повідомляти про подання скарги контролюючий орган, який прийняв рішення, що оскаржується.

Адже підпункт 2 п. 1 розділу V Порядку врегульовує дане зобов'язання платника податків, хоча невиконання цієї вимоги і не є підставою для залишення скарги без розгляду.

Якщо розглядати це питання через призму швидкості розгляду скарги, то, звичайно, не в інтересах платника податків затягувати процес адміністративного оскарження – доцільно відразу повідомити про подання скарги на рішення контролюючого органу задля того, щоб орган, який прийняв рішення, міг ефективно та своєчасно, у встановлений законом строк (5 робочих днів із дня отримання повідомлення від платника податків про оскарження рішення) подати до контролюючого органу вищого рівня всі необхідні документи, які підтверджують правомірність прийнятого рішення, що сприятиме швидкому та цілісному розгляду скарги.

О. Кравчук вказує на те, що прийняті наприкінці 2016 р. нові положення ПКУ щодо електронного кабінету передбачають грандіозні плани – практично всю взаємодію платника та ДПЗ забезпечити в електронному кабінеті – та зазначає, що спосіб взаємодії (в загальному порядку чи в електронній формі) визначає платник податків, ставлячи в електронному кабінеті спеціальну позначку. При цьому він зобов'язаний навести свою електронну адресу (e-mail) [8].

Дана норма матеріального права щодо можливості листування платника податків із контролюючим органом через електронний кабінет вже прийнята, але, на жаль, не є діючою, оскільки в перехідних положеннях ПКУ вказано, що така можливість буде надана після повного запровадження у роботу програмного забезпечення електронного кабінету, але не пізніше 1 січня 2018 року. Маємо надію, що до 1 січня 2018 року така можливість листування буде впроваджена.

Також автор вважає, що письмове попередження органу, що прийняв рішення, про оскарження такого рішення є перепорою в ефективності адміністративного процесу. Тому

необхідно скасувати обов'язок письмового повідомлення контролюючого органу про оскарження його рішення, виключивши зі ст. 56 ПКУ пункт 56.5.

Аналізуючи зміни, які були внесені Наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2016 № 849, ми можемо зробити висновок, що фіскальні органи намагаються застосувати досвід зарубіжних країн у частині залучення до розгляду скарги уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена як альтернативного способу вирішення податкових спорів [4].

Автор уживає формулювання «законодавець намагається застосувати досвід зарубіжних країн» не випадково: все правильно, саме «намагається», оскільки, законом не встановлений статус цих представників та не визначена їхня роль в адміністративному оскарженні рішення контролюючого органу. Із вищезгаданої ст. 56 ПКУ ми бачимо, що до запровадження альтернативних способів вирішення податкового спору нам ще дуже далеко. Зародки юридичної процедури тільки впроваджують, але відповідні процедури по суті не врегульовані. Необхідно визначити, яку ж саме роль будуть відігравати вищезгадані уповноважені представники державних органів.

Висновки

1. У законодавстві України спостерігається тенденція щодо підвищення рівня публічності процедур досудового врегулювання податкових спорів. Відповідні процедури нині набувають характеру юрисдикційних. Водночас правове регулювання таких процедур має натепер низку суттєвих недоліків, що не дозволяє говорити про належну ефективність цих процедур.

Наявні в правовому регулюванні процедур досудового врегулювання податкових спорів системні недоліки не забезпечують належного захисту прав та інтересів платників податків. Це, з одного боку, не надає учасникам процедур податкового контролю (документальних та інших перевірок) – податковим інспекторам та платнику податків – належного сигналу щодо їх критичного неупередженого перегляду в разі скарги платника податків. З іншого боку, неможливість платника відстояти свої права в процедурах досудового врегулювання призводить до збільшення навантаження на адміністративні суди.

2. Водночас слід виділити низку очевидних переваг досудового врегулювання податкових спорів, якими охоче на практиці користуються платники податків: зменшення навантаження на судову систему; безкоштовність адміністративного оскарження; оперативність розгляду скарги та вирішення спору (законодавець урегулює даний строк – від 20 до 60 календарних днів).

3. Важливість процедури досудового врегулювання податкових спорів вимагає винесення основних нормативних положень щодо цієї процедури на законодавчий рівень, оскільки врегулювання основних процедур на рівні підзаконного акта не задовольняє сучасних суспільних потреб.

4. Під час унесення змін і доповнень до чинного законодавства вбачається за необхідне також передбачити:

– зобов'язання контролюючого органу, який розглядає скаргу платника податків, оголошувати прийняте рішення або принаймні його результативну частину під час відкритого засідання, яке відбувається у присутності представників ЗМІ;

– врегулювання складу та порядку прийняття рішень комісії, яка розглядає податкові спори на стадії адміністративного оскарження, або іншого суб'єкта, який діє від імені контролюючого органу, а також визначення статусу уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Мінфіну), уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена є необхідним для вдосконалення адміністративної процедури в цілому та підвищення якості роботи контролюючих органів.

– врегулювання повноважень постійних комісій, що розглядають заперечення на акт перевірки, а також спірні питання, які виникають під час перевірки, із запозиченням закордонного досвіду, що дасть можливість платникам податків більш ефективно відстоювати свої права в спорах із посадовими особами Державної фіскальної служби до винесення остаточного рішення.

– виключення зі ст. 56 ПКУ пункт 56.5, що зобов'язує платника податку письмово повідомляти орган, що прийняв рішення, про оскарження такого рішення.

З огляду на наявні проблеми правового забезпечення адміністративного оскарження податкових спорів в Україні, актуальними та перспективними є подальші дослідження порушеної проблематики.

Список використаних джерел:

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
3. Рішення Конституційного Суду України у справі № 1–2/2002 за конституційним зверненням Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий Дім «КампусКоттонКлаб» щодо офіційного тлумачення положення частини другої статті 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-02> [25.03.2015].
4. Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 «Про затвердження Порядку

оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>

5. Лист ДФС від 25.04.2016 № 9296/6/99-99-14-03-03-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/67898.html>

6. Килинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры [Електронний ресурс] / Е. В. Ки-

линкарлова. – М.: Юрайт, 2014. – Режим доступу : http://stud.com.ua/31261/pravo/alternativni_sposobi_virishennya_podatkovih_sporiv#289

7. Григорян Т. Досудове врегулювання спорів із податковими органами [Електронний ресурс] / Тетяна Григорян, Євген Дмитренко. – Режим доступу : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/595?view=material

8. Кравчук О. Електронний кабінет ДФС – у законі / О. Кравчук // Дебет-Кредит. – 2017. – № 3. – С. 17–20.

Статья посвящена анализу особенностей правового обеспечения досудебного урегулирования налоговых споров, которые состоят в недостаточно последовательном соблюдении принципа публичности данной административной процедуры и отсутствии законодательного определения состава лиц, принимающих решения, и роли каждого из участников административного обжалования, а также формулировке выводов и предложений, направленных на совершенствование налогового законодательства в указанной сфере.

Ключевые слова: налогоплательщики, процедура досудебного урегулирования, налоговые споры, налоговые жалобы, электронный кабинет, субъекты рассмотрения, налоговые проверки, административное обжалование, налоговое законодательство.

The article analyzes the characteristics of the legal provision of pre-trial settlement of tax disputes are as insufficiently consistent adherence to the principle of publicity of administrative procedures and the absence of legislative determination of people who make decisions and the role of each of the members of the administrative appeal and formulation of conclusions and recommendations aimed at improving tax laws in this area.

Key words: taxpayers procedure of pre-trial settlement of tax disputes, tax complaints, electronic study, subjects review, tax audits, administrative appeals, tax legislation.

