

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Шкляр Т. О., Маргаритов М. В.

Окружний адміністративний суд Автономної Республіки Крим, м. Сімферополь, Україна

Статтю присвячено деяким особливостям оскарження рішень податкових органів. У статті з урахуванням аналізу норм чинного податкового права формулюється правило визначення підстав, при яких грошове зобов'язання вважається неузгодженим при зверненні платника податків до суду з позовом про визнання недійсним рішення контролюючого органу.

Ключові слова: оскарження рішень податкових органів, грошове зобов'язання, податковий борг, правова система, економічна система.

Одним з напрямків удосконалення взаємовпливу економічної та правової систем в Україні є вдосконалення реорганізації правої та економічної систем, створення «працюючих» актів, оскільки для правової системи, яка є функціональною передумовою економічної системи, важливим є не проста наявність сукупності юридичних актів, а власне їх функціонування як юридичних засобів регулювання, охорони і захисту суспільних відносин.

На цьому наголошувала Халфіна Р., зазначаючи, що відповідність правової форми економічному змісту – об'єктивна необхідність, зумовлена дією економічних законів [1, с. 29].

В даному контексті актуальним є аналіз положень Податкового кодексу України, виявлення суперечностей між ними, оскільки це має значення для правильного й однозначного застосування Податкового кодексу України (далі – Податкового кодексу).

Такими положеннями Податкового кодексу, які потребують, з нашої точки зору, окремого дослідження, є правові норми, які регламентують строки та порядок оскарження рішень податкових органів.

Метою цієї статті є аналіз особливостей оскарження рішень податкових органів відповідно до чинного законодавства в контексті дослідження напрямків удосконалення взаємовпливу економічної та правової систем та визначення можливостей правової поведінки платників податків в їх правовідносинах з податковими органами.

Право платника податків на оскарження рішень, дій контролюючих органів також закріплене у ст. 17 Податкового кодексу [2], яка визначає обсяг прав платника податків.

Ст. 56 Податкового кодексу визначено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У ст. 56 Податкового кодексу регламентовано підстави, порядок, строки оскарження рішень податкового органу, сама конструкція вказаної норми дозволяє зробити висновок, що вибір платником податків порядку оскарження рішення податкового ор-

гану не обмежений лише адміністративною або судовою процедурою: до подання позовної заяви може проводитись процедура адміністративного оскарження. При цьому рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню.

Слід підкреслити безумовний вплив на наведені норми податкового законодавства відповідних конституційних положень як норм прямої дії, а саме ст. 124 Конституції України.

Новелою Податкового кодексу є встановлення дворівневої процедури адміністративного оскарження. Так, чинний до набрання сили Податковим кодексом Закон «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [7] передбачав, що платник податків має право звернутися із скаргою про перегляд рішення контролюючого органу до контролюючого органу, який прийняв оскаржуване рішення, а якщо скарга не задоволена – до контролюючого органу вищого рівня. За правилами Податкового кодексу скарга на рішення контролюючого органу не подається до органу, який прийняв оскаржуване рішення, вона повинна подаватись платником податків до контролюючого органу вищого рівня.

Необхідно підкреслити досить детальний та диференційований підхід законодавця до регламентації вказаної процедури. В той же час, на наш погляд, виникає необхідність аналізу деяких неузгодженостей.

Пунктом 56.18 ст. 56 Податкового кодексу передбачено, що при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили. При цьому необхідно надати увагу тому, що відповідно до даної правової норми податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання платник податків має право оскаржити в суді у будь-який момент після отримання такого рішення на протязі строку давності, який складає згідно зі ст. 102 Податкового кодексу 1095 днів з моменту отримання рішення.

На наш погляд, з цього положення випливає правова змістовна колізія між спеціальними нормами оподаткування [3, с. 10]: яким чином дане положення кореспондується з положенням пункту 56.17.5. ст. 56 Податкового кодексу, згідно з яким день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків? При цьому, днем закінчення процедури адміністративного оскарження є, наприклад, день отримання платником податків рішення Державної податкової адміністрації України у разі адміністративного оскарження. Чи трансформується узгоджене в день отримання платником будь-якого рішення Державної податкової адміністрації України грошове зобов'язання в неузгоджене, якщо платником податків рішення, яке було оскаржено в адміністративному порядку, після отримання відповідного рішення контролюючого органу вищого рівня, наприклад, Державної податкової адміністрації України, оскаржено в судовому порядку? Чи обмежено строк, протягом якого можлива така трансформація? Чи трансформується податковий борг в неузгоджене податкове зобов'язання при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання не-

дійсним рішення контролюючого органу до дня набрання судовим рішенням законної сили? У зв'язку з цими майже теоретичними питаннями виникає низка більш практичних: чи мають місце правові підстави для звернення до суду з клопотанням щодо вжиття заходів забезпечення адміністративного позову у разі звернення платника податків, чи мають місце правові підстави для надіслання податкової вимоги, для виникнення права податкової застави та здійснення органом державної податкової служби заходів щодо погашення податкового боргу за платника податків?

На наш погляд, в якості способу подолання вказаної колізії може виступати тлумачення закону і застосування правоположень ст. 14 Податкового кодексу України, а правилом подолання колізії є правило, сформульоване у ст. 56 Податкового кодексу України, яка є колізійною нормою про пріоритет прав платників податків за наявності конфлікту інтересів з контролюючими органами.

Так, ст. 56 Податкового кодексу України містить колізійну норму, яка є різновидом спеціалізованих правових норм, що встановлюють правила вибору правової норми, яка підлягає застосуванню при наявності розбіжності або суперечності між реально або формально чинними нормами права, які закріплені в законодавстві та регулюють однакові фактичні обставини [4, с. 13].

Відповідно до вказаної норми у разі, коли норма Податкового кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Згідно з наведеною нормою ст. 14 Податкового кодексу (пункт 14.1.39.) грошове зобов'язання платника податків – є сумою коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання, як це встановлено пунктом 14.1.175 ст. 14 Податкового кодексу.

Сплатити суму узгодженого грошового зобов'язання платник податків зобов'язаний протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження, як це встановлено пунктом 57.3 ст. 57 Податкового кодексу. У разі несплати узгодженого зобов'язання визнається податковим боргом; податкові органи мають право здійснювати стягнення податкового боргу в порядку, передбаченому податковим законодавством.

Пункт 56.18 ст. 56 Податкового кодексу містить посилання на грошове зобов'язання.

Викладені положення правових норм приводять до висновку, що у випадку, коли платник податків звертається до суду з позовом щодо визнання протиправним та скасування рішення контролюючого органу після процедури адміністративного оскарження протягом 10 днів, наступних за днем такого узгодження, то грошове зобов'язання можливо вважати неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили відповідно до пункту 56.18 ст. 56 Податкового кодексу.

У випадку, якщо платник податків звертається пізніше, ніж через 10 днів, тобто, коли виник податковий борг, вищевказана норма статті 56 Податкового кодексу не застосовується, тобто такий податковий борг не перетворюється у неузгоджене грошове зобов'язання, що тягне встановлені наслідки його стягнення податковим органом.

Вважаємо, що аналогічний висновок можливо зробити стосовно ситуації, коли платник податків звертається з позовом до суду протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

Окрему увагу необхідно приділити правовій нормі, яка сформульована у пункті 56.19 Податкового кодексу. При застосуванні вказаної правової норми можливо зробити висновок щодо наявності колізії з нормою права, викладеною у пункті 56.18 ст. 56 Податкового кодексу. В одному випадку встановлений строк для оскарження рішення контролюючого органу протягом місяця з дня завершення процедури адміністративного оскарження, в другому – протягом 1095 днів. Щодо вирішення даної колізії надано роз'яснення у листі ВАСУ від 10.02.2011р. №203/11/13-11 [5], в якому наведено, що при прийнятті позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати пункт 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж пункт 56.19 цієї ж статті (один місяць).

Серед неузгодженостей, які мають місце, також слід вказати наступне: пункт 56.18 ст. 56 Податкового кодексу передбачає звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу. Відповідно до ст. 105 Кодексу адміністративного судочинства України адміністративний позов може містити вимоги про: 1) скасування або визнання нечинним рішення відповідача-суб'єкта владних повноважень повністю чи окремих його положень; 2) зобов'язання відповідача-суб'єкта владних повноважень прийняти рішення або вчинити певні дії; 3) зобов'язання відповідача-суб'єкта владних повноважень утриматися від вчинення певних дій; 4) стягнення з відповідача-суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, завданої його незаконним рішенням, дією або бездіяльністю; 5) виконання зупиненої чи невчиненої дії; 6) встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень; 7) примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності. В свою чергу, ст. 162 КАС України також містить перелік повноважень суду при прийнятті постанови, а саме: у разі задоволення адміністративного позову суд може прийняти постанову про: 1) визнання протиправними рішення суб'єкта владних повноважень чи окремих його положень,

дій чи бездіяльності і про скасування або визнання нечинним рішення чи окремих його положень, про поворот виконання цього рішення чи окремих його положень із зазначенням способу його здійснення; 2) зобов'язання відповідача вчинити певні дії; 3) зобов'язання відповідача утриматися від вчинення певних дій; 4) стягнення з відповідача коштів; 5) тимчасову заборону (зупинення) окремих видів або всієї діяльності об'єднання громадян; 6) примусовий розпуск (ліквідацію) об'єднання громадян; 7) примусове видворення іноземця чи особи без громадянства за межі України; 8) визнання наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень. Таким чином, норми матеріального права не кореспондуються з нормами процесуального права, що, з нашої точки зору, передбачає необхідність законодавчих змін в даній частині.

Вищевикладене дозволяє зробити наступний висновок. Проведений аналіз дозволяє стверджувати про відсутність чіткого регулювання порядку оскарження рішень контролюючих органів, наявність колізій у чинному податковому законодавстві. В той же час, у зв'язку з наявністю колізійної норми, яка сформульована у пункті 56.21 ст. 56 Податкового кодексу, можливо подолання вказаних колізій. Так, зокрема, у випадку, коли платник податків звертається до суду з позовом щодо визнання протиправним та скасування рішення контролюючого органу після процедури адміністративного оскарження протягом 10 днів, наступних за днем такого узгодження, то грошове зобов'язання можливо вважати узгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили відповідно до пункту 56.18 ст. 56 Податкового кодексу.

У випадку, якщо платник податків звертається пізніше, ніж через 10 днів, тобто, коли виник податковий борг, вищевказана норма ст. 56 Податкового кодексу не застосовується, тобто такий податковий борг не перетворюється у неузгоджене грошове зобов'язання, що тягне встановлені наслідки його стягнення податковим органом.

Список літератури

1. Халфина Р. О. о правовой форме экономических отношений / Халфина Р. О. // Советское государство и право. – 1965. – № 7. – С. 29 – 38.)
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
3. Бобровник С. В. Проблеми подолання колізій у законодавстві України / С. В. Бобровник // Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку. Вип. 2. – Київ, 2002. – С. 10):
4. Погребняк С. П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; Історія політичних і правових вчень» / С. П. Погребняк. – Х., 2001. – 22 с.
5. Лист ВАСУ від 10.02.2011р. №203/11/13-11// Податковий кодекс: консультації та коментарі. – 2011. – № 7.
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

Шкляр Т. А., Маргаритов М. В. Некоторые аспекты обжалования решений налоговых органов / Т. А. Шкляр, М. В. Маргаритов // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия : Юридические науки. – 2011. – Т. 24 (63). № 2. 2011. – С. 173-178.

Статья посвящена некоторым особенностям обжалования решений налоговых органов. В статье с учетом норм действующего налогового права формулируется правило определения оснований, при которых денежное обязательство является несогласованным при обращении плательщика налогов в суд с иском о признании недействительным решения контролирующего органа.

Shkliar T., Margaritov M. Some aspects of Tax Authority appeal of decision / T. Shkliar, M. Margaritov // Scientific Notes of Tavrida National V. I. Vernadsky University. – Series : Juridical sciences. – 2011. – Vol. 24 (63). № 2. 2011. – P. 173-178.

The article is dedicated to some peculiarities of the Tax Authority appeal of decisions. In the article the reasons are stated subject to the present tax laws under which the bill of debt shall be discordant when the taxpayer appeals to the court with an action of annulment of the controlling body decision.

Поступила в редакцию 30.08.2011 г.