

ОКРЕМІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ПРОЦЕДУРИ РОЗГЛЯДУ ТА ВИРІШЕННЯ СПОРІВ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ

Мартинів А. І.,

*аспірант кафедри адміністративного права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

Питання адміністративної процедури розгляду та вирішення податкових спорів не втрачає своєї актуальності як і в науковій доктрині, так і в практиці достатньо довгий час. Тема досудового врегулювання податкових спорів та її окремі аспекти знайшли своє відображення в працях багатьох українських науковців, зокрема, О. М. Бандурки, О. О. Бандурки, А. І. Берлача, Ю. П. Битяка, І. Л. Бородіна, С.С. Білуги, С.В. Буряка, Л. К. Воронової, М.В. Жернакова, О.А. Журавського, Р. А. Калюжного, Ковалюка, Т. О. Коломоєць, О. В. Кузьменко, М. П. Кучерявенка, Д. М. Лук'янця, В. Б. Марченка, С. В. Петкова, Т. О. Проценка, О. П. Рябченко, В.В. Тильчика, Н. П. Тиндик, Є.А. Усенко, О.Ю. Щербакова, Х. П. Ярмач та інших.

Разом з тим *питання адміністративної процедури розгляду та вирішення спорів щодо застосування спеціальних режимів оподаткування не піддавалося детальному науковому аналізу*. Хоча, суб'єкти господарювання, які застосовують ці режими становлять вагомому частку серед загальної маси платників податків. Матеріальне право, що регулює їх податкову правосуб'єктність *суттєво відрізняється* від вимог законодавства, що ставляться перед платниками податків, що застосовують загальну систему оподаткування. Чинна процедура розгляду та вирішення спорів щодо застосування спеціальних режимів оподаткування є *аналогічною загальній процедурі оскарження*

рішень контролюючих органів. Така загальна процедура є доволі недосконалою: не забезпечує неупередженого, обґрунтованого, добросовісного розгляду спору та прийняття законного, безстороннього, пропорційного й своєчасного рішення. Відтак, ми вважаємо, що предмет нашого дослідження є актуальним не лише з точки зору науки, але і має важливе практичне й соціально-економічне значення.

Перш за все, варто виокремити ті спори, що можуть виникати між контролюючим органом та суб'єктом господарювання, який застосовує, чи має намір обрати спеціальний режим оподаткування; та до яких може бути застосовано досудове врегулювання. Ці спори ми можемо класифікувати за такими основними критеріями: (1) **за суб'єктом;** (2) **предмет спору (за змістом рішення, що приймаються податковими органами і у разі неправомірності оскаржуються¹, а також дії, чи бездіяльності, що має місце зі сторони контролюючого органу і у випадку незаконності оскаржуються);** (3) **підстава спору.** **Суб'єктний критерій.** Ініціатором спору може бути або платник податків, або податковий орган. Слід розмежовувати поняття “ініціатор спору” та “ініціатор досудового врегулювання спору”. Ініціатором досудового врегулювання спору завжди виступає платник податків, який наділений таким правом згідно із пп. 56.1 ст. 56 Податковий кодекс України (надалі – ПКУ)². **Предметом спору** є оскарження рішень, дій, бездіяльності контролюючого органу **щодо набуття, підтвердження, застосування спеціального податкового режиму, а саме:** (1) ретроспективне анулювання реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування з податку на додану вартість³; (2) відмови у реєстрації сільськогосподарського товаровиробника платником єдиного податку четвертої групи; (4) відмови у підтвердженні статусу платника єдиного податку четвертої групи; (5) відмови у реєстрації фізичної особи-підприємця платником єдиного податку другої групи; (6) відмови у реєстрації фізичної особи-підприємця платником єдиного податку третьої групи; (7) відмови сільськогосподарському підприємству у

¹ Мальярчук І. А. Класифікація податкових спорів / І. А. Мальярчук. // Актуальні проблеми політики. – 2013. – №48. – С. 353-354

² Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

³ Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 року № 1130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14>

підтвердженні статусу платника єдиного податку четвертої групи; (8) виключення із реєстру платників податків, що застосовують спрощену систему оподаткування; (9) невизнання контролюючим органом господарської операції як такої до якої повинен застосовуватися спеціальний режим з оподаткування¹. **За підставами.** Ми приєднуємося до позиції І.А. Малярчука, який зазначає, що щодо визначення підстав виникнення податкового спору, то в юридичній літературі не має одностайності². До підстав податкового спору відносять а) неправильне тлумачення норми права, б) незастосування норми права, що необхідно застосувати, в) застосування норми, що не може бути застосована³. Зазначений підхід ми використовуємо й до спорів, що виникають у зв'язку із спеціальними податковими режимами. Справедливо підкреслити, що однією із основних причин виникнення таких спорів є недосконалість чинного законодавства. Прогалини та колізії яких не позбавлене жодне писане право, вочевидь створюють можливості неоднозначного тлумачення законодавчих положень, яке, як правило, здійснюється суб'єктами податкових відносин на власну користь⁴.

ПКУ визначає для усіх платників податків *єдину процедуру оскарження рішень контролюючих органів*. Тому, й на спори щодо набуття, підтвердження й застосування спеціальних податкових режимів поширюються норми пп. 14.1.7, п.55.1 ПКУ та Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. Вважаємо, що існування єдиної “загальної” процедури адміністративного оскарження рішень податкових органів є недостатньо для ефективного досудового врегулювання податкових спорів. У більшості випадках, адміністративна процедура оскарження використовується платниками податків *для відстрочення у часі набрання законної сили рі-*

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

² Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів / І. А. Малярчук. // Актуальні проблеми політики. – 2013. – №48. – С. 353

³ Тильник В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами ДПС та платниками податків / В. В. Тильник. // Часопис Київського університету права. – 2010. – №3. – С. 110–113.

⁴ Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юр. наук : спец. 12.00.07 “адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Жернаков М. В. – Ірпінь, 2015. – С.10 - 11

шення контролюючого органу. Оскільки, ст. 56 ПКУ визначає доволі тривалий строк такої адміністративної процедури оскарження¹. У випадку, коли йде мова про затягування строку набрання чинності податкового повідомлення-рішення про донарахування податкового зобов'язання, то такий строк оскарження й розгляду є навіть "вигідний" платнику. Але, коли предметом спору є, наприклад, *виключення сільськогосподарського підприємства із реєстру платника єдиного податку четвертої групи*, то важливо забезпечити розумний строк розгляду й вирішення спірних відносин. Адже до підприємства щодо якого прийняте вищевказане рішення буде застосовуватися загальна система оподаткування або з наступного звітного періоду, або навіть й ретроспективно. У випадку анулювання реєстрації платника податку на додану вартість платнику єдиного податку, то він зобов'язаний перейти на сплату єдиного податку за вищою ставкою або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування в строк не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено анулювання реєстрації платником податку на додану вартість².

Абзац другий п.259.9 Податкового кодексу України визначає, що у разі анулювання реєстрації платника єдиного податку четвертої групи за рішенням контролюючого органу, то податкові зобов'язання із сплати єдиного податку нараховуються такому платнику до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому проведено анулювання реєстрації³. Тобто, з наступного місяця сільськогосподарське підприємство зобов'язане застосовувати загальну систему оподаткування та сплачувати податок на прибуток, земельний податок, рентну плату за спеціальне використання води, податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки. При цьому єдиний податок четвертої групи звільняє від сплати вищевказаних платежів.

За таких умов платники податків не зацікавлені застосовувати адміністративну процедуру, а захищатимуть свої права в судовому по-

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

² Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 року № 1130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14>

³ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

рядку. Р.О. Куйбіда та В.П. Тимошук справедливо підкреслюють, що в Україні адміністративні спори в судовому порядку можуть розглядатися роками¹. **При цьому подання позову до суду не зупиняє виконання відповідного рішення контролюючого органу у встановлений чинним законодавством строк.** Відтак, платник податків, буде змушений *подавати клопотання про забезпечення позову шляхом зупинення виконання рішення про виключення його із реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування до вирішення справи по суті.* Судова практика щодо задоволення судами таких клопотань **є неоднозначною.** Зокрема, Житомирський окружний адміністративний суд Ухвалою від 15.09.2014 року по справі № 806/4221/14 **відмовив** в задоволенні такого клопотання про забезпечення адміністративного позову, обґрунтовуючи це тим, що негативні наслідки настають лише через певний період часу, а цього не є достатньо для зупинення виконання такого рішення². А Херсонський окружний адміністративний суд Ухвалою від 27 грудня 2013 р. по справі № 821/4817/13-а³ **задовільнив аналогічне клопотання.** В обґрунтування прийняття такого рішення суд, зокрема, вказав, що прийняте податковим органом рішення “надає право податковому органу нараховувати підприємству грошові зобов'язань з ПДВ та застосувати штрафні санкції, що безумовно також впливає на фінансове становище сільськогосподарського підприємства”⁴. Судова практика щодо задоволення вимог про включення підприємства в реєстр суб'єктів спеціального режиму оподаткування також є неоднозначною. В одних випадках, суд відмовляє в цій частині позовних вимог, зазначаючи, що *внесення відповідних змін до реєстру є обов'язковим наслідком скасування вищевказаного рішення, за фактом набрання судового рішення законної сили, а тому вказана вимога є передчасною і тому в цій частині позовні вимоги задоволенню не під-*

¹ Куйбіда Р. О. Розвиток адміністративної юстиції в країнах колишнього Радянського Союзу / Р. О. Куйбіда, В. П. Тимошук. – Київ: Книги для бізнесу, 2010. – С.32-33

² Ухвала Житомирського окружного адміністративного суду України від 15.09.2014 року по справі № 806/4221/14 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40808097>.

³ Ухвала Херсонського окружного адміністративного суду України від 27.12.2013 року по справі № 821/4817/13-а [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36418583>

⁴ Ухвала Херсонського окружного адміністративного суду України від 27.12.2013 року по справі № 821/4817/13-а [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36418583>

лягають (Постанова Херсонського окружного адміністративного суду від 04.02.2014 р. по справі № 821/4817/13-а)¹. В інших, позовні вимоги щодо зобов'язання податкового органу поновити з дати виключення платника податків в реєстрі були задоволені в повному обсязі (Постанова Житомирського окружного адміністративного суду України від 07.10.2014 р., справа № 806/4221/14)². Як вбачається, судова практика по таких справах є неоднозначною; а строк розгляду таких спорів також доволі тривалий. Враховуючи суть спорів щодо набуття, підтвердження та застосування спеціальних режимів оподаткування, *вбачається за доцільне запровадити окрему спеціальну* процедуру розгляду та вирішення таких спорів. Вважаємо, що така окрема процедура має передбачати **скорочені** строки розгляду та вирішення подібних справ.

Втім, постає питання, хто повинен розглядати та приймати рішення по досудовому врегулювання спорів щодо набуття, підтвердження й застосування спеціальних податкових режимів? М.В. Жернаков пропонує запровадження Кодексу адміністративних процедур, який би врегулював підстави і межі дискреції суб'єктів публічної адміністрації стосовно скасування їхніх адміністративних актів, як законних, так і протиправних, а також межі оскарження рішень про їх скасування³.

Згідно із нормами п. 56.2, п.56.3 ст. 56 та ст. 58, п.86.7 ст. 86 Податкового кодексу України чинна процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів може мати дві стадії: (1) подання заперечень, що розглядаються податковим органом, що прийняв відповідне рішення; (2) звернення до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд рішення. Тобто, скарги платників податків розглядаються тими ж органами, що й прийняли ці спірні рішення. Вкрай рідко за результатами такого розгляду приймається рішення на користь платника податків.

Більшість законів пострадянських країн про адміністративну процедуру передбачають можливість подання скарги лише в рамках адміністративної (бюрократичної) ієрархії. З небагатьох винятків – закони Грузії та Литви, що передбачають створення незалежних колегіальних

¹ Постанова Херсонського окружного адміністративного суду від 04.02.2014 року по справі № 821/4817/13-а [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37103395>

² Постанова Житомирського окружного адміністративного суду України від 07.10.2014 року, справа № 806/4221/14 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40847970>

³ Жернаков М. В. “Податкові спори: реформування механізмів вирішення”: дис. докт. юр. наук : 12.00.07 / Жернаков М. В. – Ірпінь, 2015. – С.180

органів для розгляду скарг. Водночас у західних країнах дуже поширеним механізмом правового захисту є створення *спеціальних апеляційних органів для розгляду скарг* (комісій, комітетів – у ФРН, Нідерландах, Польщі). При цьому, як правило, такі апеляційні органи формуються повністю або переважно з громадськості. Явна перевага такого підходу полягає в тому, що багато спорів вирішуються без звернення до судів¹.

Вважаємо, що адміністративна процедура розгляду та вирішення спорів щодо застосування спеціальних режимів оподаткування потребує удосконалення в частині: визначення суб'єкта, що розглядатиме та прийматиме рішення в таких спорах; забезпечення розумних строків розгляду та вирішення таких справ; зменшення впливу фіскальної політики держави на прийняття рішення в таких спорах. Зазначене може бути реалізоване шляхом запровадження окремої спеціальної процедури розгляду та вирішення спорів щодо набуття, підтвердження й застосування спеціальних режимів оподаткування на рівні окремого кодифікованого акту адміністративних процедур.

¹ Куйбіда Р. О. Розвиток адміністративної юстиції в країнах колишнього Радянського Союзу / Р. О. Куйбіда, В. П. Тимошук. – Київ: Книги для бізнесу, 2010. – С.32-33