

УДК 342.9

ІНДИВІДУАЛЬНІ ПОДАТКОВІ КОНСУЛЬТАЦІЇ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

INDIVIDUAL TAX ADVICE: LEGAL ASPECTS

Марчук В.І.,
*кандидат юридичних наук,
старший викладач кафедри адміністративного та інформаційного права
Інституту права та психології
Національного університету «Львівська політехніка»*

Статтю присвячено реалізації права платників податків на отримання від контролюючого органу податкових консультацій та їх використання. Досліджено правові наслідки для платника податків та прописано порядок звернення за індивідуальною податковою консультацією, можливість оскарження індивідуальної податкової консультації в судовому порядку.

Ключові слова: платник, податковий орган, суд, запит, позивач.

Статья посвящена реализации права налогоплательщиков на получение от контролирующего органа налоговых консультаций и их использование. Исследованы правовые последствия для налогоплательщика и прописан порядок обращения за индивидуальной налоговой консультацией, возможность обжалования индивидуальной налоговой консультации в судебном порядке.

Ключевые слова: плательщик, налоговый орган, суд, запрос, истец.

Article is devoted to the right of taxpayers to receive from the supervisory authority of tax advice and their use. Investigated the legal consequences for the taxpayer and prescribe the treatment for individual tax advice, possibility to appeal individual tax advice in court.

Key words: the payer, the tax authority, the court, the request, the plaintiff.

Постановка проблеми. З 1 січня 2011 р. на законодавчому рівні введено в дію Податковий кодекс України. Одним із позитивних моментів якого є закріплення права платників податків на отримання від контролюючих органів індивідуальної податкової консультації (ІПК) і визначення її правових наслідків для платників: фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності та нарахування пені. Таким чином, ІПК є правом платника, яким він за необхідності може скористатись, однак не є обов'язком.

Стан дослідження. Індивідуальні податкові консультації можуть надати реальну допомогу платнику під час вирішення спірних питань податкового законодавства. Отримавши індивідуальну податкову консультацію на свій запит, платник податків може убезпечити себе від нарахування податків, а в гіршому випадку, якщо він вважає, що вона суперечить чинному законодавству, відповідь можна оскаржити в судовому порядку. У зв'язку із цим у даній статті необхідно зупинитись на важливих моментах, які слід враховувати платникам, що мають намір отримати такі консультації.

Виклад основного матеріалу. Для визначення правового статусу ІПК необхідно звернутись до п. 14.1.172 ПКУ: «Податкова консультація – допомога контролюючого органу конкретному платнику податків щодо практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [2].

Зі вказаного визначення ІПК можна зробити узагальнення, що вона надається лише з питань адміністрування податків і зборів, контрольованих тим органом, до якого звертається платник податку за наданням ІПК. Тому за формальними ознаками ІПК не може бути надана з питань, що не відносяться до податкового контролю, зокрема, із проблем застосування валютного законодавства, реєстраторів розрахункових операцій, готівкового обігу тощо.

До податкового органу платник податків може направляти запит і на отримання ІПК із питань справляння податків і зборів, контрольованих митними органами. Якщо до податкової інспекції надійде запит із митних питань, то контролюючий податковий орган зобов'язаний передати його до територіального підрозділу митниці, який повинен надати відповідь із приводу порушених питань відповідно до його компетенції. Чинний Податковий кодекс не забороняє платнику реалізувати його право на звернення до вищого контролюючого органу, яким є Міністерство доходів і зборів України. Також можна направляти запит на отримання ІПК з будь-яких податків і зборів, у тому числі з тих, які стягуються під час митного оформлення товарів.

ІПК є правовим актом індивідуальної дії відповідно до п. 53.3 ПКУ.

Порядок надання ІПК регламентується главою 3 Податкового кодексу.

Податкова консультація має суто індивідуальний характер і може використовуватися виключно плат-

ником податків, якому надано таку консультацію за його запитом згідно з п. 52.2 ПКУ [2]. Тобто скористатися ІПК, наданою конкретному платнику податків, інша особа не може.

Разом із тим такі ІПК корисні й для інших осіб, оскільки в них викладено думку контролюючого органу щодо вирішення тієї чи іншої проблеми або неоднозначного визначення в законодавстві та застосуванні на практиці. Тому посилаючись на правову підставу, платник податків може реалізувати своє право шляхом оформлення запиту до контролюючого органу щодо отримання власної ІПК. Крім того, навіть оприлюднені контролюючими органами ІПК з тих чи інших питань здійснюють деякий психологічний ефект на осіб, які здійснюють податкові перевірки, оскільки суперечити прямо викладеній офіційній позиції органу ДПС, як правило, вони не наважуються, інакше це дає підстави платнику податків для звернення до суду із приводу неоднозначного застосування норм податкового законодавства під час регулювання однорідних правовідносин.

Правові наслідки ІПК законодавчо визначено п. 53.1 ПКУ. Не може бути притягнутий до відповідальності платник податків, який діяв відповідно до ІПК, наданої йому контролюючим органом у письмовій або електронній формі, зокрема, на підставі того, що в майбутньому така ІПК була змінена або скасована [2]. Із викладеного можна зробити наступні висновки.

1. Від відповідальності звільняють лише ті ІПК, які надані в письмовій або в електронній формі. І хоча законодавець надає право платнику податків отримати також ІПК в усній формі (п. 52.3 ПКУ), однак із практичної точки зору йому доцільніше заручитися саме письмовим варіантом ІПК. Що ж стосується ІПК в електронній формі, то теоретично її отримати можливо, однак практично реалізувати на даний момент вельми складно.

Платникам податків слід мати на увазі, що крім ІПК на інформаційному сайті Міністерства доходів і зборів розміщена ЄБПЗ (єдина база податкових знань), а також передбачена п. 52.6 ПКУ узагальнююча податкова консультація (УПК) [5; 2]. Тому необхідно зауважити, що відповіді, розміщені в ЄБПЗ, не мають статусу ІПК, оскільки вони не адресовані конкретному платнику. Не належать вони й до УПК, оскільки не затверджені наказом Міндоходів, як цього вимагає п. 52.6 ПКУ. Не є ІПК і УПК також листи Міндоходів, спрямовані до територіальних податкових органів із питань застосування окремих норм податкового законодавства, так як вони за своїм статусом носять внутрішній інформаційно-роз'яснювальний характер для контролюючих органів і не мають юридичної сили для платників податків.

Тому такі відповіді не звільняють платників податків, які ними скористалися, від відповідальності за неправильне застосування законодавства. Водночас на основі проведеного аналізу ЄБПЗ або листів із того чи іншого питання платник може провести обґрунтування запиту і звернутися за отриманням ІПК, що істотно підвищує шанси на отримання позитивної відповіді, яка необхідна платнику.

2. ІПК звільняють платника лише від відповідальності за порушення податкового законодавства, під якою у ст. 111 ПКУ розуміється фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність [2]. А от від сплати самого податкового зобов'язання, яке не було нараховане внаслідок застосування ІПК, платник податків не звільняється.

На даний момент виникає правова прогалина на законодавчому рівні, оскільки не цілком зрозуміле питання щодо нарахування пені за недоплату податкового зобов'язання внаслідок застосування ІПК. За формального підходу від нарахування пені ІПК не звільняє, оскільки пеня не згадується у главі 11 ПКУ «Відповідальність» (її стягування регламентується главою 12 ПКУ «Пеня») [2]. Хоча за системного аналізу ПКУ пеня також не повинна була б нараховуватися, оскільки, діючи відповідно до наданої ІПК, платник податків не мав волевиявлення на вчинення протиправних дій, тому що діяв відповідно до ІПК, в результаті чого настали негативні наслідки для платника, тому він повинен бути звільнений від сплати пені.

3. ІПК являє собою саме право платника на отримання допомоги від контролюючого органу в конкретному застосуванні норм законодавства, тому ІПК не обов'язкова до застосування в будь-якому випадку, а лише тоді, коли така необхідність виникає у платника. На практиці на це звертають увагу і суди у своїх прийнятих судових рішеннях. Із приводу оскарження платниками наданих індивідуальних податкових консультацій вказують, що нормою ст. 53 Податкового кодексу України визначено право позивача щодо можливості діяти певним чином [3, с. 129]. Тобто встановлено право щодо застосування отриманої консультації.

Зате вищезазначеними нормами не встановлено обов'язок позивача діяти саме таким чином, як це зазначено в податковій консультації. Податкова консультація не породжує обов'язку в позивача щодо певного застосування норм чинного законодавства.

Отже, надана позивачу податкова консультація не визначає обов'язок позивача діяти саме таким чином, як це зазначено в податковій консультації.

Крім того, законодавець не надає пріоритету ІПК перед УПК або навпаки. Тому платник податків може на свій розсуд скористатися за вибором або ІПК, або УПК.

Чинне податкове законодавство також встановлює порядок отримання ІПК, які надаються відповідно до п. 52.4 ПКУ [2] такими організаціями:

- податковим органом, в якому платник податків перебуває на обліку, або митним органом за місцем митного оформлення товарів;

- територіальним органом Міндоходів (в областях, м. Києві та м. Севастополі), яким адмініструються підпорядковані згадані вище податкові органи та митниці;

- Міндоходів України.

У ПКУ відсутні норми, що регламентують порядок черговості звернення за отриманням ІПК. Тому платник податків на свій розсуд має право зверну-

тися до будь-якого із зазначених вище органів Міндоходів.

Цілоком можливе одночасне звернення платника відразу до декількох органів. Проте слід врахувати, що звернення до вищої інстанції, як правило, не дає позитивного ефекту.

Так, нерідко вищий орган відмовляє у наданні ІПК, посилаючись на те, що йому не знайомі всі обставини справи, і рекомендує звернутися до органу за місцем обліку запитувача ІПК.

Також існує практика, коли вищий орган переадресує запит на ІПК за внутрішньою кореспонденцією нижчому органу, якому наказує надати ІПК з приводу звернення платника.

Крім того, на даний час сформувалась судова практика, що під час оскарження платниками в суді неправильної з їх погляду ІПК, наданої не тим органом, на обліку в якому перебуває платник податків, можуть виникнути додаткові труднощі. Тому є сенс звертатися за отриманням ІПК все ж до «свого» органу Міндоходів за місцем обліку платника [3, с. 135].

За зверненням платників податків контролюючі органи зобов'язані надати безкоштовно ІПК протягом 30 календарних днів, наступних після дня отримання такого звернення даним контролюючим органом (п. 52.1 ПКУ) [2]. Проте слід бути готовим до того, що податковий орган за місцем знаходження платників податків на податковому обліку для надання консультації може вимагати додаткову інформацію, пов'язану з конкретними обставинами, за яких виникла потреба в ІПК.

У податковому законодавстві форма і порядок направлення запиту на отримання ІПК в ПКУ не вказані. Однак відповідно до загальних правил платнику податків необхідно знати й за необхідності підтвердити дату отримання ІПК органом Міндоходів, відповідний запит можна подати:

- рекомендованим листом із повідомленням про вручення;

- особисто до канцелярії, при цьому на другому примірнику звернення бажано проставити штамп канцелярії і підпис уповноваженої особи про отримання.

У ПКУ відсутні особливі вимоги оформлення запиту на отримання ІПК, тому тут слід виходити із загальних правил діловодства. Так, у запиті обов'язково повинні бути вказані назва та місцезнаходження заявника, прохання про надання ІПК, суть і проблематику викладеного питання чи правової позиції з посиланням на законодавчі норми, підпис відповідальної особи. Можна також поставити печатку платника податків або оформити запит на його фірмовому бланку.

Податкові органи, як і суди, як правило, звертають увагу на те, що ІПК повинна містити відповідь на конкретну ситуацію, яка мала місце в діяльності самого платника податків. Тому в запиті слід викладати не загальні питання, а посилатися на конкретні обставини. У цьому випадку і вищому податковому органу буде важче дати «формальну відповідь», аргументуючи це тим, що детальні обставини справи невідомі [3, с. 142].

За можливості в запиті слід посилатися на позитивні відповіді податкових органів із даного питання. Зокрема, для цих цілей можна використовувати ІПК, адресовані іншим особам, листи органів Міндоходів, відповіді з ЄБПЗ.

Необхідно також звернути увагу, що податковим законодавством визначено підстави, коли ІПК перестають діяти.

Так, у п. 53.3 ПКУ зазначено лише одну підставу для скасування ІПК – це визнання судом такої ІПК недійсною [2]. Це є підставою для надання нової ІПК з урахуванням висновків суду.

За загальним правилом, ІПК повинна відповідати таким вимогам:

1) надаватися виходячи з положень ПКУ та економічного змісту податку, збору (обов'язкового платежу), інших законів, які регулюють справляння відповідних зборів/плати;

2) утримувати в назві посилання на конкретну статтю або пункт акта законодавства, щодо якого вона надається;

3) відповідати вимогам Типової інструкції з діловодства в органах ДПС, затвердженої наказом ДПАУ від 01.07.98 р. № 315 [4].

Оскільки ці вимоги можна віднести до категорії «загальних», вони необхідні й актуальні нині.

Контролюючі органи зобов'язані надати на запит конкретного платника ІПК, однак цілком можливо, що платник податків отримає не ту правову позицію в ІПК, на яку він розраховував. При цьому з урахуванням проведеного аналізу можливі такі ситуації:

1) ІПК суперечить нормам законодавства;

2) в ІПК немає чіткої відповіді на поставлене питання, зокрема, наводяться лише цитати норм законодавства.

В обох випадках небажану ІПК платнику можна оскаржити до суду [1].

Так, згідно з п. 53.3 ПКУ платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нор-

мам або змісту відповідного податку чи збору [2].

Визнання судом такої податкової консультації недійсною є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

У випадку, коли суд визнав консультацію недійсною, податковий орган зобов'язаний у дводенний строк із дня отримання такого судового рішення скасувати відповідну консультацію, якщо рішення суду набере законної сили [2].

На даний момент є поширеною практика судового оскарження ІПК. Позитивним моментом даної судової практики можна вважати те, що суди переважно розглядають надані ІПК по суті, при цьому платники податків мають великі шанси відстояти свою правоту в суді [3, с. 148].

Суди першої інстанції переважно задовольняють позови про визнання ІПК недійсними як у першій ситуації, коли ІПК суперечить закону, так і у другій ситуації, коли податковим органом на запит платника не надано чіткої відповіді. Суди не завжди скасовують надану ІПК, посилаючись на те, що вона не є обов'язковою до застосування [1].

Варто також врахувати, що суди відхиляють позовні вимоги платників податків про зобов'язання податкового органу надати нову ІПК з урахуванням висновків суду. Вони вважають такі вимоги передчасними, оскільки на дату прийняття рішення судом про визнання ІПК недійсною відсутній факт ігнорування (невиконання) її з боку податкових органів. Ці дії податкові органи повинні провести після набуття рішенням суду законної сили.

Висновки. У цілому ж слід зауважити, що ІПК є хорошою правовою позицією, наданою податковим органом під час вирішення проблемних ситуацій. Навіть негативну для платника відповідь можна оскаржити в судовому порядку.

Тому платник податків має сенс скористатися цим досить ефективним інструментом, передбаченим чинним законодавством із метою запобігання правопорушень, та основним юридичним наслідком для такого платника є звільнення від кримінальної, фінансової, адміністративної відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2747-15>;
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
3. Податкове право України [текст] : підручник / за заг. ред. М.П. Кучерявенка. – Харків : «Право», 2012. – 528 с.
4. «Про затвердження і введення в дію Типової інструкції з діловодства в органах державної податкової служби України» : Наказ ДПАУ від 01.07.98 р. № 315 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>.
5. «Єдина база податкових знань» (ЄБПЗ) / Міністерство доходів і зборів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/ebpz>.