

ПОНЯТТЯ ТА ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКОВОЇ (АДМІНІСТРАТИВНОЇ) СКАРГИ

DEFINITION AND ELEMENTS OF TAX (ADMINISTRATIVE) COMPLAINTS

Шишов О.О.,

суддя

Донецького апеляційного суду

У статті досліджено наукові підходи щодо тлумачення категорії «адміністративна скарга платника податків». Визначено та проаналізовано елементи такої скарги. Наведено авторське визначення податкової (адміністративної) скарги.

Ключові слова: скарга, податкова скарга, адміністративна скарга, платник податків, контролюючий орган.

В статье исследованы научные подходы относительно толкования категории «административная жалоба налогоплательщика». Определены и проанализированы элементы такой жалобы. Приведено авторское определение налоговой (административной) жалобы.

Ключевые слова: жалоба, налоговая жалоба, административная жалоба, налогоплательщик, контролирующий орган.

In the article was investigated the scientific approaches concerning of interpretation category of «administrative appeal of the taxpayer». Identified and analyzed the elements of such a complaint. Provided author's definition of tax (administrative) complaints.

Key words: complaint, tax complaint, administrative appeal, taxpayer, supervisory authority.

Постановка проблеми. Відповідно до норм ст. 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1] для початку процедури адміністративного оскарження необхідним вбачається здійснення особою, яка вважає, що її права та інтереси були порушені контролюючим органом, юридично вираженої дії, а саме – звернення зі скаргою у письмовій формі до контролюючого органу вищого рівня. При цьому чинне податкове законодавство, оперуючи поняттям «скарга» (ст. ст. 56.3, 56.9 ПК України) та похідними категоріями: «право на оскарження» (ст. 17.1.7 ПК України), «оскарження рішень контролюючих органів» (ст. ст. 14.1.7, 56, 57 ПК України), «адміністративне оскарження» (ст. 56 ПК України) тощо, на сьогодні легальної дефініції скарги платника податків не містить. Натомість законодавче визначення скарги наводиться у ст. 3 Закону України «Про звернення громадян» [2], де визначено, що скаргою є звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб. Це визначення прийняте за основу для адміністративного провадження взагалі, проте зазначена норма не кореспондується із положеннями ПК України щодо врегулювання питання про об'єкт оскарження, оскільки податковим законодавством надається право платнику податків на адміністративне оскарження виключно рішень контролюючих органів, а не дій (бездіяльності) їх посадових осіб та податкових консультацій (ст. ст. 53.3, 56.3 ПК України) [1].

Стан дослідження. Не додає ясності у вирішенні означеного питання й аналіз публікацій, присвячених процедурі подання адміністративної скарги платниками податків: М.П. Кучерявенко [3, с. 410–425], С.О. Ядрихинський [4], І.О. Хаванова [5], К.В. Мінаєва [6, с. 479–486] тощо, оскільки в них на сьогодні відсутнє однозначне трактування сутності цього поняття.

У зв'язку із цим **метою статті** є узагальнення існуючих в науці підходів до визначення адміністративної скарги платника податків на рішення контролюючих органів та дослідження елементів такої скарги.

Виклад основного матеріалу. Для того, щоб оперувати точною термінологією, насамперед необхідно звернутися до наукового тлумачення змісту такої категорії, як «скарга». Так, в Енциклопедичному словнику під скаргою пропонується розуміти заяву невдоволення на дії приватних чи посадових осіб, що зроблена перед публічною владою з метою досягнути скасування їх

дій та відновлення порушеного ними права чи інтересу або притягнення винного до належної відповідальності [7, с. 710]. На відміну від енциклопедичного підходу, С.О. Ядрихинський пропонує тлумачити категорію «скарга» не за допомогою терміну «заява», а через термін «звернення» [4, с. 88]. Аналогічного погляду дотримуються і Д.М. Бахрах, А.В. Семенов та М.В. Карасьова [8, с. 121]. Також у науковій літературі зустрічається й підхід щодо характеристики скарги як правової вимоги [9, с. 468].

Наведені підходи цілком аргументовано піддає критиці І.О. Хаванова [5, с. 85], яка стверджує, що при тлумаченні категорії «скарга» невірним є використання виключно термінів «вимога» (прохання) або «звернення», оскільки матеріально-правова вимога нерозривно пов'язана з процесуальною дією щодо звернення до відповідного органу. З іншого боку, визначення скарги як звернення звужує сферу її дії – стадією подачі, між тим, юридичне значення вимоги, що міститься у податковій скарзі, зберігається до вирішення податкового спору (якщо платник податків не відкличе свою скаргу). З фактом пред'явлення вимоги (подача скарги) і змістом вимоги тісно пов'язане право на оскарження рішення в судовому порядку. Іншими словами, немає скарги без звернення у встановленій формі, але і звернення, що не містить вимоги (прохання), також не може бути тільки за однієї цієї ознакою визнано скаргою, оскільки може мати інформаційний характер, характер запиту про надання відомостей або роз'яснень, клопотання про вчинення будь-яких дій тощо.

Таким чином, приєднуючись до точки зору І.О. Хаванової, вважаємо, що категорію «скарга» необхідно, перш за все, трактувати як звернення з вимогою до компетентного органу про захист своїх прав. При цьому вимога про усунення порушення прав чи законних інтересів виступає як ознака, що індивідуалізує скаргу, а звернення – як необхідна умова для початку провадження за скаргою. Таким чином, в ієрархії ознак скарги першою в силу особливості значущості є вимога (прохання) про захист, другою – звернення як необхідна процесуальна дія [5, с. 86].

Додатково не акцентуючи уваги на співвідношенні категорій «скарга», «вимога» та «звернення», хотілося б продовжити аналіз наукових підходів щодо визначення терміну «скарга». Так, з точки зору В.Є. Кузнеченкової, під скаргою необхідно розуміти правову вимогу зацікавленої особи до контролюючого органу, що впливає із податкових правовідносин на підставі юридичних

фактів, з якими пов'язують неправомірні акти органу Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), дії (бездіяльність) її посадових осіб, та спрямована до контролюючого органу вищого рівня для розгляду і розв'язання у певному порядку [9, с. 468]. Аналогічного погляду дотримується й С.О. Ядрихинський, який під скаргою пропонує розуміти вид звернення до компетентної особи у зв'язку із порушенням правом [4, с. 88]. Вважаємо, що такі визначення дослідників потребують додаткової аргументації, адже підставою для звернення платника податків зі скаргою до органу ДФС України не обов'язково є наявність правопорушення з боку посадових осіб контролюючого органу, а й уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та обсягу компетенції такої особи. У зв'язку із зазначеним більш правильною видається точка зору Д.М. Бахраха та А.В. Семенова, що адміністративна скарга представляє собою звернення одного чи декількох громадян, юридичних осіб та інших організацій, державних та недержавних органів до компетентного суб'єкта з приводу дійсного чи уявного порушення їх прав, свобод чи законних інтересів, що викликано фактично та(чи) юридично необґрунтованими діями (бездіяльністю) чи рішенням державних або недержавних органів, організацій, посадових осіб, інших громадян з вимогою про відновлення порушених прав чи попередження порушень [8, с. 121]. Дійсно, якщо розглядати скаргу платника податків до контролюючого органу вищого рівня з позиції податкового законодавства РФ, таке визначення є абсолютно вірним, оскільки у Податковому кодексі РФ (далі – ПК РФ) передбачено, що кожна особа має право оскаржити не лише акти податкових органів ненормативного характеру, а й дії чи бездіяльність їх посадових осіб до вищого податкового органу, якщо, з точки зору цієї особи, такі акти, дії чи бездіяльність порушують її права [10]. Отже, податкове законодавство РФ надає право платнику податків в адміністративному порядку оскаржувати дії чи бездіяльність посадових осіб податкових органів. Проте, як нами вже було відмічено, на відміну від російського законодавства, статтею 56 ПК України передбачено право платників податків на оскарження виключно рішення контролюючого органу [1].

З приводу наведеної норми хотілося б підтримати позицію К.В. Мінаєвої [6, с. 485], яка стверджує, що закріплення на рівні ПК України права платника податків на оскарження лише рішень контролюючих органів в адміністративному порядку є доволі обґрунтованим, оскільки питання правомірності дій чи бездіяльності носить суб'єктивний характер та має досліджуватися за допомогою більш широкого інструментарію, ніж передбачає порядок адміністративного оскарження, та особою, яка не є стороною у спорі, тобто судом.

Продовжуючи аналіз наукових підходів до визначення скарги платника податків до контролюючого органу вищого рівня, хотілося б зазначити, що у науковій літературі, що висвітлює означене питання, використовуються різні дефініції.

Перший підхід у визначенні скарги платника податків відбито у роботах М.Д. Загряцкова [11, с. 64–82], який, свого часу справедливо відмічаючи, що у період НЕП від свавілля податкових органів страждали особливо платники податків, уперше підняв абсолютно нерозроблене у літературі питання про фінансову скаргу, під якою дослідник розумів відкрите звернення до ієрархічно вищих податкових органів зацікавленої особи з метою зміни або знищення неправильного адміністративного розпорядження або упущення за мотивами його недостатньої фактичної або юридичної обґрунтованості [11, с. 64–82].

На відміну від М.Д. Загряцкова, Д.М. Бахрахом наголошено на тому, що серед адміністративних скарг з правовими ознаками різняться загальна і спеціальна. Поряд-

док розгляду перших регулюється законодавством про звернення громадян, а підстави та порядок провадження за спеціальними скаргами регулюються нормами спеціального (галузевого) законодавства [12, с. 39]. Тобто автором скаргу платника податків визначено саме як спеціальну.

Дещо по-іншому розглядає скаргу В.Є. Кузнеченкова, яка оперує терміном «скарга у податковому процесі» [9, с. 467]. На переконання дослідниці, скаргою у податковому процесі є правова вимога зацікавленої особи до податкового органу, що впливає з податкового правовідношення на підставі юридичних фактів, з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльності) його посадових осіб, і звернене до вищестоящего податкового органу (вищій посадовій особі) або до суду для розгляду і вирішення у певному процесуальному порядку [9, с. 467].

На переконання О.І. Долгополова, характеризувати скаргу платника податків до контролюючого органу необхідно як «скаргу в податковій сфері», під якою автор пропонує розуміти офіційне звернення до податкового органу особою, права і законні інтереси якої порушені [13, с. 5].

І нарешті останнім, найбільш поширеним у науковій літературі є підхід щодо визначення скарги платника податків саме як «податкової скарги» [14, с. 56; 15, с. 17–18; 16, с. 10]. Так, з точки зору С.С. Тропської, податкова скарга представляє собою повідомлення платником податків компетентному органу про порушення своїх суб'єктивних податкових прав і законних інтересів державними органами виконавчої влади (посадовими особами), що володіють владними повноваженнями у податковій сфері, з проханням (вимогою) відновити порушені права та забезпечити охорону законних інтересів і, в окремих випадках, покарати винну посадову особу за вчинення протиправного діяння [17, с. 21]. Близьким до наведеної позиції є підхід І.О. Хаванової, якою під податковою скаргою запропоновано розуміти матеріально-правову вимогу, що впливає зі спірного податкового правовідношення, і звернену до вищестоящего податкового органу (вищій посадовій особі), в чій повноваження входить скасування, зміна винесеного рішення, ухвалення нового рішення, усунення порушення прав і законних інтересів платника податків, завданих дією або бездіяльністю посадових осіб податкових органів [5, с. 90].

Слід зауважити, що, незважаючи на різні підходи до визначення скарги платника податків до контролюючого органу вищого рівня, між наведеними визначеннями немає суттєвих суперечностей, тому що всі вони характеризують один і той самий процес оскарження як звернення платника податків з вимогою до компетентного органу про захист своїх прав. Проте термін «податкова (адміністративна) скарга» представляється нам найбільш точним та таким, що відображає сутність інституту, нормативне закріплення якого здійснено у Главі 4 ПК України [1]. Саме зазначений термін дозволяє встановити, для захисту яких прав звертається суб'єкт, яким законодавством регламентований порядок подання та розгляду скарги.

На наше переконання, податкова (адміністративна) скарга може бути структурована та представлена у вигляді нерозривно пов'язаних між собою елементів, що врегульовані правовим чином. Відповідно до положень теорії систем, об'єднання елементів в єдине ціле означає, що система елементів набуває властивості більш високого порядку, ніж просте складання властивостей її компонентів [18, с. 86]. Тем не менш, вивчення властивостей окремих складників системи компонентів та взаємозв'язків між ними дозволяє надати найбільш розгорнену характеристику системи, в нашому випадку – адміністративної скарги платника податків на рішення контролюючих органів.

Варто зазначити, що термін «елемент» було вперше вжито Є.В. Васьковським [19, с. 160] відносно позову ще

на початку XX ст. Проте на сьогодні питання елементів податкової (адміністративної) скарги майже не досліджені представниками науки податкового права.

У зв'язку із зазначеним розгляд структури податкової (адміністративної) скарги представляється доволі актуальним. І це дослідження нами буде проведено на основі виявлення її основних елементів (складових), що в сукупності визначають зміст такої скарги, дозволяють відмежувати саме податкову скаргу від інших адміністративних скарг.

Одним із елементів податкової (адміністративної) скарги є суб'єкти. При цьому серед дослідників є точка зору, що до суб'єктів адміністративної скарги необхідно відносити особу, яка відповідно до діючого законодавства наділена правом щодо її надання [5, с. 93]. Вважаємо, що суб'єктами податкової (адміністративної) є не лише платники податків, а й контролюючі органи (їх посадові особи), наділені повноваженнями щодо розгляду такої скарги, тобто суб'єкт звернення та суб'єкт вирішення за скаргою. Так, відповідно до п. 56.3 ПК України [1] скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в АР Крим, містах Київ та Севастополь, областях, міжрегіональних територіальних органів. Скарги на рішення контролюючих органів в АР Крим, містах Київ та Севастополь, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Ще одним елементом податкової (адміністративної) скарги, що безпосередньо закріплений у ст. 56.2 ПК України [1], є підстави її подання. Так, у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених податковим законодавством, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення.

Дещо по-іншому дивиться на це питання М.П. Кучерявенко, який, характеризуючи підстави, що супроводжують початок процедури адміністративного оскарження, поділяє їх на фактичні та процесуальні [20, с. 406]. При цьому дослідник визначає, що фактичною підставою розпочинання процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу є уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та компетенції контролюючого органу при визначенні такого обов'язку, здійсненні заходів, спрямованих на його виконання. Процесуальною ж підставою є звернення платника податків зі скаргою про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції органу, що його прийняв. Із початком процедури адміністративного оскарження конфлікт, який виник між сторонами матеріального податкового правовідношення, переходить у площину процесуального врегулювання та отримує ознаку спору [20, с. 406]. Дійсно, такий підхід автора є цілком виправданим для характеристики процедури оскарження. Проте якщо характеризувати підстави податкової (адміністративної) скарги, то доречним було б виділити саме уявлення платника податків, що рішення контролюючого органу є неправомірним. І на ці обставини повинен посилається заявник на підтвердження своїх вимог. До того ж належне оформлення скарги відповідно до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів [21] передбачає, що платник податків у своїй скарзі обов'язково повинен зазначити підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі.

Таким чином, підставами податкової (адміністративної) скарги є юридичні факти, що обґрунтовують подан-

ня скарги [22, с. 270] та на основі яких суб'єкт звернення висуває вимоги до суб'єкта вирішення спору.

Третім елементом податкової адміністративної скарги є об'єкт – рішення контролюючого органу, що оскаржується платником податків. При цьому, за справедливим зауваженням І.О. Хаванової, об'єкт скарги має найбільш важливе значення в конструкції скарги. Саме об'єкт скарги виступає основною ідентифікуючою ознакою при вирішенні питання про дотримання досудового порядку оскарження щодо конкретного акту [5, с. 93]. З цим елементом безпосередньо пов'язаний і її предмет скарги. Варто відмітити, що ПК України не оперує поняттям «предмет скарги», але, виходячи зі змісту положення ст. 56 ПК України [1], можна дійти висновку щодо ототожнення його з рішенням, прийнятим контролюючим органом. З приводу наведеного вважаємо, що не виправдано зводити предмет скарги до самого рішення контролюючого органу, оскільки «в цьому випадку зміна або уточнення предмета скарги розуміється як «зміна рішення контролюючого органу», тобто явно вступає в логічне протиріччя зі змістом такої дії. Таким чином, неототожнення предмета скарги та акту, яким порушено права і законні інтереси платника податків, необхідно вважати правильним при визначенні предмета скарги, а визначення предмета скарги через вимогу про скасування цього рішення» [5, с. 93]. Отже, під предметом податкової (адміністративної) скарги необхідно розуміти матеріально-правову вимогу платника податків до контролюючого органу про вчинення певних дій, утримання від них, визнання наявності чи відсутності правовідносин, зміну або його припинення.

І нарешті, до елементів податкової скарги необхідно відносити умови її прийняття, тобто комплекс обставин, що враховуються під час вирішення питання стосовно відкриття адміністративного провадження чи відмови у його відкритті. Так, відповідно до ст. 56.7 ПК України [1] контролюючим органом скарги розглядаються лише, якщо платником податків не порушено строків подання скарги та принципу підвідомчості розгляду скарг. До того ж за ст. 56.11 ПК України [1] та п. п. 1.4, 8.5 Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів [21]; не підлягає оскарженню грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків, та рішення контролюючих органів, які оскаржені платником податків у судовому порядку; не розглядаються повторні звернення до одного і того ж контролюючого органу від однієї і тієї ж особи з одного і того ж питання, якщо перше було вирішено за суттю.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки. По-перше, під податковою (адміністративною) скаргою необхідно розуміти звернення платника податків (уповноваженої особи) до контролюючого органу вищого рівня з вимогою про перегляд повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення органу ДФС України, яке, на переконання платника податків, суперечить чинному податковому законодавству. По-друге, до елементів податкової (адміністративної) скарги необхідно відносити: а) суб'єкти (платники податків – суб'єкти звернення та контролюючі органи – суб'єкти вирішення за скаргою); б) підстави (юридичні факти, що обґрунтовують подання скарги та на основі яких суб'єкт звернення висуває вимоги до суб'єкта вирішення спору); в) предмет (матеріально-правова вимога платника податків до контролюючого органу про вчинення певних дій, утримання від них, визнання наявності чи відсутності правовідносин, зміну або її припинення); г) об'єкт (рішення контролюючого органу, що оскаржується платником податків); д) умови прийняття (комплекс обставин, що враховуються під час вирішення питання щодо відкриття адміністративного провадження чи відмови в його відкритті).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
2. Про звернення громадян : Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.
3. Кучерявенко М.П. Податкові процедури : правова природа і класифікація : [монографія] / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ, ЦУЛ, 2009. – 460 с.
4. Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц : финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / С.А. Ядрихинский. – М. : РГБ, 2007. – 224 с.
5. Хаванова И.А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / И.А. Хаванова. – М., 2011. – 207 с.
6. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К.В. Мінаєва // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 479–486.
7. Брокгауз Ф.А. Энциклопедический словарь / Ф.А. Брокгауз, И.А. Эфрон. – СПб., 1894. – 961 с.
8. Бахрах Д.Н. Понятие «административная жалоба» / Д.Н. Бахрах, А.В. Семенов // Административное право на рубеже веков : Межвузовский сборник научных трудов. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2003. – С. 118–131.
9. Кузнеценкова В.Е. Налоговый процесс : современная концепция правового регулирования : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 / В.Е. Кузнеценкова. – М., 2004. – 506 с.
10. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10900200/>.
11. Загряцков М. Право жалобы / М. Загряцков // Право и жизнь. – 1923. – Кн. 9–10. – С. 64–82.
12. Бахрах Д.Н. Общая и специальная жалобы / Д.Н. Бахрах // Правоведение. – 1987. – № 6. – С. 35–43.
13. Долгополов О.И. Рассмотрение жалоб в налоговой сфере / О.И. Долгополов. – М., Налоговый вестник. – 2009. – 304 с.
14. Бекаревич А.О. О порядке рассмотрения налоговых жалоб / А.О. Бекаревич // Советские финансы. – 1940. – № 10–11. – С. 55–57.
15. Тропская С.С. Административный порядок обжалования неправомерных действий и решений государственных органов и должностных лиц, нарушающих права и законные интересы налогоплательщика – физического лица / С.С. Тропская // Финансовое право. – 2007. – № 8. – С. 14–21.
16. Корзун С.Ю. Административно-правовое регулирование защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Административное право; финансовое право; информационное право» / С.Ю. Корзун. – М., 2009. – 24 с.
17. Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / С.С. Тропская. – М., 2007. – 26 с.
18. Ногина О.А. Налоговый контроль : вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.
19. Васильковский Е.В. Учебник гражданского процесса / Е.В. Васильковский. – М. : Зерцало, 2003. – 464 с.
20. Податковий кодекс України : постановлений коментар : у 2 ч. / [В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.] ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – Ч. 1. – Х., 2011. – 704 с.
21. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 р. № 848 // Офіційний Вісник України. – 2014. – № 10. – Ст. 353.
22. Крохина Ю.А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. – 5-е изд. – М., 2011. – 451 с.