

ЧИНЧИН М.М., здобувач
(Національний університет «Юридична
академія України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ЯК УЧАСНИКИ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Зосереджено увагу на особливостях правового статусу платників податків як учасників податкових спорів, що виникають стосовно виконання обов'язків та реалізації прав, притаманних платникам податків і зборів. Проаналізовано судову практику вирішення податкових спорів.

Ключові слова: податкові спори, учасники податкових спорів, платники податків і зборів, адміністрування податків.

Сосредоточено внимание на особенностях правового статуса налогоплательщиков как участников налоговых споров, возникающих по выполнению обязанностей и реализации прав, которые им присущи. Анализируется судебная практика разрешения налоговых споров.

Ключевые слова: налоговые споры, участники налоговых споров, плательщики налогов и сборов, администрирование налогов.

In this article the author focuses on the specifics of the legal status of taxpayers as members of tax disputes arising from the execution of the duties and rights that are inherent to taxpayers and fees. Analyzes judicial practice tax litigation.

Keywords: tax disputes, tax disputes members, taxpayers and fees, tax administration.

Платник податків зобов'язаний підкорятися вимогам законодавства про податки і збори, а податкові органи – контролювати виконання цього обов'язку. Водночас для платників податків обов'язковими є лише ті вимоги податкових органів, які засновані на законі. В деяких зарубіжних країнах дане положення отримало нормативне закріплення [1, с. 30, 31]. Так, відповідно до ч. 1 ст. 21 Податкового кодексу Російської Федерації [2] платники податків мають право не виконувати неправомірні акти і вимоги податкових органів і їх посадових осіб, які не відповідають Податковому кодексу Російської Федерації або іншим федеральним законам. Сутність взаємовідносин учасників податкових відносин полягає не лише у підпорядкуванні платників податків податковим органам (субординації), але і в підпорядкуванні обох сторін закону [3, с. 142].

У процесі податкового адміністрування виникає безліч податкових спорів між платниками податків та органами державної податкової служби з приводу виконання обов'язків та реалізації прав як зобов'язаною, так і владною стороною. При цьому платник податків може виступати як ініціатором податкового спору, так і навпаки. Податкові спори між платниками податків та податковими органами можуть вирішуватись в адміністративному і судовому порядку. При цьому ініціатором вирішення спору в адміністративному порядку може бути виключно платник податків.

Вирішення податкових спорів є однією зі стадій податкового адміністрування, якої теоретично може і не бути взагалі – у випадку відсутності податкових конфліктів між учасниками податкових правовідносин. У зв'язку з виникненням у судовій практиці питань, пов'язаних із неоднаковим застосуванням окремих норм податкового законодавства адміністративними судами, Вищий адміністративний суд України формулює свої правові позиції з найбільш актуальних проблем. Слід погодитись з К.А. Сасовим, що правова позиція будь-якого суду – це загальний висновок або система роздумів, які покладені ним у підставу винесеного рішення. Ця позиція має базуватися на правових нормах, відповідати духу та букві законів. Тільки у такому разі її можна вважати правовою. Правовій позиції як принципу вирішення однорідних справ притаманна властивість повторюваності (системності, послідовності). В аналогічній фактичній ситуації правова позиція суду (за умови незмінності правового регулювання спірних правовідносин) повинна бути незмінною. Тільки у такому випадку можна говорити про правову стабільність у державі та передбачуваність судових рішень [4, с. 82].

При адмініструванні обліку об'єктів оподаткування одними з найбільш поширених податкових спорів у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом були ті, предметом яких



виступало врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування у подальших податкових періодах. Згідно з п. 3 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу особливістю застосування в 2011 р. п. 150.1 ст. 150 Кодексу є визначення, що якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками першого кварталу 2011 р. є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат другого календарного кварталу 2011 р. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками другого, другого і третього кварталів, другого – четвертого кварталів 2011 р. здійснюється з урахуванням від'ємного значення, отриманого платником податку за перший квартал 2011 р., у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення [5].

При цьому адміністративні суди при вирішенні податкових спорів, пов'язаних із правомірністю відображення у складі витрат другого календарного кварталу 2011 р. сум від'ємного значення об'єкта оподаткування, що утворилися станом на 1 січня 2010 р., а також тих, що виникли протягом 2010 та попередніх років, стикалися з певними труднощами. Можна побачити практику неоднакового застосування судами наведеної норми Податкового кодексу, що виражалося у прийнятті протилежних рішень – на користь як платників податку, так і органів державної податкової служби [6-9]. Висловлюючи власну правову позицію із наведеної категорії справ, Вищий адміністративний суд зазначає, що тлумачення абз. 3 п. 3 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу в системному взаємозв'язку з абз. 2 цього ж пункту дозволяє дійти висновку про те, що наведене в цій нормі поняття «від'ємне значення, отримане в першому кварталі 2011 р.» – це від'ємне значення, отримане як розрахунок значення об'єкта оподаткування за перший квартал 2011 р. на підставі норм чинного на час проведення розрахунку законодавства. Відповідний розрахунок передбачав урахування у складі валових витрат першого кварталу 2011 р. також і сум від'ємного значення об'єкта оподаткування за попередні податкові періоди. Водночас відсутні підстави вважати, що поняття «від'ємне значення, отримане в першому кварталі 2011 р.» охоплює лише ті суми від'ємного значення, які утворилися як результат господарської діяльності лише за перший квартал 2011 р. Зазначене пояснюється тим, що значення об'єкта оподаткування розраховувалося в першому кварталі 2011 р. з урахуванням усіх сум, що включалися до валових витрат цього податкового періоду, а не лише валових витрат, сформованих за результатами господарських операцій тільки першого кварталу 2011 р. Правомірно сформоване від'ємне значення об'єкта оподаткування за попередні податкові періоди без будь-яких обмежень включалося до валових витрат першого кварталу 2011 р. і враховувалося при визначенні об'єкта оподаткування за цей період, значення якого могло бути як позитивним, так і негативним [10, с. 7]. Одночасно слід звернути увагу, що з 1 липня 2012 р. п. 3 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України діє в новій редакції [11, с. 7] з відповідними змінами [12, с. 47].

Практика судового вирішення податкових спорів також увагу на доцільності використання поняття добросовісності або недобросовісності платника податків, хоча в правовому регулюванні оподаткування такі категорії відсутні. Зокрема, судами категорія «недобросовісність» використовується стосовно платників податку на додану вартість при оцінці правомірності формування сум податкового кредиту з податку на додану вартість, а також сум бюджетного відшкодування [13-15]. На підставі аналізу вивчення та узагальнення причин скасування Верховним Судом судових рішень Вищого адміністративного суду останнім зазначається, що на практиці поширеними є випадки, коли недобросовісні суб'єкти намагаються штучно створювати у податковому обліку з податку на додану вартість від'ємні різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з метою безпідставного одержання коштів з державного бюджету. З іншого боку, непоодинокими є випадки несвоєчасного відшкодування сум податку на додану вартість добросовісним платникам податку, зокрема експортерам [16, с. 5].

Питання щодо добросовісності платника при належному виконанні обов'язку зі сплати податку є однією із принципових складових щодо з'ясування судом всіх обставин справи. Однак звернення до такої оціночної категорії є неоднозначним з позицій доцільності та необхідності. На думку С.В. Савсериса, термін «недобросовісність» як засіб боротьби з ухиленням від сплати податків з правової позиції є необґрунтованим, оскільки у російському податковому законодавстві його значення не визначено. Більше того, Конституційний суд Російської Федерації, який увів



цей поняття, також не вказав загальні критерії недобросовісності [17, с. 42]. На розпливчатість формулювань рішень Конституційного суду РФ щодо визначення «добросовісності» звертає увагу і В.Г. Пансков [18, с. 16-19]. Д.М. Щокін, заперечуючи проти застосування поняття «недобросовісність» в об'єктивному сенсі, зазначає, що «податок повинен сплачуватись відповідно до закону без залучення невизначеного критерію доброї совісті як зовнішнього виміру оцінки поведінки платника податків» [19, с. 83].

Велика кількість податкових конфліктів виникає та потребує адекватного вирішення і при застосуванні податковими органами заходів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків. Так, до платника податків у разі відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі без попереднього узгодження з податковим органом, застосовуються штрафні санкції, що передбачає специфічну процедуру. Перш за все, слід з'ясувати, який характер повинна мати ця процедура: дозвільний чи узгоджувальний, яким чином повинна враховуватись позиція платника та владного органу.

До набрання чинності Податковим кодексом України загальні засади застосування такого способу забезпечення виконання податкового обов'язку платника встановлювались Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», відповідно до п. 8.1 ст. 8 якого з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що мав податковий борг, передавались у податкову заставу [20]. Аналіз судової практики Верховного Суду [16] показав, що суди, розглядаючи справи про відчуження активів, які перебувають у податковій заставі без попереднього узгодження з податковим органом, не повно з'ясовують наявність підстав для поширення податкової застави на всі активи позивача, її зміст, дату виникнення відповідного права і межі її застосування.

Так, судом касаційної інстанції у справі за позовом комунального підприємства «Експлуатаційне лінійне управління автомобільних шляхів» до спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі [21] не було взято до уваги рішення Конституційного Суду № 2-рп/2005 [22, с. 299], яким визнано неконституційним пп. 8.2.2 пункту 8.2 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» в частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу. У той же час Конституційний Суд, постановляючи згадане рішення, зазначив, що поширення на будь-які види активів платника податків права податкової застави, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення. У зв'язку з цим, а також враховуючи загальні принципи права та конституційні вимоги розмірності і справедливості, розмір податкової застави не може суттєво перевищувати розмір податкового боргу.

Помилковим є також посилення Вищого адміністративного суду України на те, що положення пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» втратили чинність із дня прийняття Конституційним Судом рішення від 24 березня 2005 р., а тому право податкової застави на активи боржників з урахуванням їх сум податкового боргу стосується тих платників податків, активи яких передаються у податкову заставу з 24 березня 2005 р. У разі якщо активи платника податків потрапили у податкову заставу до указаної дати, право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу.

Верховним Судом [16, с. 5] додатково наголошено на необхідності врахування співмірності обсягу податкової застави з розміром податкового боргу платника податків у справі за позовом ВАТ «Київхімволокно» до Державної податкової інспекції у Деснянському районі м. Києва про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення. При цьому в розглядуваній постанові серед іншого Верховний Суд визначив необхідний, на його думку, порядок дій податкового органу після прийняття Конституційним Судом рішення про непоширення податкової застави на все майно платника податків.

Верховний Суд України зазначив, що до податкової застави було включено всі активи позивача, а відповідач, після прийняття Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 р., не провів опису активів позивача, що перебувають у податковій заставі, тоді як для



досягнення критерію співрозмірності між податковим зобов'язанням і сумою активів, що перебувають в податковій заставі, повинен був це зробити.

Ще одним проблемним питанням у цій категорії спорів є форма акта, яким застосовується штраф за протиправне відчуження активів, що перебували у податковій заставі. У постанові Верховного Суду [21] у справі за позовом комунального підприємства «Експлуатаційне лінійне управління автомобільних шляхів» до спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі про скасування податкового повідомлення-рішення зазначено таке. Суди не дали правової оцінки дотримання відповідачем положень законів щодо форми акта ненормативного характеру, яким накладено штрафні санкції (штраф) за відчуження активів, що перебували у податковій заставі.

Податкове повідомлення-рішення є письмовим повідомлення контролюючих органів про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання та погасити суму податкового боргу. Ця форма акта ненормативного характеру може застосовуватися лише щодо обов'язків зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених у ст. 14 та 15 Закону України від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІ «Про систему оподаткування» у випадках, передбачених пп. 4.2.2 п. 4.2 ст. 4 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», вичерпний перелік яких не може бути розширено за ініціативи податкового органу, хоча їх сплата (стягнення) пунктом 17.3 ст. 17 згаданого Закону прирівняна до сплати податків.

Причиною виникнення різної судової практики у розглядуваному питанні було суто буквальне застосування адміністративними судами норми ч. 2 ст. 152 Конституції України, відповідно до якої закони, інші правові акти або їх окремі положення, що визнані неконституційними, втрачають чинність з дня ухвалення Конституційним Судом рішення про їх неконституційність. При цьому судами було враховано відсутність у Рішенні Конституційного Суду № 2-рп/2005 застереження щодо поширення його на правовідносини, що виникли до його прийняття. Разом із тим Верховний Суд виходив не лише з буквального змісту зазначених норм, а також і з мотивів, наведених Конституційним Судом під час прийняття вказаного рішення.

При адмініструванні податкової звітності виконується обов'язок платника податків із подання податкової декларації, а також зустрічний обов'язок органу державної податкової служби її прийняти [5, п. 49.8 ст. 49]. Прийняття податкової декларації полягає у здійсненні посадовою особою податкового органу фактичних дій із: а) перевірки наявності та достовірності заповнення обов'язкових реквізитів; б) реєстрації податкової декларації у день її отримання органом державної податкової служби. Якщо в установленому законодавством порядку буде засвідчено факт неправомірної відмови органом державної податкової служби (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання органом державної податкової служби [5, п. 49.13 ст. 49]. Узагальнюючи практику розгляду адміністративними судами такої категорії справ, Вищий адміністративний суд зазначив, що задоволення судом позовних вимог щодо визнання протиправною відмови прийняти податкову декларацію означає, що відповідне рішення не створило жодних правових наслідків, а податкова декларація є поданою вчасно. Тому в такому разі обов'язок платника податків щодо своєчасного подання податкової декларації є виконаним належним чином, а його порушені права – цілком відновленими. При цьому резолютивна частина постанови адміністративного суду про задоволення позовних вимог у справі, предметом оскарження в якій є протиправність відмови податкового органу у прийнятті податкової декларації, має містити висновок про визнання протиправною відмови податкового органу прийняти податкову декларацію, а податкової декларації такою, що подана платником податків у день її фактичного отримання органом державної податкової служби (із зазначенням дати). Вимоги про зобов'язання податкового органу прийняти податкову декларацію, визнання протиправними рішення, дії, бездіяльності податкового органу, визнання поданої декларації податковою звітністю, визнання податкової декларації поданою слід розглядати як вимогу про визнання протиправною відмови у прийнятті податкової декларації, поданої платником податків на певну дату. Суди повинні розглядати питання щодо протиправності відмови у прийнятті податкової декларації, незважаючи на те, в якій словесній формі сформульовано позовні вимоги позивача, якщо зі змісту таких вимог вбачається, що вони спрямовані на відновлення прав платника податків, порушених внаслідок такої відмови. У зв'язку з цим у



суду немає підстав для відмови в позові платникові податку або відмови у відкритті провадження (закриття провадження) в разі, якщо таким платником було інакше сформульовано позовні вимоги, предметом яких є протиправність відмови у прийнятті податкової декларації [23, с. 19].

Список використаної літератури:

1. *Марченко В.Б.* Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... канд. юрид. наук / Марченко Віктор Борисович. – Ірпінь, 2009.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
3. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2003.
4. *Сасов К.А.* Солидарная ответственность в налоговом праве / К.А. Сасов. – М., 2011.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // ВВР. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
6. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 05.01.2012 № 2а-17875/11/2670 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/21784642>.
7. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 02.10.2012 у справі № 2а/0470/14413/11 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27446062>.
8. Постанова Тернопільського окружного адміністративного суду від 09.07.2012 у справі № 2а/1970/2560/12 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25640909>.
9. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 02.10.2012 у справі № 2а-4139/12/2670 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/26349534>.
10. Щодо застосування пункту 3 підрозділу 4 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України : Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 13.09.2012 № 2019/12/13-12 // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 79.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм : Закон України від 24.05.2012 № 4834-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 49.
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України від 05.07.2012 № 5083-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 62.
13. Постанова Житомирського окружного адміністративного суду від 30.11.2010 у справі № 2а-8580/10/0670 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/13378773>.
14. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 04.03.2011 у справі № 2а-6143/10/2370 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/14356257>.
15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 у справі № К/9991/10059/11 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/16527104>.
16. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 116.
17. *Савсерис С.В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – М., 2007.
18. *Пансков В.Г.* О некоторых спорных решениях Конституционного Суда Российской Федерации / В.Г. Пансков // Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. Налоговый Вестник. – 2001. – № 10. – С. 16-19.
19. *Щекин Д.М.* Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособ. / Д.М. Щекин. – М., 2002.
20. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
21. Постанова Верховного Суду України від 17.02.2009, № в ЄДРСР – 3278156 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електр. ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/3278156>.
22. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 ст. 1, ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) від 24.03.2005, № 2-рп/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 13. – С. 299.
23. Щодо відмови у прийнятті податкових декларацій : Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 15.06.2012 № 1503/12/13-12 // Баланс-Бюджет. – 2012. – № 30. – С. 19.

Надійшла до редакції 25.12.2012

