



**DOMINION**  
LEGAL GROUP

# ПОДАТКОВІ СПОРИ

Механізми захисту  
платників податків



+38 (044) 331-40-30

[www.dominion.ua](http://www.dominion.ua)

# **Податкові спори.**

## **Механізми захисту платників податків**

**Київ 2014**

## **ЗМІСТ**

1. Вступ. Актуальність теми.....	3
2. Визначення термінів.....	6
3. Зміни в податковому законодавстві, аналіз актуальної судової практики за 2012 - 2013 роки.....	8
4. Учасники та види податкових спорів...12	
5. Адміністративне оскарження податкових рішень.....	15
6. Судове оскарження податкових рішень .....	21
7. Рекомендації.....	32
8. Список використаних джерел.....	34

*"Ти можеш не помітити, що у тебе  
все йде добре. Але податкова  
служба нагадає"*

**П'єр Данінос**

# 1. Вступ. Актуальність теми.

Наша держава не перестає креативити на тему адміністрування та збору податків: обговорюються нові податки, одна реформа змінює іншу, а податківці не встигають змінювати свої офіційні бланки!

Політика держави все більше стає спрямованою на реальне отримання всіх податків, що передбачені чинним законодавством



України. Ця банальна, на перший погляд, теза ще не зовсім усвідомлена громадянами, а відтак і бізнесменами. Однак, реалії сьогодення полягають в тому, що держава хоче і буде отримувати своє. Тут нічого обговорювати! Це потрібно зрозуміти, усвідомити і бути готовими.

За таких умов, юристам “тримати руку на пульсі” не просто. Що вже говорити про директорів та власників бізнесу.

Нерідко виникають ситуації, коли наші права, свободи та інтереси суперечать інтересам інших суб'єктів суспільних відносин. Виникнення та вирішення таких конфліктних (спірних) ситуацій значною мірою регулюється нормами права, йдеться про правовий спір.

Спір значить словесне змагання, обговорення чого-небудь двома або кількома особами, в якому кожна з сторін обстоює свою думку, свою правоту. (із Академічного словника української мови).

Особа, вступаючи у правовідносини з органами влади, перебуває у підпорядкуванні цим органам, які можуть визначати права та обов'язки особи. Спори такого типу у Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України) **названо публічно-правовими**.

Податковий конфлікт, переведений у процесуально-правові рамки, стає податковим спором, який, на відміну від конфлікту, завжди має вирішення. У найбільш узагальненому вигляді податкові спори пов'язані з виконанням податкового обов'язку. Податковий обов'язок – це класичний різновид публічного обов'язку (саме обов'язок, а не зобов'язання), всі аспекти та стадії виконання й з'ясування якого мають регулюватися виключно публічно-правовими методами, він завжди виражає відносини, однією зі сторін у яких є суб'єкт владних повноважень, який ні в якому разі не може розглядатися рівноправним щодо особи, яка сплачує податок чи збір.

З огляду на те, що податкові відносини поширюються на всіх без винятку фізичних та юридичних осіб, кожного дня виникає дуже значна кількість правових спорів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. З одного боку, профільне Міністерство зацікавлене у наповненні бюджетів усіх рівнів, основною доходною частиною яких є податки і збори. З іншого – кожний податковий спір безпосередньо стосується прав та інтересів певної фізичної чи юридичної особи.

**Принципою важливим є з'ясування процесуального механізму регулювання відносин із вирішення податково-правового спору, а також вирізnenня його окремих елементів.**

Доцільно на цій стадії розмежовувати регулятивний вплив матеріальних і процесуальних правових норм на вирішення податкового спору. Навіть якщо розглядати тільки елементи механізму вирішення податкових спорів як певного процесу, вбачається необхідним починати з аналізу матеріальних норм права.

Механізм вирішення податкових спорів має свою специфіку. Якщо брати за основу **податкові матеріальні норми** починаючи з конституційного положення статті 67 – «кохен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом», нескладно дійти висновку, що **мова йде про безумовний імперативний характер цих відносин.**

Уже на рівні Основного Закону законодавець закладає нерівність суб'єктів: державні органи встановлюють норми щодо порядку і розмірів сплати податків і зборів, а фізичні та юридичні особи-платники їх дотримуються. Виходячи з цього побудовано певні вихідні положення, за якими вирішуються податкові спори. Зокрема, в **ст. 56 Податкового кодексу України** (далі – ПКУ) передбачено порядок адміністративного оскарження рішень податкових органів, за якого **вищі податкові органи мають право за скаргою платника скасовувати рішення нижчих**, а ч. 2 ст. 71 КАС України встановлює **обов'язок суб'єкта владних повноважень довести правомірність свого рішення в суді**, якщо він є відповідачем у справі та заперечує проти позову про визнання його рішення протиправним. Тож матеріальні правові норми, хоч і не регулюють безпосередньо процесу вирішення податкових спорів, закладають основи правового регулювання в цій сфері та визначають процесуальні норми-принципи.

Податкові процесуальні норми, своєю чергою, акцентують свій вплив на встановленні та забезпеченні порядку вирішення податкових спорів. Реалізація цього порядку здійснюється встановленням меж належної та можливої поведінки зобов'язаних учасників і повноважень органів, які представляють публічного суб'єкта, вчиненням певних процесуальних дій, веденням процесу.

Важливою особливістю процесуального регулювання на цьому етапі є встановлення відповідних процесуальних гарантій для всіх учасників. Принципово змістовним це має бути, насамперед, для платників або інших учасників, які протистоять владному суб'єкту.

Реалізується це насамперед закріпленням норм-принципів адміністративного судочинства, за якими вирішуються податкові спори. Безумовно, судовому вирішенню податкових спорів може передувати **процедура адміністративного оскарження**. Щоправда, вона не є обов'язковою для платника та не позбавляє його права на судове оскарження рішень податкового органу навіть у випадку відмови в задоволенні його адміністративної скарги.



## 2. Визначення термінів

Досліджуючи тему податкових спорів в Україні, варто зупинитися на найбільш поширеніх термінах, що стосуються податкових спорів, та надати їх визначення. Такими термінами насамперед є наступні:

1. **Оскарження рішень контролюючих органів** – оскарження платником податку податкового повідомлення - рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені ПКУ за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку (пункт 14.1.7 ПКУ).
2. **Скарга** – правова вимога зацікавленої особи до податкового органу, що випливає з податкових правовідносин на підставі юридичних фактів, з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльність) його посадових осіб, та спрямована до податкового органу вищого рівня для розгляду і розв'язання у певному порядку.
3. **Адміністративне оскарження податкових спорів** – це врегульована нормами ПКУ та підзаконними нормативно-правовими актами діяльність контролюючих органів вищого рівня щодо розгляду та прийняття вмотивованого рішення з приводу предмета спору, заявленого платником податків (афілійованими особами) у скарзі.
4. **Податкове повідомлення-рішення** – це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених ПКУ та іншими актами законодавства, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи або внести відповідні зміни до податкової звітності (пункт 14.1.157 ПКУ).
5. **Податкове зовов'язання** – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк) (пункт 14.1.156 ПКУ).
6. **Податковий борг** – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений ПКУ строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання (пункт 14.1.175 ПКУ).

7. **Штрафна санкція** (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, 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 штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (пункт 14.1.265 ПКУ).
8. **Адміністративний арешт майна** платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, і полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені у пункті 94.5 статті 94 ПКУ (пункти 94.1, 94.3 статті 94 ПКУ).



### **3. Зміни в податковому законодавстві, аналіз актуальної судової практики за 2012 - 2013 роки.**

Вирішення податкових спорів завжди було одним з найскладніших напрямків юридичної діяльності, а після набуття з 1 січня 2011 року законної сили Податковим кодексом України, виникла потреба в вивчені нових правових норм та їх практичного застосування з огляду на приписи чинного Кодексу адміністративного судочинства України та існуючої судової практики.

У 2012 році важливий внесок у вирішення податкових спорів було зроблено прийняттям Рішення Конституційного суду України від 12 червня 2012 року № 13-рп/2012 щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України. Зокрема, щодо адміністративного арешту майна боржника. В рішенні роз'яснено, що за підпунктом 94.5 статті 94 ПКУ адміністративний арешт майна платника податків може бути повним або умовним; повним адміністративним арештом майна платника податків визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном; умовним адміністративним арештом майна платника податків визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном.

**Конституційний суд України розтлумачив**, що аналіз названих положень ПКУ дає підстави констатувати, що вони не містять заборони виїжджати за кордон фізичній особі, яка має податковий борг, а **підпункт 94.2.2 пункту 94.2 статті 94** стосується лише обмеження права власності платника податків щодо належного йому майна у разі, якщо ця особа має податковий борг і виїжджає за кордон.

2013 рік для платників податків ознаменувався кількома важливими змінами, що вплинули на цю сферу правовідносин.

У 2013 році було об'єднано податкові та митні органи та утворено Міністерство доходів та зборів України. Згідно Постанови Кабінету міністрів України від 20 березня 2013 р. № 229 утворено територіальні органи Міністерства доходів і зборів України.

Згідно із Законом України від 19.09.2013 р. N 590-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо сплати судового збору» під час подання адміністративного позову майнового характеру тепер сплачується 10 % розміру ставки судового збору. Решта

суми судового збору стягується з позивача або відповідача пропорційно до задоволеної чи відхиленої частини вимоги.

Донедавна сплачувалась одразу повна сума судового збору при подачі позову. Як наслідок, ці зміни можна назвати корисними та зручними, адже це означає зменшення фінансового навантаження на фізичних та юридичних осіб. В разі незадоволення позовних вимог – судовий збір доведеться доплатити пізніше, а в разі виграшу – не платити взагалі.

Не менш важливими в контексті спорів з податковими органами були зміни до статті 183-6 Кодексу адміністративного судочинства України, внесені згідно із Законом України від 20.06.2013 р. N 353-VII "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення обмежень у провадженні господарської діяльності".

Із вступом в силу цієї норми, після проведення перевірки контролюючі органи змушені доводити правомірність свого рішення в суді. Іншими словами, доки суд не підтверджить обґрунтованість застосування тих чи тих санкцій, податківці не мають права вимагати від підприємця вжиття відповідного заходу реагування, як то призупинення господарської діяльності суб'єкта господарювання. Звернутися до суду з таким позовом перевірючі повинні не пізніше наступного робочого дня від дня видання відповідного розпорядчого документа. Постанову у справі суд повинен винести у п'ятиденний строк з моменту винесення ухвали про відкриття провадження. Отже, триватиме все трохи більше тижня.

З одного боку контролюючий орган позбавляється права без рішення суду призупиняти діяльність підприємства, а з іншого боку така процедура має і свої недоліки. Судове рішення за результатами такого розгляду фізичні/юридичні особи можуть оскаржити лише в суді апеляційної інстанції, за КАСУ, в цій категорії спорів дорога в касацію закрита.

За даними Вищого адміністративного суду України, другою за чисельністю категорією справ, розглянутих місцевими адміністративними судами, є справи зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог. У першому півріччі 2013 року розглянуто 48 935 справ, або 34% розглянутих справ, проти 49 720 (17%). У вказаному періоді питома вага цих справ у загальній кількості розглянутих справ порівняно з першим півріччям 2012 року збільшилась на 17%.

Так, найбільш тенденційним питанням практики розгляду податкових спорів поточного року є позови платників податків до податкових органів щодо скасування, винесених останніми, податкових повідомлень-рішень.

Наразі основну частину податкових спорів становлять справи, пов'язані з підтвердженням права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування з ПДВ і права на відображення в податковому обліку витрат із податку на прибуток.

В 90% випадків причиною винесення оскаржуваних ППР стали висновки податкових органів щодо «нікчемності укладених правочинів» та «фіктивних контрагентів», а як

результат всі операції було визнано такими, що «вчинені без мети настання реальних наслідків».

Стосовно спорів щодо оскарження дій (бездіяльності) податкових органів при проведенні перевірок позиція адміністративних судів у 2013 році була єдиною: підстави для задоволення позовних вимог існують лише в тому випадку, коли такі дії чи бездіяльність створюють для платника податку відповідні права та обов'язки.

Варто звернути особливу увагу на ряд Інформаційних листів Вищого адміністративного суду України, прийнятих в 2011-2013 рр. В першу чергу, слід виділити наступні Інформаційні листи ВАСУ:

1. Інформаційний Лист ВАСУ від 24.11.2011 № 2198/11/13-11 щодо відповідальність платників податків за порушення правил оподаткування.
2. Інформаційний лист ВАСУ від 01.11.2011 № 1936/11/13-11 щодо відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.
3. Інформаційний лист ВАСУ від 01.11.2011 № 1935/11/13-11 щодо строків оскарження рішень контролюючих органів.
4. Інформаційний лист ВАСУ від 06.05.2011 № 742/11/13-11 щодо ведення обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, registrів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.
5. Інформаційний лист ВАСУ від 09.04.2012 № 1017/11/13-12 щодо застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, що виникають із податкових відносин у сфері погашення податкового боргу.
6. Інформаційний лист ВАСУ від 12.04.2012 № 1044/11/13-12 щодо застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, що виникають із податкових відносин у сфері погашення податкового боргу.
7. Інформаційний лист ВАСУ 04.05.2012 № 1198/12/12-12 щодо стягнення податкового боргу з платників податків-фізичних осіб.
8. Інформаційний лист ВАСУ від 15.06.2012 р. № 1503/12/13-12 щодо застосування норм Податкового кодексу України, які регулюють порядок оскарження рішень податкових органів щодо відмови у прийнятті податкових декларацій.
9. Інформаційний лист ВАСУ від 27.08.2012 № 1909/12/13-12 щодо обчислення процесуальних строків, зокрема строків відкриття провадження в адміністративній справі.

10. Інформаційний лист ВАСУ від 29.04.2013 № 642/12/13-13 щодо застосуванням адміністративного арешту коштів відповідно до підпункту 20.1.17 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України.

11. Інформаційний лист ВАСУ від 24.10.2013 № 1486/12/13-13 щодо оскарження відмови у прийнятті податкових накладних для їх реєстрації у Єдиному державному реєстрі податкових накладних.

12. Інформаційний лист ВАСУ від 24.10.2013 № 1484/12/13-13 щодо порядку виконання судових рішень про стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу.

Загалом судова практика ВАСУ щодо розгляду податкових спорів в 2013 році зводиться до наступних тенденцій:

ВАСУ надав такі рекомендації нижчестоящим судам:

- при вирішенні справи суди мають дослідити наявність умислу на реальне укладення правочинів та подальше використання товарів/послуг.
- порушення по процедурі проведення перевірки – не означає неправомірності винесення податкових повідомлень-рішень. Позиція ВАСУ – розглядати справу по суті, так як господарські правовідносини мають бути підтвердженими.
- доводити слід наявність ділової мети, економічної вигоди, отримання доходу, як відбувався вибір контрагента та його репутація.
- практика ВАСУ щодо оскарження дій контролюючих органів неоднозначна!



## 4. Учасники та види податкових спорів.

Учасників, або іншими словами, суб'єктів податкових спорів поділяють умовно на дві групи. Таким чином, ініціаторами податкових спорів можуть бути:

- 1) платники податків, зборів чи обов'язкових платежів;
- 2) контролюючі органи;

Відповідно можна виділити такі види податкових спорів в залежності від суб'єктного складу:

- податкові спори між платником податків – фізичною особою і податковим органом;
- податкові спори між платником податків – фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності і податковим органом;
- податкові спори між платником податків – юридичною особою і податковим органом; так як однією із класифікацій юридичних осіб є їхній поділ на підприємницькі та не підприємницькі ми можемо зазначати ще на два види спорів відповідно за видом юридичної особи;
- податкові спори між платником податків – нерезидентом-фізичною особою і податковим органом;
- податкові спори між платником податків – нерезидентом-юридичною особою і податковим органом.

Предметом податкового спору з ініціативи платників податків може бути оскарження різного виду податку: **податку на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб, на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, місцеві податки та збори та інші платежі.**

Класифікація податкових спорів може бути здійснена відповідно до рішень, які приймаються податковими органами і у разі неправомірності оскаржуються. Визначення того, чи рішення незаконно обмежує або порушує права платників податків є предметом розгляду скарги. Рішення розподіляються за змістом на: 1) податкові повідомлення-рішення про визначення сум податкових зобов'язань, граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності; попереџення про наслідки несплати грошового зобов'язання або внесення виправлень до показників податкової звітності в установлений строк та інші (пункт 1 ст. 58 Податкового кодексу України) 2) податкові вимоги.

Окрім того, платник податків вправі оскаржити будь-яке рішення, якщо воно, порушує його права та законні інтереси. Наприклад такі рішення контролюючих органів про:

- розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, які виникають у результаті реорганізації;
- погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до здійснення реорганізації;
- встановлення солідарної відповідальності зі сплати грошових зобов'язань платника податку, який реорганізується, стосовно всіх осіб, утворених у процесі реорганізації, що спричинює застосування режиму податкової застави до всього майна таких осіб;
- поширення податкової застави на майно платника податків, який утворюється шляхом об'єднання інших платників податків, якщо один і більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою, та інші.

За предметом оскарження категорії податкових спорів можуть бути наступними:

1. оскарження суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового чи іншого законодавства;
2. оскарження суми податкового зобов'язання та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленням порушення з боку платників податків вимог податкового чи іншого законодавства;
3. відмова в наданні бюджетного відшкодування ПДВ;
4. оскарження вимоги про сплату: податкового зобов'язання, яке платник податків узгодив у поданій ним податковій декларації, але не сплатив у встановлені строки; узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного податковим органом у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків не сплачує в установлені строки;
5. оскарження індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні);
6. оскарження нормативно-правового акта у сфері оподаткування;
7. оскарження дій або бездіяльності податкового органу;
8. оскарження рішень та дій, що здійснюються податковим органом у ході перевірки;
9. вимога про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю контролюючих органів (їх посадових осіб).

Предметом оскарження у вказаних податкових спорах є відповідні податкове повідомлення-рішення; податкова вимога; індивідуальна податкова консультація; постанова Кабміну, наказ Міндоходів України або інший нормативно-правовий акт з питань оподаткування, інших питань, підконтрольних податковим органам; рішення податкового органу, наказ податкового органу про проведення, продовження, припинення перевірки; дії (акти) податкового органу, що порушують права та законні інтереси платника податків.

Також до підстав виникнення податкових спорів відносять:

- порушення норм та порядку проведення податкових перевірок;

- донарахування податків, застосування штрафних санкцій;
- незаконне накладання арештів на рахунки та майно осіб тощо.

Варто також зазначити про категорії спорів з ініціативи контролюючих (податкових) органів:

1. позови щодо припинення підприємницької діяльності;
2. позови щодо стягнення податкового боргу;
3. позови щодо визнання договору між суб'єктами господарювання недійсним.

Врахування класифікації податкового спору надає можливість платникам податків під час його розв'язання правильно обрати норми матеріального і процесуального права, зібрати та представити доказові факти, обрати лінію поведінки тощо.



## 5. Адміністративне оскарження податкових рішень.

Адміністративне оскарження є одним із способів розв'язання адміністративно-правових, і зокрема, податкових спорів в Україні. Адміністративний порядок оскарження у податкових правовідносинах визначений Податковим кодексом України, підзаконними нормативно-правовими актами.

У статті 56 ПКУ визначено, що досудовим порядком розв'язання спору вважається процедура адміністративного оскарження. Так, можна стверджувати, що початок досудового розв'язання спору обов'язково пов'язаний із таким юридичним явищем як подання скарги до контролюючих органів у сфері оподаткування. Скаргою є правова вимога зацікавленої особи до податкового органу, що випливає з податкових правовідносин на підставі юридичних фактів, з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльність) його посадових осіб, та спрямована до податкового органу вищого рівня для розгляду і розв'язання у певному порядку.

Виділяють такі групи скарг платників податків залежно від предмета оскарження:

- 1. пов'язані з узгодженням сум податкових (грошових) зобов'язань платника податків;**
- 2. пов'язані з погашенням податкового боргу, що сформувався внаслідок несплати у встановлений термін сум узгоджених податкових (грошових) зобов'язань, у тому числі із застосуванням заходів погашення податкового боргу.**

Подання скарг, що стосуються згаданих предметів, визначають початок податкового спору. Щодо предмета оскарження, то у статтях 55, 56 ПКУ не передбачено, які конкретно рішення можуть оскаржуватися в адміністративному або судовому порядку: лише визначено, що вони мають бути прийняті контролюючим органом (статті 55, 56 ПК України). У ПКУ немає дефініції поняття «рішення контролюючого органу»; а у статті 14 ПКУ сформульовано поняття «податкове повідомлення-рішення» – це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених ПКУ та іншими актами законодавства, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи або внести відповідні зміни до податкової звітності (пункт 14.1.157 ПКУ).

Природа акту податкової перевірки, який не є юридичною формою рішень податкових органів, не вважається офіційним документом, але спричиняє певні правові наслідки. Акт перевірки є підставою для того, що б на його основі приймалися податкові повідомлення-рішення – визначати податкові зобов'язання та/або штрафні санкції чи ні.

Зі змісту положень окремих норм ПКУ можна виокремити кілька обов'язкових ознак таких рішень контролюючих органів, що можуть бути оскаржені.

- 1. Податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання.**
- 2. Інші рішення контролюючого органу, які суперечать законодавству.**
- 3. Інші рішення, що виходять за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПКУ або іншими законами України.**

У положеннях Податкового кодексу України встановлено, що не підлягає оскарженню податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків (пункт 56.11 статті 56 ПК України). Допускаючи, що таке визнання може бути наслідком помилкового сприйняття зобов'язаною стороною обсягу свого обов'язку, законодавець встановлює порядок виправлення помилки в документах податкової звітності, самостійно виявленої платником податків у майбутніх податкових періодах. Крім того, у цьому випадку податкове зобов'язання виникає не за рішенням органу податкової служби, а отже, і не може бути оскаржене в адміністративному чи судовому порядку.

**Процедура адміністративного оскарження рішень контролюючого органу є дворівневою.** В разі, коли **платник податків** вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, котре суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПКУ або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу **вищого рівня зі скаргою про перевідгляд цього рішення** (пункт 56.2 статті 56 ПК України).

Пунктом 56.3 статті 56 передбачено **обов'язкова письмова форма скарги**. До скарги платник податків на власний розсуд може надати належним чином засвідчені копії документів, розрахунки та докази, з урахуванням вимог пункту 44.6 статті 44 ПКУ. Пунктом 44.6 статті 44 ПКУ визначено, що у випадку, коли платник податків не надає посадовим особам контролюючих органів, які проводили перевірку, зазначених вище документів, котрі підтверджують показники, відображені в податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складання звітності.

Проте, в разі подання платником податків таких документів до моменту прийняття рішення контролюючим органом вони повинні бути враховані таким контролюючим органом (пункт 44.6 статті 44 ПКУ). Відповідно, якщо платник податків надасть такі документи вищестоящому органу, до якого подає скаргу, то, це буде підставою прийняття окремого рішення про нарахування сум грошових зобов'язань з урахуванням нових даних. Якщо ж платник податків подає зазначені документи тільки на момент розгляду скарги центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, то є підстави для з'ясування природи таких документів та підстави їх неподання посадовим

особам, що проводили податкову перевірку чи розглядали скаргу на першому етапі адміністративного оскарження. Пунктом 56.4 статті 56 ПК України передбачено покладення обов'язку доведення правомірності нарахування, здійсненого контролюючим органом або прийняття будь-якого іншого рішення на контролюючий орган. Згадані обставини потребують пояснень та обґрунтувань з боку платника податків та, у разі їх відсутності, – нормативно визначеної відповідальності.

**!!! В цьому контексті ми радимо подавати документи(докази) ще на стадії заперечень до Акту податкової перевірки. А в разі неможливості їх надання – обов'язково вказувати про це в письмовому вигляді із зазначенням причин.**

Оскільки у проаналізованому пункті 56.3 статті 56 ПКУ відсутній перелік обов'язкових документів, розрахунків та доказів, які подаються до контролюючого органу, то визначити, що саме платник податків зобов'язаний подавати, неможливо, зокрема, і подавати податкові консультації, на підставі яких він діяв. Так, платник податків не несе відповідальності, якщо діяв відповідно до такої письмової податкової консультації (пункт 53.1 статті 53 ПКУ).

Тож при розв'язанні податкового спору щодо рішення, з приводу якого була надана податкова консультація, вирішальне значення буде мати остання, на підставі якої платник діяв. Відповідно, контролюючий орган, уповноважений вирішувати податковий спір, повинен мати можливість ознайомитися з цим правовим актом індивідуальної дії. Для забезпечення такої можливості платник податків зобов'язаний подати його до контролюючого органу, що розглядає скаргу саме на першому рівні оскарження, а не до вищого контролюючого органу. Це забезпечить об'єктивність оцінки всіх обставин справи, швидкість розгляду матеріалів та розв'язання спору без затягування з обох сторін на першому етапі його розв'язання.

На сьогодні підзаконним нормативно-правовим актом, який врегульовує порядок подання та розгляду скарг платників податків є **Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203**. Згідно з даним Положенням контролюючі органи вищого рівня розглядають скарги платників податків на податкові повідомлення-рішення про визначення сум грошових зобов'язань платника податків або будь-які інші рішення контролюючих органів щодо податків, зборів, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби (крім мита, акцизного податку, податку на додану вартість та інших податків, зборів, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або з території вільної митної зони).

**Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення.** У скарзі мають бути зазначені:

а) прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи - платника податку, для юридичної особи - платника податку - найменування, місцезнаходження, а також адреса, на яку необхідно надіслати рішення за скаргою;

б) найменування органу державної податкової служби, яким видано податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення органу державної податкової служби, що оскаржується, дата і номер, назва податку, збору або штрафної (фінансової) санкції та сума;

в) суть порушеного питання, прохання чи вимоги й обґрунтування незгоди платника податків із сумою грошового зобов'язання, визначеного органом державної податкової служби у податковому повідомленні-рішенні, або незгоди з іншим рішенням органу державної податкової служби;

г) відомості про повідомлення чи неповідомлення відповідного органу державної податкової служби про подання скарги органу державної податкової служби вищого рівня;

г') підпис фізичної особи - платника податку, для юридичної особи - платника податку - підпис керівника або особи, яка виконує обов'язки керівника юридичної особи - платника податку. Якщо скарга в інтересах фізичної особи - платника податку або юридичної особи - платника податку подається її представником, то до скарги додучається копія довіреності, оформленої відповідно до вимог законодавства;

д) перелік документів і розрахунків, що додаються до скарги. У разі надсилання скарги поштою додається опис укладеного та повідомлення про вручення.

**Днем подання скарги вважається день фактичного отримання скарги відповідним органом державної податкової служби, а в разі надсилання скарги поштою - дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків**



**поштового відправлення зі скаргою**, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті.

**За строками подання**, скарги поділяються на дві групи:

- **скарги на повідомлення-рішення або інші рішення контролюючого органу**, які подаються до органу державної податкової служби вищого рівня у загальному порядку в термін **протягом десяти календарних днів**, що настають за днем отримання платником податків таких рішень, що оскаржуються;

- скарги на повідомлення-рішення або рішення про самостійне нарахування контролюючим органом у випадках, передбачених податковим законодавством, грошового зобов'язання платника податків **за причинами, не пов'язаними із порушеннями податкового законодавства**. Вони подаються **протягом тридцяти календарних днів**, що настають за днем надходження такого податкового повідомлення-рішення.

Пунктом 56.14 статті 56 ПКУ передбачено підстави та порядок продовження строків подання скарги на податкові повідомлення-рішення чи інші рішення. Зазначена норма є відсильною й передбачає застосування при продовженні зазначених строків пункту 102.6 статті 102 ПКУ. Цим пунктом регламентовано, що граничні строки для подання податкової декларації про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань підлягають продовженню керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків. Разом із тим, у згаданому пункті не визначається граничний термін (строк) продовження. Аналіз цієї норми дозволяє зробити висновок, що граничні строки в зазначених випадках, підлягають продовженню на термін (строк) тривалості подій, котрі визначені як підстави для продовження строків. Відтак можна говорити про те, що законодавець під час формулювання норми припустився технічної помилки, яку не було усунено і відомчим наказом ДПА України № 1044 від 24.12.2010, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 20.01.2011 за № 84/18822 «Про затвердження Порядку застосування норм пунктів 102.6-102.7 статті 102 Податкового кодексу України».

Відповідно до зазначеного вище положення, **органи Міндоходів України зобов'язані прийняти вмотивоване рішення й надіслати його на адресу заявника поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку протягом двадцяти календарних днів** від дня отримання заяви від платника податків. Цей термін може бути продовжений на загальний строк **не більше шістдесяти календарних днів**. Продовження строків може бути пов'язане з потребою додаткового вивчення документів, якими супроводжується заява платників податків, експертного підтвердження справжності (дійсності) таких документів, необхідності надання органів Міндоходів України запитів компетентним органам щодо додаткового підтвердження обставин викладених у заяві.

Існує думка про те, що рішення про продовження строків повинно бути прийнято у більш стислий термін. Це може бути обґрунтовано тим, що перелік документів, які подає платник податків для підтвердження наявності обставин, визначених пунктом 102.6 статті 102 ПКУ, є чітким, їх надають уповноважені державні органи та установи, взаємодія з якими чітко регламентована законами України, відомчими та міжвідомчими підзаконними нормативно-правовими актами, указами Президента та іншими нормативно-правовими актами. Отже, підтвердження справжності (дійсності) таких документів, додаткове підтвердження викладених у заявлі платника податків обставин може бути організовано у значно коротші терміни. Тому їх продовження до шістдесяти днів є невиправданим і зумовлює затягування справи, яке влаштовує обидві сторони – як платника податків, так і органів Міндоходів України.

Однак з урахуванням того, що протягом цього терміну платник податків не погашає грошове зобов'язання, котре навіть вважається неузгодженим, і на суму такого зобов'язання не нараховується штрафні санкції, передбачені статтею 120 ПКУ, що прямо вказано у пункті 102.6 статті 102 ПКУ, до бюджетів очікувані податкові надходження не потрапляють. Таким чином, бюджети втрачають кошти, що мають бути спрямовані на забезпечення публічного інтересу.

Таким чином, розв'язання податкових спорів в адміністративному досудовому порядку – це врегульована нормами ПКУ та відомчими підзаконними нормативно-правовими актами діяльність контролюючих органів вищого рівня щодо розгляду та прийняття вмотивованого рішення з приводу предмета спору, заявленого платником податків (афілійованими особами) у скарзі. Слід виділити низку позитивних якостей застосування такого порядку розв'язання податкових спорів: оперативність, зменшення навантаження на судову владу, матеріальна необтяжливість для платника податків.



*!!! Незважаючи на те, що за статистикою в Україні судовий порядок захисту прав платників податків є найбільш дієвим способом вирішення спорів, що виникають у податкових правовідносинах, ми радимо не ігнорувати адміністративну процедуру оскарження. По-перше: це дає можливість платнику податків як сформувати власну правову позицію, так і краще дізнатись позицію контролюючого органу. По-друге: якщо не вдасться скасувати донараховане податкове зобов'язання повністю, його можуть скасувати частково, що полегшивше подальше оскарження в суді.*

## 6. Судове оскарження податкових рішень

Платник податків, який вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені його права, свободи або інтереси, для їх захисту відповідно до п.1 ст.6 Кодексу адміністративного судочинства України має право звернутися до адміністративного суду.

Юрисдикція адміністративних судів (відповідно до ст. 17 КАС України) поширюється на правовідносини, що виникають під час владних управлінських функцій, які здійснюються суб'єктом владних повноважень.

Розкриваючи питання судового оскарження податкових рішень, не можна не проаналізувати принципи адміністративного судочинства, відповідно до яких вирішуються податкові спори. Серед засобів регулятивного впливу принципів адміністративного судочинства, закріплених у чинному законодавстві, вбачається доцільним вирізнати два напрями. Перший пов'язаний з установленням прав та обов'язків для учасників адміністративного процесу, за яких максимально забезпечувалось би завдання адміністративного судочинства, а саме: захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування та інших суб'єктів. Другий напрям спрямовано на регулювання діяльності суду у вирішенні адміністративних справ через установлення обов'язків, додаткових повноважень і гарантій, які надають можливість суду здійснювати судочинство справедливо, неупереджено та своєчасно.

Перелік принципів адміністративного судочинства встановлено ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України. Пунктом 4 частини 1 цієї статті передбачено принцип офіційного з'ясування обставин у справі, який деталізовано ст. 11 КАС України. Відповідно до положень цієї статті **суд вживає передбачені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі**, зокрема щодо виявлення та витребування доказів із власної ініціативи. Очевидно, що цей принцип стосується напряму регулювання процесуальної діяльності суду, яку водночас спрямовано на ефективний захист прав фізичних і юридичних осіб.

Спряженість інших принципів із наведеного переліку нескладно зрозуміти виходячи з їхньої назви. Так, принципи верховенства права та законності вочевидь спрямовано на регулювання діяльності суду у прийнятті рішень, тоді як рівність усіх учасників адміністративного процесу перед законом і судом та змагальність сторін закладають засади

правового статусу учасників процесу у вирішенні адміністративним судом публічно-правових спорів, зокрема й податкових.

Слід зазначити, що навряд принципи адміністративного судочинства вичерпуються закріпленим у ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України переліком. Якщо застосовувати широке трактування поняття «принцип права» або «принцип судочинства», під цими поняттями слід розуміти певні основоположні правила, засади регулювання тієї чи тієї сфери суспільних відносин. У випадку регулювання адміністративного судочинства в цілому та вирішення податково-правових спорів зокрема під цими принципами слід розуміти такі положення, які визначають певні загальні правила та застосовуються до невизначеного кола процесуальних відносин. Не є порушенням побудови процесуального закону при цьому встановлення таких положень не тільки в інших статтях Кодексу адміністративного судочинства, а й в інших нормативних актах.

Так, ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України встановлено презумпцію правомірності рішень платника податку. Цей принцип, як випливає з назви статті Податкового кодексу, стосується не лише напряму судового вирішення публічно-правових спорів. Він поширюється на всі відносини в державі, що складаються з приводу сплати податків і зборів, зокрема процесуальні, які регулюються насамперед правилами адміністративного судочинства. **Суд, оцінюючи, чи правомірно діяв платник податків та маючи сумнів щодо трактування його прав і обов'язків або прав і обов'язків контрольного органу, повинен виходити з презумпції правомірності рішень платника податків**, що є суттєвою гарантією захисту його прав. Тож названий принцип можна цілком віднести до принципів вирішення податково-правових спорів.

Слід погодитися, що принципи адміністративного судочинства (а отже, і вирішення податково-правових спорів) містяться і в Конституції України, Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та інших міжнародних договорах, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. Справді, зі змісту преамбули і ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод випливають такі основні принципи: верховенство права; справедливий і відкритий судовий розгляд; розгляд упродовж розумного строку; незалежність та безсторонність суду; публічність проголошення судового рішення. Оскільки Законом України «Про ратифікацію Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції», в Україні визнано чинними положення Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р., то відповідно до положень Конституції України міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, є частиною національного законодавства. Саме таким чином принципи, закріплені в положеннях цих нормативних актів, є частиною національного законодавства України.

Вказані принципи деталізуються в процесуальних нормах Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, принципи рівності всіх учасників процесу перед законом і судом та змагальності сторін, закріплені в ст. 7 Кодексу, не тільки деталізуються у статтях 10 та 11, що мають відповідні назви, а й знаходять відображення в інших положеннях Кодексу адміністративного судочинства України.

Зокрема, в ч. 1 ст. 128 Кодексу адміністративного судочинства, яка описує наслідки неприбуття в судове засідання особи, яка бере участь у справі, зазначено: «суд відкладає розгляд справи в разі ... неприбуття в судове засідання відповідача, який не є суб'єктом владних повноважень,

належним чином повідомленого про дату, час і місце судового розгляду, якщо від нього не надійшло заяви про розгляд справи за його відсутності». А ч. 4 цієї ж

статті встановлює: «у разі неприбуття відповідача, належним чином

повідомленого про дату, час і місце судового розгляду, без поважних причин розгляд справи може не відкладатися і справу може бути вирішено на підставі наявних у ній доказів». Ці на

перший погляд суперечливі положення мають одну суттєву різницю – посилання в ч. 1 ст. 128 на відсутність статусу суб'єкта владних повноважень у відповідача, в разі неприбуття якого до суду суд зобов'язаний відкласти судове засідання. **У такий спосіб законодавець убезпечує учасників процесу, які не є суб'єктами владних повноважень (зокрема і платників податків), від можливого порушення їхніх прав та надає їм додаткові гарантії захисту.**

У суді можна оскаржити рішення, дії або бездіяльність посадової особи або суб'єкта власних повноважень податкового органу. До предмету оскарження відносяться:

- 1.) накази про проведення перевірок.
- 2.) податкові повідомлення-рішення.
- 3) дії/бездіяльність посадових осіб контролюючих органів.



**У численних рішеннях ВАСУ зроблено висновок, що акт перевірки не можна вважати рішенням суб'єкта владних повноважень, яке породжує певні правові наслідки, спрямоване на регулювання тих чи інших відносин і має обов'язковий характер для суб'єктів цих відносин та, відповідно, не може бути предметом розгляду судів за правилами КАС України, оскільки акт перевірки лише фіксує факт правопорушення.**

Зокрема, у постанові ВАСУ від 05.07.2012 р. зазначено: «...акт є виключно носієм доказової інформації про виявлені податковим органом під час проведення перевірки порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, обов'язковим документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу. Контролюючий орган не позбавлений права викладати в акті перевірки власні суб'єктивні висновки щодо зафікованих обставин, та в подальшому, у разі виникнення спору щодо рішень, що приймаються на підставі такого акта, обґрунтовувати ними власну позицію щодо наявності певних допущених платником податку порушень. Оцінка акта перевірки, в тому числі й оцінка дій посадових осіб податкового органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, а також щодо самих висновків перевірки, надається уповноваженими законом органами влади при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта».

В іншій ухвалі – від 20.06.2012 р. ВАСУ також зауважив, що акт перевірки є лише засобом документування дій контролюючого органу, а **предметом оскарження в адміністративному суді можуть бути юридичні наслідки, що безпосередньо випливають з результатів відповідних дій чи бездіяльності**. В цій ситуації належним правовим засобом захисту прав платника податків є **оскарження юридичних наслідків, які настали внаслідок дій податкового органу щодо застосування висновків актів перевірки**.

Для оскарження у суді дій податкового органу до (або і взагалі без) винесених податкових повідомлень-рішень **потрібно довести наявність негативних юридичних наслідків складення податковим органом акта перевірки**. Негативні наслідки повинні обов'язково обумовлюватися відповідними діями посадових осіб податкового органу. Такими діями можуть бути, наприклад, перенесення податковим органом висновків акта перевірки у картку обліку платника податків або до баз даних (зокрема, до Системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, АС «Аудит», АІС «Облік», АІС «Податки» та інших автоматизованих систем). Для отримання відповідної інформації про наявність протиправних дій податкового органу, здійснених на підставі акта перевірки, платник податку може звернутися з офіційним запитом до податкового органу.

**Предметом адміністративного позову в такому випадку буде не оскарження акта перевірки, а визнання протиправними дій податкового органу, які він вчинив за результатами перевірки і які знайшли своє відображення в акті перевірки.**

**Щодо строків судового оскарження**, то варто зазначити, що це питання в законодавстві України врегульовано доволі неоднозначно.

За загальним правилом строк судового оскарження встановлений в ст. 99 КАС України та становить **шість місяців** з дня коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. При цьому ч. 5 цієї статті чітко встановлює **місячний строк** для судового оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів.

У той же час ст. 99 КАС України встановлює, що для захисту прав, свобод та інтересів особи цим Кодексом та іншими законами можуть встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду, які, якщо не встановлено інше, обчислюються з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Такі спеціальні строки, що мають перевагу у застосуванні порівняно із загальними строками КАС України, встановлює також ПКУ. Але й тут не обійшлося без колізій: п. 56.19 ст. 56 ПКУ встановлюється місячний строк для звернення до адміністративного суду з дня закінчення процедури адміністративного оскарження.

За правилами п. 56.18 ст. 56 ПКУ з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПКУ, а саме 1095 днів, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення.

У листі ВАСУ від 10.02.2011 р. N 203/11/13-11 тлумачиться протиріччя між нормами ч.56.18 та ч.56.19 ст.56 ПКУ щодо строку звернення до суду і зазначається, що застосовуватись повинна норма, що встановлює більш тривалий строк для звернення до суду, а саме – 1095 днів.

Проте не варто забувати, ч. 4 ст. 99 КАС України передбачає **якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком, то для звернення до адміністративного суду встановлюється місячний строк**, який обчислюється з дня, коли позивач дізнався про рішення суб'єкта владних повноважень за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень.

Для того, щоб розібратися у відмінностях цих строків, варто пам'ятати важливе - ч. 4 п. 56.18 ст. 65 ПКУ встановлює, 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.**

**!!!Отже, можна підвести підсумок: пройшовши процедуру адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, для звернення до суду у платника податків є місячний строк, якщо він не бажає, щоб донараховане податкове зобов'язання стало узгодженим.**

Адміністративний позов, поданий після закінчення строків, установлених законом, залишається без розгляду, якщо суд на підставі позовної заяви та доданих до неї матеріалів не знайде підстав для визнання причин пропуску строку звернення до адміністративного суду поважними (ст. 100 КАС України).

Подаючи до суду адміністративний позов, варто звернути особливу увагу на правильне формулювання позовних вимог згідно з ч. 4 ст. 105 КАС України. Вимоги, що містяться в адміністративному позові до органу ДПС, можуть бути наступними:

- 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;

У разі, якщо формулювання позовної вимоги носять довільний характер, позовну заяву можуть залишити без руху. Формулювання позовних вимог вважається правильним, коли такі позовні вимоги відповідають повноваженням адміністративного суду, що визначені в п. 1 ч.2 ст. 162 КАС України. Наприклад, в разі оскарження податкових повідомлень-рішень, доцільно в прохальній частині зазначити: «визнати протиправним і скасувати податкове повідомлення-рішення №..від....».

В інформаційному листі від 27.07.2010 р. № 1145/11/13-10 ВАСУ звернув увагу судів на те, що акт суб'єкта владних повноважень може бути визнаний протиправним як спосіб захисту порушеного права позивача. Його також можна застосувати, коли спірний акт не породжує жодних правових наслідків з моменту прийняття такого акта. Втрата сили акту з моменту вступу в силу відповідного судового рішення може бути у випадку скасування акту суб'єкта власних повноважень. Судом визначається і те, що рішення суб'єкта власних

повноважень можуть бути скасовані з моменту вступу постанови в законну силу, але тільки лише на майбутнє. Це станеться, якщо на підставі цього рішення з'явилися правовідносини, які краще було б зберегти, тому що може бути завдано значної шкоди суб'єктам правовідносин порівняно з відверненої. Враховуючи викладене, застосування різних методів захисту порушеного права позивача, визнання спірного акта протиправним, скасування такого акту та інші дії повинні здійснюватися з визнанням конкретних обставин справи в кожному окремому випадку. **Вимога про визнання акта незаконним, неправомірним, недійсним є попросту різними словесними формулюваннями**, але по суті вони представляють один і той же спосіб захисту порушеного права позивача, - **визнання акта протиправним**. Якщо спосіб захисту позивачем був обраний неправильно, це може спричинити до відмови в задоволенні позову.

Якщо говорити про позовну заяву, то вона відображає правову оцінку оскаржуваного рішення і виклад значимих фактів в письмовому вигляді. Саме позовна заява дозволяє судді зрозуміти і розібратися, чому рішення є протиправним. Однак варто не забувати і про те, що така заява має містити лише достовірні та обґрунтовані дані. До позовної заяви необхідно додати всі копії документів, посилання на які міститься у позовній заяві. Серед загальних документів, які мають значення для справи, повинні бути: 1. документи, які спростовують висновки акту перевірки; 2. рішення, яке підлягає оскарженню; 3. акт перевірки, за результатами якого прийнято рішення; 4. конверт, в якому воно спрямоване (адже з цього моменту обчислюється строк звернення до суду); 5. рішення за результатами розгляду скарги.

Копії таких документів подаються для суду і для відповідача. Вони повинні бути завірені підписом відповідальної особи, а також печаткою позивача в разі її наявності.



Адміністративними позовами майнового характеру вважаються вимоги щодо протиправності рішень про визначення грошових зобов'язань платників податків, про стягнення адміністративно-господарських та інших

штрафних санкцій, про зменшення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість і так далі. Підставою для залишення позовної заяви є несплата судового збору. Позовна заявка повинна містити підпис керівника (директора). У разі, якщо заявка підписана заступником, виконуючим обов'язки, довірою особою, необхідно додати документ, який би підтверджував його повноваження. Якщо ця умова не буде виконана, позовна заявка буде повернута.

В кожній окремій справі при вирішенні в судовому порядку податкового спору існує ряд складових, від яких залежить результат справи, а саме правова позиція сторін, докази, які були надані суду обома сторонами, тенденції судової практики, суть справи та конкретні обставини, що стали підставою для позову. Зрозуміло, що важливою складовою успіху справи є знання і неухильне, точне, абсолютне дотримання процедури, визначеної в чинному законодавстві України.

**У даній категорії справ особливе значення мають фактичні обставини справи, докази що їх підтверджують, та об'єктивна та повна оцінка таких доказів. Позитивний результат таких справ для клієнта здебільшого залежить від повноти формування доказової бази та професійного рівня юриста, який такі справи супроводжує.**

З чого ж необхідно почати доказування в судовому процесі?

При розгляді справи до уваги не будуть братися ті докази, які були отримані з порушенням закону (відповідно до ч. 3 ст. 70 КАС України). Тому позивач може посилатися на неприпустимість доказів, якщо буде доведено, що перевірка, в ході якої були встановлені факти (докази), є незаконною. Відсутність підстав для проведення податкової перевірки або порушення порядку її здійснення не означає неправомірності винесення податкових повідомлень-рішень. Правомірність оскарженого рішення та господарських операцій, реальної діяльності платника податків є суттю судового дослідження. Фактично, суд зобов'язаний перевірити як те, чи були у податкового органу достатні підстави для прийняття рішення так і реальність господарських операцій. Виходячи з фактичних обставин оцінюється правомірність рішення. Суд в праві задовольнити позов з підстав необґрунтованості рішення, коли буде встановлено, що обставини, викладені в акті, які суттєво впливають на висновки, не були взяті до уваги податковим органом.

Необхідно також зазначити і той факт, що за правилами ч. 2 ст. 71 КАС України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дій чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує противадіє адміністративного позову.

Однак, не варто безтурботно покладатись на надану законодавцем, на перший погляд, перевагу для платників податків.

Судова практика ВАСУ свідчить про те, що суди здебільшого досліджують докази, надані обома сторонами адміністративного процесу. Особливу увагу ВАСУ звертає на надання позивачем доказів, які підтверджують: ділову мету здійснення операцій, економічну вигоду платника податків та **навіть** ділову репутацію контрагентів.

Факти, котрі необхідно встановлювати при оцінці господарських операцій (лист ВАСУ від 02.06.2011 р. N 742/11/13-11):

1) рух активів у процесі здійснення господарської операції;

2) установлення спеціальної податкової правосуб'ектності учасників господарської операції;

3) установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку.

Отже варто відповідально поставитись до нюансів збору доказової бази в деяких видах податкових спорів.

Оскаржуючи податкові повідомлення-рішення про донарахування податкових зобов'язань по сплаті податку на додану вартість, чи то податку на прибуток підприємств, важливо зібрати доказову базу, тобто перш за все первинні документи та всі можливі документальні підтвердження реальності здійснених господарських операцій та їх податкового обліку.

За загальним правилом такими документами є:

- Договори, акти приймання-передачі, рахунки-фактури, видаткові, податкові накладні.

- Для підтвердження подальшої реалізації товарів/послуг надаються окрім відповідних договорів додатково довідки про наявність матеріально-технічної бази, штатний розпис, довідки, що підтверджують економічний результат (наприклад різниця в ціні закупівлі та подального продажу).

Тепер щодо певних видів господарських операцій. Які документи доцільно подати, як докази в суд окрім вищеперелічених:

1) Поставка товарів:

- довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей;

- товарно-транспортні накладні;

- Нафтопродукти та паливно-мастильні речовини:

журнали обліку нафтопродуктів, погодження з ДАІ на перевезення небезпечних вантажів, ліцензії, сертифікати якості, довідки з диспетчерського центру ДК «Укртрансгаз», паспорти якості на продукцію;

- Лікарські засоби:

сертифікати якості, посвідчення про державну реєстрацію лікарських засобів, ліцензії на виробництво лікарських засобів, довідки про результати перевірки дотримання суб'єктом господарської діяльності вимог законодавства щодо забезпечення якості лікарських засобів, складеної Державною інспекцією з контролю якості лікарських засобів.

2) Консультаційні послуги:

- Документи, що свідчать про результати наданих послуг (договори, технічні завдання, акти приймання-передачі, накази, звіти), а також документи, що свідчать про фактичне здійснення конкретними особами тих чи інших консультаційних послуг, фіксація прізвищ, імен виконавців та підписів на таких документах.

Стосовно підстав звільнення від доказування - особливу увагу потрібно звертати на правові позиції ВАСУ викладені у листі від 14.11.2012 р. № 2379/12/13-12. У листопаді 2012 ВАСУ підтримав раніше висловлену позицію Верховного суду України, відповідно до якої у складі цивільного правопорушення, передбаченого ст. 228 ЦК України міститься обов'язкова ознака - **специфічна мета** - порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним.

Також судом було зроблено висновок що не доказування податковими органами мети – порушень об'єктів прав ст. 228 ЦК України, потенційно надасть можливість посадовим особам державних органів на власний розсуд оголошувати будь-який правочин недійсним (нікчемним) без звернення до суду, що не є правильним виходячи з загальних зasad судочинства.



Формальне застосування суперечливих положень законодавства не в праві обмежувати правову позицію судів. Перевагою наділені висновки, коли встановлюються фактичні обставини та достовірність наданих доказів перед їх відповідністю за зовнішніми ознаками вимогам нормативних актів. Абзацу 2 п.14 Положення №1203 визначає правило, якщо норми ПКУ чи інших нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого

є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. На жаль, це правило не завжди працює в сучасних правових реаліях, проте, це зовсім не означає, що його потрібно ігнорувати.

З вищезазначеного вбачається, що вирішення податкового спору на користь платника податків залежить від багатьох факторів, і тому в кожному окремому випадку потрібно професійно підходити до справи задля отримання позитивного результату.



## 7. Рекомендації.

Здійснюючи господарську діяльність платникам податків, рано чи пізно, доведеться стикнутись із таким явищем, як податкові перевірки та як наслідок, у значній кількості випадків – із незаконними рішеннями контролюючих органів про донарахування податкових зобов'язань.

Не варто чекати візиту ревізорів, а краще заздалегідь потурбуватися про належне документальне оформлення ведення Вашої господарської діяльності.

Проте, якщо переломний момент вже відбувся і ви не згодні з висновками контролюючих органів, наші рекомендації, зокрема, полягають в наступному:

1. Після отримання акту перевірки – подавати на нього свої заперечення, додатково надавши документи, яких не було з певних причин під час проведення перевірки.
2. Не ігнорувати процедуру адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень.
3. Подавати до суду необхідно весь обсяг документів, на які посилається позивач. Окрім цього, надати документи, які суд витребовує додатково, інакше потім вони можуть бути не прийняті в якості доказів, в крайньому випадку - обґрунтовувати чому не було змоги надати їх одразу.

Дієвим способом впливу на контролюючі органи, котрі не поспішають виконувати рішення суду на користь фізичних/юридичних осіб є встановлення строк, який може встановити суд для подачі звіту про виконання судового рішення. Така процедура передбачена ст. 163 КАСУ.

Податкові спори будуть ще більш складнішими! Судова практика стає менш формальною. Вже сьогодні вам не виграти судовий процес з податківцями лише на тій підставі, що перевірка мала формальні порушення. Забудьте!

На перший план виходить аналіз господарської діяльності компанії та її документальне оформлення. Будьте готові до того, що в суді вам доведеться розповісти про всі нюанси вашого бізнесу, включаючи, до прикладу, доцільність придбання такої великої кількості рекламних послуг.

З іншого боку, належне оформлення та документування господарських операцій – важлива запорука успіху у спорах з податківцями, а значить і в захисті вашого бізнесу.

І наочтанок, щодо статистики, яку висвітлює Міндоходів, нібито більш ніж 90% податкових спорів в суді вирішуються на користь податкових органів.

Податківці досить часто вихваляються тим, що переважна більшість спорів із платниками податків вирішується судами на користь Міндоходів. Так, податкова доповіда про кількість справ, виграних у 2012 році, — орієнтовно 94—96%.

На перший погляд вона є невтішною для платників податків, але не варто поспішати з висновками. Податкові органи, наводячи такі цифри, навмисно чи ні, путають стягнення податкового боргу (узгодженого податкового зобов'язання) та оскарження ППР. У першому випадку суди задовольняють більшість таких позовів податківців, винятками є порушення процедури внесення рішень податковими органами про накладення адміністративного арешту та неправильно оформлені документи. Щодо оскарження ППР, то якщо проаналізувати дані Єдиного державного реєстру судових рішень за 2012-2013 роки, відомості Міндоходів України не підтверджуються.

Безперечно, якщо клієнт має чітку правову позицію та якісно підготовлені документи для суду, є доволі високі шанси вирішення справи на користь платника податків.



## **8. Список використаних джерел.**

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С.141
2. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35-36, № 37. – С.446.
3. Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів. Актуальні проблеми політики. 2013. Вип. 48 УДК 346.9
4. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – С.12
5. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203.
6. Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 20.05.2013 № 8 «Про окремі питання юрисдикції адміністративних судів».

*Ця книга написана колективом  
Правової групи "Домініон" під  
керівництвом Гончарука М.П.*