

УДК 347.73:336.22

В.І. Серьогін

ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ПРО ДОНАРАХУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Утвердження принципу верховенства права передбачає можливість судового оскарження рішень, дій та бездіяльності органів державної влади, їхніх службових та посадових осіб, оскільки такі дії чи рішення безпосередньо зачіпають права і свободи громадян, гарантовані Конституцією України. Відтак, важливим елементом формування нового підходу до взаємин держави та громадянина є створення дієвих процедур та становлення інституцій для оскарження рішень, дій та бездіяльності адміністративних органів.

Важливим кроком у цьому напрямі стало набрання чинності з 1 вересня 2005 року Цивільно-процесуальним кодексом України та Кодексом адміністративного судочинства. Ще одним кроком має стати формування адміністративного судочинства, яке повинне примусити чиновника здійснювати владні повноваження лише в інтересах громадян. Лише за таких умов принцип відповідальності держави перед людиною за свою діяльність набуде реального змісту. Результатом запровадження дієвого адміністративного судочинства має стати впевненість і захищеність людини в її відносинах з державою.

На жаль, при вирішенні адміністративно-правових спорів за участю державних органів, зокрема тих, що здійснюють контроль у сфері оподаткування, доволі часто виявляється, що ці органи намагаються уникнути або ускладнити розгляд адміністративної справи, використовуючи можливості, надані їм державою, та певну недосконалість та колізійність законодавства.

Сплата податків і зборів у порядку і розмірах, встановлених законом, є конституційним обов'язком кожного громадянина (ст. 67 Конституції України).

Цей обов'язок поширюється і на юридичних осіб, зокрема Законом України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування», у ст. 4 якого зазначено, що платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні й фізичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі).

Податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів, як це розуміється в цьому Законі, є обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, що платники здійснюють у порядку і на умовах, які визначаються законами України про оподаткування.

Контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюють органи, перелік яких визначено у ст. 2 Закону від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – Закон № 2181).

Відповідно до цього Закону, контролюючими органами є:

— митні органи – щодо справляння акцизного збору, податку на додану вартість (далі – ПДВ), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які сплачуються відповідно до законів при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України;

— органи Пенсійного фонду України – щодо справляння збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

— органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – щодо сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

— податкові органи – щодо справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), які направляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених вище.

На відміну від інших контролюючих органів, відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», у складі податкових органів знаходяться підрозділи податкової міліції.

Контролюючі органи, зазначені у ст. 2 Закону № 2181, мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які віднесені до їхньої компетенції.

Стосовно податкових органів види перевірок, а також підстави та порядок їх проведення визначені Законом України «Про державну податкову службу в Україні».

Зважаючи на те, що Кримінальним кодексом України передбачена кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212), склалася загальна практика, коли органи податкової міліції порушують кримінальні справи за фактом ухилення від сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів відразу після закінчення перевірки і лише на підставі відповідного акта перевірки та податкового повідомлення-рішення.

Але видається, що такі дії слідчих податкової міліції не завжди узгоджуються з чинним законодавством з огляду на таке.

Кримінальну справу може порушити прокурор, слідчий, орган дізнання або суддя тільки за наявності приводів і підстав, зазначених у статті 94 Кримінально-процесуального кодексу.

У Законі № 2181 визначено, що податковий борг (недоїмка) це податкове зобов'язання, самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Самостійно узгодженим податковим зобов'язанням вважається зобов'язання, самостійно визначене платником податків. Зазначене податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

Альтернативним видом узгодження податкового зобов'язання є апеляційне узгодження.

Згідно із п. 5.2.2 ст. 5 Закону № 2181 апеляційне узгодження проводиться в разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган невірно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої законом.

Закон № 2181 передбачає два варіанти апеляційного узгодження: адміністративне оскарження рішення контролюючого органу і звернення з позовом до суду.

Для адміністративного оскарження рішення контролюючого органу платник податків звертається до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення.

Звернення із скаргою є початком процедури адміністративного оскарження, яка зупиняє виконання платником податків податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні, на строк від дня подання такої заяви до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку сума податкового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

Процедура адміністративного оскарження закінчується:

— останнім днем строку для подання заяви про перегляд рішення контролюючого органу, у разі коли така заява не була подана у зазначений строк;

— днем отримання платником податків рішення контролюючого органу про повне задоволення скарги, викладеної в заяві;

— днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що не підлягає подальшому адміністративному оскарженню.

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження податкового зобов'язання платника податків. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу податкове зобов'язання вважається неузгодженим до розгляду судом справи по суті та прийняття відповідного рішення.

Диспозиція ст. 212 Кримінального кодексу України передбачає кримінальну відповідальність особи лише в разі, якщо винні дії призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів.

Аналіз Закону № 2181 дозволяє дійти висновку, що з моменту апеляційного оскарження рішення податкового органу про донарахування податкових зобов'язань і до остаточного вирішення цього публічно-правового спору в адміністративному або судовому порядку податкові зобов'язання вважаються неузгодженими й обов'язок платника податків з їх сплати не настає, а відповідно, є відсутнім фактичне ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів, передбачене ст. 212 КК України.

З цих підстав порушення кримінальної справи за фактом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на підставі даних перевірки та відповідного податкового повідомлення-рішення в разі оскарження такого податкового повідомлення-рішення в порядку, передбаченому Законом № 2181, не можна вважати таким, що відповідає вимогам чинного законодавства.

Треба зауважити, що п. 5.2.6. ст. 5 Закону № 2181 містить певні застереження з цього приводу, зазначаючи, що в разі, якщо платник податків оскаржує рішення податкового органу до суду, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на такому рішенні контролюючого органу до остаточного вирішення справи судом, за винятком коли таке обвинувачення не тільки базується на рішенні контролюючого органу, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України.

Але практика показує, що ця норма закону є недосконалою.

По-перше, у п. 5.2.6. ст. 5 Закону № 2181 йдеться лише про випадок оскарження рішення податкового органу до суду, хоча податкове зобов'язання вважається неузгодженим і в разі адміністративного оскарження. Таким чином, фактично розширюється поняття узгодженого податкового зобов'язання всупереч іншим нормам закону.

По-друге, згадана норма закону містить застереження щодо неможливості ґрунтування обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків на підставі оскаржуваного рішення податкового органу, а не про неможливість порушення самої кримінальної справи на підставі такого рішення.

Зазначена недосконалість закону призводить до того, що кримінальні справи порушуються на підставі рішення податкового органу за відсутності додатково зібраних доказів, але, як правило, не проти конкретної особи, а за фактом скоєння злочину. У зв'язку з цим доволі часто складається ситуація, коли поряд з розглядом справи в адміністративному суді паралельно проводить дослідження й оцінку тих самих обставин слідчий.

З огляду на викладене доцільно внести зміни до п. 5.2.6. ст. 5 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» шляхом викладення частини першої цього пункту в такій редакції: «Якщо платник податків оскаржує рішення податкового органу в судовому або адміністративному порядку, кримінальна справа не може бути порушена на підставі такого рішення контролюючого органу, а обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на такому рішенні контролюючого органу до остаточного вирішення справи в судовому або адміністративному порядку, за винятком коли таке порушення кримінальної справи та обвинувачення не тільки базується на рішенні контролюючого органу, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України».

Це, на мій погляд, сприятиме тому, що будуть запобігати випадкам безпідставного порушення кримінальних справ, що, у свою чергу, підвищить захищеність платників податків від проявів свавілля з боку державних контролюючих органів та надасть впевненість у справедливому вирішенні адміністративно-правових спорів за участю таких органів.