

Строки
при оскарженні рішень
органів державної
податкової служби

Нормативна база

- Податковий кодекс України (далі –ПКУ)
- Господарський кодекс України
- Кодекс адміністративного судочинства (далі – КАСУ)
- Лист Вищого адміністративного суду № 1843/11/13-10 від 24.12.2010 р.
- Лист Вищого адміністративного суду № 203/11/13-11 від 10.02.2011 р.
- Лист Вищого адміністративного суду № 945/11/13-11 від 05.07.2011 р.
- Лист Вищого адміністративного суду № 1275/10/13-09 від 28.09.2009 р.
- Лист Державної податкової адміністрації України від 27.06.2006 р. № 12079/7/23-1017 Щодо термінів надання заперечень до актів перевірок
- Лист Державної податкової адміністрації України від 08.08.2006 р. № 14961/7/10-1317/351
- Лист Державної податкової адміністрації України від 03.09.2008 р. № 17813/7/19-0117-596
- Порядок направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затверджений Наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010, № 985 (далі - Порядок направлення ППР)
- Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджене Державної податкової адміністрації України від 23.12.2010 № 1001 (далі – Порядок розгляду скарг)
- Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затверджений Наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010, № 984 (далі – Порядок оформлення документальних перевірок)

I. Строки при поданні заперечень на Акт перевірки органів ДПС

- Враховуючи зміни відносно скорочення рівнів оскарження рішень ДПС в адміністративному порядку, подання заперечень на акт перевірки є необхідним етапом, який допомагає врегулювати спірні моменти на рівні контролюючого органу, що проводив перевірку;
- До заперечень можна додати копії первинних документів, які не були надані або не були враховані посадовими особами органу ДПС, під час перевірки;
- Відповідно до ПКУ (п. 86.7.) та Порядку оформлення документальних перевірок (п. 6. Розділу IV), строк надання заперечень на акт перевірки - 5 робочих днів з дня отримання акту, при цьому строк надання копій документів - протягом трьох робочих днів з дня отримання акту (п. 44.6. ПКУ та п. 8. Розділу IV Порядку);
- Отже, при поданні разом із запереченнями на акт перевірки копій документів бажано дотримуватись встановленого триденного строку, для виключення можливості формальної відмови з боку податківців у прийнятті до уваги поданих копій первинних документів;
- При обчисленні строків день отримання акту перевірки не враховується (Лист Державної податкової адміністрації України від 27.06.2006 р. № 12079/7/23-1017 Щодо термінів надання заперечень до актів перевірок).

II. Оскарження рішень органів ДПС і пеня. Чи варто затягувати врегулювання податкового спору?

- Підпунктом 129.1.2. ст. 129 ПКУ передбачено, що нарахування пені розпочинається у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);
- Відповідно до ст. 130 ПКУ перебіг строку нарахування пені зупиняється на строки, на які збільшувався строк розгляду скарги платника податків за рішенням керівника контролюючого орган;
- Отже, при прийнятті рішення про оскарження податкових-повідомлень-рішень ДПС, варто враховувати обґрунтованість правової позиції платника податку, оскільки у випадку відмови в задоволенні скарги (позову) за весь період адміністративного (судового) оскарження, за виключенням строків продовження розгляду скарги, платнику податків доведеться сплатити пеню.

III. Рішення органів ДПС про застосування штрафних (фінансових санкцій) за порушення “неподаткового” законодавства

- На відміну від попередніх часів, чинне законодавство (ПКУ, Порядок розгляду скарг) передбачає одну процедуру оскарження, як для податкових повідомлень рішень про донарахування грошових зобов'язань, так і для рішень про застосування фінансових санкцій, що справляються 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 санкцій за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
- Крім того, сплату зазначених “неподаткових” штрафів тепер включено до поняття “грошове зобов'язання платника податків”, визначення якого міститься в п. 14.1.39 ПКУ : *“грошове зобов'язання платника податків - сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, 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 санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності ”*;
- Процедура погашення податкового боргу платника податків передбачена главою 9 ПКУ, де наряду з податковим боргом йдеться про погашення грошових зобов'язань платника податків, а отже, до неподаткових зобов'язань, як то штраф за порушення Закону України "Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами", Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", за умови їх узгодженості, також може бути застосовано передбачені ПК способи погашення податкового боргу (як то податкова застава, адміністративний арешт майна) та строки давності .

IV. Строки при адміністративному та судовому оскарженні. Проблемні питання

- Відповідно до пункту 56.18 ПКУ платник податків має право оскаржити податкове повідомлення рішення або інше рішення контролюючого органу з урахуванням строків давності, що становить 1095 днів. Згідно роз'яснень Вищого адміністративного суду цей строк є спеціальним і має перевагу в застосуванні порівняно із строком звернення в один місяць, передбаченим КАСУ (ч. 5 ст.99) . При цьому , строк обчислюється з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено і продовжується на час досудового врегулювання спору – процедури адміністративного оскарження відповідного рішення до контролюючого органу (від дня подачі скарги до моменту отримання рішення контролюючого органу за результатами її розгляду);
- Норма пункту 56.19 статті 56 ПКУ, яка встановлює місячний строк для оскарження, фактично регулює ті ж самі відносини, що й п. 56.18 ПКУ. А отже, як вказано в листах ВАСУ, не може використовуватися при обчисленні строків звернення платника податків до суду, оскільки її застосування суперечить правилам пункту 56.21 цієї ж статті ПКУ , яка вимагає прийняття рішень на користь платників податків;
- Зазначені правила діють відносно звернень до суду, право на які виникло після набрання чинності Податковим кодексом України (1 січня 2011 року). А отже, щодо податкових повідомлень - рішень та інших рішення, право на звернення з позовом про оскарження яких виникло з 30.07.2010 до 31.12.2010 , строк звернення становить - один місяць.
- Відповідно до ст. 250 Господарського кодексу України адміністративно-господарські санкції можуть бути застосовані до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, крім випадків, передбачених законом. Однак, у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України , до зазначеної статті було внесено зміни, що дія статті не поширюється на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені Податковим кодексом України та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на органи державної податкової служби та митні органи.

V. Оскарження в межах строків давності і узгодженість податкового зобов'язання.

- При бажанні скористатися можливістю оскарження рішення ДПС в межах передбаченого 1095-и - денного строку, варто врахувати наступне. Зобов'язання, рішення про нарахування якого буде оскаржене, хоча і в межах строку позовної давності, проте після закінчення 10-денного строку з моменту отримання податкового повідомлення-рішення чи рішення про відмову в задоволенні скарги податковий орган обліковуватиме як податковий борг з усіма негативними наслідками (податкова застава, адміністративний арешт тощо). Така позиція, на жаль підтверджується судовою практикою.
- Отже, враховуючи роз'яснення ВАСУ (Лист № 1275/10/13-09 від 28.09.2009 р.) при зверненні до суду з позовом на податкове повідомлення-рішення варто дотримуватися 10-денного строку, встановленого для сплати зобов'язання
- Крім того, в п. 56.18 ПКУ йдеться мова про неузгодженість в період судового оскарження саме податкового зобов'язання, а не грошового. Поняття податкове зобов'язання міститься в п. 14.1.156 ПКУ та є *сумою 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 установленій законом строк)*. Штрафні санкції, які зазвичай застосовуються разом із донарахуванням зобов'язання з податків і зборів, не охоплюються цим поняттям.
- Отже, не виключені ситуації, коли податківці будуть тлумачити вказану норму таким чином, що відносно сплати штрафних (фінансових) санкцій правило неузгодженості не діє.

VI. Особливості оскарження податкових повідомлень-рішень , які надсилаються платникам податків за результатами розгляду скарги платника податків

- Відповідно до Порядку направлення ППР , за результатами поданої скарги , донараховане грошове зобов'язання може бути скасовано (цю ситуацію ми не розглядаємо), залишено без зміг , може бути зменшено або збільшено.
- У випадку, якщо за розглядом скарги грошове зобов'язання було змінено та платникові податків має бути направлено нове податкове повідомлення-рішення, не варто очікувати отримання зазначених податкових рішень. Відповідно до п. 56.6. ПКУ перебіг строків на подання повторної скарги починається з дня, коли платник податків отримав рішення за результатами розгляду скарги.
- Оскарження податкових повідомлень-рішень, які надсилаються платникам податків за результатами розгляду скарги платника податків, не має створювати нову процедуру оскарження з першої ланки оскарження. Правомірність донарахування таких податкових зобов'язань має досліджуватись контролюючим органом вищого рівня