

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
Кафедра юридичних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ

з навчальної дисципліни «Податкове право»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
262 Правоохоронна діяльність
(правоохоронна діяльність)

за темою – «Юридична відповідальність за податкові
правопорушення»

м. Суми
2023 рік

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою Сумської філії
ХНУВС
Протокол від 29.08.2023 № 7

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС (з юридичних дисциплін)
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри (юридичних дисциплін) (протокол від 29.08.2023
№ 1)

Розробники:

1. Завідувач кафедри юридичних дисциплін Сумської філії ХНУВС, доктор юридичних наук, доцент Панасюк О.В.;
2. Доцент кафедри юридичних дисциплін Сумської філії ХНУВС, кандидат юридичних наук Пономарьова Я.О.;
3. Викладач кафедри юридичних дисциплін Сумської філії ХНУВС Новик М.Ю.

Рецензент:

1. Заступник директора Сумської філії Харківського національного університету внутрішніх справ, доктор юридичних наук, доцент Ващенко С.С.

План:

1. Види юридичної відповідальності за податкові правопорушення.
2. Поняття податкового правопорушення та його склад.
3. Особливості та види санкцій за податкові правопорушення.
4. Адміністративний та судовий порядок оскарження дій та рішень податкових органів.

1. Види юридичної відповідальності за податкові правопорушення.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- а) фінансова;
- б) адміністративна;
- в) кримінальна;

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та/або пені.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з осіб, що вчинили податкове правопорушення або порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а пенею - сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Адміністративна відповідальність є засобом адміністративного впливу на порушників податкового законодавства із застосуванням адміністративно-правових норм. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення - винної або необережної дії чи бездіяльності, що посягає на захищені законом суспільні відносини, за яку законодавством передбачена адміністративна відповідальність.

Особливостями адміністративних стягнень є:

- застосування до фізичних осіб та посадовців, винних у податкових правопорушеннях;
- адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості;
- застосування у відношенні до найменш значних податкових правопорушень (проступків), які за своїм характером відповідно до закону не тягнуть кримінальної відповідальності;
- відсутність тяжких правових наслідків.

Діяння, за які передбачена адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, зазначені у статтях Кодексу України про адміністративні правопорушення (Ст. 163-2, 163-3, 163-3, 164-1, 164-5 та іншими), а також у деяких статтях Податкового та Митного кодексів України.

Наприклад, частина статті 164-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення зазначає, що неподання громадянами декларації про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, не ведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, - тягне за собою попередження або накладання штрафу від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

З усіх видів стягнень, передбачених кодексом України про адміністративні правопорушення, податковим органом надано право використовувати лише адміністративні штрафи. Розмір їх визначається в межах, встановлених за скоєння відповідних правопорушень в сумах, або

кратних певному показнику (неоподаткованому мінімуму доходів, мінімальному розміру заробітної плати), або в національній грошовій одиниці (гривнях).

При цьому слід враховувати положення пункту 5 підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України, в якому зазначено: Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року.

Кримінальна відповідальність застосовується при доказі винності, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідках податкового злочину. Кримінальна відповідальність характеризується такими особливостями:

- суб'єктами є виключно фізичні особи;
- регулюється нормами Кримінального кодексу України;
- встановлюється лише в судовому порядку;
- має певні процесуальні особливості.

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів передбачена статтею 212 Кримінального кодексу України, з якій зазначено:

а) умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призведи до фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, - карається штрафом від трьохсот до п'ятсот неоподатковуваних мінімумів

доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;

б) ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, - караються штрафом від п'ятсот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до п'яти років;

в) діяння, передбачені частиною першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів коштів в особливо великих розмірах, - караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна;

г) особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та другою статті 212 Кримінального кодексу України, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки і збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків і зборів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків і зборів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

І нарешті, дисциплінарні санкції становлять форми впливу адміністрації підприємств, установ і організацій за здійснення дисциплінарних провин,

пов'язаних з податковими правопорушеннями. Дані правопорушення знаходяться на перетині адміністративної і дисциплінарної відповідальності, в основі яких лежить невиконання чи неналежне виконання обов'язків зі сплати податку платником, як працівником конкретного підприємства, установи, організації. При невиконанні цим працівником персональних функцій у процесі обліку, розрахунку та сплати податків і зборів відповідальність настає у встановленому трудовим законодавством порядку.

2. Поняття податкового правопорушення та його склад

Відповідно до ст. 109.1 ПКУ податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом.

Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Д. В. Вінницький та В. С. Бєлих вважають, що податкове правопорушення – це діяння, тобто вольовий акт людини чи організації в умовах конкретної обстановки, спрямований на досягнення певного негативного результату.

С. Г. Пепеляєв, порушуючи питання про порушення законодавства про доходи та збори, розуміє під ним протиправне винне діяння, яким не виконуються або неналежним чином виконуються обов'язки, порушуються права та законні інтереси учасників податкових правовідносин, і за яке встановлено юридичну відповідальність.

М. П. Кучерявенко під податковим правопорушенням розуміє

протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність .

П. М. Годме дещо деталізує увагу на даному понятті, і вказує, що податкове правопорушення є прямим навмисним або ненавмисним порушенням податкового закону, що розкриває сутність поняття через категорію «вини».

З точки зору юридичної науки, будь-яке правопорушення, у тому числі податкове, має певні ознаки, або складові частини правопорушення. Якщо відсутня наявність хоча б одного з цих елементів, як наслідок – не вдається визначити таке порушення відповідно до чинних нормативно-правових актів як правопорушення.

Склад податкового правопорушення має істотну значимість у дотриманні таких конституційних принципів як законність, обґрунтованість, справедливість при застосуванні юридичної відповідальності до всіх суб'єктів фінансового права, а також допомагає, а також слугує критерієм відмежування одного податкового правопорушення від іншого, шляхом виділення правомірні та протиправні діянь.

ПК України не містить вказівки на «склад податкового правопорушення», що є суттєвим недоліком, але визначає лише загальну родову конструкцію та визначає основні елементи складу податкового правопорушення. Конкретні склади податкових правопорушень чітко визначені у статтях 117–128 ПК України.

Проте серед науковців існує певна спорідненість у визначенні даного поняття, а саме Д. О. Гетманцев, Р. В. Макаруч та Я. С. Толкачов вважають, що склад податкового правопорушення слід розуміти як умови, закріплені в законі, при недотриманні яких у сукупності діяння учасника податкових правовідносин оцінюється як порушення, що тягне за собою санкції.

Податкове правопорушення має свої складові елементи, які становлять об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона.

Об'єкт – це суспільні відносини, на які спрямоване діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. Такими є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні та фактично становлять фінансовий інтерес держави, що формує централізовані грошові фонди за рахунок податків та зборів.

Об'єктивна сторона податкового правопорушення показує його вираження зовні та має своїми складовими такі елементи протиправної поведінки, які характеризують правопорушення як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. Об'єктивна сторона податкових правопорушень передбачає як дію, так і бездіяльність та утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових (діяння, з певними – наслідки та причинний зв'язок), так і факультативних (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення). Додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки у нормі права. Щодо узагальнення питання суб'єкта податкового правопорушення, то ним може бути фізична та юридична особа. Таким чином, законодавством передбачено чотири групи суб'єктів, а саме: платники податків, податкові агенти, посадові особи контролюючих органів, посадові особи платників податків та податкових агентів. Відповідно до ст. 110 ПК України, наведені вище категорії населення виступають суб'єктами вчинення податкових правопорушень та несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Тобто, посадові особи контролюючих органів, які згадуються в статті 109 Податкового кодексу взагалі відсутні, що породжує невизначеність в цьому питанні. Більш того, всі склади податкових правопорушень, які встановлені у главі 11 розділу II Податкового кодексу України не передбачають суб'єктом відповідальності посадову особу контролюючого органу. Тому у такому випадку доречно говорити про дисциплінарне правопорушення, про яке, до речі, не йдеться у статті 111 Податкового кодексу України, де передбачена

можливість бути притягненим за вчинення податкового правопорушення до фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності.

Проблемним є питання наявності суб'єктивної сторони у податкових правопорушеннях, оскільки породжує багато дискусій та суперечок серед науковців в даній сфері.

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення включає вину, а також цілі та мотиви протиправної поведінки та дозволяє відмежувати протиправне діяння від правомірної поведінки, а також розмежувати схожі за ознаками об'єктивної сторони склади податкових правопорушень. До того ж, виключення суб'єктивної сторони зі складу податкового правопорушення призводить до порушення принципів справедливості та індивідуалізації фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства. Проводячи аналіз елементів складу податкового правопорушення, що передбачені статтями 117–128 ПК України, слід дійти висновку, що українське законодавство ще має свої прогалини та потребує вдосконалення, про що свідчить положення податкового законодавства з приводу відповідальності за податкові правопорушення. Одним із суб'єктів відповідальності є юридичні особи. Але виникає питання з приводу усвідомлення ними мотивів чи мети вчинення правопорушення. Таким чином, українське законодавство все-таки потребує реформування у сфері податкових правопорушень. Аналіз положень Податкового кодексу України, які визначають систему податкових правопорушень (ст. ст. 117–128), дає можливість стверджувати, що суб'єктивна сторона суб'єктів податкового права жодним чином не впливає на кваліфікацію податкових правопорушень.

По-друге, податкове право має складові імперативних начал, тобто головним методом на сьогодні є імперативний.

3. Особливості та види санкцій за податкові правопорушення.

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим

Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Штрафи включаються до поняття грошового зобов'язання платника податків. Таким згідно з пп. 14.1.39 ПКУ вважається сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, 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 та пеня. Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним ст. 102 ПКУ (п. 114.1 ПКУ).

Тобто контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до ст. 39 ПКУ), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше – за днем її фактичного подання (п. 102.1 ПКУ).

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання

визначеного строку давності, якщо (п. 102.2 ПКУ):

- податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;
- посадову особу платника податків (фізичну особу – платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з нереабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Варто також відзначити, що податкові штрафи зараховуються до адміністративно-господарських санкцій (ст. ст. 239, 241 ГКУ). Водночас строки давності, установлені ч. 1 ст. 250 ГКУ, на встановлені ПКУ штрафи не поширюються, оскільки це прямо вказано в нормах ч. 2 ст. 250 ГКУ.

Відповідно до ч. 1 ст. 250 ГКУ 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.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення (п. 116.1 ПКУ). Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків затверджено наказом Мінфіну від 28.12.2015 р. № 1204.

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої ПКУ та іншими законами України (п. 116.2 ПКУ).

Разові та триваючі порушення

За загальними нормами п. 115.1 ПКУ у разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

На думку Мін'юсту, триваючими вважаються правопорушення, які, почавшись з якоїсь протиправної дії або бездіяльності, здійснюються потім безперервно шляхом невиконання обов'язку. Початковим моментом такого діяння може бути активна дія або бездіяльність, коли винний або не виконує конкретний покладений на нього обов'язок, або виконує його неповністю або неналежним чином (лист Мін'юсту від 02.08.2013 р. № 6802-0-4-13/11).

А в листах Міндоходів від 13.05.2013 р. № 1101/Н/99-99-15-04-01-14, ДФСУ від 11.09.2015 р. № 33814/7/99-99-17-03-01-17 було наведено таку характеристику триваючого правопорушення: особа, яка вчинила які-небудь встановлені дії або бездіяльність, і далі перебуває в стані безперервного продовження цих дій (бездіяльності). Ці дії безперервно порушують закон протягом якогось часу. Іноді такий стан триває протягом значного часу, і весь час винний безперервно скоює правопорушення у вигляді невиконання покладених на нього обов'язків.

Там же було зазначено, що триваючі правопорушення припиняються, якщо факт цих правопорушень виявлено компетентним органом під час проведення перевірок. Як приклади таких проступків податківці навели: відсутність обліку доходів і витрат, для яких встановлено обов'язкову форму обліку (обліку результатів підприємницької діяльності відповідно до вимог чинного законодавства), бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, ведення його з порушенням НП(С)БО, інші правопорушення, пов'язані з нарахуванням податків, які можливо встановити тільки в процесі документальної перевірки на підставі первинних документів.

До правопорушень, які мають разовий характер, контролери зарахували такі проступки: несвоєчасне подання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень на внесення платежів до бюджетів і державних цільових фондів тощо. День вчинення правопорушення – це, наприклад,

порушення граничного дня подання декларації про доходи до податкового органу, порушення граничного строку подання платіжних документів до установ банків щодо сплати податків, зборів тощо.

Повторні порушення

У низці статей ПКУ встановлено підвищений розмір штрафів за ті порушення, які були вчинені повторно. Як же визначити повторність? Чітких критеріїв у нормативних актах немає, тому залишається керуватися роз'ясненнями офіційних органів.

Зокрема, у відповіді на запитання 1 в УПК № 1046 податківці наголосили, що повторність визначення контролюючим органом протягом 1095 днів суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми ПДВ застосовується в розрізі кожного окремого з податкових порушень (однотипне порушення), передбачених пп. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.5, 54.3.6 ПКУ.

У наведеній в УПК № 592 відповіді на питання 1 контролери відзначили, що для визначення повторності правопорушення відповідно до ч. 2 п. 120.1 ПКУ відлік 365 днів (для високосного року – 366 днів) починається з дати винесення податковим органом податкового повідомлення-рішення. Тобто строк відлічується не з календарного року, а саме з дати винесення податковим органом податкового повідомлення-рішення.

Водночас строки "повторності" й особливості визначення такого факту залежать від конкретної штрафної санкції.

Наприклад, у п. 123.1 ПКУ йдеться про повторне протягом 1095 днів визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання з конкретного податку, зменшення суми бюджетного відшкодування.

У листі Мін'юсту від 21.10.2011 р. № 636-0-2-11-8.2/1 було зазначено, що в разі самотійного визначення суми податкового зобов'язання з відповідного податку та/або зменшення суми бюджетного відшкодування контролюючим органом за підсумками однієї податкової перевірки повторна відповідальність не настає, якщо раніше контролюючим органом не була самотійно визначена

сума податкового зобов'язання з цього податку та/або зменшення суми бюджетного відшкодування. При цьому має бути дотримана вимога щодо строку, який передбачено в абз. 3 п. 123.1 ПКУ.

Виходячи з цього, якщо, скажімо, податківці за результатами перевірки донараховували податкове зобов'язання за несплату податку на прибуток та оформили податкове повідомлення-рішення 31.05.2017 р., то повторність спостерігатиметься в тому разі, якщо податківці випишуть податкове повідомлення-рішення з податку на прибуток не пізніше ніж 30.05.2020 р.

А ось якщо протягом цього строку перевірять ПДВ і винесуть податкове повідомлення-рішення за неподання (несвоєчасне подання) податкової декларації з податку на прибуток, то таке порушення не вважатиметься повторним (немає однотипності).

Ще приклад: у п. 127.1 ПКУ передбачено санкції за ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків.

При цьому повторними вважаються ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів. Очевидно, що в цьому разі повторність слід визначати не з дати винесення податковим органом податкового повідомлення-рішення, а з дати вчинення відповідного правопорушення.

Зміна штрафних норм

Згідно з п. 11 підрозд. 10 розд. XX ПКУ штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за наслідками перевірок, які здійснюються контролюючими органами, застосовуються в розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних (фінансових) санкцій (з урахуванням норм п. 7 підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Більш докладно механізм застосування відповідальності описано в УПК № 592. Зокрема, на підставі ст. 58 Конституції та Рішення Конституційного Суду України від 09.02.99 р. № 1-рп/99 контролери дійшли таких висновків:

- 1) якщо подія, факт визначалися як правопорушення податковим

законодавством, чинним на момент вчинення правопорушення, і ця ж подія, факт визначаються в законодавчому акті як правопорушення на момент його виявлення, за вчинення якого застосовується юридична відповідальність, і ця відповідальність пом'якшує або скасовує відповідальність особи, то в такому разі застосовуються норми законодавчого акта, чинного на момент виявлення правопорушення;

2) якщо подія, факт не кваліфікувалися як правопорушення податковим законодавством, чинним на момент вчинення правопорушення, а в законодавчому акті, чинному на момент виявлення правопорушення, ця ж подія, факт визначаються як правопорушення, за вчинення якого передбачено застосування юридичної відповідальності, то в такому разі юридична відповідальність не застосовується.

Наприклад, якщо діяли спеціальні норми про нарахування штрафів (як штраф в "1 грн" за порушення податкового законодавства за період з 1 січня по 30 червня 2011 року згідно з п. 7 підрозд. 10 розд. XX ПКУ), то незалежно від періоду виявлення порушень застосовуватимуться ці "послабляючі" норми;

3) якщо податковим законодавством, чинним на момент вчинення правопорушення, подія, факт визначалися як правопорушення, за вчинення якого застосовувалася юридична відповідальність, і в законодавчому акті, чинному на момент виявлення правопорушення, ця ж подія, факт визначаються як правопорушення, за вчинення якого також застосовується юридична відповідальність, то застосовується відповідальність, яка діє на момент її застосування.

4. Адміністративний та судовий порядок оскарження дій та рішень податкових органів.

Конституцією України у статті 55 гарантоване право фізичних та юридичних осіб на судовий захист, за змістом якого кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної

влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [1]. Зазначене право деталізоване у пп. 17.1.7. п. 17.1. ст. 17 ПК України, де зазначено, що платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію. Поняття оскарження рішень контролюючих органів надано у пп. 14.1.7. п. 14.1. ст. 14 ПК України, відповідно до якої це 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 цим Кодексом, за процедурами адміністративного оскарження або в судовому порядку. Тобто під «рішеннями контролюючих органів» ПК України перш за все розуміє податкове повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання та будь-які рішення контролюючого органу. При цьому на законодавчому рівні відсутній навіть приблизний перелік «будь-яких» рішень контролюючих органів, що можуть бути оскаржені у судовому порядку. Така невизначеність породжує досить великі межі судового розсуду щодо кола рішень контролюючих органів, які можуть бути оскаржені, або, навпаки, не можуть бути оскаржені в судовому порядку, та прямо впливає на ефективність судового захисту прав платників податків. Водночас такий перелік має бути невичерпним з огляду на динамічність податкового законодавства.

Яскравим прикладом є останні зміни в системі адміністрування податку на додану вартість, у зв'язку з якими до Податкового кодексу України та прийнятих на реалізацію його положень підзаконних актів було включено нові види рішень контролюючих органів, що відповідно можуть бути оскаржені як в адміністративному, так і в судовому порядку, а саме: рішення Комісії контролюючого органу регіонального рівня про включення платника податків до переліку ризикових платників податків, рішення

Комісії регіонального або центрального рівня про відмову в реєстрації

податкової накладної/розрахунку коригування.

Д.В. Лученко цілком правильно зазначає, що предметом адміністративно-правового спору є рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень.

Предметом податкового спору, за визначенням Д.М. Цвіри, є діяння (дія або бездіяльність, у тому числі прийняття податкового рішення), яке, на думку однієї зі сторін, порушує її суб'єктивні права та інтереси, вчинене в межах податкових правовідносин та обмежене податковим і адміністративним процесуальним законодавством. В.С. Кіценко вважає, що предмет податкового спору становлять суб'єктивні права, юридичні обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а також законність правових актів контролюючих (податкових та митних) органів, що пов'язані зі встановленням або застосуванням податково-правових норм.

Зміст статті 19 Кодексу адміністративного судочинства України (надалі – КАС України) дає змогу виокремити можливість оскарження рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень загалом та контролюючих органів зокрема. Тобто фактично можна вести мову про можливість оскарження платником податку:

- нормативно-правового акта контролюючого органу;
- індивідуального (ненормативного) акта контролюючого органу;
- дії контролюючого органу;
- бездіяльності контролюючого органу.

У науці адміністративного права визнається, що однією з найбільш поширених форм публічного адміністрування є видання індивідуальних адміністративних актів.

Професор І.Л. Самсін рішення податкових органів відносить до юридичних фактів як елемента механізму вирішення податкових спорів.

Законодавче визначення поняття «індивідуальний адміністративний акт» міститься в п. 19 ч. 1 ст. 4 КАС України, згідно з якою індивідуальний акт –

акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк. Свого часу Конституційний Суд України в рішенні від 23.06.1997 року № 2-зп у справі про акти органів Верховної Ради України [4] та в рішенні від 16.04.2009 р. №7-рп/2009 у справі про скасування актів органів місцевого самоврядування зазначав, що ненормативні правові акти передбачають конкретні приписи, звернені до окремого суб'єкта чи юридичної особи, застосовуються одноразово і після реалізації вичерпують свою дію.

Так, Верховним Судом у постановах від 23.10.2018 р. у справі № 822/1817/18 (адміністративне провадження № К/9901/62472/18) та від 04.12.2018 р. у справі № 821/1173/17 (адміністративне провадження № К/9901/62719/18) під час розгляду спорів про зупинення реєстрації податкових накладних було сформовано правовий висновок, відповідно до якого надання податковому органу відповідних повноважень – це лише передумова подальшої реалізації його управлінських функцій, результатом реалізації чого є прийняття відповідного рішення, законність якого може бути перевірена адміністративним судом. Загальними вимогами, які висуваються до актів індивідуальної дії як акта правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість, тобто наведення податковим органом конкретних підстав його прийняття (фактичних і юридичних), а також переконливих і зрозумілих мотивів його прийняття. Отже, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності.

Окремий блок проблем становить оскарження податкових повідомлень-рішень, винесених за результатами камеральних перевірок, предметом яких було дослідження питань, що виходять за межі такої перевірки, але, на жаль, обсяг цієї публікації не дає можливості висвітлити всі проблемні питання, що виникають під час оскарження ППР.

Таким чином, з метою забезпечення ефективного судового захисту прав платників податків та більш прозорого публічного адміністрування у сфері оподаткування негайного законодавчого удосконалення потребує структура такого адміністративного акта контролюючого органу, як податкове повідомлення-рішення, шляхом внесення відповідних змін до ПК України.

Одними з найбільш поширених поряд з податковими повідомленнями-рішеннями адміністративними актами контролюючих органів, що оскаржуються платниками податків, є накази про призначення перевірок.

Податковий кодекс України не містить легальної дефініції поняття «наказ про проведення перевірки». Водночас системний аналіз положень п. 77.4. ст. 77, п. 78.4. ст. 78, п. 79.2. ст. 79, п. 80.2. ст. 80, п. 81.1. ст. 81 ПК України дає підстави для висновку про те, що наказ про проведення перевірки є рішенням контролюючого органу про проведення відповідного виду перевірки (документальна планова, документальна позапланова невиїзна або виїзна, фактична), прийнятим керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу за наявності підстав, визначених ПК України, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид, підстави, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися, та інші реквізити, передбачені ПК України, та який скріплюється підписом особи, що його прийняла та печаткою контролюючого органу.

Аналіз судової практики свідчить про неоднозначність правозастосування в питаннях оскарження наказів про призначення різних видів перевірок.

Так, наприклад, у правозастосовчій практиці натеper відсутня єдина позиція щодо можливості оскарження наказу про призначення податкової перевірки. В одному випадку (постанова від 02.05.2018 р. у справі № 804/3006/17) Верховний Суд визнає за платником податків право на оскарження такого наказу, зазначаючи, що з наказом про перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути

ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку, а невиконання цих вимог призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої. Однак в інших аналогічних випадках Верховний Суд (постанова від 13.03.2018 р. у справі № 804/1113/16) вказує, що позови платників податків, спрямовані на оскарження рішень (у тому числі наказів про призначення перевірки), дій або бездіяльності контролюючих органів щодо призначення та/або проведення перевірок можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки.

В іншому разі в задоволенні відповідних позовів має бути відмовлено, оскільки правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платників податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки. Крім того, прихильники останньої позиції на її обґрунтування наводять такі доводи. Наказ є актом одноразового застосування та вичерпує свою дію фактом його виконання, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків. А за результатами реалізації прав, що впливають із вказаного наказу, податковим органом складено не лише акт перевірки, а й прийняті податкові повідомлення-рішення. Отже, податковим органом фактично була реалізована його компетенція на проведення перевірки та оформлення результатів такої перевірки, у зв'язку з чим оспорюваний наказ не є таким, що порушує права позивача та інтереси шляхом обмежень у реалізації його прав чи безпідставного покладення на нього необґрунтованих обов'язків, а отже, задоволення позовної вимоги про визнання протиправним та скасування наказу не призведе до поновлення порушеного права позивача, оскільки, по-перше, такий наказ контролюючого органу не є юридично значимим для платника податку, по-друге, після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки (постанова Верховного Суду від 07.11.2018 р. у справі №

П/811/824/17 (продовження № К/9901/31381/18).