

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до проекту Закону України Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо забезпечення прав платників податків у спорах з суб'єктами владних повноважень і заходів спрямованих на скорочення таких спорів в судах)

1. Обґрунтування необхідності прийняття акта

1.1.

Відповідно до положень статті 53 Податкового кодексу України платники податків мають право за зверненням отримати від контролюючих органів консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства. При цьому за вказаною статтею платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії таку податкову консультацію.

На практиці контролюючі органи досить часто ухиляються від надання консультацій по суті поставлених питань обмежуючись відписками чи набором цитат із законодавства. Такі консультації не можуть бути реально оскаржені в суді через відсутність у формально наданій консультації змісту по суті поставлених питань. Однак і при отриманні консультацій по суті платники податків часто фактично позбавлені можливості визнання консультацій, які суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору, недійсними в суді через відмову судів розглядати такі позови. Тобто вищезгадані норми Податкового кодексу України у багатьох випадках не працюють, що позбавляє платників податків на практиці цих передбачених Податковим кодексом України засобів забезпечення правової певності при застосуванні податкового законодавства.

Пропоновані зміни спрямовані на запобігання такому порушенню прав платників податків шляхом включення до Кодексу адміністративного судочинства України прямої вказівки на право оскарження в суді консультацій контролюючого органу як правових актів індивідуальної дії та встановлення фінансової мотивації контролюючих органів надавати консультації по суті.

1.2.

Відповідно до положень статті 56 Податкового кодексу України та статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» платник податків, зборів може оскаржити будь-яке рішення суб'єкта владних повноважень (контролюючого органу) в адміністративному порядку, тобто подати скаргу до контролюючого органу вищого рівня, за результатами розгляду якої контролюючий орган повинен надати вмотивоване рішення.

Відповідно до п. 56.9 ст. 56 Податкового кодексу України якщо вмотивоване рішення (а не просто відписка) про розгляд скарги не надано платнику податків впродовж строків встановлених Кодексом, скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків.

Втім, на практиці скаржники – платники податків, зборів не отримують вмотивованих рішень про результати розгляду поданих ними скарг, а часто-густо отримують того чи іншого виду відписки, в яких аргументація контролюючого органу часто зводиться до цитування

окремих положень законодавства без розгляду по суті аргументації скажників. Правові наслідки передбачені Кодексом для випадків ненадання саме вмотивованого рішення на практиці не застосовуються.

Поняття вмотивованості рішення розкриває практика Європейського суду з прав людини («ЄСПЛ») як джерело права в Україні. Так, за практикою ЄСПЛ рішення слід вважати вмотивованим якщо в залежності від обставин справи кожен доречний і важливий аргумент особи проаналізований і рішення дійсно демонструє стороні що вона була почута.

Ці вимоги в більшості випадків не дотримуються при розгляді скарг, через що процедура адміністративного оскарження передбачена Податковим кодексом України перетворилася на здебільше формальне дійство результат якого наперед визначений незалежно від аргументів, які наводяться скажником. Для прикладу, питома вага скасованих рішень за результатами адміністративного (досудового) оскарження в Україні становить 21%¹, в Російській Федерації 44%², а в ФРН – 71%³. Останнім часом кількість скасованих за результатами адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень іще зменшилась.

У 2012 році⁴:

- Державні податкові адміністрації АР Крим, областях, Києві та Севастополі, розглянувши первинні скарги платників податків на 20 827 податкових повідомлень-рішень, скасували повністю 1 387 з них - **6,7%** оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, та частково скасували 2 596 - **12,5 %** загальної кількості оскаржуваних рішень;
- Державна податкова служба України, розглянувши первинні та повторні скарги на 11 730 податкових повідомлень-рішень, скасувала повністю 387 - **3,3 %** оскаржуваних рішень, та частково скасувала 206 - **1,7 %** оскаржуваних рішень.

У 2013 році⁵:

- Головні управління Міндоходів, розглянувши первинні скарги на **21 878** податкові повідомлення-рішення, повністю скасували **1335** податкових повідомлень – рішень, тобто **6%** загальної кількості оскаржуваних рішень, та частково скасувало **2 256**, тобто **10%** оскаржуваних рішень.
- Міністерство доходів і зборів України, розглянувши **8852** первинних та повторних скарг на 13 660 податкових повідомлень-рішень, повністю скасувало лише 486 з них – **3,6%** оскаржуваних рішень, частково скасувало 179 рішень – **1,3%** загальної кількості оскаржуваних рішень.

Через це платники податків змушені звертатися до адміністративних судів за захистом своїх прав та інтересів здебільше оминаючи процедуру адміністративного оскарження як позбавлену реального сенсу.

¹ За даними Листа ДПСУ від 06.02.2012 №3523/7/10-2017 "Про стан роботи з розгляду скарг платників податків" (<http://sts.gov.ua/dodatкова-informatsiya/apelyatsii-platnikov-podatki/53703.html>).

² С.Г. Пепеляев (член Президиума Российской ассоциации налогового права) «Возможности и препоны» (<http://nalogoved.ru/art/1421>).

³ Ш. Рекцигель (правительственный советник в налоговой администрации Саксонии) «Обжалование индивидуального налогового акта. Опыт Германии». Статистические данные опубликованы на сайте Министерства финансов ФРГ. (<http://www.nalogoved.ru/art/1415>).

⁴ Лист Міністерства доходів і зборів України № 6124/6/99-99-10-01-02-15 від 07.04.2014 року щодо надання відповіді на запит про доступ до публічної інформації.

⁵ Лист Міністерства доходів і зборів України № 6124/6/99-99-10-01-02-15 від 07.04.2014 року щодо надання відповіді на запит про доступ до публічної інформації.

Тобто передбачений законодавством механізм адміністративного (досудового) оскарження рішень суб'єктів владних повноважень майже не працює. Як наслідок, тягар з вирішення податкових спорів з вивченням всіх фактичних обставин справи, аргументів та доказів платників податків фактично перекладається з суб'єктів владних повноважень на суддів адміністративних судів.

Про це свідчить статистика співвідношення кількості розглянутих судом справ з питань оподаткування до кількості оскаржених в адміністративному порядку. Зокрема, в адміністративному (досудовому) порядку у 2011 році було оскаржено **19 756** податкових повідомлень-рішень, тоді як в суді першої інстанції було розглянуто **120 036** податкових спорів. Тобто в адміністративному порядку в 2011 році було оскаржено лише **16,5 %** рішень податкових органів.

В 2012-2013 цей показник ще більше змістився в сторону судового оскарження податкових рішень без проходження стадії адміністративного оскарження, можливість чого передбачено п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України.

Так, в 2012 році в суді першої інстанції було розглянуто **97 942** податкових спорів, а в 2013 році - **91 427** податкових спорів⁶. Тоді як в 2013 році в адміністративному порядку було розглянуто близько **30 000** скарг (Головні управління Міндоходів - 21 878 скарг, Міндоходів – 8 852 скарг⁷).

Внаслідок цього навантаження щодо вирішення податкових спорів перекладається на суддів адміністративних судів, які мають фактично виконувати «роботу» податкового органу, а саме з'ясовувати фактичні обставини справи, досліджувати первинні документи платника податків, його аргументи та їх обґрунтованість з точки зору податкового законодавства України.

Зокрема, за даними Вищого адміністративного суду України⁸ у 2012 році на одного суддю окружних адміністративних судів у середньому в місяць надходило **43** справи, на суддю апеляційних адміністративних судів – **464** справи, на суддю ВАСУ – **184** справ. Відповідно, на розгляд однієї справи у 2012 році суддя окружних адміністративних судів мав **112** хвилин, суддя апеляційних адміністративних судів – **10** хвилин, а суддя ВАСУ – **26** хвилини. Тобто у 2012 році у судді адміністративного суду було в середньому **49** хвилин на те, щоб переглянути принаймні 1 том судової справи (240 аркушів x 12 сек.)⁹.

За цими ж даними, у 2013 році навантаження на суддів адміністративних судів дещо знизилось: на одного суддю окружних адміністративних судів середньомісячно надходило **39**

⁶ Офіційний сайт ВАСУ: "Узагальнення судової практики. Аналітичні матеріали щодо стану здійснення адміністративного судочинства у 2012–2013 роках (у таблицях)" Таблиця 11. (http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html? m=publications& t=rec&id=3260&fp=11).

⁷ Лист Міністерства доходів і зборів України № 6124/6/99-99-10-01-02-15 від 07.04.2014 року щодо надання відповіді на запит про доступ до публічної інформації.

⁸ Офіційний сайт ВАСУ: "Узагальнення судової практики. Аналітичні матеріали щодо стану здійснення адміністративного судочинства у 2012–2013 роках (у таблицях)" Таблиця 19. (http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html? m=publications& t=rec&id=3260&fp=11).

⁹ Тривалість робочого часу судді на місяць складає **9600** хвилин (4 робочих тижня по 40 годин). Саме половину свого робочого часу (4800 хвилин) суддя витрачає на ознайомлення з матеріалами справ та написання судових рішень (інша половина робочого часу судді – участь у судових засіданнях та у внутрішніх питаннях діяльності суду).

справ, на суддю апеляційних адміністративних судів – **302** справи, на суддю ВАСУ – **113** справ. Відповідно, на розгляд однієї справи суддя окружних адміністративних судів мав **123** хвилини, суддя апеляційних адміністративних судів – **15** хвилин, а суддя ВАСУ – **42** хвилини.

Таке завантаження явно впливає на якість розгляду спорів, ставить питання чи проводиться фактично розгляд власне суддею як це вимагається законодавством чи суддя виступає радше в якості підписанта судових рішень. При цьому фактично суд намагається провести повномасштабне «податкове слідство» замість контролюючого органу, і при цьому ігноруються положення ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України за яким «в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову».

Додатковим негативним фактором щодо нормального вирішення спорів платників податків з контролюючими органами є вкрай обмежена можливість відшкодування витрат на правову допомогу пов'язану із веденням таким спорів. Адже навіть за виграшу спору платник податків несе відчутні витрати на правову допомогу, які йому не компенсуються. Тобто навіть у разі виграшу справи є збиток. І тим більший чим довше затягується справа контролюючим органом. Це формує корупційну складову і мотивацію для «домовленостей» з контролюючим органом замість вирішення спорів у встановленому законом порядку, дозволяє використовувати як засіб тиску контролюючими органами метод створення і тяганини спорів навіть за обставин які свідчать переважно на користь платника податків.

Виправити ситуацію щодо вказаного пропонується шляхом встановлення чіткого механізму забезпечення реалізації правових наслідків ухилення контролюючими органами від розгляду скарг по суті і ненадання пр. розгляд скарг вмотивованих рішень, удосконалення механізму компенсації витрат платників податків на правову допомогу, понесені платниками податків в тому числі й на стадії адміністративного (досудового) оскарження.

Компенсація витрат платників податків на податковий спір за рахунок коштів, передбачених на утримання відповідного податкового органу, повинна стати дієвим механізмом для боротьби з податковим свавіллям та корупцією в податкових органах. Про це свідчить закордонна практика, в тому числі практика США. Результати застосування такого підходу кажуть самі за себе: на сьогодні більшість податкових спорів в США вирішується у досудовому порядку, тоді як в Податковий суд США потрапляють, по різних оцінках, лише від 5 до 15% податкових спорів, що виникають на практиці.

В Україні така компенсація витрат платників податків передбачена номінально, але на практиці вона не призначається судами та не виплачується платникам податків.

У відповідності до частини третьої статті 87 Кодексу адміністративного судочинства України до витрат, пов'язаних з розглядом справи, належать витрати на правову допомогу. Такі витрати у разі виграшу справи платником податків, зборів можуть бути компенсовані за рахунок суб'єкта владних повноважень, однак лише у межах граничного розміру, встановленому законом (частина третя статті 90 Кодексу адміністративного судочинства України).

Втім, Законом України «Про граничний розмір компенсації витрат на правову допомогу у цивільних та адміністративних справах» зазначене право на отримання компенсації витрат на правову допомогу суттєво обмежено. Зокрема, безпідставно звужено складові витрат на правову допомогу, що підлягають компенсації, порівняно з визначенням поняття «правової допомоги» згідно з Законом України «Про безоплатну правову допомогу».

Пропонований проект направлений на вдосконалення механізму компенсації витрат платників податків на правову допомогу у разі протиправних/ необґрунтованих дій суб'єктів владних повноважень, а також приведення положень Закону України «Про граничний розмір компенсації витрат на правову допомогу у цивільних та адміністративних справах» у відповідність до чинного законодавства.

1.3.

Потреба в прийнятті проекту обумовлена необхідністю відновлення справедливих, партнерських відносин між суб'єктами владних повноважень і платників податків, зборів; поліпшення забезпечення прав платників податків, зборів у спорах з суб'єктами владних повноважень; скорочення кількості таких спорів та зняття надмірного навантаження з адміністративних судів щодо їх вирішення шляхом удосконалення процедури компенсації витрат платників податків, фактично понесених у зв'язку з невиконанням суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків як при прийнятті рішень, так і при їх оскарженні, включаючи стадію адміністративного (досудового) оскарження.

2. Мета і завдання прийняття нормативно-правового акту

Метою цього Закону є забезпечення прав платників податків у спорах з суб'єктами владних повноважень і запровадження заходів, спрямованих на скорочення таких спорів в судах (навантаження на адміністративні суди) через невиконання суб'єктами владних повноважень (податковими органами) покладених на них обов'язків.

3. Загальна характеристика і основні положення нормативно-правового акту

Законопроектом пропонується уточнити реалізацію права на оскарження офіційних консультацій контролюючих органів з питань застосування податкового законодавства, для чого внести зміни до ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України; уточнити порядок компенсації витрат, понесених стороною, на користь якої ухвалено судові рішення і яка не є суб'єктом владних повноважень, та її розмір, для чого внести зміни до ст. 90 Кодексу адміністративного судочинства України та в ст.ст. 1, 2 Закону України «Про граничний розмір компенсації витрат на правову допомогу у цивільних та адміністративних справах». Проектом також пропонується передбачити наслідки порушення суб'єктами владних повноважень обов'язку прийняти вмотивоване рішення про результати розгляду скарги в рамках процедури адміністративного оскарження рішень відповідачів, для чого пропонується доповнити ст.ст. 2, 71, 161, 162 Кодексу адміністративного судочинства України новими положеннями відповідного змісту.

4. Фінансово-економічне обґрунтування

Реалізація положень даного Закону не потребуватиме додаткових витрат з державного та місцевих бюджетів.

5. Стан нормативно-правової бази у даній сфері правового регулювання

У даній сфері суспільних відносин основним нормативно-правовим актом є Кодекс адміністративного судочинства України та Закон України «Про граничний розмір

компенсації витрат на правову допомогу у цивільних та адміністративних справах». Законопроектом не передбачається внесення змін до інших законодавчих актів.

6. Прогноз соціально-економічних та інших наслідків прийняття нормативно-правового акту

Прийняття запропонованого законопроекту дозволить поліпшити забезпечення прав платників податків, зборів у спорах з суб'єктами владних повноважень, скоротити кількість таких спорів та, як наслідок, зняти надмірне навантаження з адміністративних судів щодо вирішення податкових спорів шляхом створення механізму реалізації ними конституційного права на правову допомогу.
