

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.79.2.11>

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Крилов Д.Б.,
*професор кафедри фінансів,
банківської справи та страхування
Запорізького національного університету*
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8522-5433>

Крилов Д.Б. Проблемні питання адміністративного оскарження рішень органів Державної податкової служби України.

Сприяння використанню адміністративного оскарження є одним з завдань держави, що узгоджується із рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи. Законодавство гарантує можливість адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Інститут адміністративного оскарження в цих правовідносинах ґрунтується на презумпціях неправомірності оскаржуваного рішення; мовчазної згоди контролюючого органу з доводами та вимогами скаржника по закінченню граничного строку розгляду скарги; тлумачення норм законодавства на користь платника у разі їх множинного тлумачення.

Строки звернення зі скаргою відрізняються в залежності від виду оскаржуваного рішення. Водночас, існує потреба в уніфікації строків звернення зі скаргою, та у збільшенні тривалості строків, які наразі є надмірно короткими. Потребує врегулювання порядок обчислення строків судового оскарження у разі, якщо платником податків подано скаргу із пропуском строку адміністративного оскарження, разом із клопотанням про поновлення строку. Потребує подальшої дискусії питання щодо заохочення платників користуватися адміністративним порядком оскарження, шляхом усунення диспропорції в тривалості строку судового оскарження, залежно від використання адміністративного оскарження.

В законодавстві існує прогалина, яка робить позбавленим практичного змісту право платника податку на додану вартість на оскарження в адміністративному порядку рішення про відповідність його критеріям ризиковості. Існує нагальна потреба у встановленні процедури оскарження таких рішень.

Існуюча процедура адміністративного оскарження рішень до Державної податкової служби України потребує вдосконалення з точки зору підвищення процедурних гарантій та дотримання принципу обов'язковості судових рішень і правових висновків Верховного Суду. Також необхідно привести процедуру оскарження у відповідність із новим Законом України «Про адміністративну процедуру».

Ключові слова: адміністративна процедура, адміністративне оскарження, презумпція неправомірності оскаржуваного рішення, право «бути почутим», процедура оскарження, строк подання скарги.

Krylov D.B. Problematic issues of administrative appeal of decisions of the State Tax Service of Ukraine.

Promoting the use of administrative appeals is one of the tasks of the state, which is consistent with the recommendations of the Committee of Ministers of the Council of Europe. The legislation guarantees the possibility of an administrative appeal against the decisions of control bodies. The institution of administrative appeal in this legal relationship is based on presumptions of illegality of the contested decision; tacit agreement of the controlling body with the arguments and demands of the complainant after the expiry of the deadline for consideration of the complaint; interpretation of legal norms in favor of the payer in case of their multiple interpretation.

The deadlines for filing a complaint differ depending on the type of contested decision. At the same time, there is a need to unify the time limits for filing a complaint, and to increase the duration of the

time limits, which are currently excessively short. The procedure for calculating the terms of a court appeal in the event that a taxpayer has filed a complaint with a missed administrative appeal period, along with a request to renew the term, needs to be settled. The issue of encouraging payers to use the administrative appeal procedure by eliminating the disparity in the length of the court appeal period, depending on the use of the administrative appeal, requires further discussion.

There is a gap in the legislation, which renders the right of the VAT payer to administratively appeal the decision on compliance with his riskiness criteria devoid of practical meaning. There is an urgent need to establish a procedure for appealing such decisions.

The existing procedure for administrative appeal of decisions to the State Tax Service of Ukraine needs improvement from the point of view of increasing procedural guarantees and compliance with the principle of binding court decisions and legal opinions of the Supreme Court. It is also necessary to bring the appeal procedure in line with the new Law of Ukraine "On Administrative Procedure".

Key words: administrative procedure, administrative appeal, presumption of illegality of the contested decision, the right "to be heard", appeal procedure, deadline for submitting a complaint.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. За даними Державної податкової служби України, станом на 01 серпня 2023 р. надійшли скарги на 68883 рішення контролюючих органів, з них 34212 рішень залишено без змін, 30922 рішення скасовано повністю, 778 рішень скасовано частково [1]. Отже, процедура адміністративного оскарження в цій сфері є затребуваною та демонструє показники ефективності. Водночас, мають місце не лише переваги, а й недоліки адміністративного оскарження, починаючи з доступу до процедури оскарження, й закінчуючи вадами самої процедури, що вимагає подальших досліджень питань, пов'язаних з адміністративним оскарженням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, на які спирався автор в яких розглядають цю проблему і підходи її розв'язання. Питання, які є предметом дослідження в цій статті, знаходили своє відображення в наукових роботах фахівців, проте існуючий науковий доробок в цій сфері потребує додаткового опрацювання, а також актуалізації з огляду на зміни в законодавстві та підвищення стандартів адміністративних процедур.

Так, під адміністративним оскарженням Р. Мельник і В. Бевзенко розуміють свідому, вольову, цілеспрямовану поведінку фізичної або юридичної особи, яка полягає у зверненні до суб'єкта публічної адміністрації з вимогою захистити її публічні права, свободи, інтереси від незаконної діяльності (бездіяльності) підпорядкованого суб'єкта [2, с. 348].

О. Бондаренко називає такі переваги адміністративної форми вирішення податкових спорів: відносну простоту, дешевизну, оперативність вирішення справи, зменшення навантаження на судову владу; в свою чергу, до недоліків цієї процедури відносить належність органу, рішення якого оскаржується, і органу оскарження, до однієї і тієї ж владної вертикалі, недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори, досить загальний підхід до порядку реалізації цієї форми та наявність прогалин, відсутність переговорної форми врегулювання спору [3, с. 117-118].

В доповнення до списку переваг, Є. Смичок зазначає, що на платника податків не покладається обов'язок доказування істинності своїх переконань при розгляді скарги; рішення, прийняті за результатами такого розгляду, набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню податковими органами нижчого рівня [4, с. 82].

М. Ковалів, С. Єсімов, І. Проць та інші вказують, що на відміну від судового розгляду, в рамках адміністративного оскарження правовий конфлікт може бути врегульований ще на етапі виникнення (платник податків може подати податковому органу додаткові пояснення, подати уточнені декларації) або зовсім бути вичерпаний шляхом погоджувальних процедур [5, с. 104].

Попри значну кількість досліджень з питань переваг та недоліків процедури адміністративного оскарження, на сьогодні спостерігається потреба у з'ясуванні шляхів подолання наявних колізій та недоліків у законодавстві, яке врегульовує адміністративне оскарження у сфері, що досліджується.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідити інститут адміністративного оскарження в правовідносинах щодо справляння податків та єдиного внеску, з'ясувати порядок обчислення строків оскарження, виявити прогалини, запропонувати шляхів їх подолання та нормативного врегулювання, з'ясувати повноту можливостей реалізації платниками

права на оскарження, проаналізувати процедури оскарження на предмет недоліків та сформулювати пропозиції щодо вдосконалення процедур адміністративного оскарження.

Виклад основного матеріалу дослідження. 29 грудня 2023 р. набирає чинності Закон України «Про адміністративну процедуру», який передбачає, що особа має право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності адміністративного органу в порядку адміністративного оскарження відповідно до цього Закону та/або в судовому порядку [6]. Положення пп. 14.1.7 п. 14.1 ст. 14 та п. 56.1 ст. 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачають два види оскарження рішень контролюючих органів – адміністративне та судове оскарження. При цьому, абз. 13 п. 42-1.2 ст. 42 ПК України фактично прирівнює подання заперечень на акт або довідку до процедури адміністративного оскарження, що, на нашу точку зору, є помилкою законодавця, адже акт чи довідка податкової перевірки не є рішенням контролюючого органу, а лише можуть бути підставою для прийняття податкового повідомлення-рішення; до того ж, заперечення подаються не вищому органу, а тому ж самому контролюючому органу, який проводив перевірку, а в разі їх врахування контролюючий орган не скасовує акт чи довідку, а проводить позапланову перевірку.

Основним джерелом правового регулювання процедури адміністративного оскарження у сфері, що досліджується, є норма ст. 56 ПК України. Пункт 56.2 цієї статті гарантує право платника податків на оскарження фактично будь-якого рішення контролюючого органу до контролюючого органу вищого рівня. Адміністративне оскарження в податкових правовідносинах наразі є одноступеневим, оскільки не передбачається подальше оскарження рішення Державної податкової служби України в адміністративному порядку. Крім того, неможливо оскаржувати в адміністративному порядку рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, оскільки це призведе до порушення принципу обов'язковості судового рішення і до паралельного проведення двох взаємовиключних процедур оскарження.

При цьому, в згаданій статті закріплено три презумпції, спрямовані на гарантування права платника податків «бути почутим», на забезпечення розумності строку розгляду скарги, а також на дотримання правової визначеності, а саме:

1) презумпція неправомірності оскаржуваного рішення, яка закріплена в обов'язку контролюючого органу довести його правомірність під час проведення процедури адміністративного оскарження;

2) презумпція мовчазної згоди контролюючого органу вищого рівня з доводами та вимогами скаржника, яка закріплена в установленні граничного строку надсилання рішення за скаргою, по закінченні якого, в разі якщо рішення так і не було надіслано, вважається, що скарга є повністю задоволеною на користь платника податків;

3) презумпція тлумачення норм податкового законодавства на користь платника податків у випадку взаємної суперечності таких норм і можливості множинного трактування прав та обов'язків платника податків і контролюючого органу.

Оскільки органи Державної податкової служби України забезпечують контроль не лише за справлянням податків, а й єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), то правове регулювання адміністративного оскарження рішень цих органів міститься також у Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Законодавцем встановлено диференційований підхід до визначення тривалості строків подання скарги. А саме, такий строк встановлено тривалістю у:

1) 10 робочих днів, наступних за днем отримання рішення – загальний строк, з можливістю його поновлення протягом наступних шести місяців (присічний строк);

2) 30 календарних днів – для оскарження рішення про визначення грошового зобов'язання з причин, які не пов'язані із порушенням податкового законодавства;

3) 90 календарних днів – для оскарження нерезидентом податкового повідомлення [7];

4) 10 календарних днів – для оскарження вимоги про сплату ЄСВ, рішень щодо нарахування пені та застосування штрафів з питань, пов'язаних зі сплатою ЄСВ [8].

На наш погляд, такий диференційований підхід законодавця є невиправданим, з огляду на відсутність будь-яких об'єктивних причин для встановлення різних строків адміністративного оскарження для різних рішень (особливо що стосується строків тривалістю 10 календарних днів і 10 робочих днів). Такий підхід сприяє лише сплутуванню платниками податків і ЄСВ строків оскарження, та як наслідок, підвищує імовірність пропуску строків з причин такого сплутування.

Крім того, 10-денні строки, на наш погляд, є не виправдано короткими, оскільки не надають платнику податків і ЄСВ можливість належним чином мотивувати доводи своєї скарги, звірити свою правову позицію з актуальною судовою практикою у подібних справах, зібрати і подати необхідні докази; крім того, оскільки для складання і подання обгрунтованої скарги необхідні знання у сфері права, то платнику потрібен час на звернення за правничою допомогою, в ході надання якої також потрібен час на вивчення акту перевірки, змісту оскаржуваного рішення, аналіз доводів контролюючого органу і фактів, наведених платником. Тому більш обгрунтованим є встановлення єдиного, уніфікованого, загального для всіх рішень строку адміністративного оскарження тривалістю в 30 днів з дня отримання оскаржуваного рішення, що також відповідає підходу, який застосовує законодавець в ч. 1 ст. 80 перспективного Закону України «Про адміністративну процедуру».

Крім того, на наше переконання, законодавство містить прогалину щодо дня закінчення процедури адміністративного оскарження у випадку, якщо платник податків звернувся зі скаргою після закінчення строку її подання, до якої долучив клопотання про поновлення пропущеного строку. Необхідність заповнення цієї прогалини продиктована тим, що до «дня закінчення процедури адміністративного оскарження» прив'язано відлік місячного строку судового оскарження податкового повідомлення-рішення або іншого рішення про нарахування грошового зобов'язання. Проілюструємо на прикладі: платник отримав податкове повідомлення-рішення 1 червня 2023 р., і останнім днем строку адміністративного оскарження було 15 червня. Платник вирішив скористатися процедурою адміністративного оскарження та звернувся зі скаргою 17 червня, до якої додав клопотання про поновлення пропущеного строку, мотивоване наявністю поважних причин. Контролюючий орган вищого рівня лише 20 липня вручив платнику рішення про відмову у поновленні пропущеного строку (слід зазначити, що закон не встановлює строку розгляду контролюючим органом вищого рівня питання про поновлення строку). В цих умовах платнику податків не залишається іншого варіанту, окрім як звертатися до суду, однак постає питання дотримання строку звернення до суду (а в разі дотримання – питання щодо тривалості такого строку), оскільки в цій ситуації можливими є три варіанти тлумачення правових норм:

варіант перший: в силу вимог пп. 56.17.1 п. 56.17 ст. 56 ПК України, процедура адміністративного оскарження закінчилася 16 червня (адже закінчився строк подання скарги і скарга не була подана з дотриманням строку), а тому останнім днем строку судового оскарження є 17 липня (адже п. 56.19 ст. 56 ПК України встановлює місячний строк для випадків, коли проводилася процедура адміністративного оскарження, а платник ініціював таку процедуру, подавши скаргу), і на момент 20 липня платник вже пропустив строк звернення до суду;

варіант другий: процедура адміністративного оскарження, знову ж таки, закінчилася 16 червня, але останнім днем строку судового оскарження є 18 грудня (в силу вимог ч. 2 ст. 122 КАС України – загальний шестимісячний строк звернення до суду, адже можна вважати, що процедура адміністративного оскарження не проводилася через те, що платник податків пропустив строк подання скарги і йому було відмовлено в поновленні строку), отже на момент 20 липня платник ще не пропустив строк звернення до суду;

варіант третій: процедура адміністративного оскарження закінчилася 20 липня (адже платник подав скаргу, а отже ініціював цю процедуру, а до моменту відмови в поновленні строку, на розгляді контролюючого органу перебувала скарга платника і зберігалася можливість розгляду скарги по суті в разі поновлення строку; в цей проміжок часу платник мав законне очікування щодо розгляду та вирішення питання про поновлення строку, а тому не мав підстав і причин звертатися до суду), а отже в силу вимог п. 56.19 ст. 56 ПК України, строк звернення до суду триває до 21 серпня і станом на 20 липня не є пропущеним платником.

В умовах наявності вищезазначеної прогалини, яка зумовлює множинне трактування норм податкового права, застосування третього (найбільш передбачуваного для платника) варіанту тлумачення є більш логічним та обгрутованим з точки зору засади, закріпленої в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, а також з точки зору правової визначеності як невід'ємної складової принципу верховенства права. Це твердження узгоджується також із підпунктом ві пункту II Рекомендацій Рес (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами (надалі – Рекомендації), де зазначено, що використання альтернативних засобів має приводити до припинення перебігу або переривання строків давнини, установлених для судового процесу [9]. Разом з тим,

наявність прогалини завжди містить в собі ризик прийняття негативного для платника податків рішення в умовах невизначеності. Тому, пропонується:

1) доповнити п. 56.19 ст. 56 ПК України наступними реченнями: «Вважається, що процедура адміністративного оскарження не проводилася, якщо платником податків була подана скарга з пропуском строку, і контролюючий орган вищого рівня відмовив у поновленні пропущеного строку. Якщо з моменту вручення платнику податків рішення про відмову у поновленні строку і до моменту закінчення строку судового оскарження залишається менше ніж 1 місяць, строк судового оскарження продовжується до 1 місяця з дня вручення такого рішення». При цьому, для зрівнювання строків судового оскарження усіх видів рішень контролюючих органів, слова «про нарахування грошового зобов'язання» з пункту пропонується виключити;

2) доповнити п. 56.7 ст. 56 ПК України наступними реченнями: «Питання про поновлення пропущеного строку розглядається не пізніше п'яти днів з дня надходження скарги. Якщо в цей строк контролюючим органом вищого рівня не надіслано платнику податків рішення про відмову у поновленні пропущеного строку, то вважається, що контролюючий орган поновив пропущений строк»;

3) доповнити пп. 56.17.1 п. 56.17 ст. 56 ПК України наступним реченням: «Цей пункт не застосовується у випадку, якщо платником податків була подана скарга з пропуском строку, і контролюючий орган вищого рівня поновив пропущений строк».

У вже наведених вище Рекомендаціях Комітет Міністрів Ради Європи рекомендує урядам держав-членів сприяти використанню альтернативних засобів для врегулювання спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами [9]. Разом з тим, не всі положення податкового та адміністративного процесуального законодавства заохочують платників податків до використання досудового порядку вирішення спорів. Так, законодавцем вирішено визначати тривалість строку звернення до суду залежно від того, чи використано платником процедуру адміністративного оскарження. При цьому, в разі використання платником досудової процедури, строк звернення до суду стає в 6 разів меншим для податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошового зобов'язання, та вдвічі меншим – для інших рішень контролюючих органів. Отже, сумлінний платник податків, який прагне вирішити спір в досудовому порядку, надаючи контролюючому органу можливість самостійно виправити помилку своїх підлеглих, поданням скарги сам скорочує собі майбутній строк звернення до адміністративного суду в разі, якщо процедура адміністративного оскарження виявиться безуспішною. Цей чинник не стимулює платників застосовувати адміністративне оскарження, а навпаки штучно збільшує кількість звернень одразу до суду. Разом з тим, Верховний Суд в постанові від 11 жовтня 2019 р. у справі № 640/20468/18, із посиланням на рішення Конституційного Суду України від 13 грудня 2011 р. № 17-рп/2011, зазначив, що більш скорочені строки звернення до суду у випадку попередньої реалізації досудових процедур полягають у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних і судових) та пов'язані з необхідністю мінімізувати темпоральний проміжок між досудовими процедурами та судовим провадженням [10]. Таким чином, питання балансу інтересів між заохоченням застосовувати процедуру адміністративного оскарження, з одного боку, та мінімізацією темпорального проміжку між адміністративним і судовим оскарженням, з іншого боку, залишається відкритим.

Окрім законів, процедура адміністративного оскарження рішень органів Державної податкової служби України також врегульована підзаконними нормативно-правовими актами, а саме:

1) щодо оскарження вимог та рішень у сфері ЄСВ – наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2015 р. № 1124;

2) щодо оскарження рішень про відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування – постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165;

3) щодо оскарження інших рішень контролюючих органів – наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916.

Незважаючи на те, що ст. 56 ПК України гарантує платнику податків можливість адміністративного оскарження фактично будь-якого рішення контролюючого органу, окрім рішення Державної податкової служби України за наслідками розгляду скарги, – на практиці існують випадки, коли платника податків фактично позбавляють можливості скористатися своїм правом на досудове оскарження. А саме, йдеться про адміністративне оскарження рішень про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості. Як слушно зазначає В. Забудський, процедура адміністративного оскарження рішень про відповідність критеріям ризиковості, яка мала б існувати, виходячи зі змісту ст. 56 ПКУ, і яка прямо згадана у формі відповідних рішень, на практиці

не існує. Хто намагався оскаржити відповідне рішення у ДПС України, той знає, що скарга не розглядається по суті – замість цього скаржнику пропонується повторно подати інформацію та копії документів про невідповідність критеріям ризиковості до того ж органу, який, власне, і ухвалив оскаржуване рішення [11]. При цьому, наявність у платника податків права на оскарження цієї категорії рішень в адміністративному порядку вбачається з постанови Верховного Суду від 22 липня 2021 р. у справі № 520/480/20, в якій суд касаційної інстанції вказав, що в затвердженій формі рішення про відповідність критеріям ризиковості (додаток 4 до Порядку № 1165) зазначено, що «Рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку може бути оскаржено в адміністративному або судовому порядку» [12].

Отже, з огляду на відсутність спеціальної процедури адміністративного оскарження рішень про ризиковість, з одного боку, та з іншого боку – небажання контролюючого органу вищого рівня забезпечувати процедуру оскарження на загальних підставах, визначених наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916, можливість адміністративного оскарження рішень про ризиковість на сьогодні залишається лише «на папері», тобто є лише теоретичною, позбавленою практичного змісту. В той же час, у згаданих вище Рекомендаціях Комітет Міністрів Ради Європи наполягає, що «в принципі внутрішній перегляд має бути можливим щодо будь-якого акта» [9]. Ситуація, що склалася з адміністративним оскарженням рішень про ризиковість, вимагає внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165, шляхом поширення її дії не тільки на оскарження відмов у реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування, а й на оскарження рішень про відповідність платників податку критеріям ризиковості. Такі зміни зменшать навантаження на судову гілку влади, сприятимуть підвищенню значимості Державної податкової служби України як органу оскарження, зроблять більш оперативним захист порушених прав платників, яких безпідставно віднесли до ризикових, усунуть можливість повторного прийняття рішення про ризиковість після скасування минулого рішення.

Аналіз змісту наказів Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916 та від 09 грудня 2015 р. № 1124 дозволяє дійти висновку, що порядок проведення засідання Державної податкової служби України з розгляду скарги платника є недостатньо врегульованим, тобто органу оскарження надана можливість самостійно встановлювати порядок проведення засідання, що може мати наслідком формальний підхід до розгляду скарг і порушення права скаржника «бути почутим». На наш погляд, існуючу процедуру проведення засідання слід доповнити інструментарієм, характерним для квазісудових процедур оскарження, зокрема запровадити:

1) обов'язкове роз'яснення скаржнику його прав та обов'язків на початку засідання, як це планується передбачити згідно з ч. 4 ст. 67 Закону України «Про адміністративну процедуру»;

2) надання можливості скаржнику заявити відвід посадовій особі, яка розглядає скаргу, у випадку її зацікавленості в результатах розгляду скарги чи інших обставин, які свідчать про відсутність у неї неупередженості при розгляді скарги, як це передбачено в ст. 23 перспективного Закону України «Про адміністративну процедуру»;

3) відкладення розгляду скарги у випадку першої неявки скаржника з поважних причин, а також у випадку надання контролюючим органом нижчого рівня пояснень та доказів, якщо платник податків не був з ними ознайомлений;

4) вирішення клопотань скаржника лише на засіданні (окрім клопотання про поновлення строку подання скарги, клопотання про відкритий розгляд матеріалів скарги та клопотання про ознайомлення з матеріалами перевірки та адміністративного оскарження) та лише після надання скаржнику можливості виступити з обґрунтуванням заявленого клопотання;

5) надання можливості скаржнику виступити зі вступним словом після закінчення розгляду всіх клопотань, а також із заключним словом перед ухваленням рішення за скаргою, а також надання можливості скаржнику поставити запитання представнику контролюючого органу, рішення чи дії якого оскаржуються, що відповідатиме п. 1, п. 2 ч. 8 ст. 67 перспективного Закону України «Про адміністративну процедуру»;

6) можливість визнання явки представника контролюючого органу, рішення чи дії якого оскаржуються, обов'язковою, із наступним задоволенням скарги у випадку, якщо представник контролюючого органу двічі не з'явиться на засідання для розгляду скарги;

7) ведення повного фіксування ходу засідання технічними засобами аудіозапису та збереження носія аудіозапису в матеріалах адміністративного оскарження протягом всього строку їхнього зберігання;

8) можливість скаржнику та іншим учасникам розгляду скарги брати участь у засіданні з розгляду скарги в режимі відеоконференції, що передбачено вимогами ч. 4 ст. 54 перспективного Закону України «Про адміністративну процедуру».

Запропоновані зміни підвищать ступінь залученості скаржника до процедури оскарження, підвищать можливість скаржника «бути почутим», збільшать ступінь відповідальності посадових осіб контролюючих органів за свої рішення та дії, зроблять процедуру оскарження більш передбачуваною та впорядкованою, запобігатимуть перетворенню процедури оскарження у «безладний рух», та загалом підвищать рівень довіри платників до процедури адміністративного оскарження.

Що стосується тієї частини нормативно-правових актів, яка встановлює вимоги до процесу доказування і до суті рішення за наслідками процедури адміністративного оскарження, то прогресивним кроком було б запровадження безпосередньо в наказах Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916 та від 09 грудня 2015 р. № 1124 положень щодо:

1) обов'язкового застосування Державною податковою службою України актуальних висновків Верховного Суду щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, та недопущення відступу від таких висновків;

2) звільнення скаржника від необхідності повторного доказування обставин, встановлених судовим рішенням, яке набрало законної сили;

3) обов'язкового врахування Державною податковою службою України мотивів, з яких судом було скасоване минуле рішення контролюючого органу, подібне за своїм змістом тому рішенням, яке оскаржується в адміністративному порядку.

Такі зміни теж сприятимуть ефективності адміністративного оскарження, зроблять його не лише формальною процедурою, а ефективним засобом захисту порушених прав, та суттєво зменшать кількість податкових спорів, які доводяться до суду.

Висновки з дослідження. Сприяння використанню адміністративного оскарження є одним з завдань держави, що узгоджується із рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи. Законодавство гарантує платникам податків та ЄСВ можливість адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Інститут адміністративного оскарження в цих правовідносинах ґрунтується на презумпціях неправомірності оскаржуваного рішення; мовчазної згоди контролюючого органу з доводами та вимогами скаржника по закінченню граничного строку розгляду скарги; тлумачення норм законодавства на користь платника у разі їх множинного тлумачення.

З'ясовано, що строки звернення зі скаргою відрізняються в залежності від виду оскаржуваного рішення. Водночас, існує потреба в уніфікації строків звернення зі скаргою, та у збільшенні тривалості строків, які наразі є надмірно короткими. Потребує врегулювання порядок обчислення строків судового оскарження у разі, якщо платником податків подано скаргу із пропуском строку адміністративного оскарження, разом із клопотанням про поновлення строку. Потребує подальшої дискусії питання щодо заохочення платників користуватися адміністративним порядком оскарження, шляхом усунення диспропорції в тривалості строку судового оскарження, залежно від використання адміністративного оскарження.

Виявлено, що в законодавстві існує прогалина, яка робить теоретичним та ілюзорним, позбавленим практичного змісту, право платника податку на додану вартість на оскарження в адміністративному порядку рішення про відповідність його критеріям ризиковості. Існує нагальна потреба у встановленні процедури оскарження таких рішень.

З'ясовано, що існуюча процедура адміністративного оскарження рішень до Державної податкової служби України потребує вдосконалення з точки зору підвищення процедурних гарантій та дотримання принципу обов'язковості судових рішень і правових висновків Верховного Суду. Також необхідно привести процедуру оскарження у відповідність із новим Законом України «Про адміністративну процедуру».

Список використаних джерел:

1. Інформація про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення-рішення. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika/698798.html>.
2. Мельник Р.С., Бевзенко В.М. Загальне адміністративне право: *Навчальний посібник* / За заг. ред. Р.С. Мельника. Київ: Ваіте, 2014. 376 с.

3. Бондаренко О. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5. С. 115–119. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2019/5/21.pdf>.
4. Смичок Є. М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 77–82. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/6_2012/16.pdf.
5. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: *навч. посібн.* / Ковалів М.В., Єсімов С.С., Проць І.М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с.
6. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17 лютого 2022 року № 2073-IX. Дата оновлення: 31 березня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 24 серпня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n256>.
8. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8 липня 2010 року № 2464-VI. Дата оновлення: 01 серпня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
9. Рекомендації Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами, ухвалені Комітетом Міністрів Ради Європи на 762 засіданні заступників міністрів 5 вересня 2001 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf.
10. Постанова Верховного Суду від 11 жовтня 2019 року у справі № 640/20468/18 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85033140>.
11. Забудський В. Вийти з ризикових. *Юридична газета*. № 18 (724). URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/viyti-z-rizikovih.html>.
12. Постанова Верховного Суду від 22 липня 2021 року у справі № 520/480/20 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити певні дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98493729>.