

*Валентина Артемівна Шокрута,
аспірантка відділу проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
імені В. М. Корецького НАН України
ORCID: 0000-0001-5590-1824*

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ У ІНТЕГРОВАНІЙ КАРТЦІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПІД ЧАС ЇХ АДМІНІСТРАТИВНОГО АБО СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ

Постановка проблеми. Питання захисту прав і законних інтересів платників податків є завжди актуальним і його актуальність підвищується в умовах кризових явищ у державі і при динамічних змінах податкового законодавства, які об'єктивно мають місце за таких умов. Це стосується всіх аспектів податкових правовідносин, у тому числі і порядку внесення податковими органами інформації щодо донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами проведеної податкової перевірки до відповідної документації платника податків. Порушення зазначеного порядку зумовлює порушення прав платників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Правова регламентація діяльності державних органів, до яких належать також органи Державної податкової служби розглядалися у працях вчених, зокрема: В. Авер'янова, О. Андрійко, Н. Ісаєвої, М. Кучерявенко, Ф. Манна, М. Небесної, О. Подцерковного, О. Соколенко, В. Тимощука, Є. Усенко та ін. Водночас порядок внесення інформації у податкову документацію платників податків потребує аналізу з метою забезпечення захисту прав платників податків при його здійсненні.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей відображення грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час їх адміністративного або судового оскарження.

Основні результати дослідження. За результатами 2021 року, уповноваженими особами Державної податкової служби України проведено 71,14 тис. податкових перевірок, за якими було здійснено донарахування грошових зобов'язань платників податків на суму 63,4 млрд грн, з яких за плановими перевірками нараховано 52 779,1 млн грн, за позаплановими перевірками – 9854,6 млн грн, а за фактичними перевірками – 822 млн грн [1].

Зазначені статистичні дані підтверджують ефективність контрольно-перевірочних заходів, здійснених податковими органами України.

Проте, враховуючи показники проведення планових і фактичних податкових перевірок, донарахування грошових зобов'язань платника податків відбувається у 99% випадків.

Відповідно до підпункту 14.1.39 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, грошове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи [2].

У науковій літературі існують різні підходи до визначення поняття «грошове зобов'язання». О. Подцерковний вважає, що грошове зобов'язання – це врегульоване нормами різних галузей права відношення формального характеру, що опосередковує переміщення легального платіжного засобу в майнових відносинах, в межах яких учасники наділені взаємними правами і обов'язками активного характеру з приймання / передачі визначеної, або такої, що може бути визначена, суми грошей [3, с. 30].

Альтернативної позиції дотримується англійській вчений Ф. Манн, який підкреслює, що грошове зобов'язання (monetary obligation, moneyliability) існує, коли боржник зобов'язаний сплатити

визначену суму грошей або таку, що може бути визначена. Саме наявність певної суми грошей як предмета зобов'язання вирізняє цей різновид зобов'язань. Так, зобов'язання доставити чи передати визначену кількість певних купюр не є грошовим. Таке зобов'язання є зобов'язанням щодо поставки певного виду товару, адже його предметом не є сума грошей [4, с. 66].

З аналізу поглядів зазначених науковців випливає, що грошове зобов'язання – це спрямування активної дії зобов'язаної сторони щодо виконання свого обов'язку зі сплати грошових зобов'язань на користь іншої сторони з дотриманням визначених законодавством строків для такої сплати. При цьому залежно від наявності податкового спору щодо сум нарахованих грошових зобов'язань, воно поділяється на узгоджене та неузгоджене.

Податковий кодекс України закріплює вичерпний перелік обставин, за яких грошове зобов'язання може вважатися узгодженим. Узгоджене грошове зобов'язання підлягає відображенню у інтегрованій картці платника податків.

Відповідно до Порядку ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.01.2021 № 5, інтегрована картка платника – це форма оперативного обліку податків, зборів та платежів, що ведеться за кожним видом платежу [5].

У інтегрованій картці платника податків відображаються не тільки суми узгодженого грошового зобов'язання, а й строки, у які таке зобов'язання має бути сплачене без нарахування штрафних санкцій та пені. Контроль за достовірністю та своєчасністю внесення податкової інформації здійснюється територіальними органами Державної податкової служби України у декілька етапів, зокрема, під час попереднього контролю здійснюється перевірка наявності відкритого процесу оскарження по визначених сумах грошових зобов'язань платника податків.

Таким чином, під час адміністративного або судового оскарження результатів податкової перевірки грошове зобов'язання вважається неузгодженим до моменту винесення остаточного рішення.

Відображення неузгоджених сум грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків має свої особливості, тому необхідно розглянути процес оскарження у досудовому і судовому порядку окремо.

Процедура адміністративного оскарження розпочинається із подання скарги до контролюючого органу вищого рівня у письмовій або електронній формі засобами електронного зв'язку протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків відповідного податкового повідомлення-рішення. При цьому платник податків одночасно з поданням скарги зобов'язаний повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання, про оскарження його податкового повідомлення-рішення [2].

Звідси випливає, що інформація про відкриття адміністративного оскарження сум грошових зобов'язань має бути своєчасно внесена контролюючим органом, до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків.

Внесення інформації про початок досудового оскарження змінює статус грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків на такі, що «Оскаржується у адміністративному порядку», при цьому, якщо повідомлення про таке оскарження було внесено до настання граничного строку сплати відповідні облікові показники (операції) в інтегрованій картці платника податків блокуються, а донараховані суми не відображаються. З іншого боку, у разі внесення інформації щодо досудового оскарження після настання граничного строку сплати в інтегрованій картці платника податків відображаються облікові показники (операції) щодо виключення з обліку донарахованих сум у зв'язку із запізненням надходження скарги [5].

Таким чином, посадові особи податкових органів мають забезпечити своєчасність внесення інформації про початок адміністративного оскарження до інформаційної системи, яка відображає показники грошових зобов'язань у інтегрованих картках платників податків.

На наступний день після закінчення процедури адміністративного оскарження грошове зобов'язання вважається узгодженим і підлягає сплаті протягом визначеного законодавством строку.

У випадках, якщо платник податків вважає, що прийняте за результатами адміністративного оскарження рішення порушує його права та законні інтереси, він має право оскаржити таке рішення у суді, зокрема, це підтверджується положеннями пункту 56.10 статті 56 Податкового кодексу України, відповідно до якого рішення центрального органу виконавчої влади, прийняті за роз-

глядом скарги платника податків, є остаточними і не підлягають подальшому адміністративному оскарженню, але можуть бути оскаржені в судовому порядку [2].

Платник податків має право звернутися до суду протягом 1095 днів, проте, аналізуючи останні висновки Верховного Суду України, відображені у постанові № 500/2486/19 від 26.11.2020, вважається, що якщо попередньо платник податків скористався процедурою досудового оскарження, строк звернення до суду зменшується до одного місяця [6].

З моменту відкриття судового провадження грошове зобов'язання вважається неузгодженим, а його статус у інтегрованій картці платника податків має бути змінений на «Оскаржується у судовому порядку».

Важливо зазначити, що внесення інформації про судове оскарження до настання граничного строку сплати суми грошових зобов'язань блокує відповідні облікові показники (операції) в інтегрованій картці платника податків, а донараховані суми не відображаються. З іншого боку, у разі внесення такої інформації після настання граничного строку сплати сум грошових зобов'язань, відображаються у інтегрованій картці платника податків із запізненням надходження ухвали суду про відкриття провадження у справі [5].

Таким чином, внесення інформації уповноваженими особами податкових органів до інформаційної системи, яка формує інтегровані картки платників податків щодо судового оскарження сум грошових зобов'язань є важливим питанням гарантування прав та законних інтересів платників податків.

На наступний день після прийняття остаточного рішення суду грошове зобов'язання вважається узгодженим і підлягає сплаті, інформація про це має бути своєчасно внесена до інтегрованої картки платника податків.

Проте у випадку незгоди із рішенням суду першої інстанції платник податків має право оскаржити прийняте рішення до апеляційної інстанції протягом 30 днів з дня його проголошення, а у разі прийняття ухвали, протягом 15 днів.

Отримання судом апеляційної скарги зобов'язує уповноважених осіб суду надати інформацію про відкриття процедури апеляційного оскарження до посадових осіб податкових органів з метою зміни статусу грошового зобов'язання, зупинення строку його сплати та відображення такої інформації у інтегрованій картці платника податків.

Якщо платник податків вважає, що остаточне рішення, прийняте за результатами апеляційного оскарження, порушує його права та законні інтереси, він має право його оскаржити у касаційній інстанції протягом 30 днів з дня проголошення такого рішення у апеляції, у разі прийняття ухвали, протягом 15 днів.

Важливо зазначити, що інформація про продовження процедури судового оскарження в касаційній інстанції відображається в інтегрованій картці платника податків лише у випадку відкриття провадження та прийняття судом рішення про забезпечення адміністративного позову [5].

Таким чином, податкові органи повинні своєчасно вносити інформацію про зміну статусу грошового зобов'язання до інтегрованої картки платника податків, тому що у випадках проведення адміністративного або судового оскарження, грошове зобов'язання вважається неузгодженим, а відлік строку на його сплату зупиняється до моменту прийняття остаточного рішення. При цьому порушення строків внесення інформації до інтегрованої картки платника податків призводить до нарахування штрафних санкцій і пені на суму грошового зобов'язання як санкція за порушення граничних строків сплати визначених сум.

З системного аналізу судової практики випливає, що під час внесення інформації до інтегрованої картки платника податків, податкові органи допускають помилки. Це підтверджується постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 08.02.2022 № 640/10705/19, відповідно до якої суд визнав протиправною бездіяльність податкових органів щодо не виправлення помилок у даних інтегрованої картки платника податків після його заяв про такі виправлення та зобов'язав податковий орган внести відповідні зміни та забезпечити достовірне відображення сум грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків [7].

Таким чином, слід звернути увагу на те, що податкові органи під час здійснення своїх повноважень, допускають порушення прав та законних інтересів платників податків шляхом внесення недостовірної інформації до інтегрованих карток платників податків, або вносять таку інформацію

із порушенням законодавчо визначеного строку, що, своєю чергою, призводить до нарахування фінансових санкцій на всю суму грошового зобов'язання, яке підлягає сплаті.

Висновки. Враховуючи зазначене, можна зробити такі узагальнюючі висновки.

Внесення даних щодо статусу грошового зобов'язання до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків під час адміністративного або судового оскарження має свої особливості, які мають бути враховані податковими органами під час здійснення своїх повноважень.

Існують випадки внесення уповноваженими особами Державної податкової служби України інформації до інтегрованої картки платника податків із помилками або із порушенням законодавчо визначеного строку для включення такої інформації, що є грубим порушенням прав і законних інтересів платника податків. Юридична відповідальність посадових осіб податкових органів щодо таких дій має бути закріплена на законодавчому рівні.

Список використаних джерел

1. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік від 07.02.2022. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI зі змін. та доп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Подцерковний О. П. Грошові зобов'язання господарського характеру: проблеми теорії і практики. Видання перше. Київ: Юстиніан, 2006. 424 с.
4. Mann, F. A. The Legal Aspect of Money: With Special Reference to Comparative Private and Public International Law. Oxford: Clarendon Press, 1992. 658 p.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 12.01.2021 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0321-21#Text>
6. Постанова Верховного Суду України від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/93404515>
7. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 08.02.2022 р. у справі № 640/10705/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/103229452>

References

1. Zvit pro vykonannia Planu roboty Derzhavnoi podatkovoi isluzhby Ukrainyna 2021 rik vid 07.02.2022. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 roku, № 2755-VI zi zmin. ta dop. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Podtserkovnyi O. P. Hroshovi zoboviazannia hospodarskoho kharakteru: problemy teorii i praktyky. Vydanniapershe. Kyiv: Iustinian, 2006. 424 s.
4. Mann, F. A. The Legal Aspect of Money: With Special Reference to Comparative Private and Public International Law. Oxford: Clarendon Press, 1992. 658 p.
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Poriadku vedennia podatkovy myorhanamy operatyvnoho obliku podatkov, zboriv, platezhiv ta yedynoho vnesku na zahalnooboviazko vederzhavne sotsialne strakhuvannia» vid 12.01.2021 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0321-21#Text>
6. Postanova Verkhovnoho sudu Ukrainy vid 26.11.2020 r. u spravi № 500/2486/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/93404515>
7. Postanova Shostoho apeliatsiinoho administratyvnoho sudu vid 08.02.2022 r. u spravi № 640/10705/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/103229452>

Шокрута В. А. Особливості відображення грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час їх адміністративного або судового оскарження

Стаття присвячена аналізу актуальних правових і теоретичних особливостей відображення грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час адміністративного або судового оскарження. Досліджуються різні методологічні аспекти внесення інформації про грошові зобов'язання платника податків за результатами проведеної податкової перевірки до відповідної інформаційної системи, що забезпечує формування інтегрованих карток платників податків. Розглядають особливості механізму взаємодії суб'єктів державної влади. Аналізується процес адміністративного та судового оскарження визначених сум грошових зобов'язань платника податків. Досліджуються особливості механізму надання інформації

судовими органами до податкових органів з метою включення оперативної інформації щодо нарахування грошових зобов'язань до податкової документації платників податків. Здійснено науковий аналіз деяких теоретичних питань, вирішення яких пов'язане з удосконаленням законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

Ключові слова: податкові правовідносини, податки, судове оскарження, виконавчі органи, адміністративне оскарження.

Shokruta V. A. Features of monetary obligations in the integrated taxpayer card during administrative or judicial appeals

The article is devoted to the analysis of current legal and theoretical features of the reflection of monetary obligations in the integrated card of the taxpayer during administrative or judicial appeals. The tax authorities of Ukraine often violate the rights and legitimate interests of taxpayers in the exercise of their powers, including the conduct of tax audits and fixing its results in the relevant documentation. Tax audit is a special type of state financial control provided by the tax authorities of Ukraine. There are different types of tax audits and have their own characteristics of the researching the timeliness of financial reporting and payment of taxes and fees in full by the taxpayer. According to the results of the tax audit, the information should be included in the tax documentation of the taxpayer, but recently they enter such information with errors and sometimes violating the deadlines for entering such information. The display of inaccurate information in the integrated cards of taxpayers on the presence or absence of tax debt is the subject of a significant number of disputes with the authorities. Improving the mechanism for including operational information on the accrual of monetary liabilities in the tax documentation of taxpayers is an important issue that needs due attention, as it concerns the possible violation of their legal rights and interests. The process of administrative and judicial appeal of the amount of monetary liabilities determined by the results of the tax audit has its own features that must be considered by the tax authorities when displaying tax information in the integrated cards of taxpayers. Therefore, we investigated various methodological aspects of entering information about the taxpayer's monetary obligations based on the results of the tax audit into the relevant information system, which provides the formation of integrated taxpayer cards. The peculiarities of the mechanism of interaction of subjects of state power are considered. The process of administrative and judicial appeal of certain amounts of monetary obligations of the taxpayer is analyzed. The peculiarities of the mechanism of providing information by judicial authorities to the tax authorities in order to include operational information on the accrual of monetary liabilities in the tax documentation of taxpayers are studied. A scientific analysis of some theoretical issues, the solution of which is related to the improvement of the legislation of Ukraine governing this area of relations.

Key words: tax relations, taxes, judicial appeal, executive branch, administrative appeal.

DOI: 10.33663/2524-017X-2022-13-71