



## ОСКАРЖЕННЯ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ ДІЙ ЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ ПОСАДОВИХ ОСІБ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ З УРАХУВАННЯМ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ВИМОГ

*ПЕТРУШЕВСЬКА Олена - аспірантка Національного університету Державної податкової служби України Міністерства податків та зборів України*

*Стаття посвячена дослідженню проблеми реалізації права на обжалование дій или бездействия должностных лиц контролирующих органов в административном судопроизводстве с учетом практики Европейского суда по правам человека. Проведен правовой анализ на закрепление в процессуально-правовых нормах оснований обжалования действий или бездействия должностных лиц контролирующих органов и раскрыты правовые особенности их применения.*

**Ключові слова:** *бездіяльність, дія, правовий акт індивідуальної дії, платник податків, контролюючий орган.*

Проблематика, яка стосується оскарження дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, висвітлено на міжнародному рівні. Зокрема, при проведені Урядом уповноваженим у справах Європейського суду з прав людини аналізі системних проблем, які лежать в основі рішення Європейського суду з прав людини, винесеного щодо України від 01.02.2010 р., зазначено, що до констатації порушень права на розумний строк (ст. 13 Конвенції) призводить відсутність у чинному національному законодавстві інституту судового оскарження дій (бездіяльності) суб'єктів владних повноважень [9].

Окремі аспекти дій (бездіяльності) суб'єктів владних повноважень досліджували у своїх працях: С. С. Алексєєв, І. І. Бабін, Л. К. Воронова, В. О. Котюк, В. Н. Кудрявцев, Н. П. Кучерявенко, Д. М. Лук'янець,

Ю. С. Шемшученко, В. С. Щербина та інші вчені.

Попри великий спектр наукових праць, присвячених цій проблематиці, на жаль, оскарження дій чи бездіяльності посадових осіб контролюючих органів з урахуванням європейських вимог проаналізовані недостатньо, що не може не вплинути на рівень гарантій захисту прав платників податків в Україні.

Метою даної статті є висвітлення проблематики, яка стосується оскарження дії чи бездіяльності контролюючих органів в адміністративному судочинстві із врахуванням практики Європейського суду з прав людини.

В основі даної проблеми лежить відсутність чіткого розроблення понятійного апарата, що обґрунтовує необхідність визначити поняття кожного зі способів захисту права й процесуальної цілі їхнього застосування. З цією метою проаналізовано основні поняття «дії» чи «бездіяльності» контролюючих органів.

Зокрема, у підпункті 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Податкового Кодексу (далі –ПК) України встановлено право платників податків на оскарження дії (бездіяльності) контролюючих органів (посадових осіб). Аналогічна норма передбачена й у ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства (далі – КАС) України, про те, що до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень. Цей спосіб захисту права можна від-

нести до одного із не простіших у практичному застосуванні. Обумовлено це не тільки відсутністю поняття дії чи бездіяльності контролюючих органів, а більш складною структурою їх понять. Не менш важливим є момент, хто повинен здійснювати таку дію й за яких умов, тобто хто суб'єкт правопорушення. Розкриття цих питань допоможе відрізнити одні неправомірні дії від інших, відрізнити неправомірну дію від неправомірного акта індивідуальної дії. Від правильного визначення предмета спору залежить визначення способу захисту й підстав для його застосування, та й сама можливість забезпечення способу захисту порушеного права платника податків. Складність полягає не тільки в невизначеності понять «дії» і «бездіяльність», але й у їх застосуванні самим законодавцем. Зокрема, під час адміністративного розгляду судових справ закон не розділяє дію чи бездіяльність. У юридичній літературі не надається чіткого визначення дій чи бездіяльності, щодо яких можливо застосувати відповідний спосіб захисту. Нечітка законодавча техніка в цьому випадку призводить до труднощів у реалізації самого способу захисту права.

З огляду на зазначене, доцільно розглянути визначення термінів, наданих у тлумачних словниках – «дія» та «бездіяльність». Термін «бездіяльний» – той який не діє, який ніким не використовується [4, - с. 108]. У даному визначенні прослідковується заперечна дія, яка розділена заперечним «не» та полягає у не дії. Тобто, якщо дія характеризується сукупністю вчинків (рухів), то бездіяльність – навпаки. Існує кілька точок зору щодо визначення поняття «бездіяльність». Так, одні автори не розрізняють поняття «дія» і «бездіяльність», вважаючи його суттю того самого явища. Підставою для такого висновку послужила подібність зовнішніх ознак цих понять [3, с. 84]. На думку В. О. Котюка, поняття «дія» і «бездіяльність» охоплюються одним поняттям – «діяння» [2, с. 65] або є формою діяння як обов'язкової ознаки об'єктивної сторони складу злочину [1, с. 50]. У ПК України дію та бездіяльність також віднесено до діяння. Аналізуючи виявлені ознаки дій, можна зробити висновок, що дія є

вольовим актом, відрізняється від нормативно-правових та індивідуальних актів за способом зовнішнього вираження у вигляді усного мовлення, конклюдентного руху, можливо й у формі письмового документа, але який не є актом індивідуальної дії, тобто не ідентифікує його, та яка є наслідком виникнення, зміни, припинення податкових правовідносин.

У сфері податкових правовідносин за вольовими ознаками дію відносять до юридичного факту, що виникає з волі людей, тобто є волевиявленням, з яким норми права пов'язують появу, зміну або припинення податкових правовідносин [5, с. 70–71]. У цілому, відзначаючи правильність виявлених ознак, хотілося б звернути увагу й на те, що дії можуть бути оформлені й у вигляді документа, що не підпадає під поняття «актів індивідуальної дії» (тобто той, у якому не виражені ознаки, що дозволяють його ідентифікувати), та підпадає під ознаку юридичних актів за способом зовнішнього вираження – на усні (вербальні), письмові (документальні), діяльнісні (конклюдентні) [1, с. 25]. Внаслідок цього діяння підпадає під ознаку юридичних актів, між цими двома поняттями прослідковується тісний зв'язок. Тобто, у даному випадку, це стосується акта перевірки контролюючого органу.

Зокрема, у постанові ВАС України від 22.05.2013р. № К/9991/74149/12 у справі за позовом ТОВ «Смарт Білдінг» до ДПІ у Солом'янському районі м.Києва [7] судом зазначено, що висновки в акті перевірки, що призначена на виконання постанови слідчого, до дня набрання законної сили відповідним рішенням у кримінальній справі, можуть бути оцінені як докази виключно у рамках розслідування та розгляду кримінальної справи і не можуть бути підставою для прийняття податкового повідомлення-рішення.

Тому саме встановлені обставини та викладені висновки у результаті проведених дій або ж бездіяльності посадових осіб контролюючого органу є основою для оскарження такого акта перевірки. Якщо права платника податків порушені актом, який не можна віднести до ненорматив-

ного (наприклад, за ознакою того, що цей акт немає всіх необхідних реквізитів, що дозволяють його ідентифікувати), або правовідносини виникли в результаті усного розпорядження посадової особи; у цьому випадку права слід захищати шляхом визнання протиправних (незаконних) дій, але ніяк не шляхом визнання акта перевірки недійсним. Наведене дає змогу зробити висновок, що на вибір конкретного способу захисту права впливає форма, у якій виражене порушення.

Дії прийнято ділити на правомірні й неправомірні [5, с. 70–71]. Згідно з п. 109.1 - ст. 109 ПК України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Проте, із встановленого визначення не вбачається обов'язкової наявності однієї із складових правопорушення – вини.

Зокрема у п.п. 69-71 рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009 р. у справі «Булвес» АД проти Болгарії [8] суд зазначає, що компанія-заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання поставщиком його обов'язків щодо своєчасного декларування ПДВ і, як наслідок, платить ПДВ повторно разом з пенею. Суд вважає, що такі вимоги порушують справедливий баланс, який повинен підтримувати між вимогами загальних інтересів і вимогами захисту права власності. Така правова позиція повинна узгоджуватися із національним податковим законодавством, що платник податків не повинен відповідати за дії (бездіяльність) свого контрагента.

Таким чином, вина платника податків повинна бути суб'єктивною у разі встановлення недотримання ним вимог податкового законодавства може бути наявна лише у тому випадку, коли існувала об'єктивна можливість ужиття всіх заходів для забезпечення належного використання своїх

прав та обов'язків.

Наступне питання стосується правових наслідків дії, що встановлюється відповідно до тих правил, які прописані в законі й регламентують порядок проведення перевірки. Наприклад, підпунктом 20.1.23. п. 20.1 ст. 20 ПК України встановлено право контролюючого органу надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів, коли за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового та іншого законодавства, або виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків. У такому разі платник податків зобов'язаний на письмовий запит контролюючого органу протягом 10 робочих днів надати пояснення та їх документальні підтвердження (підпункти 78.1.1, п. 78.1 ст. 78 ПК України). У разі їх ненадання в установлений строк це є підставою на проведення контролюючим органом позапланової перевірки такого платника податків і, як наслідок, відповідні донарахування грошового зобов'язання. Тобто така вимога контролюючого органу щодо надання документів чи пояснень протягом встановленого терміну тягне для платника податків правові наслідки, і тільки після цього оцінюється, чи відповідають дії посадової особи контролюючого органу положенням ПК України або іншим нормативним актам, чи ні. Якщо не відповідають, то така дія є незаконною, тоді можна вимагати усунення порушення закону. Але у цьому випадку може виникнути спір і про факти: які конкретно документи вимагались контролюючим органом і які саме були передані, чи відносяться вони до предмета перевірки, чи ні, оскільки дії є наслідком правового акта. Щодо тематики формування запиту у результаті виявлення фактів, що свідчать про можливі порушення платником податків за наслідками перевірок інших платників, то у цьому випадку в податковому законодавстві не встановлено, які саме факти встановлені під час перевірки одного платника податків, можуть під-

лягати переперевірці іншого платника податків. Відповідно, встановити законність дій контролюючого органу щодо такого запиту є досить проблематичним, оскільки в нормах ПК України не встановлено чіткий перелік підстав для надання такого запиту. Адже згідно з п. 85.2 ст. 85 ПК України платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки. Як наслідок, у разі встановлення невідповідності запиту контролюючого органу нормам закону, така дія є незаконною не тільки у вимозі щодо надання документів, але й щодо підстав проведення перевірки. Тоді можна вимагати усунення порушень закону способом визнання дій незаконними або шляхом протидії, яка полягає у бездіяльності платника податків: у наданні документів чи допуску до перевірки посадових осіб контролюючого органу.

Наприклад, в ухвалі ВАС України «Про зобов'язання вчинити певні дії щодо допуску посадових осіб до проведення виїзної позапланової перевірки» № К-1963/09 від 15.09.2010 р. [6] податкова інспекція звернулася до суду з позовними вимогами про зобов'язання відповідача «Д» допустити посадових осіб до проведення виїзної позапланової перевірки товариства та надати документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Але податковій інспекції в задоволенні позовних вимог було відмовлено. Судові рішення мотивовані безпідставністю заявлених позовних вимог, а також відсутністю у податкової інспекції повноважень на звернення до суду з таким позовом.

Зауважимо, що дії можуть бути виражені в об'єктивній дійсності й у вигляді усних розпоряджень або конклюдентних жестів. У зв'язку із цим виникає проблема їх фіксації й доведенні здійснення. При визнанні недійсним акта індивідуальної дії контролюючого органу (рішення) таким доказом є сам акт, який прийнятий у формі письмового документа. Відповідно й довес-

ти факт його наявності набагато простіше, ніж при встановленні наявності чи відсутності здійснення відповідних дій. Адже, як правило, такі діяння не відображаються у формі письмового документа, тобто підлягає встановленню сама об'єктивна форма вираження цієї дії чи бездіяльності. Перш ніж оскаржувати дії чи бездіяльність, повинні бути в наявності докази їх здійснення. В підпункті 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 ПК України встановлюється право вимоги від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків. Але як захистити платнику своє право в разі відмови контролюючого органу в прийнятті таких документів. У п. 44.7 ст. 44 ПК України зазначено: у разі, якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати документи листом з повідомленням про вручення та з описом або надати безпосередньо до контролюючого органу. Проте, така норма не є гарантією, що ці документи будуть враховані при прийнятті податкового повідомлення-рішення, адже у разі не надання таких документів вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків під час складання звітності (п. 44.6 ст. 44 ПК України). Хоча в нормах податкового законодавства не зазначено, що платник податків має право на захист від таких дій чи бездіяльності в адміністративному судочинстві. Тому спробуємо розмежувати, яка саме дія чи бездіяльність може бути покладена в основу способу захисту від такої протиправної поведінки контролюючих органів. Зокрема, якщо під час перевірки платнику податків було відмовлено в прийнятті будь-яких документів, які підтверджують показники звітності, то в такому випадку слід звертатися за захистом порушених прав шляхом визнання бездіяльності контролюючого органу незаконною. У такому випадку йдеться про бездіяльність посадових осіб контролюючого органу, яка є пасивною поведінкою, що проявляється

в неприйнятті відповідних документів. Такий спосіб захисту прав платників податків, окрім визнання незаконною бездіяльності, не може поєднувати такий спосіб, як визнання недійсним податкового повідомлення-рішення (рішення). Оскільки такий факт вчинення правопорушення у формі бездіяльності відбувається під час перевірки, тобто до прийняття податкового повідомлення-рішення й відповідно має вплив на результати перевірки, які будуть викладені в акті перевірки. Поряд із зазначеним способом захисту додатково можливо забезпечити право на захист наступним способом – визнання протиправними (незаконними) дій щодо порушень, викладених в акті перевірки, які, відповідно, на думку платника податків, спростовуються документами, прийнятими під час такої перевірки посадовими особами контролюючого органу. До того ж, такий спосіб є ефективним, якщо контролюючим органом у певних випадках взагалі не приймається будь-яке рішення, а донарахування грошового зобов'язання здійснюється лише на підставі акта перевірки.

Таким чином, на підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що до констатації порушень прав платників податків призводить відсутність у чинному національному законодавстві інституту судового оскарження дій (бездіяльності) суб'єктів владних повноважень. До основних причин цієї проблематики віднесено відсутність на законодавчому рівні визначення поняття та протиправності дій чи бездіяльності. Доцільно розмежувати, яка саме дія чи бездіяльність може бути покладена в основу способу захисту від такої протиправної поведінки контролюючих органів. У цьому контексті пропонуємо віднести до дій (бездіяльності) контролюючих органів, направлених на порушення законних прав та інтересів платників податків: незаконне вчинення дій, які перешкоджають здійсненню господарської діяльності платника податків, тобто незаконна відмова посадових осіб контролюючих органів у взятті на облік як платника податків, незаконне застосування арешту майна та коштів на рахунках платника податків; відмова у надан-

ні податкової консультації чи відповіді на інформаційний запит, або ж надання такої інформації не у встановлені законом строки чи надання відповіді не по суті запиту; розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи; незаконне нарахування та стягнення податків та зборів, якщо їх протиправність підтверджена рішенням суду, яке набрало законної сили; незаконне ненадання пільг чи не списання податкового боргу, якщо ці дії посадових осіб здійснені з перевищенням службових повноважень.

Адже без встановлення інституту судового оскарження дій (бездіяльності) суб'єктів владних повноважень, як це висвітлено на міжнародному рівні у справах Європейського суду з прав людини. Ступінь відповідності загальноєвропейським вимогам критеріїв визначення та віднесення протиправних дій (бездіяльності) у сфері податкових правовідносин є досить низьким. Крім того, щодо визначення ступінь вини платників податків доцільно врахувати вимоги Європейського суду з прав людини, що протиправність дій (бездіяльність) платника податків не повинна ґрунтуватись на податкових правопорушеннях контрагента такого платника податків.

### Література

1. Великий енциклопедичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. – К. : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. – 992с.
2. Котюк В. О. Основи держави і права: [навч. посіб.] / В. О. Котюк – [3-тє вид., доп. і перероб]. – К. : Атіка, 2001. – 432 с.
3. Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления / В. Н. Кудрявцев – М.: Госюриздат, 1960. – 244 с.
4. Новий тлумачний словник української мови : в 4 т. / [Уклад. В. Яременко, О. Сліпущко]. – К.: Видавництво «Аконіт», Т. 1. – 1999. – 910 с.
5. Податкове право України : кредитно-модульний курс: [навч. посіб.] / за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 485 с.

**АНОТАЦІЯ**

*Стаття присвячена дослідженню проблеми реалізації права на оскарження дій чи бездіяльності посадових осіб контролюючих органів в адміністративному судочинстві із врахуванням практики Європейського суду з прав людини. Проведено правовий аналіз на закріплення в процесуально-правових нормах підстав оскарження дій чи бездіяльності посадових осіб контролюючих органів та розкрито правові особливості їх застосування.*

**SUMMARY**

*The article is devoted to research of the problem of the realization of the right to appeal against the actions or omissions of officials of controlling bodies in administrative proceedings with regard to the practice of the European court of human rights. Legal analysis of the fixation in the procedural regulations of the grounds for appealing against the actions or omissions of officials of controlling bodies and disclosed legal peculiarities of their application.*

6. Про зобов'язання вчинити певні дії щодо допуску посадових осіб до проведення виїзної позапланової перевірки [Текст] : [Ухвала Вищого адміністративного суду України № К-1963/09 : офіц. текст : від 15 вересня 2010 р.] // Юридическая практика. – 2010. – № 47.

7. Про скасування податкових повідомлень-рішень [Текст] : [Постанова Вищого адміністративного суду : офіц. текст : від 22.05.2013 р. № К/9991/74149/12] та [Постанова Вищого адміністративного суду : офіц. текст : від 22.05.2013 р. № К/9991/22930/12] // Вісник Вищого адміністративного суду. – 2013. – № 2.

8. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Булвес» АД проти Болгарії від 22.01.2009 р. (заява №3991/03) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.taxaudit.com.ua /dir131/4d568472e9fa3.pdf](http://www.taxaudit.com.ua/dir131/4d568472e9fa3.pdf).

9. Щорічний звіт про результати діяльності Урядового уповноваженого у справах Європейського суду з прав людини у 2009 році [Електронний ресурс] : – Режим доступу : <http://www.obljust.dp.ua/rezdep.php> – Назва з екрану.