

**В. В. Тильчик**

Університет державної фіскальної служби України,

канд. юрид. наук,

доц. кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки

## **НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУРИ ДОСУДОВОГО ВИРІШЕННЯ ПУБЛІЧНО-ПРАВОВИХ СПОРІВ У СФЕРІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ТА МИТНОЇ ПОЛІТИКИ: ПРОБЛЕМИ УНІФІКАЦІЇ**

© Тильчик В. В., 2016

Розглядається актуальна сьогодні проблема формування нормативно-правових передумов щодо можливості закріплення обов'язкового досудового порядку вирішення публічно-правових спорів, обов'язковою стороною яких виступає Державна фіскальна служба України під час реалізації податкової та митної політики.

Ключові слова: адміністративне оскарження, захист прав платників податків, досудовий порядок вирішення спорів, публічно-правові спори, органи, що реалізують податкову та митну політику.

**В. В. Тыльчук**

## **НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРОЦЕДУРЫ ДОСУДЕБНОГО РАЗРЕШЕНИЯ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВЫХ СПОРОВ В СФЕРЕ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ И ТАМОЖЕННОЙ ПОЛИТИКИ: ПРОБЛЕМЫ УНИФИКАЦИИ**

Рассматривается актуальная сегодня проблема формирования нормативно-правовых предпосылок возможности закрепления обязательного досудебного порядка разрешения публично-правовых споров, обязательной стороной которых выступает Государственная фискальная служба Украины при реализации налоговой и таможенной политики.

Ключевые слова: административное обжалование, защита прав налогоплательщиков, досудебный порядок разрешения споров, публично-правовые споры, органы, реализующие налоговую и таможенную политику.

**V. V. Tul'chuk**

## **LEGAL REGULATION OF THE PROCEDURE OF PREJUDICIAL SETTLEMENT OF PUBLIC LAW DISPUTES IN THE IMPLEMENTATION OF TAX AND CUSTOMS POLICY: PROBLEMS OF UNIFICATION**

The article considers relevant to the problem of formation of normative and legal prerequisites for the possibility of fixing the mandatory pre-trial procedure for settling public disputes mandatory side of which is the State Fiscal Service of Ukraine in the implementation of tax and customs policy.

Key words: administrative appeals, protection of taxpayers, pre-order dispute resolution, public disputes, bodies, implementing tax and customs policy.

**Постановка проблеми та її актуальність.** Через реформування судочинства та судоустрою з внесенням змін до Конституції України зазнають докорінного перегляду підходи до забезпечення

прав, свобод та інтересів людини і громадянина, що є запорукою становлення України як справді демократичної, соціально-правової держави. Практична реалізація судової реформи зумовила необхідність перегляду й вихідних положень альтернативних (досудових) форм вирішення спорів, розвиток яких є необхідною умовою якісного здійснення правосуддя, що забезпечуватиме рівні умови для соціально-економічного розвитку загалу і кожного окремо.

Проектом Закону України про внесення змін до Конституції в частині правосуддя пропонуються принципово нові положення щодо процедур вирішення спорів, зокрема, можливість законодавчого закріплення обов'язкового досудового порядку їх вирішення.

Застосування цього положення видається особливо актуальним у сфері податкових право-відносин, оскільки саме надходження від платників податків є основним ресурсом забезпечення видаткової частини державного бюджету України. На наявності значних прогалин у правовому регулюванні забезпечення прав платників податків акцентують політики, суб'єкти підприємницької діяльності, вчені Ю. В. Гаруст, М. В. Жернаков, Н. П. Каменська, В. І. Теремецький, Л. В. Трофімова, Є. А. Усенко та інші. Ускладнює ситуацію і постійне внесення змін до законів та підзаконних нормативно-правових актів, які визначають статус як платників податків, так і контролюючого органу, зокрема, у зв'язку із утворенням єдиного центрального органу виконавчої влади, що реалізує податкову та митну політику. Порядок досудового оскарження рішень вказаного органу реалізується відповідно до загальних норм Закону України «Про звернення громадян» [1] та спеціальних – Податкового [2] та Митного кодексів України [3] (далі відповідно – ПК України та МК України), відомчих, міжвідомчих нормативно-правових актів. Відсутність кореспондування норм вказаних нормативно-правових актів спричиняє різночитання платниками податків та неоднозначне їх тлумачення правозастосовцями. Метою статті є визначення перспектив закріплення обов'язкової процедури досудового оскарження рішень контролюючого органу, що реалізує податкову та митну політику, і перспективи уніфікації цієї процедури.

Питання практичної реалізації права на звернення, закріпленого Конституцією України, регулюються Законом України «Про звернення громадян». Відповідно до статті 4 Закону можуть бути оскаржені рішення, дії (бездіяльність) у сфері управлінської діяльності. Сфера застосування закону поширюється на всі звернення, окрім порядку, що встановлюється спеціальними нормами, перелік яких визначається статтею 12 «Сфера застосування цього Закону». Серед зазначених у згаданій статті нормативно-правових актів не вказано ПК України та МК України, якими регламентуються особливості процедури оскарження рішень, дій (бездіяльності) органів, що реалізують податкову та митну політику. Про наявність таких особливостей йдеться у зазначених кодексах. Тобто вже із цих положень очевидні неточності та неузгодженість окремих положень Закону України «Про звернення громадян», МК України та ПК України, які, на жаль, не вичерпуються вказаними прогалинами.

Так, ПК України передбачено статтею 56 процедуру оскарження рішень контролюючих органів, а стаття 55 ПК України містить вказівку на те, які саме рішення можуть скасовуватися під час проведення процедури адміністративного оскарження. До них належать: податкові повідомлення-рішення про визначення сум податкового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення.

По-перше: варто зауважити, що в ПК України не визначається поняття адміністративного оскарження та/чи досудового порядку вирішення спору, незважаючи на те, що положення підпункту 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 ПК України визначає поняття оскарження рішень контролюючих органів. Ним є оскарження платником податку податкового повідомлення рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і у строки, які встановлені ПК України за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку. Варто констатувати, що поняття оскарження визначається через власне *оскарження* (*курсив мій – В. Т.*), хоча у пункті 56.2 статті 56

ПК України йдеться про перегляд рішення у зв'язку із поданням скарги платником податків до контролюючого органу вищого рівня. До того ж участь контролюючого органу, який прийняв рішення, що оскаржується, забезпечується пунктом 56.4 статті 56 ПК України, яким встановлено обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, яке він здійснив, або будь-яке інше рішення, яке він прийняв, є правомірним. Відповідно, право на участь платника податків у перегляді рішення контролюючим органом вищого рівня і можливості доведення неправильності визначення сум грошових зобов'язань чи прийняття будь-якого іншого рішення нормами ПК України не встановлюється, окрім можливості подання розрахунків та доказів, що не були надані до прийняття рішення за результатами перевірки. Наведене формулювання знов-таки викликає зауваження, зокрема, використовуючи у ПК України термін «докази», законодавець повинен був конкретизувати їхні основні ознаки, наприклад, «достатність», а не «на власний розсуд» (редакція пункту 56.3 статті 56 ПК України «... докази, які платник податків вважає за потрібне надати...»).

Зважаючи на вказане вище, поняття «адміністративне оскарження» та «досудовий порядок вирішення спору» у ПК України не є тотожними, оскільки, як відомо, спір характеризується передусім рівністю сторін.

На відміну від ПК України, Закон України «Про звернення громадян» містить статтю 18 «Права громадянина при розгляді заяви чи скарги», абзацом 2 якої визначається право скаржника особисто викладати аргументи особі, що розглядає скаргу, та брати участь у перевірці поданої скарги. Вказане положення конкретизується Наказом Міністерства фінансів України № 916 від 21.10.2015 р. «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [4] (далі – Порядок), зокрема, частиною 2 Розділу 6 «Права особи, яка подала скаргу» встановлюється право платника податків заявити про намір брати участь у розгляді матеріалів скарги одночасно із поданням відповідної скарги. Разом із тим, як слушно зазначають практики у коментарях до вказаного Наказу, цей підзаконний акт формально встановлює оскарження податкових повідомлень-рішень, оскільки законодавець в особі Мінфіну провів тільки «фасадну реконструкцію» нормативно-правового акта, замінивши термін «органи доходів і зборів» на термін «контролюючі органи». До того ж це зроблено з порушенням законодавчої техніки, зокрема, спостерігається неузгодженість окремих положень Порядку № 916 з нормами кодифікованих законів.

Для усунення цього недоліку доцільно внести зміни до ПК України та доповнити підпункт 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 ПК України «Права платника податків» положенням, що містить вказаний наказ. Закріплення запропонованого положення стане кроком до реального партнерства платника податків і органів, що реалізують податкову та митну політику.

Варто зазначити, що МК України також не визначає поняття оскарження та/чи досудове вирішення спору. Однак глава 4 «Оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них» не містить вказівки, на кшталт ПК України, що процедура адміністративного оскарження є досудовим порядком вирішення спору.

У перспективі варто доопрацювати вказані положення нормативно-правових актів, уніфікуючи процедури адміністративного оскарження, що визначені Митним та Податковим кодексами України, привести їх у відповідність до вимог окремих положень Конституції України щодо обов'язковості встановлення досудової процедури вирішення спорів. Наведене можливо лише у випадку, коли спеціальні норми кодифікованого законодавства визначатимуть лише особливості досудового порядку вирішення спорів.

Окремо необхідно звернути увагу на особливості предмета та умов оскарження у податковій та митній сферах, з якими пов'язані проблеми уніфікації досудових процедур оскарження.

ПК України не містить окремої норми, що встановлює предмет оскарження (предмет досудового порядку вирішення спору), на відміну від МК України, в якому частиною 2 статті 24

наводиться перелік і визначається поняття рішення, дій та бездіяльності органів доходів і зборів. Вказане положення МК України кореспондується зі статтею 4 «Рішення, дії (бездіяльність)» Закону України «Про звернення громадян».

Аналіз змісту статті 56 ПК України дає змогу назвати предметом оскарження рішення, прийняті контролюючим органом (пункт 56.1 статті 56 ПК України). Отже, дія статті 56 ПК України істотно звужується (порівняно із вказаними положеннями МК України) та не охоплює дії та бездіяльність посадових осіб контролюючих органів, що приймають рішення, які підлягають оскарженню відповідно до статті 56 ПК України. До того ж наведена стаття ПК України не містить відсильної норми про оскарження дій та бездіяльності посадових осіб контролюючих органів згідно з вимогами МК України чи Закону України «Про звернення громадян».

Зазначимо, що спеціальна процедура досудового розв'язання спору, яка регламентується ПК України (стаття 56), зумовлена вимогами щодо строків звернення зі скаргою та її розгляду, наслідками звернення. Однак які саме рішення, окрім податкового повідомлення-рішення, будуть предметом оскарження, ПК України не встановлено. На такий недолік неодноразово вказувалося, зокрема, й у роз'ясненнях ДФС України. Так, у Листі ДФС від 19.02.2016 р. № 3722/6/99-99-10-01-15 [5] вказано, що законодавством не визначено поняття та чіткого переліку «будь-яке інше рішення» в розумінні статті 56 ПК України.

Неоднозначне тлумачення поняття «рішень, які можуть бути оскаржені» згідно зі статтею 56 ПК України пов'язане із наявністю окремих положень статті 24 МК України, зокрема, вказано на те, що правила глави 4 цього Кодексу застосовуються у всіх випадках оскарження рішень, крім випадків, коли законом встановлено інший порядок оскарження рішень. Своєю чергою, поняття «інший порядок оскарження рішень» уточнено частиною 5 вказаної вище статті, під ним розуміють виключно порядок оскарження податкових повідомлень-рішень, який встановлюється ПК України. Наявність вказаних положень в МК України ставить під сумнів доцільність уточнення поняття «будь-які інші рішення» в розумінні статті 56 ПК України.

Зауважимо, що пунктом 56.19 статті 56 ПК України уточнюється реалізація права платника податків звернутися до суду після процедури досудового вирішення спору та конкретизується предмет оскарження. Ними є податкові повідомлення-рішення, інші рішення про нарахування грошового зобов'язання. Однак, якщо поняття податкового повідомлення-рішення визначається ПК України згідно з підпунктом 14.1.156 пункту 14.1 статті 14 та, відповідно, ним є письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, яку визначив контролюючий орган у випадках, передбачених ПК України та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності, то рішення про нарахування грошового зобов'язання потребує окремого визначення. Адже не кожне рішення передбачає нарахування грошового зобов'язання, наприклад, рішення про опис майна у податкову заставу (пункт 89.3 статті 89 ПК України) чи рішення про застосування арешту майна платника податків (пункт 94.6 статті 94 ПК України).

Специфічною ознакою податкових повідомлень-рішень, якими визначається нарахування грошового зобов'язання платника податків, є зупинка виконання платником податків заявлених у такому податковому повідомленні-рішенні вимог, у разі його адміністративного (досудового) чи судового оскарження (пункт 56.15 статті 56 ПК України).

Схоже положення містить і МК України, зокрема частиною 7 статті 25 регламентується, що виконання оскаржуваного рішення може зупинити посадова особа або орган, що розглядає скаргу. Однак вказане положення застосовується на «власний розсуд» посадової особи, що розглядає скаргу, чи керівника відповідного органу і не є нормативно визначеним обов'язком. На відміну від цього підходу, виконання податкового повідомлення-рішення, за умови його оскарження відповідно до ПК України (абзац 3 частини 7 статті 25 МК України), зупиняється на період прийняття рішення за результатом розгляду скарги. Необхідно наголосити, що зупинка виконання заявлених вимог платником податків у

разі оскарження стосується виключно податкового повідомлення-рішення. Виконання «будь-яких інших рішень» (визначені статтею 56 ПК України) не може зупиняти повністю чи в певній частині посадова особа, що розглядає скаргу, та/чи керівник органу.

Окремо необхідно наголосити на штучному звуженні предмета адміністративного (досудового) оскарження згідно з ПК України. Наприклад, не можна оскаржити в адміністративному порядку податкові консультації. Відповідно до пункту 53.3 статті 53 ПК України встановлено виключно судову процедуру її оскарження. Варто констатувати: це пов'язано із тим, що податкова консультація надається платнику податків у формі наказу, а не рішення про її надання, і оскаржується як правовий акт індивідуальної дії.

Листом ДФС України від 19.02.2016 р. № 3722/6/99-99-10-01-15 вказано саме на обмеження, яке встановлюється щодо рішень контролюючого органу, які оскаржує платник податків у ході процедури досудового врегулювання спору, посилаючись на статтю 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», яка встановлює обов'язок виконання всіма органами державної влади судових рішень і обов'язковості судової преюдиції. Урахування судового рішення за результатами його судового оскарження є необхідною умовою для надання нової (узагальнювальної чи індивідуальної) податкової консультації (пункт 53.3 статті 53 ПК України), що зумовлено, передусім, відсутністю нормативно визначеного поняття «правовий (судовий) прецедент».

На відміну від ПК України, МК України частиною 2 статті 21 визначає, що консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи надаються в письмовій формі у вигляді рішень органів доходів і зборів, які відповідно до частини б статті 21 можуть бути оскаржені в адміністративному порядку, що визначається главою 4 МК України «Оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них».

Заслуговує на увагу положення щодо закінчення процедури адміністративного оскарження. Так, пунктом 56.17 статті 56 ПК України, зокрема, підпунктами 56.17.1-56.17.5 встановлено виключний перелік підстав закінчення процедури адміністративного оскарження та/чи досудового порядку вирішення спору.

Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 916 від 21.10.2015 р., положення щодо закінчення процедури досудового вирішення спору не конкретизуються. Однак в абзаці 4 частини 4 розділу 8 Порядку вказано, що коли платник податків оскаржив до суду рішення контролюючого органу, то цей орган, своєю чергою, залишає таку скаргу без розгляду повністю або в окремій частині.

Аналогічна вимога міститься у другому абзаці пункту 56.18 статті 56 ПК України. На відміну від Порядку, наведеними нормами ПК України встановлено момент закінчення досудового порядку вирішення спору та його зв'язок із судовою процедурою оскарження. Однак наведена норма є дещо оцінювальною, що дає змогу тлумачити її неоднозначно, зокрема з боку платників податків, тобто не виключає можливості для оскарження в судовому та досудовому порядках одночасно.

Щоб уникнути різночитань, задля упорядкування та розмежування процедур оскарження варто розширити положення статті 56 ПК України положеннями частини другої статті 29 МК України, зокрема, якщо податкове повідомлення-рішення чи будь-яке інше рішення, дії (бездіяльність) контролюючого органу або його посадової особи оскаржуються до органу (посадової особи) вищого рівня та до суду і суд відкриває провадження у справі, розгляд скарги органом (посадовою особою) вищого рівня припиняється.

Наведені вище пропозиції щодо вдосконалення положень кодифікованих нормативно-правових актів, що регламентують процедури досудового вирішення спорів та порядку оскарження рішень, дій (бездіяльності), сприятимуть їх уніфікації. Вказане надасть можливість виділити форми захисту (досудову та судову), визначити їхні особливості в податковій та митній сферах щодо

скасування незаконних рішень, дій (бездіяльності) посадових осіб Державної фіскальної служби України. Зазначене може бути предметом подальших досліджень з метою нормативно-правового врегулювання загальної адміністративної процедури досудового вирішення публічно-правових спорів, що декларується.

1. Про звернення громадян : Закон України : від 02.10.1996 № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256. 2. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112. – зі змін. та допов. 3. Митний кодекс України – від 13.03.2012 р. № 4495-VI // Голос України. – 21.04.2012. – № 73–74. 4. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України : від 21.10.2015 № 916 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>. 5. Щодо практичного використання норм податкового законодавства, а саме статей 55, 56 Податкового кодексу України : Лист Державної фіскальної служби України : від 19.02.2016 року № 3722/6/99-99-10-03-01-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-66852.html>.

#### REFERENCES

1. Pro zvernennya hromadyan : Zakon Ukrayiny : vid 02.10.1996 № 393/96-VR // Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny. – 1996. – № 47. – St. 256. 2. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 2 hrud. 2010 r. № 2755-VI // Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – St. 112. – zi zmin. ta dopov. 3. Mytnyy kodeks Ukrayiny – vid 13.03.2012 r. № 4495-VI // Holos Ukrayiny. – 21.04.2012. – № 73–74. 4. Poryadok oformlennya i podannya skarh platnykamy podatkiv ta yikh roz:hlyadu kontrolyuyuchymy orhanamy : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny : vid 21.10.2015 № 916 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>. 5. Shchodo praktychnoho vykorystannya norm podatkovoho zakonodavstva, a same statey 55, 56 Podatkovoho kodeksu Ukrayiny : Lyst Derzhavnoyi fiskal'noyi sluzhby Ukrayiny : vid 19.02.2016 roku № 3722/6/99-99-10-03-01-15 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-66852.html>.