

**Н. К. ІСАЄВА**

*Наталія Карлівна Ісаєва, кандидат юридичних наук, доцент, старший науковий співробітник Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України*

## **ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ТА ЇХ ПОСАДОВИХ ОСІБ У КОНТЕКСТІ КОНСТИТУЦІЙНИХ ПРАВ ЛЮДИНИ І ГРОМАДЯНИНА В УКРАЇНІ**

Прийняття Конституції України не стало завершенням конституційного процесу в державі, оскільки розвиток державності зумовлює й розвиток правотворчої діяльності, правової системи, яка базується на конституційних положеннях, а також вдосконалення організації державної влади в Україні. При цьому пріоритетними в процесі правотворення і державотворення є проблеми забезпечення гарантій реалізації прав та свобод особи і громадянина в Україні.

Права людини визнаються сьогодні надпозитивними цінностями, які становлять фундамент конституціоналізму і сучасних конституцій. Саме права людини є головним критерієм при перевірці конституційними судами нормативно-правових актів на предмет їх конституційності. Прийнято вважати, що права людини – це суб'єктивне право індивіда домагатися від держави захисту його матеріальних і духовних інтересів та цінностей. Водночас у державі виникає позитивний обов'язок забезпечити належний захист прав людини і негативний обов'язок утримуватися від вчинення дій, якими порушуються або обмежуються права людини<sup>1</sup>.

Відповідно до ст. 55 Конституції України права та свободи людини і громадянина захищаються судом. Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб<sup>2</sup>.

Офіційне тлумачення частини другої ст. 55 Конституції України було дане Конституційним Судом України. Відповідно до Рішення Конституційного Суду України «Щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України» від 25 листопада 1997 р. № 6-зп частину другу ст. 55 Конституції України необхідно розуміти так, що кожен громадянин України, іноземець, особа без громадянства має гарантоване державою право оскаржити в суді загальної юрисдикції рішення, дії чи бездіяльність будь-якого органу державної влади, органу місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, якщо вважають, що ці рішення, дія чи бездіяльність порушують їхні права і свободи або перешкоджають здійсненню цих прав і свобод<sup>3</sup>.

При цьому необхідно звернути увагу на те, що позиція Конституційного Суду України полягає в необхідному судовому захисті прав і свобод людини і громадянина навіть у тому випадку, коли сама особа вважає, що її права порушені. Таким чином, позиція особи щодо необхідності захисту своїх прав для початку судового розгляду є основоположною.

Водночас положення частини першої ст. 55 Конституції України закріплює одну з найважливіших гарантій здійснення як конституційних, так і інших прав та свобод людини і громадянина, а саме право кожного звернутися до суду, якщо його права порушені або порушуються, створено або створюються перешкоди для їх реалізації або мають місце інші ущемлення прав і свобод. Ця загальна норма зобов'язує приймати заяви до розгляду навіть у випадку відсутності в законі спеціального положення про судовий захист. Відмова суду у прийнятті позовних та інших заяв чи скарг, які відповідають встановленим законом вимогам є порушенням права на судовий захист, яке відповідно до ст. 64 Конституції України не може бути обмеженим<sup>4</sup>.

У податковій сфері конституційне право на судовий захист реалізується ст. 17 Податкового Кодексу України, яка визначає загальний перелік прав платників податків. Зокрема, відповідно до п. 17.1.7 зазначеної статті платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому Податковим Кодексом України, рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення. Статтею 56 Податкового Кодексу України визначено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку<sup>5</sup>.

Проте при оскарженні в судовому порядку дій посадових осіб податкових органів під час проведення ними перевірок та оформлення результатів перевірок актами і, зокрема, негативних висновків, відображених в актах, виникає питання, чи можна вважати порушеними права платника податків, якщо в акті перевірки відображено певні негативні наслідки, але податкове повідомлення-рішення з цього приводу не ухвалене? Чи можуть взагалі порушувати права платника податків дії органів податкової служби з проведення перевірки?

Слід зазначити, що в контрольних повноваженнях будь-якого органу державної влади найбільше, ніж у багатьох інших повноваженнях, втілений владний імператив. М. П. Кучерявенко зазначає, що податковий контроль виражає відносини влади і підпорядкування, що ґрунтуються на фіскальних функціях держави,

особливістю реалізації яких є чітко виражений їх імперативний характер. Податкова перевірка – один із основних методів податкового контролю. Об'єктивна передумова застосування цього методу податкового контролю пов'язана з повноваженнями органів, наділених правом на проведення контрольних дій<sup>6</sup>.

Податковий кодекс України визначає види перевірок, що здійснюються податковими органами, порядок їх здійснення та повноваження податкових органів при їх здійсненні. Так, п. 20.1.4, ст. 20 Податкового кодексу України, яка визначає права органів податкової служби, визначено, що органи державної податкової служби мають право проводити перевірки платників податків (крім Національного банку України) в порядку, встановленому цим Кодексом. Також зазначеною статтею закріплено дуже широкі права податкових органів під час здійснення перевірок. Відповідно до неї податкові органи під час проведення перевірок мають право вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби; проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки, щодо дотримання платником податків проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій; мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності, та/або є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу; мають право під час проведення перевірок вимагати виготовлення платником податків і безоплатно отримувати від них засвідчені підписом платника податків або його посадовою особою та скріплені печаткою (за її наявності) копії документів, що свідчать про порушення вимог податкового законодавства або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби; перевіряти під час проведення перевірок у платників податків-фізичних осіб, а також у посадових осіб та інших працівників платників податків-юридичних осіб документи, що посвідчують особу.

Це лише головні права податкових органів щодо здійснення перевірок. Порядок їх здійснення детально регламентований главою 8 Податкового Кодексу України. Тобто, законом чітко визначено перелік правомірних дій податкових органів під час проведення ними перевірок, а всі неправомірні дії можуть оскаржуватись у судовому або адміністративному порядку. Дії податкових органів під час проведення перевірок, що виходять за межі встановлених законом норм, порушують права підконтрольних суб'єктів. У широкому розумінні фактично всі неправомірні дії державних органів та їх посадових осіб порушують права громадян, оскільки для перших можливо здійснювати лише те, що дозволено законом, а для других – те, що законом не заборонено.

Судовому захисту підлягають також інтереси, що охороняються законом. Конституційний Суд України Рішенням № 18-рп/2004 від 1 грудня 2004 р. визначив, що поняття «охоронюваний законом інтерес» треба розуміти як прагнення до користування конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом, як зумовлений у суб'єктивному праві простий легітимний дозвіл, що є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони з метою задоволення індивідуальних і колективних потреб, які не суперечать Конституції і законам України, суспільним інтересам, справедливості, розумності та іншим загальноправовим засадам<sup>7</sup>.

Поєднання суб'єктивного податкового права та інтересу чітко визначено М. П. Кучерявенком. Зокрема, суб'єктивне податкове право означає міру дозволеної поведінки, що належить правомочній особі, яка реалізується з метою задоволення її інтересів та забезпечується відповідними юридичними обов'язками інших осіб<sup>8</sup>.

Таким чином, дії податкових органів та їх посадових осіб. У процесі проведення перевірки можуть бути неправомірними та порушувати права й інтереси платників податків.

Відповідно до чинного законодавства України публічно-правові спори розглядаються та вирішуються адміністративними судами. Частиною другою ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України визначено, що юрисдикція адміністративних судів поширюється на всі публічно-правові спори, крім спорів, для яких законом встановлено інший порядок судового вирішення<sup>9</sup>.

На вирішення адміністративного суду передається публічно-правовий спір, в якому хоча б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень.

Таким чином, порушені права, свободи та законні інтереси особи в публічно-правових відносинах підлягають судовому захисту в адміністративних судах України. Сторонами в цих спорах є позивач – особа, на захист прав, свобод та інтересів якої подано до адміністративного суду адміністративний позов, та суб'єкт владних повноважень, на неправомірні дії якого подана позовна заява до адміністративного суду.

Будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, які порушують, змінюють або припиняють права та обов'язки особи в публічно-правових відносинах, які вчинені ними при здійсненні владних повноважень, визначених законодавством, можуть бути оскаржені в адміністративному суді. При цьому основоположним є визначення самою особою порушення її прав та законних інтересів.

Як уже зазначалося, дії посадових осіб та службових осіб податкового органу під час здійснення ними перевірок можуть бути неправомірними, і тому можуть бути оскаржені в адміністративному суді.

Відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (за наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні – складається довідка.

Акт (довідка), складений за результати перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку у строки, визначені Податковим кодексом України, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

У разі незгоди платника податків з висновками акта такий платник зобов'язаний підписати такий акт перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта або окремо у строки, визначені Податковим кодексом України.

Важливим положенням ст. 86 Податкового кодексу України є те, що відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної податкової служби за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Таким чином, акт перевірки є документом, що складений уповноваженою особою і має юридичні наслідки.

Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового валютного законодавства затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 22 грудня 2010 р. № 984. Пунктом 8 зазначеного Порядку визначено, що акт – це службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки фінансово-господарської діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Також п. 6 розділу I Порядку визначено правила складання висновку акта, викладення виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби з обов'язковим посиланням на положення законодавчих актів.

Зазначений Порядок вимагає від осіб, які здійснювали перевірку платника податків, викладення в акті фактів виявлених порушень об'єктивно, повною мірою, чітко та з посиланням на первинні або інші документи, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів.

Така детальна регламентація порядку складання підписання акта та визначення в законі наслідків відмови його підписання свідчать про особливу важливість цього документа, який є підставою для нарахування фінансових санкцій та застосування інших видів юридичної відповідальності. У цьому документі офіційно закріплюються всі наслідки перевірки, включаючи й можливі неправомірні.

Тому саме акт є підставою для платника податків не просто вважати, що його права порушені, а обґрунтовано доводити це, посилаючись на офіційні висновки щодо наслідків перевірки, які зроблені уповноваженою посадовою особою органу державної податкової служби.

Враховуючи зазначене, оскарження платниками податків актів перевірок податкових органів в адміністративних судах є правомірним та обґрунтованим.

<sup>1</sup> Савчин М. В. Мала енциклопедія конституційного права / За заг. ред. Ю. Л. Бошицького. – К.: Кондор, 2012. – С. 258–259.

<sup>2</sup> Конституція України. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

<sup>3</sup> Рішення Конституційного Суду України від 25 листопада 1997 року № 6-зп «Щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України». <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-97>

<sup>4</sup> Кодекс адміністративного судочинства України. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

<sup>5</sup> Податковий кодекс України, № 2755-УІІ від 02.12. 2010 року // Вісник Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17 (зі змінами).

<sup>6</sup> Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація. – К.: Правова єдність, 2009. – С. 385, 396.

<sup>7</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04>

<sup>8</sup> Кучерявенко М. П. Курс налогового права в 6 томах. Том 2. – Х.: Легас, 2004. – С. 433.

<sup>9</sup> Кодекс адміністративного судочинства України. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

## Резюме

**Ісаєва Н. К. Оскарження рішень податкових органів та їх посадових осіб у контексті конституційних прав людини і громадянина в Україні.**

У статті здійснено аналіз конституційних положень щодо права громадян на судовий захист своїх прав, на оскарження в суді рішень, дії чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб та реалізація цього права в податковій сфері. У зв'язку з цим розглянуті Рішення Конституційного Суду України, положення податкового законодавства, на підставі яких здійснюється оскарження наслідків податкових перевірок, зафіксованих у актах перевірок, в адміністративних судах.

**Ключові слова:** конституційні права громадян, права платників податків, оскарження податкової перевірки, акти податкових перевірок, адміністративний суд.

#### Резюме

**Исаева Н. К. Обжалование решений налоговых органов и их должностных лиц в контексте конституционных прав человека и гражданина в Украине.**

В статье осуществлен анализ конституционных положений в отношении прав граждан на судебную защиту своих прав, на обжалование в суде решений, действий или бездействия органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных и служебных лиц и реализация этого права в налоговой сфере. В связи с этим рассмотрены решения Конституционного Суда Украины, положения налогового законодательства, на основе которых осуществляется обжалование результатов налоговых проверок, зафиксированные в актах проверок, в административных судах.

**Ключевые слова:** конституционные права граждан, права плательщиков налогов, обжалование, налоговые проверки, акты налоговых проверок, административный суд.

#### Summary

**Isaeva N. Appeal against decisions of tax authorities and their officers in the context of human and citizen constitutional rights in Ukraine.**

The paper presents the analysis of the constitutional provisions on the right of citizens to judicial protection of their rights, to appeal the decisions, actions or inactions of public authorities, local self-government bodies, their officials and realization of this right in the tax sphere. In this context are considered the decisions of Constitutional Court of Ukraine, the provisions of tax legislation that regulates the appeal in administrative courts on results of tax audits, recorded in inspections acts.

**Key words:** constitutional rights of citizens, taxpayers' rights, appeal a tax audit, tax audits acts, administrative court.

*Отримано 9.09.2013*

УДК 342.9

**Т. В. КОРНЕВА**

*Тетяна Володимирівна Корнева, кандидат юридичних наук, почесний митник України, доцент Рівненського інституту Київського університету права НАН України*

### ПРАВОВЕ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ ПРИ ПЕРЕМІЩЕННІ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ МИТНИЙ КОРДОН УКРАЇНИ

Спрощення митних процедур у міжнародній торгівлі займає центральне місце в Україні в контексті інтеграції до європейських та світових ринків. Наша країна потребує поліпшення інформаційного забезпечення міжнародної торгівлі, одним із основних елементів якої є переміщення товарів через кордони.

Актуальність теми цього дослідження обумовлена тим, що митне право є комплексною галуззю права і об'єднує правові норми багатьох галузей та підгалузей права, які регулюють суспільні відносини при переміщенні товарів через митний кордон України. Дослідження проблем правового та організаційного регулювання митних процедур переміщення товарів через кордон, формування й реалізації митної політики, податкових відносин, владних повноважень контролюючих органів публічної влади, організації митного контролю та ролі органів державної влади і бізнесу у цьому процесі мають важливе значення для сучасної науки й процесу зближення України з Європейським Союзом.

Проблеми митного права та митної політики досліджували К. Г. Борисов, Б. Н. Габричидзе, Ю. М. Дьомін., Б. А. Кормич, С. В. Ківалов, П. В. Пашко, С. І. Пахомов, Д. В. Приймаченко, К. К. Сандровський та багато інших теоретиків і практиків, проте в умовах економічної кризи й активної євроінтеграції України до ЄС дослідження сучасних здобутків та прорахунків сфері набуває особливого значення.

Метою цієї статті є особливості правового та організаційного забезпечення електронного документообігу при переміщенні товарів через митний кордон України в умовах сьогодення.

Митним кодексом України та рядом нормативно-правових актів з питань митної справи, які були прийняті на його виконання, впроваджено процедуру електронного декларування товарів, що ввозяться на митну територію України. Здійснення такої процедури передбачає відмову від паперового документообігу, що за задумом законодавця має підвищити ефективність і швидкість проходження процедури митного оформлення товарів. Хоча електронне декларування товарів і передбачає відмову від документів на паперових носіях,