

УДК 336.225.2(477)

**М.К. ЗОЛОТАРЬОВА**, канд. юрид. наук,  
Криворізький економічний інститут Криворізького національного університету

## ЩОДО ОКРЕМИХ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ДИСКРЕЦІЙНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ПОСАДОВИМИ ОСОБАМИ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

*Ключові слова:* Державна фіскальна служба України, дискреційні повноваження, податковий контроль, акт перевірки, інформаційна база

На тлі кризових явищ, які мають місце у вітчизняній економіці, для держави особливою гостроти набуває питання мобілізації податкових надходжень до бюджету, що не можливо вирішити без ефективного здійснення податкового контролю. Безсумнівно, одними з найгостріших проблем тут виступають детінізація економіки і численні факти ухилення від сплати податків. Як справедливо зазначає О.М. Воронкова, зменшити масштаби цих явищ можна шляхом формування такої податкової системи, яка б не спонукала платників податків уникати своїх податкових зобов'язань. Визначальним чинником тут має стати продовження податкової реформи, спрямованої на рівномірне зниження податкового навантаження, спрощення системи оподаткування, посилення дієвості податкового регулювання, а також на підвищення ефективності адміністрування податків [1, с.42]. Проте, не можливо вести мову про наявні масштабні позитивні перетворення у цьому напрямку. На сьогодні перевага у державній податковій політиці надається саме фіскальній функції, що призводить до надмірного податкового тиску та адміністративного контролю з боку уповноважених органів. Дане положення в повній мірі стосується контрольно-

перевірочної роботи, тобто сфери податкового контролю. А отже, надані органам Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) дискреційні повноваження перетворюються у небезпечний інструмент, що унеможливорює побудову ними партнерських відносин з платниками податків, і є підставою для свавілля та посилення корупції у податкових відносинах.

Відзначимо, що загальні проблеми дискреційних повноважень у діяльності органів державного управління були предметом дослідження як зарубіжних, так і вітчизняних науковців: В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, О.О. Березіна, Д.В. Бойко, О.С. Лагоди, Б.М. Лазарева, Ю.А. Тихомірова та інших. У свою чергу, питання дискреції в роботі податкових органів були розглянуті М.П. Кучерявенком, О.М. Дубінським, Є.М. Смичок та іншими. Однак багато аспектів, які відображають особливості дискреційних повноважень органів ДФС, залишились поза увагою науковців. Тому метою статті є аналіз окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів ДФС, пов'язаних із проведенням податкових перевірок та реалізацією їх матеріалів.

Як правило, наявність дискреційних повноважень у посадових осіб органів державного управління пов'язуються із залишенням на їх розсуд питання щодо вчинення окремих юридично значимих дій в межах, встановлених законом. Так, В.І. Ремньов розглядав дискреційні повноваження як право органу державного управління приймати владні рішення на власний розсуд. Самі ж дискреційні повноваження є елементом компетенції, і їх використання, на думку даного науковця, лише зміцнює законність [2, с.13]. У вітчизняному ж законодавстві визначення даного питання не надано. Проте, зважаючи на членство України у Раді Європи, доцільно звернути на положення Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № К (80) 2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, прийнятої Комітетом Міністрів 11.03.1980 року, відповідно до якої під дискреційними повноваженнями розумі-

ють повноваження, яке надає адміністративному органу певний ступінь свободи під час прийняття рішення, таким чином даючи йому змогу вибрати з кількох юридично допустимих рішень те, яке буде найбільш прийнятним [3, с.470].

Податковий контроль, який здійснюється органами ДФС, в силу специфіки відповідної діяльності пов'язується із широким спектром повноважень, які передані на власний розсуд держслужбовців. Акцентуємо увагу на тому, що основною метою податкового контролю, на сьогодні, виступає забезпечення можливості донарахування грошових зобов'язань за результатом проведення різного роду перевірочних заходів, та використання відповідних результатів для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. Дана обставина впливає і на характер застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів ДФС, що мають вияв на всіх етапах контрольно-перевірочної роботи: починаючи від організації проведення податкових перевірок, закінчуючи реалізацією їх матеріалів. Так, під час здійснення податкової перевірки інспектор фіскального органу має встановлені законом диспозитивні права, зокрема:

- вимагати проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;
- залучати повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;
- вимагати доступу до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування [4].

Зауважимо, що, виходячи з правової природи, загалом право фіскального органу на

проведення податкової перевірки платника податків є дискреційним повноваженням, що безсумнівно сприяє ефективності податкового контролю. Дійсно, у даному аспекті певна міра розсуду повинна залишатись за даним органом державної влади. Однак, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання [5]. У зв'язку з цим існує потреба в розумному обмеженні дискреційних повноважень органів ДФС, адже наявний їх обсяг, на сьогодні, не створює тієї ідеальної «формули», яка б сприяла дотриманню балансу публічних та приватних інтересів у податковій сфері. На підтвердження даної тези розглянемо деякі практичні аспекти застосування дискреційних повноважень ДФС, застосовуючи при цьому приклади із судової практики, яка є безсумнівно важливою для їх оцінки.

Останнім часом все більшої уваги в роботі органів ДФС приділяється питанням забезпечення надходження податкових зборів до бюджету шляхом руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, виявлення і припинення протиправної діяльності суб'єктів господарювання та ліквідації різного роду схем ухилення від оподаткування. Як наслідок окремі платники податків фактично набувають, в цілях здійснення податкового контролю, статусу ризикового суб'єкта господарювання («вигодонабувач», «транзитер» або «податкова яма»). Чинне законодавство не містить тлумачення названих понять, хоч даними термінами оперують як судові органи, так і органи ДФС. Так, про наявність таких категорій суб'єктів господарювання свідчить прийнята Державною податковою адміністрацією України у 2012 році комплексна система запобігання та протидії тінізації економіки, яка передбачає можливість визначення «ланцюга постачання» за наведеною схемою: «вигодонабувачі» – суб'єкти реального сектора економіки, на яких фактично і буде в подальшому покладений тягар донарахованих податкових зобов'язань, скористались за до-

помогою суб'єкта господарювання «транзитера» послугами іншого суб'єкта – «податкової ями» з метою, зокрема, завищення податкового кредиту або зниження податкових зобов'язань з податку на додану вартість [6].

«Відпрацювання» даного ланцюга поставання проводиться у межах проведення податкової перевірки язавдяки оцінюванню перевіряючою особою фіскального органу господарських операцій платника податків, як правило, на предмет дотримання під час їх здійснення таких податково-правових доктрин, як «переваги сутності над формою», «наявності ділової мети», «добросовісності платника податків». Результати проведеного, у зв'язку з цим, аналізу змісту конкретних правовідносин та проведених господарських операцій знаходять своє відображення в акті перевірки. Зазначимо, що дії по оформленню посадовою особою фіскального органу акту перевірки – службового документу, 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 ДФС [7], є складовою частиною процесу реалізації дискреційних повноважень у сфері податкового контролю, оскільки має місце суб'єктивна, заснована на власному розсуді, оцінка перевіряючою особою фінансово-господарської діяльності платника податків на предмет дотримання норм податкового законодавства. Як наслідок такий розсуд створює, іноді, простір про зловживань. Так, негативні для платника податків висновки, зроблені у акті податкової перевірки (наприклад, про факти «нереальності» вчинених ним господарських операцій, нікчемності правочинів тощо), у деяких випадках, не мають за підґрунтя врахування фактичних обставин справи, що по суті в подальшому має негативний вплив на ділову репутацію платника податків. Разом з тим, такий акт перевірки визнається одним із видів податкової інформації і як наслідок відомості, які в ньому містяться,

вносяться до інформаційних баз даних органів ДФС, та використовуються при податкових перевітках контрагентів платника податків.

Цілком логічним та виправданим вбачається висновок про неможливість оскарження актів податкових перевірок, оскільки вони не створюють юридичні наслідки у формі прав, обов'язків, їх зміни чи припинення. Дана позиція підтверджена судовою практикою. Так, згідно правового висновку Верховного Суду України, який викладений у постанові від 10.09.2013 року по справі № 21-237a13, акт перевірки є носієм доказової інформації про виявлені контролюючим органом порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу, а тому оцінка акта, в тому числі й оцінка дій службових осіб контролюючого органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта [8].

З метою усунення негативних наслідків для платників податків та їх контрагентів до останнього часу сформувалась тенденція щодо оскарження дій органів ДФС щодо коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість в електронній автоматизованій системі співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту, проведеного на підставі акту податкової перевірки та зобов'язання, у зв'язку з цим, щодо вилучення з інформаційних баз інформації, внесеної на підставі такого документу та відновлення попередньо внесеної інформації з урахуванням податкової звітності, поданої платником податків. Була сформована загалом позитивна судова практика вирішення таких спорів на користь платників податків, що була підтримана судами усіх інстанцій (наприклад, постанова Херсонського окружного адміністративного суду від 06.02.2015 року по справі 821/4961/14 [9], ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 05.02.2015 року по справі

№ 804/9466/14 [10], ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.02.2015 року по справі К/800/59103/14 [11]). Поворотним моментом, що поступово змінює дану судову практику в кардинально інший бік, стало прийняття 09.12.2014 року Верховним судом України постанови у справі за позовом ТОВ «Инфинити» до державної податкової інспекції у Ленінському районі м. Миколаєва Головного управління Міністерства доходів і зборів України у Миколаївській області про визнання протиправними бездіяльності і дій та зобов'язання вчинити дії. У даній Постанові судом, в тому числі, встановлено наступне:

«Висновки, викладені у зазначеному акті, є відображенням дій податкових інспекторів, не породжують правових наслідків для платника податків і, відповідно, такий акт не порушує прав останнього. Включення суб'єктом владних повноважень до бази даних інформації про таку перевірку не створює жодних перешкод для діяльності платника податку...

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла за результатами податкового контролю і не може бути виключена з баз даних, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку» [12].

З цього приводу слід зазначити наступне.

Враховуючи передбачені нормами ПКУ [4] обсяг та зміст дискреційних повноважень посадових осіб фіскального органу у сфері податкового контролю, акт перевірки не може бути предметом судового оскарження, в той же час наказ органу ДФС про проведення податкової перевірки вичерпує свою дію фактом допуску платником податків посадових осіб до проведення податкової перевірки. А, отже, залишається без прямої відповіді питання обрання належного правового засобу захисту прав платника податків у випадку наявності невідповідності внесеної фіскальним органом до інформаційних баз інформації задекларованим платником показникам податкової звітності та оформлення актів перевірок без факту угодження податкових зобов'язань за ними.

Мова йде, у даному випадку, передусім, про випадки складання актів перевірок відносно платників податків, які на думку органів ДФС є «транзитерами», на підставі яких податкові повідомлення-рішення, зазвичай, не приймаються (з огляду на їх «невігідність» для контролюючого органу – встановлення факту завищення податкових зобов'язань платником податку, що призводить до появи у платника податків переоплати перед бюджетом).

Зауважимо, що процес реалізації повноваження по проведенню податкових перевірок та складання, у зв'язку з цим, акту перевірки повинен мати відповідний результат у формі винесення відповідного рішення, яке б породжувало юридичні наслідки для платника податків. У даному випадку таким рішенням виступає податкове повідомлення-рішення, яке приймається керівником контролюючого органу (або його заступником) та може підлягати судовому оскарженню. На перший погляд, зі ст.86 ПКУ [4] вбачається, що внаслідок складання акту податкової перевірки перевіряючою особою, у керівника контролюючого органу виникає обов'язок винести податкове повідомлення-рішення, а отже він має право діяти тільки у межах цього обов'язку, який виступає для нього як імператив. Проте, якщо враховувати приписи п.п.86.5, 86.6 ст.86 ПКУ [4] стосовно можливості врахування при винесенні податкового повідомлення-рішення поданих платником податків заперечень на акт перевірки, то можливо припустити, що у керівника контролюючого органу наявний вільний розсуд щодо винесення податкового повідомлення-рішення, оскільки він повинен оцінити акт перевірки у якості носія доказової інформації на предмет виявлення порушення платником податків вимог податкового, валютного та іншого законодавства, та визнання обґрунтованими заперечень платника податків. Як результат даний державний службовець отримує можливість трактувати своє право як можливість, а не як обов'язок вчинити певні дії, тобто прийняти або не прийняти податкове повідомлення-рішення. Відзначаємо, що вільний розсуд посадової особи



повинен реалізуватись, при цьому, через призму законності, що полягає у чіткому формулюванні його видів. Критерієм у цьому випадку є ступінь нормативної визначеності владних приписів. Враховуючи викладене, цілком логічним виступає запитання: яке рішення повинен винести керівник контролюючого органу у разі визнання акту перевірки таким, що не відповідає нормативно встановленим вимогам та/або визнання ним обґрунтованими заперечень платника податків на акт перевірки? Норми ПКУ відповіді щодо можливого варіанта рішення не надають.

Зважаючи на викладене, є доцільним встановлення меж у реалізації свободи вибору при прийнятті рішення за результатами податкової перевірки, що може бути досягнуто за допомогою внесення змін до Податкового кодексу України відповідно до яких за результатами перевірки керівник контролюючого органу може прийняти або податкове повідомлення-рішення (за наявності факту вчинення податкового правопорушення платником податків) або ж рішення про відсутність у діяннях платника податків складу податкового правопорушення. На нашу думку дане положення стане одним із кроків до розумного обмеження дискреції у діяльності фіскальних органів та зменшенню кількості податкових спорів на розгляді судових органів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О. М. Воронкова // Збірник наукових праць Нац. ун-ту Держ. податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 42–52.
2. Ремнев В. И. Социалистическая законность в государственном управлении / В. И. Ремнев. – М., 1979. – 301 с.
3. Рекомендація Комітету Міністрів Ради Європи № R (80) 2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень / прийнята Комітетом Міністрів 11 березня 1980 року на 316-й нараді заступників міністрів // Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / [автор-упорядник В. П. Тимошук]. – К. : Факт, 2003. – С. 469–479.
4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // ВВР України. – 2011. – № 13–14, № 15–16. – № 17. – Ст. 112.
5. Справа Європейського суду з прав людини «Аманн проти Швейцарії» (Case of Amann v. Switzerland) (Заява № 27798/95) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurocourt.in.ua/Article.asp?AIIdx=308>.
6. Комплексна система запобігання та протидії тінізації економіки. Державна податкова адміністрація. Неофіційний текст : від 01.07.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT0318A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0318A.html).
7. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства» : від 22.12.2010 р., № 984 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5. – Ст. 259.
8. Постанова Верховного Суду України : від 10.09.2013 р. по справі № 21-237a13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33770792>.
9. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду : від 06.02.2015 р. по справі 821/4961/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42609261>.
10. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду : від 05.02.2015 р. по справі № 804/9466/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42592875>.
11. Ухвала Вищого адміністративного суду України : від 04.02.2015 р. по справі К/800/59103/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42575157>.
12. Постанова Верховного суду України : від 09.12.2014 р. по справі № 21-548a14

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42202884>.

*Золотарьова М. К. Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України / М. К. Золотарьова // Форум права. – 2015. – № 1. – С. 123–128 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2015\\_1\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_1_21.pdf)*

Розкрито особливості застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів державної фіскальної служби України у сфері податкового контролю. Надано характеристику судовій практиці у відповідній категорії податкових спорів. Визначено необхідність шляхом законодавчих змін обмеження свободу розсуду посадової особи фіскального органу при прийнятті нею рішення за результатами податкової перевірки.

\*\*\*

*Золотарева М.К. Об отдельных вопросах применения дискреционных полномочий должностными лицами органов Государственной фискальной службы Украины*

Раскрыты особенности применения дискреционных полномочий должностными лицами органов государственной фискальной службы Украины в сфере налогового контроля. Охарактеризована судебная практика в соответствующей категории налоговых споров. Определена необходимость путем законодательных изменений ограничения свободы усмотрения должностного лица фискального органа при принятии ним решения по результатам налоговой проверки.

\*\*\*

*Zolotarova M.K. Regarding the Application of Discretionary Powers by Officials of the Institutions of the State Fiscal Service of Ukraine*

Peculiarities of the the application of discretionary powers by officials of the institutions of the State Fiscal Service of Ukraine in the tax control division are discovered. Characteristic to court practice concerning the corresponding category of tax arguments was given. A necessity of limitation of the free judicial conviction of the official at the fiscal institution was determined by law modifications when this official makes a decision following the results of the tax audit.