

УДК 34.038:336.225.3

**СУДАРЕНКО Олена,**

к. ю. н, доцент, доцент кафедри адміністративного,  
фінансового та інформаційного права  
Київського національного торговельно-економічного університету

## **ПРАВО ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ НА ОСКАРЖЕННЯ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ**

*Досліджено питання правового регулювання права платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів та їх посадових осіб в адміністративному порядку, враховуючи новації законодавства України. Вироблено пропозиції вдосконалення законодавства України у зазначеній сфері.*

*Ключові слова:* оскарження платником податків, адміністративний порядок оскарження, оскарження бездіяльності податкових органів, строки адміністративного оскарження, Рада бізнес-омбудсмена.

*Сударенко Е. Право плательщика налогов на оспаривание бездеятельности налоговых органов. Исследованы вопросы правового регулирования права плательщика налогов на оспаривание бездеятельности налоговых органов и их должностных лиц в административном порядке, с учетом новаций законодательства Украины. Разработаны предложения по усовершенствованию законодательства Украины в данной сфере.*

*Ключевые слова:* обжалование плательщиком налогов, административный порядок обжалования, обжалование бездеятельности налоговых органов, сроки административного обжалования, Рада бізнес-омбудсмена.

**Постановка проблеми.** В Україні триває реформа у сфері децентралізації влади, адміністративна та податкова реформи. Змінюються повноваження податкових органів: податкові інспекції стають суб'єктами сервісного обслуговування платників податків та позбавлені права надавати письмові консультації; податкові перевірки мають право провадити податкові органи обласного та центрального рівнів; центральний податковий орган виконує функції методолога електронного кабінету тощо. «Повноваження вказують на те, які права та обов'язки має орган виконавчої влади для вирішення окреслених компетенцією цілей і завдань» [1, с. 265; 2–3]. Праву однієї особи повинен відповідати обов'язок іншої сторони правовідносин і навпаки, обов'язку зобов'язаної сторони відповідає право уповноваженої сторони правовідносин. Серед прав платників податків, визначених пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Податкового

кодексу України (далі – ПК України), передбачено право платника податків оскаржувати в порядку, передбаченому ПК України рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) [4, ст. 55]. Проте механізм реалізації права на оскарження бездіяльності посадових осіб податкових органів відсутній. Стаття 56 ПК України визначає виключно порядок оскарження рішень контролюючих органів. Також враховуючи зміни законодавства України щодо розповсюдження на податкові органи з 01.01.2017 вимог Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (далі – Закон) [5], появи нових інститутів, зокрема комісії Державної фіскальної служби з реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – комісія ДФС) [6], Ради бізнес-омбудсмена [7–9], вивчення питань правового регулювання права платників податків на оскарження рішень, дій і бездіяльності податкових органів їх посадових осіб потребують наукових досліджень та переосмислення наукових категорій та понять.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Предметом наукових досліджень є питання реалізації права платників на оскарження рішень і дій податкових органів: Ю. Гаруста [10, с. 35–41], Н. Ісаєвой [11, с. 113–116], М. Кучерявенка, Н. Шевцової [12], О. Петрушевської [13, с. 192–196], А. Сітко [14], М. Цвіри [15, с. 116–120] тощо. На сьогодні наукою фінансового права приділяється увага дослідженню питань правового врегулювання конфліктів у сфері податкових відносин у працях Л. Тихомирової, М. Куц, Г. Білецької, В. Гжевського, О. Буханевича, О. Федорука, В. Свириденко [16–18] тощо. Проте питання правового регулювання оскарження бездіяльності податкових органів не були предметом наукових досліджень.

**Мета** статті – дослідження питань правового регулювання права платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів та їх посадових осіб в адміністративному порядку та вироблення напрямів удосконалення законодавства у зазначеній сфері.

**Матеріали та методи.** Методологічну основу дослідження складають сукупність філософських, загальнонаукових та спеціальних підходів, принципів та методів наукового пізнання, а саме: діалектичний, формально-догматичний, а також метод структурного та системного аналізу. На підставі реального пізнання, особистого спостереження, опрацювання публікацій, даних офіційного порталу ДФС, сайту Ради бізнес-омбудсмена досліджувались певні аспекти реалізації права платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів в адміністративному порядку. Основні положення та висновки дослідження ґрунтуються на аналізі вітчизняної наукової літератури, законодавчих актах, рішеннях судової влади.

**Результати дослідження.** Рішення, прийняті контролюючим (податковим) органом можуть бути оскаржені в адміністративному та судовому порядку [4, ст. 56; 5, ст. 21]. Згідно з абз. 18 ст. 10 Закону суб'єкти господарювання мають право оскаржувати в установленому

порядку неправомірні дії органів державного нагляду під час здійснення ними державного контролю. З першого числа місяця, наступного за місяцем впровадження у роботу програмного забезпечення електронного кабінету, але не пізніше 01.01.2018 у платників податків виникне право звертатися до суду за захистом своїх прав та охоронюваних законом інтересів у разі, якщо технічний адміністратор або методолог не надсилає відповіді про результати перевірки повідомлення про технічну та/або методологічну помилку у встановлений ПК України строк або заперечує наявність технічної та/або методологічної помилки у роботі електронного кабінету [4, п. 42–1.11 ст. 42–1]. Це єдиний випадок, визначений у ПК України, коли платник податків набуває права оскаржити бездіяльність податкових органів і зокрема, Державної фіскальної служби України як методолога та технічного адміністратора електронного кабінету [4, пп. 14.1.110, 14.1.242 п. 14.1 ст. 14].

Щодо проявів бездіяльності з боку податкових органів, то на наявність даної проблеми вказує велика кількість фактів. Ряд норм ПК України, враховуючи непоодинокі випадки порушень податкового законодавства з боку податкових органів шляхом бездіяльності (юридично значима бездіяльність) [19, с. 335], містять положення щодо реалізації принципу мовчазної згоди [20, с. 185–188]. У звітах Ради бізнес-омбудсмена мова йде не про бездіяльність податкових органів, а про «необґрунтовану затримку» з боку податкових органів. При цьому скарги на податкові органи посідають перше місце, з них «затримка із повернення ПДВ» посідає друге місце, після скарг на перевірки [21]. Також показовим є той факт, що у звітах Ради бізнес-омбудсмена, Єдиному державному реєстрі судових рішень взагалі відсутнє таке посилення як «бездіяльність податкових органів», хоча скарги на бездіяльність прокуратури, інших органів державної влади висвітлюються окремо. Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України при розгляді справ № 21-3237а16 дійшла висновку, що «...правильним способом захисту позивача є визнання бездіяльності ДПІ протиправною та зобов'язання відповідача до виконання покладених на нього законом і підзаконними актами обов'язків щодо...» [22].

Як вже зазначалося, з 01.01.2017 відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (далі – Закон про внесення змін) податкові інспекції стають суб'єктами сервісного обслуговування платників податків, їх позбавлено права провадити податкові перевірки та надавати письмові консультації тощо [23]. Сервісним обслуговуванням платників податків, згідно з пп. 14.1.226-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України є надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган. Отже, можуть виникнути питання про право податкової

інспекції з 01.01.2017 приймати юридично значимі рішення для платників податків, а також право платників податків оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) державних податкових інспекцій та їх посадових осіб.

На підставі системного аналізу норм ПК України зроблено висновки, що державні податкові інспекції є суб'єктом державно-владних повноважень та неодмінним суб'єктом податкових правовідносин, який безпосередньо співпрацює з платником податків (навіть враховуючи право на застосування електронної форми взаємодії через електронний кабінет). Оскільки державні податкові інспекції належать до третього (базового) рівня організації системи контролюючих (податкових) органів, то вони наділені правом здійснення контролю без права проведення перевірок і звірок, а також моніторингу контрольованих операцій. Державні податкові інспекції у податкових правовідносинах виступають як: суб'єкт обліку платників податків та/або об'єктів оподаткування (об'єктів пов'язаних з оподаткуванням); суб'єкт сервісного обслуговування платників податків; суб'єкт, на якого покладено обов'язок прийняти податкові декларації від платника податків; суб'єкт, який має право надсилати (вручати) податкові повідомлення-рішення; суб'єкт, який надсилає (вручає) податкові вимоги у разі обліку податкового боргу платника податків; векселедержатель щодо простих авальованих векселів, які видаються платниками податків у випадках, передбачених ПК України; кредитор щодо податків і зборів тощо [24, с. 48–54]. Отже, платник податків має право на оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів.

Вважаємо, що ст. 56 ПК України слід доповнити положеннями щодо оскарження бездіяльності податкових органів та застосовувати відповідні механізми та правила, передбачені для оскарження рішень. Тому доцільно дослідити механізм реалізації права платника податків на оскарження рішень податкових органів. За загальним правилом, процедура адміністративного оскарження рішень, дій податкових органів є дворівневою – скарга подається податковому органу вищого рівня. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до податкових органів обласного рівня, м. Києва та міжрегіональних податкових органів, скарги на рішення зазначених територіальних органів державної фіскальної служби подаються до ДФС. Рішення ДФС, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку. Загальне правило щодо дворівневого порядку оскарження рішень податкових органів не поширюється на оскарження рішень комісії ДФС. У платника податків існує можливість оскаржити рішення цієї комісії до постійно діючого колегіального органу ДФС – комісії ДФС з питань розгляду скарг [25, п. 3].

Одночасно з поданням скарги податковому органу вищого рівня платник податків зобов'язаний письмово повідомити податковий орган, рішення якого він оскаржує, про факт такого оскарження [4, п. 56.5 ст. 56].

Відмова у прийнятті скарги платника податків забороняється. Податковий орган має право залишити скаргу без розгляду (повністю або частково) у разі, якщо вона стосується: питання, що не входить до повноважень податкових органів; повторних звернень одним і тим же платником податків до одного і того ж податкового органу з одного і того ж питання, якщо перше вирішено по суті; грошового зобов'язання, самостійно визначеного платником податку; скаргу оформлено з порушенням, зокрема, відсутній підпис особи, яка її подала, чи її представника, або не додано документи, що підтверджують повноваження представника; питань, стосовно яких подано позовні заяви до суду.

Серед рішень судової влади до основних умов розгляду та вирішення справ на користь платника податків є обов'язкове з'ясування «чи створює відповідна поведінка податкових органів юридичні наслідки для платника податків» [26]. Хоч як справедливо зазначають М. Кучерявенко, Н. Шевцова [12], Н. Ісаєва [11, с. 113–115], таке твердження виглядає доволі поверхневим та суперечливим. Зокрема, на податкові органи покладено обов'язок розрахунку податкового зобов'язання, не пов'язаного з порушенням податкового законодавства щодо сплати податку на майно, якщо таким платником є фізична особа. Відповідний обов'язок закріплено в нормах загальної та особливої частини ПК України. Чи породжує така бездіяльність податкових органів юридично значимі наслідки для платника податків? Чи не порушує суб'єктивні права платника податків, зокрема право платника податків вчасно виконувати податковий обов'язок? Чи виникає у платника податків обов'язок щодо сплати штрафів у разі невиконання обов'язку щодо сплати податку на майно, що зумовлене невиконанням податковими органами свого прямого обов'язку? Чи існує відповідальність податкових органів та їх посадових осіб за бездіяльність? Відповідно п. 54.5 ст. 54 ПК України, якщо згідно з нормами цієї статті сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми. Водночас такий платник несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому ПК України.

Для подання скарги до податкових органів в адміністративному порядку за загальним правилом передбачено строк 10 календарних днів, які настають за днем отримання платником податків рішення податкового органу, що оскаржується. Зазначений строк застосовується і щодо оскарження рішень комісії ДФС. Якщо обов'язок розрахунку податкового зобов'язання, не пов'язаного з порушенням податкового законодавства, покладено на податковий орган, то платникові податків для оскарження такого рішення надається строк 30 календарних днів, що настають за днем *надходження* (виділено нами – автор) рішення податкового органу, що оскаржується [4, пп. 54.3.3 п. 54.3 ст. 54,

абз. 3 пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141, пп. 266.7.2 п. 266.7 ст. 266, пп. 267.6.2 п. 267.6 ст. 267, п. 286, 5 ст. 286, п. 287.2 ст. 287 тощо].

Одним із основних питань при застосуванні строків є порядок та строки їх визначення та обчислення. На сьогодні основною проблемою при визначенні строків оскарження є правильне призначення моменту, з якого платник податків набуває права на оскарження. На проблеми різних підходів при визначенні даних строків у судовій практиці звернено увагу при дослідженні проблемних питань щодо оформлення та виставлення податкових вимог [27, с. 101–103]. В даному випадку слід звернути увагу, що в ПК України розкривається зміст поняття «надіслання» та «вручення» і ці поняття не є тотожними, оскільки податкове повідомлення-рішення може бути надіслане, проте не вручене, зокрема «через помилку, допущену контролюючим органом» [4, абз. 4 п. 58.3 ст. 58]. Що розуміється під терміном «надходження» – в ПК України не визначено. ПК України також використовує словосполучення «надає платнику податків» [4, пп. 39.5.2.8., пп.39.5.2 п. 39.5 ст. 39]. Така термінологічна законодавча неоднозначність визначення відповідних дій податкових органів має бути вирішена шляхом застосування єдиних термінів. Положення, викладені в п. 58.3 ст. 58 ПК України, слід відобразити у ст. 42 ПК України, що присвячена врегулюванню процедури листування податкових органів з платниками податків (це стосується і випадку викладення пунктів 42.2. та 42.4 ст. 42 ПК України у новій редакції відповідно до вимог Закону про внесення змін).

Платник податків має право особисто подати скаргу до податкових органів, надіслати поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення. Щодо електронної форми подання скарги, вона не передбачена нормами податкового законодавства. Вважаємо, що платник податків має право подати скаргу засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Відповідне право слід передбачити нормами ПК України. В даному випадку може виникнути ситуація, що податковий орган (посадова особа) не надсилає квитанції про отримання відповідного повідомлення. Тоді слід передбачити реальну відповідальність таких суб'єктів, а не тільки зазначати, що такі особи несуть відповідальність згідно із законодавством України.

З фактом подання платником податків скарги у податкових органів виникає обов'язок не тільки прийняти цю скаргу, але й вчасно її розглянути. Отже, юридичного значення набуває правильність визначення дати початку та закінчення зазначеного обов'язку. Виникнення відповідного обов'язку у податкових органів пов'язане із юридично визначеним фактом подання такої скарги платником податків – днем подання скарги. Якщо він подає скаргу особисто (через свого представника), то день подання скарги є днем фактичного отримання скарги відповідним податковим органом. У разі, якщо платник податків реалізує

право на надсилання скарги поштою, тоді днем подання скарги вважається: дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті; дата надходження скарги до податкового органу, у разі відсутності повідомлення про вручення і опису вкладення поштового відправлення та відбитка календарного штемпеля відділення поштового зв'язку на поштовому відправленні (конверті, бандеролі), що унеможливує з'ясування дати отримання відділенням поштового зв'язку скарги. Скарга, подана з додержанням зазначених строків, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні) на строк від подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. При цьому сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

При загальному порядку оскарження рішень податкових органів розгляд матеріалів справи може відбуватися у відкритому або закритому засіданні. Відкрите засідання розгляду скарги платника податків відбувається на підставі клопотання платника податків за участі скаржника, податкового агента або його уповноважених представників (у т.ч. адвокатів), уповноважених представників Міністерства фінансів України, Державної регуляторної служби України, Ради бізнес-омбудсмена, представників засобів масової інформації. Платник податків має право звернутися до Ради бізнес-омбудсмена зі скаргою на рішення, дії та/або бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб, але за умови, що він вже реалізував право на адміністративне оскарження – «принаймні одну інстанцію адміністративного оскарження» [9, пп. iv пп. 6.1.3]. При закритому розгляді скарги не залучають уповноваженого представника Державної регуляторної служби України та представників засобів масової інформації. Якщо в матеріалах справи наявні відомості, що становлять державну таємницю, вони розглядаються виключно у закритому засіданні, навіть за наявності клопотання платника податків про розгляд скарги у відкритому засіданні.

Податковий орган, за наслідками розгляду скарги, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та, за загальним правилом, надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому чи його представнику під розписку. Це може бути й рішення про продовження строку розгляду скарги, що не може бути більше 60 календарних днів. Про таке рішення податковий орган повинен письмово повідомити платника податків до закінчення 20-денного строку. Загальне правило щодо строків розгляду скарги не поширюється на рішення комісії ДФС, яка повинна бути розглянута комісією з розгляду спорів протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги. Термін розгляду скарги не може бути продовженим. Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків

на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку.

До новацій ПК України слід віднести те, що рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків, крім керівника податкового органу або його заступника, також може прийняти уповноважена особа, яка повинна бути наділена відповідними повноваженнями згідно з рішенням керівника відповідного контролюючого органу за погодженням з керівником ДФС. Наразі це єдине повноваження, яке належить виключно керівникові територіального органу ДФС і не належить його заступнику. За даними офіційного порталу ДФС на 09.10.2017 правом приймати рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків та підпису таких рішень наділені 4 особи [28]. Рішення про продовження строку розгляду скарги може бути прийнято зокрема у випадку, якщо платник податків вимагає повний або частковий перегляд результатів перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення, якщо платник податків у своїй скарзі посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки та їх об'єктивний розгляд неможливий без проведення перевірки. В такому випадку проводиться позапланова перевірка, згідно з пп. 78.1.5 п. 78.1 ст. 78 ПК. Якщо останній день строків процедури адміністративного оскарження припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків, відповідно до п. 56.13 ст. 56 ПК України, вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем. Отже, днем розгляду скарги може бути визначено суботу.

Порушення строків адміністративного оскарження має такі правові наслідки. Зокрема, скарга, подана з порушенням порядку і строків не підлягає розглядові та повертається платникові податків із зазначенням причин повернення. Якщо ж строки порушує податковий орган, то скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків, з дня, наступного за останнім днем зазначених строків, якщо: вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника податкового органу (заступника керівника, уповноваженої особи); рішення керівника податкового органу (його заступника, уповноваженої особи) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення 20-денного строку, наступного за днем надходження відповідної скарги.

Розгляд скарги платника податків відбувається обов'язково з дотриманням принципу презумпції правомірності рішень платника податків та принципу презумпції невинуватості. У разі незгоди платника податків з рішенням, винесеним податковим органом за наслідками розгляду первинної скарги, він має право оскаржити таке рішення в адміністративному або судовому порядку. Оскільки процедура адміністративного



оскарження вже розпочата, платник податків має право звернутися із заявою до Ради бізнес-омбудсмена. За наслідками перегляду скарги платника податків в адміністративному порядку податковим органом вищого рівня такому платникові направляється відповідне рішення податкового органу. Копія зазначеного рішення надсилається для виконання до податкового органу за місцем взяття на облік платника податків та до податкового органу вищого рівня, який розглядав первинну скаргу платника податків.

Оскільки день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків, то важливого значення набуває правильність визначення даного строку. Процедура адміністративного оскарження закінчується: днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного податкового органу у разі, якщо така скарга не була подана у зазначений строк; днем отримання платником податків рішення відповідного податкового органу про повне задоволення скарги; днем отримання платником податків рішення ДФС; днем звернення платника податків до податкового органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувались. Слід зазначити, що податкові органи вимагають від платника податків вже прийняте рішення про відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань, а не тільки підтвердження факту звернення, що безумовно є порушенням з боку податкових органів.

На сьогодні в ПК України існують норми, які не визначають строків, протягом яких повинні бути здійснені юридично значимі дії податковими органами, що є однією з ознак, що зумовлює їх бездіяльність [4, п. 42-1.8 ст. 42-1, пп. 170.7.6 п. 170.7 ст. 170]. Також досі не врегульовано питання щодо чіткого визначення строків, протягом яких у податкових органів виникає обов'язок направлення (вручення) платнику податків податкової вимоги у разі досягнення податковим боргом граничного розміру, щодо якого податкова вимога надсилається, тому пропозиції з вдосконалення законодавства у зазначеній сфері, запропоновані нами у 2015 р. є актуальними і сьогодні [4, п. 59.3 ст. 59; 20, с.186–187].

**Висновки.** Право платника податків щодо адміністративного оскарження бездіяльності податкових органів та їх посадових осіб може бути реалізованим за наявності чітко визначеного механізму реалізації зазначеного права. Для врегулювання питання з визначення правового механізму оскарження рішень, дій, бездіяльності податкових органів та їх посадових осіб слід:

➤ статтю 56 ПК України доповнити положеннями, що забезпечать можливість платникам податків оскаржувати бездіяльність податкових органів в адміністративному порядку; для оскарження бездіяльності застосовувати ті положення та строки, що передбачені для оскарження рішень податкових органів [18, с.15];

➤ визначити правовий статус Ради бізнес-омбудсмена на рівні закону, а в ПК України слід відобразити право платників податків звертатися до Ради бізнес-омбудсмена за захистом порушених прав і законних інтересів та механізм реалізації зазначеного права;

➤ усунути термінологічну неоднозначність для визначення факту вручення кореспонденції платникові податків шляхом застосування єдиного терміну. Положення, викладені в п. 58.3 ст. 58 ПК України, повинні знайти відображення у ст. 42 ПК України, що присвячена врегулюванню процедури листування податкових органів з платниками податків (це стосується й випадку викладення пунктів 42.2. та 42.4 ст. 42 ПК України у новій редакції відповідно до вимог Закону про внесення змін);

➤ передбачити право платника податків подавати скаргу засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Визначити реальну відповідальність податкових органів за ненадсилання (отже бездіяльність) квитанції про отримання відповідної кореспонденції від платника податків;

➤ у випадках, якщо бездіяльність податкових органів зумовлена відсутністю чітко визначених строків для вчинення відповідних юридично значимих дій, крім закріплення принципу мовчазної згоди у пп. 4.1.12 п. 4.1 ст. 4 ПК України, його слід доповнити статтею 21-1:

«Стаття 21-1. Граничні строки вчинення юридично значимих дій та/або прийняття рішень контролюючим органом у разі відсутності таких строків у податковому законодавстві.

21-1. У разі, якщо строків для вчинення юридично значимих дій контролюючим органом на користь особи, яка звернулася до такого контролюючого органу, відповідною нормою ПК України не визначено, юридично значимі дії повинні бути вчинені контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня з моменту звернення особи щодо вчинення таких дій.

21-2. У разі, якщо строків для прийняття рішення контролюючим органом відповідною нормою ПК України не визначено, то контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем виникнення відповідного юридичного факту (звернення платника податків тощо), на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або вручити йому під розписку.

21-3. У разі порушення строків, зазначених у пунктах 21-1, 21-2 цієї статті, питання вважається вирішеним на користь платника податків за мовчазною згодою».

Внесення відповідних змін до ПК України стане одним з дієвих шляхів унеможливлення в майбутньому порушення прав та охоронюваних інтересів платників податків.

Запропоновані висновки можуть слугувати для нових наукових досліджень у зазначеній сфері.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративне право України. У 2-х т. : Том 1. Заг. ч. ; ред. колегія : В. Б. Авер'янов (голова). Київ : Юрид. думка, 2004. 584 с.
2. Голосніченко І. П., Голосніченко Д. І. Теорія повноважень, їх легітимність та врахування потреб та інтересів при встановленні на законодавчому рівні. URL : [http://afgp.kpi.ua/sites/default/files/11%20-%201\\_9\\_%20-%202025.pdf](http://afgp.kpi.ua/sites/default/files/11%20-%201_9_%20-%202025.pdf).
3. Шемшученко Ю. С. Повноваження. Юридична енциклопедія: в 6 т. Т. 4 : Н-П. [гол. редкол. Ю. С. Шемшученко]. Київ : Укр. енцикл. ім. М. П. Бажана, 2002. 717 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіц. веб-портал Верховної Ради України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 05.04.2007 № 877-V. Офіц. вісн. України. 2007. № 44. Ст. 1771.
6. Про затвердження Порядку розгляду скарг на рішення комісії Державної фіскальної служби про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 485. Офіц. веб-портал Верховної Ради України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/485-2017-п>.
7. Меморандум про взаєморозуміння для української антикорупційної ініціативи від 12.05.2014, укл. між Кабінетом Міністрів України, Європейським банком реконструкції та розвитку, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Американською торговельною палатою в Україні, Європейською Бізнес- Асоціацією, Федерацією роботодавців України, Торгово-промисловою палатою України, Українським союзом промисловців і підприємців. URL : <http://www.ebrd.com/downloads/news/mou-ukraine-aci.pdf>.
8. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена : постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 № 691. Уряд. кур'єр. 2014. № 232.
9. Регламент Ради бізнес-омбудсмена. Офіц. сайт Ради бізнес-омбудсмена. URL : [https://boi.org.ua/media/uploads/rules\\_of\\_procedure\\_\(ua\).pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/rules_of_procedure_(ua).pdf).
10. Гаруст Ю. В. Оскарження дій посадових осіб як засіб забезпечення прав громадян у податковій сфері. URL : [www.apdp.in.ua/v73/4.hdf](http://www.apdp.in.ua/v73/4.hdf).
11. Ісаєва Н. К. Оскарження рішень податкових органів та їх посадових осіб у контексті конституційних прав людини і громадянина в Україні. Часопис Київ. ун-ту права. 2013. № 3. С. 113–116.
12. Кучерявенко М., Шевцова Н. Негативи владного акта. Платник податків має право оскаржити рішення й дії органів ДПС про призначення перевірок. Закон і Бізнес. 2012. № 29.
13. Петрушевська О. Оскарження в адміністративному судочинстві дій чи бездіяльності посадових осіб контролюючих органів з урахуванням європейських вимог. Європейські перспективи. 2013. № 11. С. 192–197.
14. Сітко А. І. Розгляд і вирішення адміністративними судами України спорів щодо рішень контролюючих органів про визначення сум грошових зобов'язань. Київ : Талком, 2016. 194 с.
15. Цвіра М. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні. Підприємництво, господарство і право. 2016. № 3. С. 116–120.
16. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. ; авт. кол. Л. В. Тихомирова, М. О. Куц, Г. М. Білецька та ін. ; за заг. ред. Л. В. Тихомирової. Київ : КНТ, 2010. 360 с.
17. Гжевський В. К., Буханевич О. М., Федорук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку. Київ : Атіка, 2010. 196 с.
18. Свириденко В. М. Правові аспекти конфліктів у сфері податкових відносин: питання теорії та практики правового регулювання : автореф. дис. ... канд.

- юрид. наук 12.00.07 – адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право. Ірпінь, 2012. 20 с.
19. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Харків : Право, 2012. 528 с.
  20. Сударенко О. В. Щодо принципу мовчазної згоди у податковому законодавстві. Medzinárodná vedecká konferencia. «Právna veda a prax: výzvy moderných európskych integračných procesov». Facultapráva, Bratislava, Slovenská republika. 27–28 novemb. 2015 r. С. 185–188.
  21. Офіційний сайт Ради бізнес-омбудсмена. URL : <https://boi.org.ua/publications/reports/20-kvartalni-j-zvt-radi-bznes-ombudsmena-kvten-cherven>.
  22. Морозов Є. Бюджетне відшкодування ПДВ: найновіша судова практика. URL : <http://blog.liga.net/user/emorozov/article/26423.aspx>.
  23. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. Офіц. веб-портал Верховної Ради України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
  24. Сударенко О. В. Державні податкові інспекції як суб'єкт податкових правовідносин. Science of the XXI century: problems and prospects of researchers. International scientific conference. Warszawa, Poland. 17.08.2017. С. 48–54.
  25. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ М-ва фінансів України від 21.10.2015 № 916, зареєстр. в М-ві юстиції України 23.12.2015 № 1617/28062. Офіц. веб-портал Верховної Ради України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.
  26. Узагальнення судової практики розгляду податкових справ за 2013 рік. Офіц. сайт Київ. апеляц. адмін. суду. URL : <http://kaas.gov.ua/law-library/court-practice/kijivskij-apelyatsijnij-administrativnij-sud/uzaganennya-sudovoji-praktiki-rozglyadu-podatkovikh-sprav-za-2013-rik.html>.
  27. Сударенко О. В. Проблемні питання щодо оформлення та виставлення податкових вимог. Сучасний вимір держави і права. Матеріали міжнарод. наук.-практ. конф., м. Львів, 24–25 трав. 2013 р. Львів : Західноукр. орг. «Центр правничих ініціатив», 2013. С. 101–103.
  28. Уповноважені особи. Офіц. портал Держ. фіскальної служби України. URL : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/upovnovajeni-osobi/71478.html>.

*Стаття надійшла до редакції 13.10.2017.*

***Sudarenko O. The right of taxpayers to appeal against the inaction of tax authorities.***

***Background.*** Among the taxpayer rights defined by the Tax Code of Ukraine, the right to appeal decisions, actions (inaction) of controlling bodies (officials) is provided. However, there is no mechanism of the implementation of the right to appeal against the inaction of officials of tax authorities.

***Analysis of recent researches and publications.*** The subject of scientific researches is the issue of the implementation of payer right to appeal against decisions and actions of tax authorities. The issues that were not the subject of scientific researches: appealing against the inaction of tax authorities; terminological ambiguity of determining the fact of giving correspondence to the taxpayer; participation in these legal relationships of the Council of the Business Ombudsman, which led to the conduction of scientific research.

The ***aim*** of the article is to study the issues of legal regulation of the taxpayer right to appeal against the inaction of the tax authorities and their officials administratively, to work out ways of legislation improvement in specified area.

***Materials and methods.*** Dialectical, formal-dogmatic methods and method of structural and system analysis are used during the research.

***The results of the research.** The legal mechanism of the implementation of the taxpayer right to an administrative appeal against the inaction of the tax authorities is imperfect. Problematic points that need to be resolved at the level of the law are outlined. It is the availability of terminological ambiguity of determination of the delivery fact of correspondence to the taxpayer; norms that do not define clear deadlines for the fulfilment of duty by the tax authorities. The participation of the Council of the Business Ombudsman in these legal relationships and the mechanism of the appeal of the State fiscal service (SFS) commission decisions of the registration of a tax bill / calculation of adjustment in the Unified Register of Tax Bills are studied.*

***Conclusion.** Author's approaches to the settlement of problem issues in the field of implementation of the taxpayer right to an administrative appeal against the inaction of the tax authorities are offered.*

*Keywords:* appeal by taxpayer; administrative procedure of appeal; appealing against inaction of tax authorities; Terms of Administrative Appeal, Council of the Business Ombudsman.

## REFERENCES

1. Administratyvne pravo Ukrainy. U 2-h t. : Tom 1. Zag. ch. ; red. kolegija : V. B. Aver'janov (golova). Kyi'v : Juryd. dumka, 2004. 584 s.
2. Golosnichenko I. P., Golosnichenko D. I. Teorija povnovazhen', i'h legitymnist' ta vrahuvannja potreb ta interesiv pry vstanovlenni na zakonodavchomu rivni. URL : [http://afgp.kpi.ua/sites/default/files/11%20-%201\\_9\\_%20-%2025.pdf](http://afgp.kpi.ua/sites/default/files/11%20-%201_9_%20-%2025.pdf).
3. Shemshuchenko Ju. S. Povnovazhennja. Jurydychna encyklopedija: v 6 t. T. 4 : N-P. [gol. redkol. Ju. S. Shemshuchenko]. Kyi'v : Ukr. encykl. im. M. P. Bazhana, 2002. 717 s.
4. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. Ofic. veb-portal Verhovnoi' Rady Ukrainy. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Pro osnovni zasady derzhavnogo nagljadu (kontrolju) u sferi gospodars'koi' dijal'nosti : Zakon Ukrainy vid 05.04.2007 № 877-V. Ofic. visn. Ukrainy. 2007. № 44. St. 1771.
6. Pro zatverdzhennja Porjadku rozgljadu skarg na rishennja komisii' Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby pro vidmovu u rejestracii' podatkovoi' nakladnoi'/rozrahunku koryguvannja v Jedynomu rejestri podatkovyh nakladnyh : postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 04.07.2017 № 485. Ofic. veb-portal Verhovnoi' Rady Ukrainy. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/485-2017-p>.
7. Memorandum pro vzajemorozuminnja dlja ukrai'ns'koi' antykorupcijnoi' iniciatyvy vid 12.05.2014, ukl. mizh Kabinetom Ministriv Ukrainy, Jevropejs'kym bankom rekonstrukcii' ta rozvytku, Organizacijeu ekonomichnogo spivrobotnytstva ta rozvytku, Amerykans'koju torgovel'noju palatoju v Ukraini, Jevropejs'koju Biznes- Asociacijeu, Federacijeu robotodavciv Ukrainy, Torgovo-promyslovoju palatoju Ukrainy, Ukrai'ns'kym sojuzom promyslovciv i pidpryjemciv. URL : <http://www.ebrd.com/downloads/news/mou-ukraine-aci.pdf>.
8. Pro utvorennja Rady biznes-ombudsmena : postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 26.11.2014 № 691. Urjad. kur'jer. 2014. № 232.
9. Reglament Rady biznes-ombudsmena. Ofic. sajt Rady biznes-ombudsmena. URL : [https://boi.org.ua/media/uploads/rules\\_of\\_procedure\\_\(ua\).pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/rules_of_procedure_(ua).pdf).
10. Garust Ju. V. Oskarzhennta dij posadovyh osib jak zasib zabezpechennja prav gromadjan u podatkovij sferi. URL : [www.apdp.in.ua/v73/4.hdf](http://www.apdp.in.ua/v73/4.hdf).
11. Isajeva N. K. Oskarzhennta rishen' podatkovyh organiv ta i'h posadovyh osib u konteksti konstytucijnyh prav ljudyiny i gromadjanyna v Ukraini. Chasopys Kyi'v. un-tu prava. 2013. № 3. S. 113–116.
12. Kucherjavenko M., Shevcova N. Negatyvy vladnogo akta. Platnyk podatkov maje pravo oskarzhyty rishennja j dii' organiv DPS pro pryznachennja perevirok. Zakon i Biznes. 2012. № 29.

13. Petrushevs'ka O. Oskarzhenija v administratyvnomu sudochynstvi dij chy bezdil'nosti posadovyh osib kontroljujuchyh organiv z urahuvannjam jevropejs'kyh vymog. Jevropejs'ki perspektyvy. 2013. № 11. S. 192–197.
14. Sitko A. I. Rozgljad i vyrishennja administratyvnymy sudamy Ukrai'ny sporiv shhodo rishen' kontroljujuchyh organiv pro vyznachennja sum groshovyh zobov'jazan'. Kyi'v : Talkom, 2016. 194 s.
15. Cvira M. Pytannja procesual'nogo vreguljuvannja podatkovykh sporiv v Ukrai'ni. Pidpryjemnyctvo, gospodarstvo i pravo. 2016. № 3. S. 116–120.
16. Podatkovi konflikty: osoblyvosti vyrishennja : navch. posib. ; avt. kol. L. V. Tyhomyrova, M. O. Kuc, G. M. Bilec'ka ta in. ; za zag. red. L. V. Tyhomyrovoi'. Kyi'v : KNT, 2010. 360 s.
17. Gzhevs'kyj V. K., Buhanevych O. M., Fedoruk O. M. Pravovi osnovy zahystu prav i zakonnyh interesiv platnykiv podatkov v administratyvnomu porjadku. Kyi'v : Atika, 2010. 196 s.
18. Svyrydenko V. M. Pravovi aspekty konfliktiv u sferi podatkovykh vidnosyn: pytannja teorii' ta praktyky pravovogo reguljuvannja : avtoref. dys. ... kand. juryd. nauk 12.00.07 – administratyvne pravo i proces ; finansove pravo ; informacijne pravo. Irpin', 2012. 20 s.
19. Kucherjavenko M. P. Podatkove pravo Ukrai'ny. Harkiv : Pravo, 2012. 528 s.
20. Sudarenko O. V. Shhodo pryncypu movchaznoi' zgody u podatkovomu zakonodavstvi. Medzinárodná vedecká konferencia. «Právna veda a prax: výzvy moderných európskych integračných procesov». Facultapráva, Bratislava, Slovenská republika. 27–28 novemb. 2015 r. S. 185–188.
21. Oficijnyj sajt Rady biznes-ombudsmena. URL : <https://boi.org.ua/publications/reports/20-kvartalni-j-zvt-radi-bznes-ombudsmena-kvten-cherven>.
22. Morozov Je. Bjudzhetne vidshkoduvannja PDV: najnovisha sudova praktyka. URL : <http://blog.liga.net/user/emorozov/article/26423.aspx>.
23. Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrai'ny shhodo pokrashhennja investycijnogo klimatu v Ukrai'ni : Zakon Ukrai'ny vid 21.12.2016 № 1797-VIII. Ofic. veb-portal Verhovnoi' Rady Ukrai'ny. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
24. Sudarenko O. V. Derzhavni podatkovyi inspekciyi jak sub'jekt podatkovykh pravovidnosyn. Science of the XXI century: problems and prospects of researchers. International scientific conference. Warszawa, Poland. 17.08.2017. S. 48–54.
25. Pro zatverdzhennja Porjadku oformlennja i podannja skarg platnykamy podatkov ta i'h rozgljadu kontroljujuchymy organamy : nakaz M-va finansiv Ukrai'ny vid 21.10.2015 № 916, zarejestr. v M-vi justycii' Ukrai'ny 23.12.2015 № 1617/28062. Ofic. veb-portal Verhovnoi' Rady Ukrai'ny. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.
26. Uzagal'nennja sudovoi' praktyky rozgljadu podatkovykh sprav za 2013 rik. Ofic. sajt Kyi'v. apeljac. admin. sudu. URL : <http://kaas.gov.ua/law-library/court-practice/kijivskij-apelyatsijnij-administrativnij-sud/uzaganennja-sudovoji-praktiki-rozglyadu-podatkovikh-sprav-za-2013-rik.html>.
27. Sudarenko O. V. Problemni pytannja shhodo oformlennja ta vystavlennja podatkovykh vymog. Suchasnyj vymir derzhavy i prava. Materialy mizhnarod. nauk.-prakt. konf., m. L'viv, 24–25 trav. 2013 r. L'viv : Zahidnoukr. org. «Centr pravnychyh iniciatyv», 2013. S. 101–103.
28. Upovnovazheni osoby. Ofic. portal Derzh. fiskal'noi' sluzhby Ukrai'ny. URL : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/upovnovazheni-osobi/71478.html>.