

державного фінансового контролю (аудиту) за якість внутрішнього аудиту; 5) визначити механізми співпраці органів державного внутрішнього фінансового контролю із громадськістю.

### Література:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковано Законом № 1678-VII від 16.09.2014 ULR : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#n2820](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2820).

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні (Назва Закону в редакції Закону № 5463-VI від 16.10.2012 р.). Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 110.

3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.

4. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 ULR: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

УДК 336.22

**Брояков С.В.,**  
аспірант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого

## **ОСКАРЖЕННЯ ДО СУДУ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ ЯК МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ**

Досліджено правову природу права платника податків на одержання індивідуальної податкової консультації. Окреслено

коло ознак індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій та встановлено специфіку їх оскарження. Проаналізовано еволюціонування судової практики із оскарження податкових консультацій.

*Ключові слова:* податкова консультація, індивідуальна податкова консультація, узагальнююча податкова консультація, оскарження до суду, судова практика.

It has been researched the legal nature of taxpayer rights to resave individual tax consultation. We also circled features of individual and generalized tax consultation. In addition it has been analyzed the evaluation of the court practice in that sphere.

*Key words:* tax consultation, individual tax consultation, generalized tax consultation, appeal to court, court practice.

**Постановка проблеми.** Комплексність податково-правового регулювання обумовлює необхідність забезпечення послідовної поінформованості платника податків з приводу належних йому прав та обов'язків, щодо алгоритмів допустимої поведінки у сфері податкових відносин. Завдання ж податкових консультацій (індивідуальних та узагальнюючих) полягає у забезпеченні такого роду поінформованості платника податків. В той же самий час непоодинокими є випадки формального підходу контролюючого органу до надання таких податкових консультацій, що безумовно порушує права та інтереси платника податків. Єдиним механізмом подолання таких негативних тенденцій у податковому правозастосуванні є оскарження платником податків відповідних індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій. Однак судова практика в аспекті оскарження податкових консультацій не завжди вирізнялася послідовністю, що безумовно призводило до негативних тенденцій у правозастосовчій практиці та утвердження ролі податкових консультацій як ефективного засобу забезпечення прав та інтересів платника податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика пов'язана із судовим оскарженням індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій

станом на сьогоднішній день є недостатньо розробленою. Окремі аспекти податкових консультацій в механізмі податкового адміністрування досліджувалися у працях таких вчених, як Н. П. Каменська, В. І. Теремецький, О. С. Шевчик та ін.

**Мета дослідження.** Охарактеризувати право на одержання платником податків податкової консультації визначити коло іманентних рис різновидів податкових консультацій, встановити підстави для оскарження податкових консультацій, проаналізувати особливості еволюціонування судових підходів до визначення правової природи податкових консультацій.

**Виклад основного матеріалу.** Платник податків має право на одержання індивідуальної податкової консультації. Поінформованість платника податків про порядок реалізації належних йому прав та виконання покладених на нього податкових обов'язків є запорукою поступального та належного розвитку податкових відносин. В даному випадку головний акцент ставиться на понятті "право", адже одержання платником податків податкової консультації є його специфічним, галузеводетермінованим правом. Зміст даного права полягає у можливості платника податків бути офіційно проінформованим про належні йому права та обов'язки, порядок їх реалізації/виконання, алгоритми належної поведінки у випадках неоднозначності тлумачення окремих положень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган. В той же самий час міра ефективності такого інформаційного забезпечення платника податків напряму залежить від сумлінності контролюючого органу, який дає відповідь на поставлені платником податків запитання. При цьому, якщо контролюючий орган не належним чином виконує покладені на нього обов'язки із надання податкової консультації, платник податків може оскаржити в суді наказ, яким затверджується така консультація. Право на оскарження податкових консультацій до суду отримує свою безпосередню формалізацію в межах приписів пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України, де зазначається, що платник

податків має право “оскаржувати ... індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію” [4].

З вищезазначеного вбачається, що оскаржувати до суду платник податків має право будь-який різновид податкових консультацій: як узагальнюючу податкову консультацію, так й індивідуальну податкову консультацію. В даному випадку, перед тим як перейти до розгляду піднятої проблематики, вбачається за доцільне визначити змістовне наповнення такого поняття як “податкова консультація” та відповідно таких категорій як “індивідуальна податкова консультація” й “узагальнююча податкова консультація”.

Слід зазначити, що дефініції відповідних понять отримують своє нормативне закріплення в межах Податкового кодексу України. Законодавець закріплює, що податкова консультація – це індивідуальна податкова консультація та узагальнююча податкова консультація, що надаються в порядку, передбаченому Податковим кодексом України (пп. 14.1.172 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [4]. Тобто нормотворець при наданні визначення даного поняття головні акценти ставить на: а) видовому різноманітті податкових консультацій; б) на процедурному аспекті їх надання. При цьому із відповідного визначення не вбачається за можливе виокремити які-небудь іманентні риси податкових консультацій.

В більшій мірі деталізованим є визначення видів податкових консультацій. Так, відповідно до приписів пп. 14.1.172<sup>1</sup> п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України індивідуальна податкова консультація – це роз’яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій. До головних рис індивідуальної податкової консультації можна віднести: а) індивідуальна консультація є актом-роз’ясненням контролюючого органу з приводу практичного використання норм законодавства (в аспекті податкового правозастосування);

б) надається за запитом платника податків; в) є валідною тільки у випадку її належної реєстрації. У свою чергу узагальнююча податкова консультація – це оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства (пп. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [4]. Таким чином до іманентних рис узагальнюючої податкової консультації можна віднести: а) являє собою правову позицію Міністерства фінансів України з приводу практичного використання норм чинного законодавства (в аспекті податкового правозастосування); б) є результатом узагальнення роз'яснень, які викладені в множинності індивідуальних податкових консультацій та/або у разі виявлення неоднозначних для розуміння норм чинного законодавства, що стосується податково-правової сфери.

Не зважаючи на подібність правової природи відповідних видів податкових консультацій їх відмінності полягають у наступному: 1) індивідуальна податкова консультація надається виключно за ініціативою платника податків, тоді як прийняття узагальнюючої податкової консультації ініціюється суб'єктом владних повноважень – Міністерством фінансів України; 2) нетотожні суб'єкти видання консультацій (індивідуальні консультації – відповідний контролюючий орган; узагальнюючі консультації – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України); 3) індивідуальна консультація є актом індивідуальної дії, тоді як узагальнююча консультація є актом, який поширює свою дію на наперед невизначене коло осіб.

Головними спільними рисами відповідних різновидів податкових консультацій є те, що: а) вони стосуються

практичного використання норм законодавства (в аспекті податкового правозастосування); б) є своєрідною гарантією непритягнення до юридичної відповідальності; в) можуть бути оскаржені платником податків до суду.

Визначення змісту поняття “податкова консультація”, їх різновидів та виокремлення характеризуючих рис відповідних категорій має важливе значення для розуміння процесів їх оскарження. В даному випадку потрібно відмітити, що податкові консультації можуть бути оскаржені тільки до суду. Адміністративний порядок оскарження податкових консультацій (у порядку, визначеному положеннями ст. 56 Податкового кодексу України) не вбачається за можливе. Такого роду стан справ обумовлюється: а) прямою вказівкою в п. 53.2 ст. 53 Податкового кодексу України про оскарження податкових консультацій до суду (формальний аспект); б) відсутністю доцільності адміністративного оскарження, так як у виданні індивідуальних податкових консультацій в якості специфічного інституту “контрасигнатури” бере участь вищестоящий контролюючий орган – Державна фіскальна служба, який і є останньою інстанцією адміністративного оскарження, а узагальнюючі консультації видаються Міністерством фінансів України, який також є головним органом, що відповідно формує та реалізує фінансову політику держави (логічно-детермінований аспект).

Оскаржуються податкові консультації до адміністративного суду в порядку, визначеному положеннями Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України). Відповідно до п. 53.2 ст. 53 Податкового кодексу України платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору [4]. Тобто для того, щоб податкова консультація могла бути оскаржена до суду, повинен бути одночасний збіг наступних умов: а) податкова консультація повинна мати письмову форму (якщо

узагальнююча консультація завжди має письмову форму, то індивідуальна може надаватися в усній формі); б) на суб'єктивне переконання платника податків така консультація повинна суперечити нормам або ж змісту відповідного податку чи збору.

З приводу “суб'єктивного переконання”, то тут варто відмітити, що для подання позову та прийняття його до розгляду судом достатньо переконаності платника податків у невідповідності положень, викладених у податковій консультації, приписам діючого законодавства. Що ж стосується обґрунтованості таких “суб'єктивних переконань”, то вони будуть підтвержені або ж спростовані адміністративним судом за наслідками розгляду відповідної справи. У свою чергу письмова форма такої консультації є необхідною задля предметного дослідження судом належності сконструйованих контролюючим органом висновків, які отримали свою фіксацію в межах оскаржуваної консультації.

В аспекті оскарження податкових консультацій важливим є питання визначення правової природи актів в рамках, яких вони закріплюються, для того, щоб правильно визначити юрисдикційні аспекти такого оскарження. Так, у випадку із узагальнюючою податковою консультацією до суду оскаржується наказ про затвердження такої консультації (впливає з приписів п. 53.2 Податкового кодексу України). При цьому важливо відмітити, що такого роду наказ не є ані нормативно-правовим актом центрального органу виконавчої влади (Міністерства фінансів України), ані індивідуальним актом. Так, відповідно до п. 18 ч. 1 ст. 4 КАС України нормативно-правовий акт – це акт управління (рішення) суб'єкта владних повноважень, який встановлює, змінює, припиняє (скасовує) загальні правила регулювання однотипних відносин, і який розрахований на довгострокове та неодноразове застосування [5]. В даному випадку потрібно зауважити, що узагальнююча податкова консультація хоча й розрахована на довгострокове та неодноразове застосування, проте вона не встановлює загальних правил регулювання суспільних відносин – вона не створює норм права. В рамках узагальнюючої

податкової консультації отримує свою фіксацію правова позиція Міністерства фінансів України з приводу тих чи інших аспектів податкового правозастосування. Узагальнююча консультація є актом роз'яснення (актом-тлумачення), проте аж ніяк не нормативним актом.

Що ж стосується індивідуального акту, то під ним слід розуміти акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк (п. 19, ч. 1 ст. 4 КАС України) [5]. При цьому узагальнююча податкова консультація на відміну від індивідуального акта не адресується конкретній особі чи особам, а її дія не вичерпується одноразовим виконанням її положень та не має тимчасово-обмеженого характеру. Таким чином, ми повинні резюмувати, що узагальнююча податкова консультація є специфічним актом-роз'яснення, який адресується наперед не визначеному колу осіб та має продовжувану (строково невизначену) дію у часі. За великою мірою можливість та дієвість оскарження узагальнюючих податкових консультацій впливає із прямої вказівки на це в рамках Податкового кодексу України, що і дозволяє зняти будь-які дискусії з цього питання.

У свою чергу індивідуальні податкові консультації, як визначається податковим законодавством, оскаржуються як “правовий акт індивідуальної дії”. В той же самий час ми повинні відмітити, що індивідуальні податкові консультації не є типовим індивідуальним актом. Відповідний висновок обумовлюється зокрема тим, що індивідуальна податкова консультація як правило не вичерпується її одноразовим виконанням (платник податків може керуватися її положеннями протягом тривалого часу) та не має наперед встановлених строків її дії (має безстроковий характер). Проте в силу прямої вказівки в рамках Податкового кодексу України (п. 53.2 ст. 53 Податкового кодексу України) на специфіку її оскарження індивідуальна податкова консультація повинна оскаржуватися в



порядку, визначеному для оскарження індивідуальних актів суб'єктів владних повноважень.

Потрібно відмітити, що практика вищих судових інстанцій з приводу оскарження податкових консультацій не завжди вирізнялася своєю послідовністю. Так, в Постанові Вищого адміністративного суду України від 15.12.2014 р. (справа № 810/3384/13-а) зазначалося, що необхідною ознакою податкової консультації, як предмета оспорювання в судовому порядку, є її відповідність визначенню рішення (акта) суб'єкта владних повноважень в розумінні КАС України, зокрема, породження юридичних наслідків для кола суб'єктів, яким це рішення адресовано .... податкова консультація за своїм змістом не є рішенням суб'єкта владних повноважень, а також не має сили нормативно-правового акту та не створює і не припиняє права чи обов'язки особи, а є лише допомогою контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону. Жодних управлінських висновків оскаржувана податкова консультація не містить, вчинити будь-які обов'язкові дії позивачу вона не приписує, та, відповідно, не порушує права, свободи та інтереси осіб у сфері публічно-правових відносин” [2]. Тобто можливість оскарження податкової консультації ставилася в залежність від відповідності її змістовного наповнення такому поняттю як “рішення суб'єкта владних повноважень”. Такого роду підхід не можна назвати послідовним.

Цікавою також є позиція, висловлена в Постанові Вищого адміністративного суду України від 01.02.2017 р. (справа № 2а-2394/12/2670), де зазначалося, що “податкові консультації не мають сили правового акта, фактично є позицією податкового органу щодо того, як повинна застосовуватися норма права, а тому не можуть вступати в конкуренцію з іншими рішеннями (нормативно-правовими актами чи правовими актами індивідуальної дії) суб'єкта владних повноважень, оскільки за юридичною природою є відмінними від останніх. Така форма оприлюднення офіційного розуміння окремих положень законодавства, що регулює податкові правовідносини, не породжує для відповідних

суб'єктів настання будь-яких юридичних наслідків, не впливає на їхні права та обов'язки, а також не є обов'язковою для виконання” [3]. В даному випадку важко погодитися з тим, що надання податкової консультації жодним чином не впливає на права платника податків, адже платник податків принаймні має право бути належним чином проінформований про порядок реалізації належних йому прав та виконання покладених на нього обов'язків. В той же самий час суд вірно резюмує, що “підставою для визнання податкової консультації недійсною може бути лише її суперечність правовим нормам або змісту відповідного податку чи збору” [3]. Тобто суд наголошує на тому, що недійсною є тільки податкова консультація, яка прямо суперечить положенням діючого податкового законодавства.

На сьогоднішній день судова практика у відповідній категорії спорів суттєво еволюціонувала. Як приклад можна навести правові позиції, що отримали свою фіксацію в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.10.2018 р. (справа № 820/4461/17), де зазначається, що “податкова консультація за своєю правовою природою є фактично відповіддю контролюючого органу платнику податків на його питання, яка повинна містити конкретні роз'яснення такому платнику практичної форми та/або моделі його поведінки у визначеному колі податкових правовідносин” [1]. Тобто акцент зроблено не на формальній стороні, а на змістовній – податкова консультація є в першу чергу відповіддю на поставлені питання, а не формальною відпискою контролюючого органу. Суд правильно відмітив, що просте посилання на норми діючого законодавства без відповідей щодо практичного використання норм податкового законодавства не може розглядатися як належна податкова консультація.

**Висновки.** Отже, право на одержання податкової консультації було детерміновано як одне із основоположних прав платника податків, що забезпечує поінформованість останнього про порядок реалізації належних йому прав та виконання покладених на нього податкових обов'язків. Оскарження до суду податкових консультацій є механізмом

захисту прав та інтересів платника податків. В силу цього констатовано, що предметом судового контролю повинні бути не тільки формальні, але й змістовні аспекти податкових консультацій.

### Література:

1. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.10.2018 р. (справа № 820/4461/17). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77160281>;
2. Постанова Вищого адміністративного суду України від 15.12.2014 р. (справа № 810/3384/13-а). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42006199>;
3. Постанова Вищого адміністративного суду України від 01.02.2017 р. (справа № 2а-2394/12/2670). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64507738>;
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI в редакції від 01.01.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20190101> (дата звернення 15.01.2019 р.);
5. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV в редакції від 04.11.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення 15.01.2019 р.).

УДК 347.73

**Мандзюк О. І.**,  
аспірант кафедри фінансового права,  
Національного юридичного університету  
ім. Ярослава Мудрого

### СУТНІСНІ СКЛАДОВІ КАТЕГОРІЇ ПОДАТКУ

Стаття присвячена дослідженню змістовних ознак категорії «податок» через доктринальні та нормативні визначення. Автор проаналізував наукові праці сучасних авторів і норми чинного законодавства та систематизував коло ознак податку, що закріплені у різних статтях Податкового кодексу України. Враховуючи наведені думки науковців щодо