

УДК 347.7:342.9

DOI 10.33244/2617-4154.2(15).2024.165-172

**О. П. Мельник,**

канд. юрид. наук, доцент,

Державний податковий університет

e-mail: melnik.fin.pravo@gmail.com

ORCID ID 0000-0001-8946-1337;

**Д. Я. Семир'янов,**

канд. юрид. наук, доцент

e-mail: dysemir@gmail.com

ORCID ID 0009-2751-2229

## ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ЗАХИСТ ПРАВ У ОРГАНАХ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА НОВОЮ АДМІНІСТРАТИВНОЮ ПРОЦЕДУРОЮ

У публікації висвітлюється питання щодо вдосконалення порядку оскарження рішень та дій органів фінансового контролю. Особливо це стало актуальним з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру». Звертається увага на посиленні законності, однією з гарантій якої є дотримання процедури розгляду скарг суб'єктів підприємництва.

Під час аналізу використано теоретичні (аналіз, синтез, узагальнення, систематизація) методи. У статті також використано методи порівняльного аналізу, діалектичний тощо.

Незважаючи на те, що чинне законодавство містить значну кількість нормативно-правових актів, що регулюють порядок оскарження, це не виключає необхідності постійного їх перегляду та приведення у відповідність до прийнятих нових норм. Увагу зосереджено на необхідності приведення чинного законодавства у відповідність з прийнятим Законом, який уперше комплексно врегулював різні питання адміністративної процедури органів фінансового контролю. Розкриваються положення основних принципів, на яких базується процес оскарження. Це обов'язковість постанов Верховного Суду, обов'язок органу фінансового контролю з власної ініціативи відновити порушене право. Звертається увага, що на законодавчому рівні на контролювальний орган покладено обов'язок встановлювати обставини, що мають значення для вирішення справи, і за потреби збирати для цього документи та інші докази з власної ініціативи.

Розглядаються процедурні дії та рішення, які можуть бути оскаржені до прийняття органом фінансового контролю рішення, а також ті, оскарження яких відбувається вже після його прийняття.

Важливим під час оскарження рішень контролювальних органів є чітке зазначення строку і порядку оскарження. В іншому випадку це стає підставою для оскарження навіть за умови пропуску строку. Органи фінансового контролю не мають права відмовити в розгляді скарги, якщо вона не відповідає вимогам за формою та назвою.

*Результати дослідження можуть бути корисними для практичної роботи органів фінансового контролю під час вирішення питань щодо поданих скарг та суб'єктів нормотворчої діяльності для вдосконаленню чинного законодавства.*

**Ключові слова:** *публічно-правові відносини, фінансовий контроль, перевірки, гарантії законності, суб'єкт підприємництва, забезпечення прав суб'єктів малого підприємництва, оскарження, адміністративна процедура.*

**Мета дослідження** – проаналізувати положення Закону України «Про адміністративну процедуру», які стосуються порядку оскарження рішень та дій органів фінансового контролю, та їх вплив на покращення процедури оскарження.

**Постановка проблеми.** Діяльність суб'єктів підприємництва пронизана взаємовідносинами з контролювальними органами, зокрема з органами фінансового контролю, що пов'язано з проведенням контролю щодо дотримання фінансового законодавства. Звісно, ці процеси не позбавлені спірних моментів, що призводить до необхідності реалізації права на захист від прийняття неправомірних рішень або вчинення неправомірних дій.

Однією з гарантій законності у сфері фінансового контролю є право на оскарження дій та рішень органів фінансового контролю. Вона є важливою умовою забезпечення належної діяльності останніх. Порядок врегулювання спірних питань між суб'єктами господарювання та органами фінансового контролю забезпечується системою правових норм, що змінюються під впливом розвитку суспільних відносин. Такі відносини врегульовані Податковим кодексом України та сукупністю підзаконних нормативних актів. Але шлях України в напрямі євроінтеграції не полишає необхідність втілення в українське законодавство норм, що давно чинні в державах-членах ЄС. У такому контексті ми маємо на увазі важливий прорив у нормотворчій діяльності – це прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» [5].

Цей закон комплексно врегулював на законодавчому рівні поведінку фізичних осіб, суб'єктів малого підприємництва і юридичних осіб та органів фінансового контролю під час розгляду адміністративних справ, прийняття рішень, їх виконання та оскарження рішень і дій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Правові аспекти порядку оскарження рішень та дій органів фінансового контролю систематично досліджувалися та аналізувалися науковою спільнотою та практиками, зокрема Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, Є. А. Усенко та іншими. З прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» потрібно по-новому поглянути на відносини оскарження, зупинитися на нововведеннях та необхідності привести у відповідність до нього чинні нормативно-правові акти.

**Виклад основного матеріалу.** Закон України «Про адміністративну процедуру» є значимим як для суб'єктів господарювання, так і органів фінансового контролю. Положення закону спрямовані на правовий захист осіб та забезпечення законності, визначеності та передбачуваності всіх дій органів державної влади.

У діяльності органів державної влади, зокрема органів фінансового контролю, важливим є дотримання принципів. Вони містять загальні положення, з яких починається діяльність контролювальних суб'єктів. Зокрема, ні Податковий кодекс України, ні відповідні порядки розгляду скарг не містять принципів, які застосовуються під час реалізації цієї діяльності. Закон України «Про адміністративну процедуру» став базовим законом під час здійснення процедури адміністративного оскарження, і не випадково в ньому закріплено розширений перелік принципів, якими потрібно керуватися органам фінансового контролю в процесі розгляду відповідних скарг. Зупинимося на найбільш важливих та нових принципах, що закріплені в статті 4 Закону України [5]. Їх перелік нараховує 13 принципів: верховенство права, зокрема законності та юридичної визначеності; рівність перед законом; обґрунтованість; безсторонність (неупередженість) адміністративного органу; добросовісність і розсудливість; пропорційність; відкритість; своєчасність і розумний строк; ефективність; презумпція правомірності дій та вимог особи; офіційність; гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні; гарантування ефективних засобів правового захисту. Оскільки наша публікація не ставить за мету детальне розкриття всіх принципів процедури, зупинимося на найбільш важливих, які були подані в розширеному трактуванні.

Відповідно до статті 6 Закону України [5] принцип законності, крім наявних, містить положення, що під час реалізації дискреційного повноваження вибір рішення адміністративного органу здійснюється без відступу від попередніх рішень, прийнятих тим самим адміністративним органом в однакових чи подібних справах, крім обґрунтованих випадків.

Важливим моментом у розумінні законності є те, що висновки про застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх адміністративних органів, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. Це свідчить про обов'язковість постановок Верховного Суду й заборону органам фінансового контролю ухвалювати рішення всупереч їм.

Орган фінансового контролю, що порушив права суб'єктів господарювання, зобов'язаний за власною ініціативою протягом розумного строку з дня виявлення порушення поновити право, не чекаючи подання скарги та запобігаючи повторенню порушення в майбутньому.

Наступним принципом, якому приділимо увагу, є принцип обґрунтованості. Якщо орган фінансового контролю змінює оцінку та висновки в однакових чи подібних справах, він зобов'язаний надати належне обґрунтування такої зміни. Тобто це підтверджує посилення прецедентного права.

Зупинимося і на принципі офіційності, що варто визнати прогресивним та новим, адже він зобов'язує контролювальний орган встановлювати обставини, що мають значення для вирішення справи, і за потреби збирати для цього документи та інші докази з власної ініціативи, зокрема без залучення особи витребувати документи та відомості, отримувати погодження та висновки, необхідні для вирішення справи. Державний орган не може зобов'язувати особу самостійно отримувати документи та

інші докази, необхідні для здійснення адміністративного провадження, якщо такий обов'язок не визначено законом. Тобто якщо необхідні документи перебувають у відповідній установі, то орган фінансового контролю самостійно їх отримує, а не покладає цей обов'язок на особу, що звернулася зі скаргою.

Доречним у системі принципів стало виділення принципу презумпції. У статті 15 Закону України [5] передбачено, що дії та вимоги особи є правомірними, доки інше не буде доведено під час розгляду та/або вирішення справи. А сумніви щодо правомірності дій та вимог особи, що виникають унаслідок неоднозначного (множинного) трактування норми права, повинні тлумачитися адміністративним органом на користь їх правомірності.

Якщо звернутися до податкового законодавства, то така норма закріплена в статті 56 ПКУ [3], відповідно до якої в разі, коли норма ПКУ чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПКУ, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того самого нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролювальних органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролювального органу, рішення приймається на користь платника податків.

Але вищезгадане положення Закону України «Про адміністративну процедуру» закріпило на рівні обов'язкового цей принцип у діяльності всіх органів публічної влади.

Рішення, що ухвалюється органом фінансового контролю, може не задовольняти суб'єкта. Обираючи відповідний механізм оскарження, потрібно чітко розуміти переваги. Адміністративне оскарження, на відміну від судового, є більш оперативним, не передбачає сплати збору, може реалізуватися без додаткової правової допомоги та економить час.

Закон України «Про адміністративну процедуру» називають кодексом адміністративного оскарження, відповідно до якого право на оскарження адміністративних актів органів фінансового контролю має особа, яка вважає, що: 1) прийнятим адміністративним актом чи його виконанням порушено або може бути порушено її право, свободу чи законний інтерес (що включає і право вимоги особою більшого блага, аніж було вже надано адміністративним актом); або 2) процедурне рішення або дія, бездіяльність адміністративного органу негативно впливає на її права, свободи чи законні інтереси.

Пунктом 3 статті 78 Закону [5] окреслено коло процедурних рішень і дій, скарги на які розглядаються до прийняття адміністративного акта. Щодо інших процедурних рішень та дій, то вони розглядаються вже після прийняття адміністративного акта, якщо особа підтвердить ці скарги. Логіка такого підходу полягає в тому, щоб не затягувати розгляд справи «процедурними скаргами», до того ж ще невідомо, яким буде результат вирішення справи по суті [1, с. 50].

Наприклад, податкове законодавство не передбачає права оскарження плану-графіка проведення планових перевірок, можна оскаржити вже наказ на проведення перевірки. Аналогічна ситуація з оскарженням дій контролювальних осіб. А саме не передбачено оскарження неправомірної дії чи акта перевірки, лише якщо за їх

результатами було прийнято відповідне рішення. Підконтрольний суб'єкт може подати заперечення до акта, а в подальшому має право оскаржити рішення про застосування фінансових санкцій чи постанову по справі про адміністративне правопорушення, які прийняті за результатами такої перевірки. А вже під час оскарження вказати на неправомірні дії, що призвели до прийняття рішення, яке оскаржується.

Наступним важливим елементом у процедурі оскарження є строки подання скарги. Закон України «Про адміністративну процедуру» [5] закріплює в статті 80, що скарга на адміністративний акт може бути подана протягом тридцяти календарних днів з дня доведення його до відома особи, яка була учасником адміністративного провадження щодо прийняття зазначеного акта. У цій статті зазначено, що відлік строку починається не з дня прийняття рішення, яке оскаржується, а з дати його доведення. Але варто враховувати положення, що законодавством для окремих видів справ можуть встановлюватися інші строки. Наприклад, строк для оскарження податкового повідомлення-рішення – 10 календарних днів. І маємо керуватися такою нормою.

Новаційним положенням під час адміністративної процедури оскарження рішень органів фінансового контролю є положення, що строк подання скарги не вважається пропущеним у разі незазначення в адміністративному акті строку та порядку його оскарження. Тобто акти органів фінансового контролю, що містять положення, які можуть бути оскаржені, повинні містити відомості щодо строку та порядку оскарження. У разі відсутності таких даних є підстава оскарження рішень навіть за умови пропуску встановлених строків.

Стосовно форми і змісту скарги чинне законодавство містить достатню кількість норм, що регулюють ці питання, але положення Закону України [5] пішли дещо далі. У пункті 4 статті 81 Закону України [5] міститься положення такого змісту: «Звернення особи, яке за назвою чи формою не відповідає вимогам до скарги, але є скаргою за сутністю (за змістом), розглядається за правилами адміністративного оскарження».

Скарга подається до органу фінансового контролю, що прийняв рішення, вчинив дію чи допустив бездіяльність, що оскаржується, який не пізніше наступного дня передає (надсилає) її разом з матеріалами справи суб'єкту розгляду скарги. Розглядає скаргу орган вищого рівня. До ухвалення Закону України «Про адміністративну процедуру» скаржник звертався відразу до органу вищого рівня зі скаргою.

Суб'єкт розгляду скарги може утворити комісію з розгляду скарг, що діє на підставі положення [4]. До складу комісії з розгляду скарг, крім посадових осіб адміністративного органу, можуть долучатися представники інститутів громадянського суспільства в кількості, що не перевищує третини її загального складу.

Рішення комісії з розгляду скарг оформлюється висновком, який має рекомендаційний характер і є обов'язковим для розгляду керівником (іншою уповноваженою особою) відповідного адміністративного органу. Остаточне рішення щодо скарги приймається відповідним адміністративним органом не пізніше ніж на п'ятий робочий день з дня отримання рішення комісії з розгляду скарг. Неврахування висновку комісії з розгляду скарг обґрунтовується та додається разом з висновком до остаточного рішення, прийнятого за результатами розгляду скарги.

До складу таких комісій входять представники громадськості, що повинно сприяти впровадженню духу партнерства і рівності між владою та громадянським суспільством, оскільки «спосіб організації апеляційних комісій забезпечує об'єктивніший розгляд скарг та сприяє впровадженню духу партнерства і рівності між владою та громадянами, оскільки члени комісії розглядають такі скарги з точки зору звичайних громадян» [2, с. 374].

У разі відсутності вищого рівня органу фінансового контролю скарга щодо прийнятого рішення чи неправомірної дії подається до того самого органу, який прийняв рішення чи вчинив дію, що оскаржуються, за умови, що при ньому утворено комісію з розгляду скарг. Такий адміністративний орган має статус суб'єкта розгляду скарги. У разі якщо такий орган не утворив комісію з розгляду скарг, скарга подається до суду відповідно до закону.

Розглядаючи скаргу, орган фінансового контролю повинен керуватися нормами, які встановлюють строки для вирішення справ у межах галузевого законодавства. Наприклад, у пункті 56.8 статті 56 ПКУ [3] закріплено, що контролювальний орган, який розглядає справу платника податків, зобов'язаний прийняти рішення впродовж 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, за винятком випадків продовження строків у порядку, передбаченим законодавством. Якщо протягом установленого строку податковий орган не прийняв вмотивованого рішення, то така скарга вважається повністю задоволена (абзац 3 пункту 56.9 статті 56 ПКУ). І в такому випадку не можна посилатися на пункт 2 статті 34 Закону України «Про адміністративну процедуру» [5], який визначає, що строк розгляду скарги не повинен перевищувати 30 календарних днів. Цей строк встановлено, якщо законодавством не визначено строку вирішення окремої категорії справ.

За результатами розгляду скарги орган скасовує повністю або частково рішення в разі порушення норм матеріального права, істотного порушення процедури (зокрема компетенцію) або неправильного чи неповного встановлення обставин справи, що призвело до прийняття протиправного рішення. Як свідчить судова практика, оцінка процедурних порушень включає з'ясування, чи вплинули вони на прийняте рішення.

Висновки. Основними положеннями такого закону, які в своїй діяльності повинні застосовувати органи фінансового контролю, є:

- 1) висновки про застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду, є обов'язковими для застосування органами фінансового контролю;
- 2) дії та вимоги особи вважаються правомірними, доки не буде доведено інше;
- 3) орган фінансового контролю не повинен відступати від своїх попередніх рішень у подібних справах;
- 4) орган фінансового контролю зобов'язаний встановити обставини, що мають значення для справи, та, за потреби, зібрати для цього докази;
- 5) обов'язковість зазначення в рішеннях відомостей щодо строку та порядку оскарження;
- 6) прийняття до розгляду звернення особи, яке за назвою чи формою не відповідає вимогам до скарги, але є скаргою по суті;
- 7) подання скарги до органу, який прийняв рішення, а розгляд здійснює орган вищого рівня.

На Закон України «Про адміністративну процедуру» покладаються великі надії, що його втілення сприятиме захисту бізнесу від неправомірних дій і рішень органів фінансового контролю та прийняттю виважених рішень. Це зі свого боку ставить завдання перед органами фінансового контролю щодо приведення законодавства про оскарження у відповідність до прийнятого Закону.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про адміністративну процедуру»: загальні прозорі правила взаємодії між державою та громадянами й бізнесом : посібник для публічних службовців. К., 2022. 74 с. URL : <https://minjust.gov.ua/files/general/2022/10/20/20221020092133-70.pdf> (дата звернення: 20.02.2024).
2. Науково-практичний коментар до проєкту Закону України «Про адміністративну процедуру» / авт. колектив : О. Ф. Андрійко, В. М. Бевзенко та ін.) ; за заг. ред. В. П. Тимошука. К. : ФОП Мишалов Д. В., 2019. 460 с. URL : <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2019/12/1575541235cplr.-scientific-and-practical-commentary-to-the-draft-law-on-administrative-procedure.pdf> (дата звернення: 22.02.2024).
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.02.2024).
4. Примірне положення про комісію з розгляду скарг затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28 квітня 2023 р. № 420. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/Кр230420?an=1> (дата звернення: 23.02.2024).
5. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17 лютого 2022 р. № 2073-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення: 22.02.2024).

## REFERENCES

1. The Law of Ukraine «On Administrative Procedure»: general transparent rules of interaction between the state and citizens and business : a guide for public servants. K., 2022. 74 p. URL : <https://minjust.gov.ua/files/general/2022/10/20/20221020092133-70.pdf> (date of application: 02/20/2024).
2. Scientific and Practical Commentary to the Draft Law of Ukraine «On Administrative Procedure» / author's team : O. F. Andriyko, V. M. Bevzenko, et al. ; edited by V. P. Tymoshchuk. Kyiv : FOP Myshalov D. V., 2019. 460 p. URL : <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2019/12/1575541235cplr.-scientific-and-practical-commentary-to-the-draft-law-on-administrative-procedure.pdf> (date of application: 02/22/2024).
3. Tax Code of Ukraine dated December 02, 2010 No. 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (date of application: 02/22/2024).
4. The Model Regulation on the Complaints Commission was approved by the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated April 28, 2023. No. 420. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/Кр230420?an=1> (date of application: 02/23/2024).
5. On administrative procedure : Law of Ukraine dated February 17, 2022 No 2073-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (date of application: 02/22/2024).

**O. P. Melnyk, D. Ya. Semyrianov. ENSURING AND PROTECTING RIGHTS IN FINANCIAL CONTROL BODIES UNDER THE NEW ADMINISTRATIVE PROCEDURE**

*The publication addresses the issue of improving the procedure for appealing against decisions and actions of financial control bodies. This has become especially relevant with the adoption of the Law of Ukraine «On Administrative Procedure». Attention is drawn to strengthening the rule of law, one of the guarantees of which is compliance with the procedure for consideration of complaints of business entities.*

*The analysis used theoretical methods (analysis, synthesis, generalisation, systematisation). The article also uses the methods of comparative analysis, dialectical analysis, etc.*

*Despite the fact, that the current legislation contains a significant number of regulations governing the appeal procedure, this does not preclude the need to constantly review them and bring them in line with the newly adopted rules. The author focuses on the need to bring the current legislation in line with the adopted Law, which for the first time comprehensively regulated various issues of the administrative procedure of financial control bodies. The author explains the provisions of the basic principles on which the appeal process is based. These include the binding nature of the Supreme Court's rulings and the obligation of the financial control body to restore the violated right on its own initiative. It is noted that at the legislative level, the controlling body is obliged to establish the circumstances relevant to the resolution of the case and, if necessary, to collect documents and other evidence on its own initiative.*

*The article considers procedural actions and decisions that can be appealed before the financial control body makes a decision, as well as those that can be appealed after it has been made.*

*When appealing against decisions of controlling authorities, it is important to clearly indicate the time limit and procedure for appeal. Otherwise, it becomes a ground for appeal even if the deadline is missed. The financial control bodies have no right to refuse to consider a complaint if it does not meet the requirements in terms of form and title.*

*The results of the study may be useful for the practical work of financial control bodies in resolving issues related to complaints and for lawmakers to improve the current legislation.*

*Keywords: public law relations, financial control, inspections, guarantees of legality, business entity, ensuring the rights of small business entities, appeal, administrative procedure.*

*Стаття надійшла до редколегії 4 квітня 2024 року*