



## ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МИНИСТЕРСТВА ДОХОДОВ И СБОРОВ УКРАИНЫ В СФЕРЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ КОНСУЛЬТАЦИЙ

**Александр ЖУРАВСКИЙ,**

кандидат юридических наук, старший научный сотрудник  
Научно-исследовательского центра по проблемам налогообложения  
Национального университета государственной налоговой службы Украины

**Александр ДОЛГИЙ,**

кандидат юридических наук, старший научный сотрудник,  
ведущий научный сотрудник Научно-исследовательского института  
Национальной академии прокуратуры Украины

### Summary

The authors investigate the essence of tax consultations, the process of their submission by the Ministry of Revenues and Duties of Ukraine. There is also considered the procedure of appeal against such consultations. In the article investigated actually problems regarding to individual tax consultation appealing by Ministry of Revenues and Duties of Ukraine, which broke the law. Referred to this problem, international experience are learned. In a result of such investigation have been made proposals which aimed on improving of legal mechanism in the field of tax consultations for the Ministry of Revenues and Duties are formulated in the article.

**Key words:** taxpayers, controlling unit, tax consultation, organizational activity, appeal.

### Аннотация

В статье рассмотрены сущность налоговых консультаций, организация работы по их предоставлению налогоплательщикам органами Министерства доходов и сборов Украины, а также предусмотренная действующим законодательством процедура обжалования таких консультаций плательщиками налогов. Раскрыты актуальные вопросы, связанные с применением налогоплательщиками индивидуальных налоговых консультаций, предоставленных органами Министерства доходов и сборов Украины, которые привели к нарушениям законодательства. В этом контексте рассмотрен международный опыт. По результатам исследования вносятся предложения, направленные на совершенствование функционирования правового механизма в этом направлении, управления налоговой деятельностью Миндоходов, а также касательно системы обжалования налоговых консультаций.

**Ключевые слова:** налогоплательщики, контролирующие органы, налоговая консультация, организационная деятельность, обжалование.

**Постановка проблемы.** После принятия Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (далее – НК) и создания, в соответствии с Указом Президента Украины от 24.12.2012 г., Министерства доходов и сборов Украины (Миндоходов) – нового органа государственного управления налоговой деятельностью, путем реорганизации Государственной налоговой службы (ГНС) Украины и Государственной таможенной службы (ГТС) Украины, передачи их функций Миндоходов, произошли существенные изменения в системе налогообложения, а также в организационном обеспечении формирования и реализации государственной налоговой и государственной таможенной политики. Поэтому актуальным вопросом в деятельности органов Миндоходов (далее – контролирующие органы) является предоставление налогоплательщикам качественных налоговых консультаций. Ведь в сфере предпринимательской и иной хозяйственной деятельности налоговые консультации помогают избежать нарушений законодательства

о налогах, уже только этим давая основания рассматривать их в качестве одного из важных элементов процесса налаживания партнерских взаимоотношений между налогоплательщиками и контролирующими органами государства. А это сегодня – приоритет работы контролирующих органов страны.

**Обзор публикаций** по теме исследования. Отдельные вопросы, связанные с процедурами предоставления и обжалования налоговых консультаций, изучали: А.В. Головач, Р.А. Куйбида, Н.Б. Писаренко, Ю.С. Педько, В.С. Стефанюк, В.В. Тыльчик, М.М. Тищенко и др. Результаты их научных поисков учтены авторами этой работы при формировании подходов к проведению исследования по предложенной тематике в условиях реформирования органов государственного управления налоговой деятельностью Украины.

**Целью и задачей исследования** является освещение организационно-правовых аспектов предоставления налоговых консультаций контролирующими органами Украины и их обжалования налогоплательщиками.

**Изложение основного материала.** Термин «консультация» (от лат. *consultatio* – обращение за советом) в общем смысле используется в нескольких значениях [1; 2, с. 64]:

- 1) советы, толкования, которые дает специалист;
- 2) форма обучения с целью расширения и углубления знаний;
- 3) совещание специалистов по какому-либо вопросу;
- 4) учреждение, специалисты которого дают советы по определенным вопросам.

Согласно пп. 172 п. 1 ст. 14 «Определение понятий» НК Украины налоговая консультация – это помощь контролирующего органа конкретному плательщику налогов относительно практического использования конкретной нормы закона или нормативно-правового акта по вопросам администрирования налогов или сборов, контроль взимания которых возложен на такой контролирующий орган.

Международный и отечественный опыт, как и характер услуг аудиторских и юридических фирм, функцио-



нирующих в Украине, свидетельствуют, что налоговая консультация – это методическая практическая помощь налогоплательщику при исполнении им налоговых обязательств, фактически по всем процедурам (начисление и уплата налоговых платежей, пени, штрафных санкций, обжалование действий контролирующих органов и т.п.) [3]. Значимость этого направления в сфере деятельности контролирующих органов повышается в связи с выполнением приоритетного государственного задания – обеспечения добровольной уплаты налогов путем налаживания партнерских взаимоотношений между налогоплательщиками и этими органами. Безусловно, одну из ведущих ролей здесь играет налоговая консультация – квалифицированное предоставление контролируемыми органами субъектам хозяйствования консультативной помощи по ведению налогового учета, отчетности, уплате причитающихся сумм налоговых платежей в бюджеты и др.

Поэтому задача, поставленная сегодня перед органами государственного управления налоговой деятельностью, заключается в том, что «разъяснение и консультации должны стать, согласно европейскому принципу, основной формой работы» [4, с. 10]. Это в полной мере отвечает современным требованиям в контексте формирования необходимых условий для создания в стране привлекательного бизнес-климата.

Проблемы, касающиеся предоставления консультаций налогоплательщикам налогов, освещались авторами и ранее [5]. Однако изучение сегодняшней налоговой практики, обусловившее необходимость дополнительного исследования проблемы, показывает, что в Украине налоговые консультации пока не заняли того ведущего места, которое должно им принадлежать в сферах налаживания партнерских взаимоотношений контролирующих органов с налогоплательщиками и предупреждения налоговых правонарушений.

Подтвердить последнее можно результатами социологического исследования, проведенного в 2012 г. специалистами региональных органов бывшей Государственной налоговой службы Украины, в ходе которого была опрошена 31 тыс. жителей страны по вопросам качества их обслуживания

как налогоплательщиков [6, с. 12]. Результаты опроса показали, что 57,4 % респондентов обращались в налоговые органы для получения информации или конкретной услуги, и только 42,6 % – меньше половины, за налоговыми консультациями. У 13,1 % их обращения в момент опроса находились на стадии рассмотрения. 89,4 % респондентов ответили, что решили свои вопросы с первого раза, а 10,6 % для этого вынуждены были посещать налоговый орган несколько раз. Представляют интерес, с точки зрения учета в практической работе контролирующих органов, основные причины, на которые указали респонденты, как на такие, что не позволили оперативно решить поставленные ими вопросы: не хватило необходимых документов, вопрос не входил в компетенцию налогового органа, для ее предоставления отсутствовали законные основания.

Кроме того, о существенных просчетах в консультационной сфере организационной деятельности контролирующих органов красноречиво свидетельствуют отчетные данные бывшей ГНС Украины: в 2008 – 2011 гг. нарушения налогового законодательства выявлялись в среднем ежегодно у 95,1 % (!) проверенных юридических лиц и у 92,9 % (!) – физических лиц-плательщиков налогов. Было бы лучше упреждать такие нарушения – это основная задача налоговых консультаций.

Каждый налогоплательщик, любой гражданин, лицо без гражданства или иностранец вправе обратиться в контролирующие органы для получения консультации по вопросам налогообложения. Согласно статье 52 «Налоговая консультация» НК Украины [7; 8, с. 236-237], контролирующие органы предоставляют налогоплательщикам консультации по вопросам практического применения отдельных норм налогового законодательства в течение 30 календарных дней, следующих за днем получения контролирующим органом такого обращения. Подчеркнем, что в соответствии с НК Украины налоговые консультации по запросам налогоплательщиков, граждан, лиц без гражданства и иностранцев предоставляются контролируемыми органами на безвозмездной основе. Именно это положение делает консультацию свободной в доступе для любого налогоплатель-

щика, несмотря на его социальное или материальное положение. Налоговая консультация имеет исключительно индивидуальный характер и может быть применена только физическим или юридическим лицом, обратившимся за такой налоговой консультацией. Применение этой налоговой консультации другими налогоплательщиками законом не предусмотрено.

Контролирующие органы имеют право предоставлять налоговые консультации исключительно в пределах своей компетенции: по вопросам организации администрирования налогов и сборов, установленных действующим законодательством, ведения налоговой отчетности, сроков уплаты, порядка учета налогоплательщиков и т.д. [9, с. 321; 10]. Речь идет только о консультациях, касающихся сферы их деятельности, определенной действующим законодательством.

С целью формирования единого подхода к консультированию налогоплательщиков по их запросам, касающихся актуальных вопросов налогового законодательства, однозначного толкования его положений, центральный орган исполнительной власти – Миндоходов Украины периодически обобщает налоговые консультации. Это делается в случаях, когда они затрагивают интересы значительного количества налогоплательщиков или значительных сумм налоговых обязательств. Обобщающие приказы Миндоходов, которые подлежат обнародованию.

Далее остановимся на нормах НК Украины, регулирующих процедуру обжалования налоговых консультаций.

В нашем исследовании речь идет о налоговой консультации, предоставляемой налогоплательщикам в письменном виде – формализованной форме. Но пункт 3 статьи 52 «Налоговая консультация» НК Украины предусматривает еще и устную форму ее предоставления. Законодатель здесь опирается на статью 3 «Основные термины, используемые в настоящем Законе» Закона Украины «Об обращениях граждан» от 02.10.1996 г. № 393/96-ВР. Статья предусматривает право граждан на обращение как в устной, так и в письменной форме: «Под обращениями граждан следует понимать изложенные в письменной или в устной форме



предложения (замечания), заявления (ходатайства) и жалобы». Но, согласно статье 53 «Последствия применения налоговых консультаций» НК Украины, налогоплательщики (должностные лица налогоплательщиков), допустившие нарушение налогового законодательства по причине правоприменения налоговой консультации [9, с. 299], не могут быть привлечены к уголовной, административной, гражданско-правовой или дисциплинарной ответственности лишь в том случае, если они действовали в соответствии с налоговой консультацией, предоставленной в письменной или электронной форме, а также – обобщающей налоговой консультацией. Даже в случае, если в будущем такая налоговая консультация или обобщающая налоговая консультация были изменены или отменены, либо тому или иному налогоплательщику затем была предоставлена новая налоговая консультация [8, с. 238]. Но об устной форме консультирования речь, как видим, не идет.

Следует учитывать, что в налоговой сфере применение или не применение налоговой консультации в любой форме, в том числе устной, может повлечь негативные последствия как для работников контролирующих органов, так и для налогоплательщиков. Для работника контролирующего органа, который предоставил некачественную консультацию в любой форме, негативным последствием может быть, например, привлечение его к предусмотренной законом ответственности за неправильное толкование той или иной нормы налогового законодательства, содержащейся в предоставленной налогоплательщику налоговой консультации индивидуального характера. У налогоплательщика, применившего такую консультацию на практике, могут быть нарушены его законные права, ему может быть причинен материальный или иной ущерб (убытки).

Между тем, НК Украины не предусматривает ответственности контролирующих органов за негативные последствия применения налоговой консультации, данной в устной форме. Доказать же, что такая консультация была действительно предоставлена на практике чрезвычайно сложно.

В связи с этим, возникает вопрос: в какой форме контролирующий орган

должен предоставлять налоговую консультацию?

Мы считаем, что налогоплательщик для того, что бы оградить себя от негативных последствий применения некачественной налоговой консультации, должен делать запросы в формализованном виде – письменно, а контролирующий орган, в свою очередь, также обязан предоставлять ее в письменной форме. Но это должно касаться только тех вопросов, которые, по мнению налогоплательщика, могут непосредственно повлиять на его финансово-хозяйственную деятельность. Поэтому он сам должен осознать, насколько для него будут важны последствия практического применения такой консультации и, при обращении в контролирующий орган, четко определить, в какой именно форме – письменной или устной – он предпочел бы получить консультацию.

На наш взгляд, налоговая консультация в письменной (формализованной) форме равнозначна налоговой консультации, предоставленной с использованием средств электронной связи с конкретным плательщиком, который за ней обратился.

Налоговые консультации, предоставленные в письменной форме или с использованием средств электронной связи, должны обеспечить взаимную ответственность контролирующих органов и налогоплательщиков и, при наличии определенных обстоятельств, предоставить:

1) налогоплательщикам – возможность в установленном порядке обжаловать некачественную налоговую консультацию контролирующих органов и требовать возмещение вреда, причиненного вследствие ее применения;

2) контролирующим органам – дополнительные основания для применения к налогоплательщикам предусмотренных законом мер в случае игнорирования изложенных в налоговой консультации советов, толкований и т.п., что привело к невыполнению ими требований действующих нормативно-правовых актов, регулирующих функционирование механизма налогообложения.

Статья 53 «Последствия применения налоговых консультаций» НК Украины не предусматривает освобождение налогоплательщика от уплаты

налоговых платежей, если такая обязанность возникла на законных основаниях после отмены, уточнения налоговой консультации. В таких обстоятельствах налогоплательщик обязан самостоятельно уточнить налоговое обязательство, подать уточненные расчеты в контролирующий орган, где он состоит на учете. В противном случае, такие расчеты должен осуществить контролирующий орган при проведении соответствующих проверок. Положения статьи 53 НК не могут быть применены в тех случаях, когда индивидуальная налоговая консультация противоречит действующему законодательству, не отвечает ему, подготовлена по предварительному сговору налогоплательщика и сотрудника контролирующего органа, подписавшего налоговую консультацию, и т.п. [8, с. 238]. Но подтвердить это на практике, как и неправомерность такой консультации, довольно проблематично, что снижает действенность этих положений Закона.

Если налогоплательщик считает, что предоставленная контролирующим органом письменная, электронная или обобщающая налоговая консультация Миндоходов, противоречит действующему законодательству, создает препятствия для осуществления им предпринимательской деятельности, устанавливает новые правовые нормы, не предусмотренные действующим законодательством, он имеет право обратиться в суд за защитой своих законных прав и в судебном порядке обжаловать предоставленную консультацию. Признание судом такой налоговой консультации недействительной является основанием для предоставления новой налоговой консультации, которая в обязательном порядке должна учесть решение суда [8, с. 238]. Что касается обжалования налоговых консультаций, то НК Украины предусматривает только судебный порядок. Административное обжалование налоговых консультаций, нарушающих, по мнению налогоплательщиков, их законные права и интересы, Закон не предусматривает. На наш взгляд, это:

1) не дает контролирующим органам возможности оперативно исправлять ошибки, которые они могут допустить при консультировании, и предоставлять новые, более качественные налоговые консультации, соответ-



ствующие нормам действующего законодательства;

2) ограничивает налогоплательщиков в выборе способа обжалования.

Мы считаем, по указанной причине НК Украины требует в этой части дополнения.

#### Выводы и предложения по результатам исследования:

1. Время, прошедшее после принятия НК Украины, показало: отдельные правовые предписания это-

го Закона и нормативно-правовые акты, регламентирующие порядок применения его материальных норм, требуют совершенствования. В частности, на основе анализа практики применения норм НК Украины, положений других нормативно-правовых актов, считаем целесообразным внести следующие изменения в пункт 3 статьи 53 НК Украины и изложить его в обновленной редакции (см. Таблицу 1).

Таблица 1

Действующая редакция п. 3 ст. 53 НКУ	Предлагаемая редакция п. 3 ст. 53 НКУ
Налогоплательщик может обжаловать в суде как правовой акт индивидуального действия налоговую консультацию контролирующего органа, изложенную в письменной или электронной форме, которая, по мнению такого налогоплательщика, противоречит нормам или содержанию соответствующего налога или сбора.	Налогоплательщик (согласно статьям 55-56 Налогового кодекса Украины) по своему выбору может обжаловать в административном порядке – в вышестоящем контролирующем органе либо в судебном порядке налоговую консультацию контролирующего органа, изложенную в письменной или электронной форме, как правовой акт индивидуального действия, который, по мнению налогоплательщика, противоречит нормам действующего законодательства или содержанию соответствующего налога, сбора (обязательного платежа).
Признание судом такой налоговой консультации недействительной является основанием для предоставления новой налоговой консультации, с учетом выводов суда.	Признание вышестоящим налоговым органом – в порядке административного обжалования, или судом – при обжаловании в суде, налоговой консультации недействительной является основанием для предоставления новой налоговой консультации, с учетом выводов налогового органа, отменившего такую консультацию, или решения суда.

В случае реализации внесенного предложения необходимо будет также внести соответствующие изменения в ведомственные нормативно-правовые акты Миндоходов Украины, регулирующие порядок рассмотрения обращений налогоплательщиков органами и подразделениями этого Министерства.

2. Предложенные изменения в НК Украины на практике будут способствовать: улучшению качества налоговых консультаций, предоставляемых контролируемыми органами; расширению способов защиты закон-

ных прав налогоплательщиков в случае их нарушения в результате применения некачественных налоговых консультаций в финансово-хозяйственной деятельности; повышению уровня взаимной ответственности и улучшению – на основе партнерства – взаимоотношений субъектов налоговых правоотношений.

3. В практической деятельности контролирующих органов Украины качественные налоговые консультации, прежде всего, должны способствовать решению такой актуальной задачи как выполнение в полном объ-

еме налогоплательщиками налоговых обязательств и обеспечение правильного применения на практике правовых норм, регулирующих налоговую деятельность. Качественные налоговые консультации обеспечивают повышение уровня осведомленности и понимания налогоплательщиками законодательных норм при их применении на практике. От этого во многом зависят своевременность и полнота поступления средств в бюджеты – государственный и местные. Кроме того, своевременная, качественная и оперативная консультационная работа контролирующих органов способствует налаживанию цивилизованных партнерских взаимоотношений между ними и налогоплательщиками, уменьшает количество конфликтных ситуаций в налоговой сфере.

#### Список использованной литературы:

1. Административная юстиция. Энциклопедия юриста [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://determiner.ru/dictionary/202/word/administrativnaja-yusticija>
2. Педько Ю. С. Становлення та правове регулювання адміністративної юстиції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Педько Юрій Сергійович. – Київ, 2003. – 230 с.
3. Посібник для податківців [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrknighta.org.ua/ukrknighta-text/651/1>
4. Клименко О. Наразі податкова – найменш корумпована серед державних структур / О. Клименко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 25 (693). – С. 10.
5. Журавський О. А. Удосконалення податкового консультування в діяльності контролюючих органів України як умова підтримки реалізації ініціатив Східного партнерства у фінансово-господарській сфері / О. А. Журавський, О. О. Долгий : збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції [«Формування парадигми багатосторонніх економічних відносин в рамках ініціатив Східного партнерства (економіка, фінанси, право)»], (Київ, 27 травня 2011 р.) / Український державний університет фінансів та



міжнародної торгівлі. – К. : УДУФМТ, 2011. – С. 65-67.

6. Див.: Совершенна С. За результатами анкетування / С. Совершенна // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 26 (694). – С. 12.

7. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=6&nreg=2755-17>

8. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. / [кол. авт. Колесніков Б. В.,... Долгий О. О., Журавський О. А. та ін., заг. редакція – М. Я. Азаров]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 590 с. – Т. 1.

9. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Головач Андрій Володимирович. – Харків, 2011. – 476 с.

10. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник [у 2 т.]. – Т. 1. – Загальна частина / [ред. колегія: В. Б. Авер'янов (голова)]. – К., 2004. – 394 с.

## СОЦИАЛЬНАЯ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА ОТНОШЕНИЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ КОНКУРЕНЦИИ

Юрий ЖУРИК,

кандидат юридических наук, доцент,  
доцент кафедры правового регулирования экономики  
Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана

### Summary

In the article the relations of economic competition in terms of their social, legal and economic nature are discussed. The general scientific notion of the antitrust and competitive relations in modern market relations are theoretically analyzed in the format: «public relations – economic relations – relations of economic competition – legal relations». The author's position regarding the origin and inhomogeneous nature of the relations of economic competition is substantiated. Horizontal and vertical relations and legal relations, their nature, place and importance in the regulation of social and economic phenomena and processes are considered. The author suggests, considers a system of social relations, which are regulated by antitrust and competition law, namely: economic and legal relations, relations of limiting monopolistic activity and preventing unfair competition, consumer protection relations.

**Key words:** public relations, economic relations, competitive legal relations, antitrust competitive relations.

### Аннотация

В статье рассматриваются отношения экономической конкуренции с позиций их социальной, экономической и правовой природы. На теоретическом уровне анализируются общенаучные представления об антимонопольных и конкурентных отношениях в современных рыночных отношениях в формате: «общественные отношения – экономические отношения – отношения экономической конкуренции – правоотношения». Обосновывается позиция автора относительно происхождения и неоднородной природы отношений экономической конкуренции. Рассматриваются горизонтальные и вертикальные отношения и правоотношения, их природа, место и важность в регулировании социально-экономических явлений и процессов. Автором рассматривается система общественных отношений, которые регулируются антимонопольно-конкурентным правом, а именно: хозяйственно-правовые отношения, отношения ограничения монополистической дельности и недопущения недобросовестной конкуренции, отношения по защите прав потребителей.

**Ключевые слова:** общественные отношения, экономические отношения, конкурентные правоотношения, антимонопольно-конкурентные отношения.

**Постановка проблемы.** «Экономика – первична, право – вторично» – это выражение Карла Маркса стало афоризмом и суть его в том, что экономические отношения должны диктовать условия хозяйственного праворегулирования в государстве, в противном случае – жесткое планирование и диктат власти, отсутствие мотивации и интереса в сфере материального воспроизводства.

В демократическом правовом обществе основной формой организации производства и распределения благ являются развитые рыночные отношения, а для рыночных отношений основным и необходимым элементом является конкуренция – состязательность и «борьба за потребителя». На сегодня уже очевидно, что рыночная экономика способ-

на обеспечить более высокий уровень производительности общественного труда и выработать больший объем национального валового продукта, чем экономика командно-административной или плановой системы хозяйствования.

Необходимо отметить, что в основе любых общественных отношений лежит сознательная мотивация, вызванная необходимостью удовлетворения конкретных потребностей и интересов индивида и общества в целом. Развитие, поддержка и обеспечение полной и своевременной реализации частных и публичных интересов является первоочередной задачей государства, причем от степени решения данной задачи зависит место страны в мировом рейтинге социально-экономического развития.