

УДК 342.92

М. В. Калантай, суддя господарського суду
Харківської області

ОСКАРЖЕННЯ ЯК ПЕРЕДУМОВА МИТНОГО СПОРУ

Проаналізовано право подавати скаргу, а також процедуру адміністративного оскарження незаконних рішень, дій, бездіяльності митних органів та їхніх посадових осіб. Розглянуто питання належного відповідача за скаргою, доцільності конкретизації в Митному кодексі України права подавати скаргу. Піддано критиці однорівневу систему адміністративного оскарження в Державну фіскальну службу України.

Ключові слова: митний спір; оскарження; право; рішення; дія (бездіяльність).

The right to file a complaint, as well as the procedure for administrative appeal of illegal decisions, actions, inactivity of customs authorities and their officials, has been analyzed. Considered the question of the proper defendant on the complaint, the expediency of specifying in the Customs Code of Ukraine the right to file a complaint. The administrative appeal procedure has been investigated in terms of the prospect of a revision of Article 25 of the Customs Code of Ukraine. The one-level administrative appeal system to the State Fiscal Service of Ukraine has been criticized. At the same time, the article states that it is unacceptable to simplify the idea of the process of debussing the process of administrative appeal of decisions, actions, inactivity of the customs authority. A false approach is adopted in which the elimination of customs as legal entities of public law is explained by the authors of the pseudoreform of the fiscal service, among other things, by "simplifying the appeals procedure" through the "reduction of administrative appeals".

Key words: customs dispute; appeal; right; decision; action (inaction).

Постановка проблеми. Поширена думка, що адміністративно-правовий спір, у тому числі й митний, є таким у випадку, коли один із учасників – суб'єкт владних повноважень, зокрема митний орган, і полягає він в оскарженні ухвалених таким суб'єктом правового акту індивідуальної дії, а також його дій (бездіяльності), вчинюваних у зв'язку з виконанням державно-владних повноважень. Утім, власне *факт оскарження* засвідчує реалізацію особою належного їй конституційного права й не завжди спричиняє юридичні наслідки, характерні для спірного правовідношення.

З іншого боку, однією з теоретико-правових проблем власне митно-правового спору є нечіткість нормативно-правової регламентації *процедури оскарження* незаконної, на думку скаржника, діяльності (бездіяльності) митного органу: ідеться про найменування суб'єкта державно-владних повноважень, рішення, дії чи бездіяльність яких можуть бути оскаржені, про потребу гармонізації правових приписів щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових і митних органів тощо.

© М. В. Калантай, 2017

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У дисертаційному дослідженні “Адміністративне оскарження як гарантія прав громадян у сфері виконавчої влади” М. І. Белікова [1] з’ясовує місце адміністративного оскарження в системі гарантій прав громадян, дає характеристику скарги як основного елемента адміністративного оскарження, встановлює підстави та предмет адміністративного оскарження, розглядає провадження за скаргами громадян як вид адміністративно-юрисдикційних проваджень, у зв’язку з чим виокремлює принципи й стадії цих проваджень, а також пропонує класифікацію проваджень за скаргами громадян.

У монографічній праці Д. В. Лученка “Механізм оскарження в адміністративно-му праві: теоретичні й прикладні аспекти” [2] досліджено механізм оскарження як спосіб захисту прав і законних інтересів приватних осіб у відносинах із суб’єктами публічно-владних повноважень, розглянуто питання зародження й розвитку ідеї оскарження актів публічної влади у класичних джерелах і сучасній літературі, проаналізовано суб’єктивно-правовий, об’єктивно-правовий, діяльнісний і функціональний аспекти механізму оскарження, охарактеризовано європейські стандарти оскарження, висвітлено досвід реформування й розвитку законодавства про судове й адміністративне оскарження в пострадянських країнах, визначено напрями вдосконалення законодавства і судової практики у досліджуваній сфері.

Поява останнім часом розвідок, присвячених адміністративному оскарженню, дає надію на формування необхідної теоретичної основи для вдосконалення відповідного законодавства. Дослідження окремих різновидів адміністративно-правових спорів, митних зокрема, мають доповнювати, конкретизувати пропозиції щодо виконання в цілому непростого завдання гарантування прав особи у відносинах з органами публічної адміністрації.

Мета статті – доповнити, конкретизувати пропозиції щодо гарантування права на оскарження – одного з ключових прав особи у відносинах з органами публічної адміністрації, а саме з митним органом.

Виклад основного матеріалу. Як слушно зауважує Б. А. Кормич, ефективність оскарження адміністративних актів, дій або бездіяльності суб’єктів владних повноважень є одним із ключових маркерів, що характеризує стан взаємовідносин між громадянами та публічною владою. Причому це стосується як оскарження в цілому, так і судового контролю над публічною владою, зокрема [3, 1]. Відповідно до ч. 1 ст. 55 Конституції України, права і свободи людини і громадянина захищаються судом та, згідно із ч. 2 цієї ж статті, кожному гарантовано право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Чи зазначене право на оскарження універсальне, чи має якісь винятки? Оскаржувати в суді особа має право лише певні категорії рішень, дій чи бездіяльності? Правову позицію щодо цього свого часу висловив Конституційний Суд України в рішенні від 14.12.2011 р. № 19-рп/2011 [4]: “В аспекті конституційного звернення положення ч. 2 ст. 55 Конституції України необхідно розуміти так, що конституційне право на оскарження в суді будь-яких рішень, дій чи бездіяльності всіх органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб гарантовано кожному. Реалізація цього права забезпечується у відповідному виді судочинства і в порядку, визначеному процесуальним законом”.

Митний кодекс України (далі – МК) не є процесуальним законом у традиційному розумінні, проте містить гл. 4 “Оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них”. Також питання оскарження рішень митного органу врегульовано, зокрема, Податковим кодексом України (далі – ПК), в якому ст. 14.1.7 визначено поняття “оскарження рішень контролюючих органів” як оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового зобов’язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [5].

Чи необхідно вказану норму поширювати на рішення, які ухвалює митний орган? Або, інакше кажучи, чи є орган доходів і зборів (п. 34-1 ст. 4 МК зараховує до них Державну фіскальну службу України (далі – ДФС), митниці й митні пости) контролюючим органом у сенсі ПК? Встановити це важливо з тих міркувань, що процедура адміністративного оскарження ПК є де в чому відмінною від процедури адміністративного оскарження МКУ, на чому справедливо наголошують учені-правники. Так, В. В. Тильчик [6, 165–166] пропонує уніфікувати нормативно-правове регулювання в обох кодифікованих актах і процедури досудового врегулювання податкових та митних спорів, і порядку оскарження рішень, дій (бездіяльності), що, на його погляд, дасть змогу “виділити форми захисту (досудову та судову), визначити їхні особливості в податковій та митній сферах щодо скасування незаконних рішень, дій (бездіяльності) посадових осіб Державної фіскальної служби України” [6, 166]. Приводом для глибшого вивчення зазначеної тематики слугував проект Закону про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя) від 02.06.2016 р. № 1401-VIII [7], яким, зокрема, запропоновано доповнити ст. 124 Основного Закону й упровадити конституційну норму щодо можливості на рівні закону України визначати “обов’язковий досудовий порядок урегулювання спору”.

Зауважимо, відповідь на сформульоване вище питання міститься в тексті ПК (ч. 1 ст. 41): “Контролюючим органом є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган (далі – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику), його територіальні органи”.

Чи є органи доходів і зборів, а саме митниця й митний пост, територіальними органами ДФС України? На наш погляд, так, бо територіальний принцип є одним із ключових у легальних визначеннях понять митниці й митного поста: 1) *митниця* (ст. 546 МК) є митним органом, який у зоні своєї діяльності забезпечує виконання завдань, покладених на органи доходів і зборів, тобто на “центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости” (п. 34-1 ст. 4 МК); 2) *митний пост* (ч. 1 ст. 547 МК) – орган доходів і зборів, який входить до складу митниці як відокремлений

структурний підрозділ і в зоні своєї діяльності забезпечує виконання завдань, покладених на органи доходів і зборів.

Згідно з п. 38 Закону України від 04.07.2013 р. № 404-VII [8] у ПК пропонувалося “слова” в органі державної податкової служби” в усіх відмінках і числах замінити словами “у контролюючому органі” у відповідному відмінку і числі, а слова “орган державної податкової служби, митний орган”, “орган державної податкової служби”, “орган податкової служби”, “податковий орган”, “державна податкова служба”, “митний орган” в усіх відмінках і числах – словами “контролюючий орган” у відповідному відмінку і числі”.

Слід зауважити, що ст. 41 ПК має назву “Контролюючі органи та органи стягнення”, це засвідчує розмежування митних і податкових органів ДФС України за функціональною ознакою. Крім того, відповідно до ч. 3 ст. 41 ПК, повноваження і функції контролюючих органів визначаються цим Кодексом, МК та законами України. Розмежування повноважень і функціональних обов’язків контролюючих органів визначається законодавством України.

Інше питання, що постає на порядку денному, – розуміння власне *терміна* “оскарження”. Чи є оскарженням подання до суду або митного органу скарги, яка за формальними ознаками підпадає під документ, вимоги до якого передбачено ст. 26 МК? Адже, як випливає зі змісту п. 5 ч. 7 ст. 346 МК “Підстави та порядок проведення органами доходів і зборів документальних виїзних перевірок”, оскарженням є “... подання підприємством в установленому порядку органу доходів і зборів заперечення до акта такої перевірки, в якій вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки чи скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення і зазначаються обставини, які не були досліджені під час перевірки та об’єктивний розгляд яких неможливий без проведення перевірки”.

Аналіз даних Єдиного державного реєстру судових рішень дає змогу зробити висновок, що саме ст. 24 МК “Право на оскарження” найчастіше згадується з-поміж інших норм гл. 4.

Відповідно до ч. 1 ст. 24 МК, кожна особа має право оскаржити а) рішення, б) дії або в) бездіяльність органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників, якщо вважає, що цими рішеннями, діями або бездіяльністю порушено її права, свободи чи інтереси.

МК України містить правові норми, які *конкретизують* передбачене гл. 4 *право на оскарження*. Нижченаведений перелік не вичерпує всіх можливих практичних ситуацій, тож додаткової аргументації потребує сам підхід законодавця, який вважав за доцільне додатково конкретизувати право на оскарження.

1. Відповідно до ч. 6. ст. 21 консультація з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи може бути оскаржена до органу вищого рівня в порядку, визначеному гл. 4 МК, або до суду як правовий акт індивідуальної дії, якщо вона, на думку зацікавленої особи, суперечить нормам відповідного акта законодавства. Визнання судом такої консультації недійсною є підставою для надання нової консультації з урахуванням висновків суду.

2. Декларант або уповноважена ним особа, які заявляють митну вартість товару, згідно з п. 3 ч. 4 ст. 52 МК, мають право: ...оскаржувати у порядку, визначеному гл. 4 МК, рішення органу доходів і зборів щодо коригування митної вартості

оцінюваних товарів та бездіяльність органу доходів і зборів щодо неприйняття протягом строків, установлених ст. 255 МК для завершення митного оформлення, рішення про визнання митної вартості оцінюваних товарів.

3. Рішення органів доходів і зборів щодо класифікації товарів для митних цілей обов'язкові. Такі рішення оприлюднюються у встановленому законодавством порядку. У разі незгоди з рішенням органу доходів і зборів щодо класифікації товару декларант або уповноважена ним особа, як впливає з ч. 7 ст. 69 МК, має право оскаржити це рішення до органу вищого рівня відповідно до гл. 4 МК або до суду.

4. Рішення про відмову в митному оформленні приймається в межах строку, введеного ст. 255 МК для завершення митного оформлення. Згідно із ч. 3 ст. 256 МК, неприйняття такого рішення протягом зазначеного строку є бездіяльністю, яка може бути оскаржена в порядку, встановленому гл. 4 МК.

5. Згідно з ч. 4 ст. 264 “Прийняття митної декларації”, орган доходів і зборів зобов'язаний надати декларанту або уповноваженій ним особі можливість самостійного фіксування в електронній системі митного оформлення факту й часу подачі органу доходів і зборів митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та документів, необхідних для митного оформлення, на паперовому носіїві, а в разі електронного декларування – можливість одержання від органу доходів і зборів повідомлення про дату й час отримання цим органом електронної митної декларації або документа, що відповідно до законодавства її замінює. Ненадання органом доходів і зборів такої можливості є бездіяльністю, яка може бути оскаржена відповідно до гл. 4 МК.

6. Громадянин, стосовно якого здійснюється особистий огляд, має, згідно з п. 8 ч. 4 ст. 340 МК, право “...оскаржувати рішення, дії органу доходів і зборів щодо проведення такого огляду”.

7. Відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 350 МК, посадові особи підприємства, що перевіряється, мають право “...оскаржувати рішення, прийняте органом доходів і зборів за результатами перевірки”.

8. Доводи про незгоду з рішеннями органу доходів і зборів щодо правильності визначення заявлених у митних деклараціях кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, їхньої митної вартості та країни походження, підстав для звільнення від оподаткування викладаються підприємством під час апеляційного оскарження податкових повідомлень-рішень про визначення суми грошового зобов'язання, винесених за результатами документальної перевірки, у порядку, передбаченому ст. 56 ПК (ч. 15 ст. 354 МК).

9. Контрольні проби (зразки), а також залишки досліджених проб і пошкоджені під час проведення досліджень (аналізів, експертиз) зразки зберігаються у спеціалізованому органі з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову й митну політику (його відокремленому підрозділі) протягом 60 днів з дня їх надходження. Протягом цього строку декларант або уповноважена ним особа має право оскаржити рішення органу доходів і зборів, прийняте на підставі результатів проведеного дослідження (аналізу, експертизи), в установленому МК порядку (ч. 14 ст. 357).

10. Відповідно до ч. 3 ст. 410 МК, може бути оскаржене рішення про відмову у наданні дозволу на: 1) митну брокерську діяльність; 2) відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі; 3) відкриття та експлуатацію митного складу; 4) відкриття

та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу; 5) відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання; 6) відкриття та експлуатацію вантажного митного комплексу.

11. Згідно із ч. 6 ст. 412 МК, оскарження наказу про зупинення дії чи про анулювання дозволу на відкриття й експлуатацію митного складу, складу тимчасового зберігання, вантажного митного комплексу, митно-брокерську діяльність тощо здійснюється у порядку, встановленому законом (саме на такий різновид нормативно-правових актів вказав законодавець. – прим. М. К.).

12. Оскаржувати постанови в справах про порушення митних правил (гл. 72 МК), дії посадової особи органу доходів і зборів, яка проводила опитування в такій справі (п. 9 ч. 3 ст. 504 МК), тимчасове вилучення товарів, транспортних засобів та документів, зазначених у ч. 1 ст. 511 МК (ч. 1 ст. 512 МК) (останнє – в порядку, встановленому не лише гл. 4 МК, але й іншими (?! – прим. МК) законами України).

Є в основному митному законі норма, яка прямо заперечує право оскаржувати: відповідно до ч. 7 ст. 521 МК, мирова угода у справі про порушення митних правил оскарженню не підлягає.

Якщо ставити за мету визначення механізму та способів захисту прав учасників митних правовідносин, то треба виокремлювати такі види діяльності митних органів, під час здійснення яких відбувається реалізація покладених на них функцій: нормотворча, фіскальна, діяльність у сфері митної справи, правоохоронна, діяльність з надання державних послуг (у тому числі дозвільна та інформаційно-консультаційна), діяльність щодо розгляду скарг на рішення, дії (бездіяльність) підпорядкованих митних органів та їхніх посадових осіб [9, 8]. Причому оскарження рішень і дій митного органу, прийнятих або вчинених під час здійснення кожного виду діяльності, має свою специфіку, яка попри позірну подібність у процедурних питаннях оскарження визначається для кожного виду діяльності своїми підставами виникнення спору, виявленням рішень і дій, які підлягають оскарженню (об'єкта оскарження), встановленням прав, свобод і законних інтересів, які порушені оскаржуваними діями й рішеннями; як наслідок, усі зазначені фактори разом із конкретним видом діяльності митного органу впливають на правовий режим захисту порушених прав і визначають *процедуру оскарження* [9, 16].

Однією з теоретико-правових проблем власне митно-правового спору є також нечіткість нормативно-правової регламентації *процедури оскарження* незаконної, на думку скаржника, діяльності (бездіяльності) митного органу. Про порядок оскарження, скажімо, рішення про відмову в митному оформленні, особа інформується шляхом внесення відповідної інформації в сам текст такого рішення (ч. 2 ст. 256 МК України), у якому, крім того, мають бути зазначені причини відмови та наведені вичерпні роз'яснення вимог, виконання яких забезпечує можливість митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення. Проте це радше виняток з правила, ніж усталений стандарт.

МК України у гл. 4 регламентує відносини, що виникають у разі оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них. Порядок такого оскарження “до посадових осіб та органів вищого рівня” (ст. 25 зазначеної глави) автори законопроекту № 2177а від 30.06.2015 р. [10] з метою, зокрема, забезпечення реалізації рекомен-

дацій Міжнародного валютного фонду (МВФ) щодо вдосконалення роботи органів ДФС України запропонували змінити шляхом викладення ст. 25 в іншій редакції. Ключова новела полягає в запровадженні права оскаржувати не лише рішення, дії чи бездіяльність посадовців органів доходів і зборів, але й територіальних органів ДФС України. Тобто пропонується привести у відповідність назву статті та її зміст.

Зауважимо, що, згідно з п. 15 Звіту МВФ з технічної допомоги щодо реформування ДФС (лютий, 2016 р.), для поновлення довіри з боку бізнесу ДФС має запровадити “справедливу та ефективну систему внутрішнього оскарження”, адже, як стверджують автори звіту, “скаржники від бізнесу зрідка виграють скарги за адміністративною процедурою оскарження нарахувань податкових зобов’язань, але водночас перемагають у 50 % справ у судовому розгляді”. Ефективна щодо витрат і справедлива система адміністративного оскарження, зазначена в документі, може бути побудована в разі створення у структурі ДФС “централізованого внутрішнього незалежного підрозділу оскарження, який підпорядковуватиметься безпосередньо Голові ДФС” [11].

Запровадження однорівневої системи адміністративного оскарження в ДФС України покликано, на думку авторів звіту: а) зменшити період фактичного часу на оскарження за адміністративною процедурою; б) покращити розгляд таких скарг завдяки комплектуванню централізованого підрозділу ДФС кваліфікованими фахівцями з областей. Очікувалося, що такий підхід сприятиме скороченню часового періоду для проходження адміністративного оскарження на 80–90 днів [11].

На наш погляд, таке рішення в разі його ухвалення, навпаки, призвело до зволікання щодо розгляду скарг, адже, як засвідчує практика, “централізований підрозділ ДФС” нараховував би мінімальну кількість штатних одиниць, що стало б причиною надмірного навантаження на посадових осіб незалежно від їхньої кваліфікації, а перенесення в столицю держави центру прийняття рішень зі скарг унеможливило б особисту участь скаржників у процесі розгляду скарг по суті. Перебільшеними видаються очікування від перепідпорядкування безпосередньо Голові ДФС органу розгляду скарг, адже й тепер задоволення вимог скаржника посадовою особою департаменту ДФС ймовірніше виняток, аніж усталена практика.

Неприпустимим, на наш погляд, є спрощення уявлення щодо процесу де бюрократизації процедури оскарження. Саме таким прикладом є обґрунтування мети ліквідації митниць як окремих юридичних осіб публічного права. Серед іншого, “спрощення процедури оскарження” через “зменшення строків адміністративного оскарження”, що, на думку, скажімо, авторів повернутого на доопрацювання законопроекту “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо мінімізації впливу на адміністрування надходжень до бюджету” від 22.04.2016 р. № 4516, начебто сприятиме “скорішому надходженню податків та зборів до бюджету, забезпечення рівності всіх категорій платників податків при оскарженні рішень органів ДФС” [12].

Забезпечення прозорості процесу адміністративного оскарження, вдосконалення його процедури – завдання, що мають виконуватися в процесі реформування ДФС. Це прямо впливає із Плану дій із реформування митниці, один із блоків якого дістав назву “Законодавство”. Так, удосконалювати процедуру адміністративного оскарження рішень (дій, бездіяльності? – прим. М. К.) митного органу запропоновано шляхом “розробки та внесення змін до МК України, інших норма-

тивно-правових актів, які встановлюють порядок і строки оскарження, права та обов'язки осіб, відповідальність посадових осіб за недотримання процедури оскарження та відповідальність осіб, які прийняли неправомірне рішення чи допустили бездіяльність". Очікувати виконання запланованого, очевидно, доведеться вже в поточному році, а не в заявленому 4-му кварталі 2017 р. Як і "запровадження інституту медіації при вирішенні спорів" (п. 7) [13].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Адміністративне оскарження рішень, дій чи бездіяльності митних органів становить важливий етап у перебігу виникнення спірного митного правовідношення. Теоретико-правовою проблемою власне митно-правового спору є нечіткість нормативно-правової регламентації і права на таке оскарження та відповідної процедури оскарження. Для гарантування права на оскарження – одного з ключових прав особи у відносинах з органами публічної адміністрації, а саме з митним органом – пропонується відмовитись від ідеї однорівневої системи адміністративного оскарження.

Перспективні розвідки щодо цього в подальшому – критичний аналіз практики застосування статей гл. 4 МК України, що, зокрема, встановлюють: вимоги до форми та змісту скарг, строки їх подання, порядок і строки їх розгляду, особливості задоволення скарг на рішення, дії або бездіяльність органів доходів і зборів або їх посадових осіб, процедуру перевірки законності та обґрунтованості рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів або їх посадових осіб у порядку контролю (за даними з ЄДРСР, саме ця норма згадується лише одного разу [14]; при тому, що "суд в повній мірі повинен перевірити, наскільки правомірними є дії обох учасників правовідносини – адміністративного органу і громадянина" [15, 33]), порядок оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів або їх посадових осіб у судовому порядку, а також питання притягнення до юридичної відповідальності органів доходів і зборів та їхніх посадових осіб.

Список використаних джерел:

1. Белікова М. І. Адміністративне оскарження як гарантія прав громадян у сфері виконавчої влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / М. І. Белікова. – Запоріжжя, 2015. – 22 с.
2. Лученко Д. В. Механізм оскарження в адміністративному праві: теоретичні й прикладні аспекти : монографія / Д. В. Лученко. – Х. : Право, 2017. – 440 с.
3. Кормич Б. А. Відгук на дисертаційне дослідження Лученка Д. В. на тему "Інститут оскарження в адміністративному праві", подане на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право [Електронний ресурс]. – Х., 2018. – 11 с. – Режим доступу : <http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Luchenko/vidguk2.pdf>
4. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Осетрова Сергія Володимировича (...) (справа про оскарження бездіяльності суб'єктів владних повноважень щодо заяв про злочини) від 14.12.2011 р. 19-рп/2011 р. // Вісник Конституційного Суду України. – 2012. – № 1. – С. 84.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.

6. Тильчик В. В. Нормативно-правове регулювання процедури досудового вирішення публічно-правових спорів у сфері реалізації податкової та митної політики: проблеми уніфікації / В. В. Тильчик // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Юридичні науки. – 2016. – № 845. – С. 161–166.

7. Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя) [Електронний ресурс]: Закон України законопроект від 02.06.2016 р. №1401-VIII. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57209

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи : Закон України від 04.07.2013 р. № 404-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 20–21. – Ст. 710.

9. Горбунов С. С. Правовой институт оспаривания решений, действий (бездействия) таможенных органов Российской Федерации: материальный и процессуальный аспекты : автореф. дисс. на соискание уч. степени канд. юрид. наук / С. С. Горбунов. – Екатеринбург, 2012. – 27 с.

10. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо оптимізації територіальних органів державної фіскальної служби [Електронний ресурс] : проект Закону України від 30.06.2015 р. № 2177а. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55747

11. Томас Сторі, Енкіко Аав, Уільям Крендел, Джон Кротті, Девід Хартнет. Україна. Звіт з технічної допомоги: реформування ДФС [Електронний ресурс] : доповідь МВФ по країні № 16/48. – Вашингтон, 2016. – 72 с. – Режим доступу : <https://www.imf.org/external/lang/ukrainian/pubs/ft/scr/2016/cr1648u.pdf>

12. Аналіз впливу регуляторного акта до проекту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо мінімізації впливу на адміністрування надходжень до бюджету” від 22.04.2016 р. № 4516 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/data/normativ/000/001/63766/Anal_z_regulyatornogo_vplivu_PK.doc

13. Проект Плану дій з реформування митниці (Напрямок 1 – “Законодавство”) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/01%20%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%B2%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE.pdf>

14. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва по справі за позовом ТОВ “Нікея-ЛТД” Київської міжрегіональної митниці Міндоходів від 26.08.2014 р. № 826/7977/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40422978>

15. Боннер А. Т. Избранные труды : в 7 т. – Т. VI. Проблемы административной юстиции, особого производства, гражданского и медицинского права. Юридическая публицистика / Боннер А. Т. – М. : Проспект, 2017. – 511 с.