КАСАЦІЙНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД
У СКЛАДІ ВЕРХОВНОГО СУДУ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

НАУКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНА РАДА
ПРИ ГОЛОВІ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

АСОЦІАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА

ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ЮРИДИЧНИЙ
ІНСТИТУТ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ВОРОНОВСЬКІ ЧИТАННЯ

(Адміністративні та
податкові процедури:
чи є підстави конфлікту)

Збірник статей, доповідей та тез
учасників міжнародної науково-практичної конференції
м. Чернівці, 4-5 жовтня 2024 р.

Харків
2024

УДК 347.73
ББК 67.9(4УКР)302
В75

Редакційна колегія:

Микола Кучерявенко – перший заступник Міністра юстиції України, професор кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, доктор юридичних наук, професор, академік НАПрН України;

Павло Дуравкін – доцент кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, кандидат юридичних наук, доцент.

Матеріали публікуються в авторській редакції

В75 Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф, м. Чернівці, 4–5 жовтня 2024 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків : Асоціація фінансового права України, 2024. 184 с.

У збірнику представлено стислий виклад доповідей учасників міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту» (Вороновські читання), організованої Асоціацією фінансового права України та Чернівецьким національним університетом імені Юрія Федьковича за підтримки Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Науково-консультативної ради при Голові Верховної Ради України, Чернівецького навчально-наукового юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія», Київського національного університету імені Тараса Шевченка, яка була проведена у Чернівцях 4–5 жовтня 2024 року.

Конференція була присвячена обговоренню найбільш актуальних фундаментальних проблем адміністративних та податкових процедур вирішення податкових спорів, впливу прийнятих в результаті цього актів на порядок реалізації учасниками податкових відносин своїх прав, виконання покладених на них обов'язків, здійснення суб'єктами влади своїх повноважень на межі адміністративного та податково-правового регулювання. Видання розраховане на викладачів, аспірантів, студентів та всіх тих, хто цікавиться проблемами податкового права.

УДК 347.73
ББК 67.9(4УКР)302

© Асоціація фінансового права України, 2024
© Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, 2024

ЗМІСТ

Бабін Ігор Місце інституту самооподаткування в системі фінансового права під час кодифікації фінансового законодавства 6

Барікова Анна Дискреція в податкових процедурах..... 14

Бібік Олег До питання щодо природи штрафу, як інструменту на межі публічного та приватного регулювання 18

Бондаренко Ірина, Васянович Дарина Підвищення військового збору: мета та перспективи 23

Вдовічен Віталій «Недоведена вина є доведеною невинуватістю» або ж принцип презумпції правомірності дій, вимог та рішень особи в адміністративній та податковій процедурах 27

Вудвуд Катерина Податкові процедури у державах-членах Європейського Союзу..... 34

Гаврилюк Руслана, Пацурківський Петро Порівняльний аналіз цілей адміністративних і податкових процедур (за законодавством України) 37

Гетманець Ольга Адміністрування податкових пільг військовослужбовцям 45

Голоядова Тетяна Правові аспекти оформлення результатів податкових перевірок в Україні..... 49

Греца Світлана, Греца Ярослав Специфіка адміністрування податку на додану вартість з огляду на бюджетне відшкодування як особливий елемент податку 56

Дашутін Ігор Засадничі відмінності податкових та адміністративних процедур 61

Дуравкін Павло Оподаткування обігу віртуальних (цифрових) активів 66

Ковалко Наталія Адміністративний порядок оскарження рішень податкових органів: пріоритетні напрями вдосконалення в контексті національних новел законодавства 70

Коробцова Дар'я Податкове адміністрування як складова фінансової безпеки держави 77

Котенко Артем Нова податкова процедура: зі знаком плюс чи мінус? 81

Крайній Павло Адміністративне оскарження як новела Закону України «Про адміністративну процедуру»: теоретичний та практичний аспекти крізь призму аналізу Податкового кодексу України 86

Логвінова Ольга Особливості реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану 94

Мащенко Ольга Податковий комплаєнс: сучасні проблеми та виклики 99

Мінаєва Ольга Фінансова санкція на межі податкового та трудового регулювання 107

Нога Петро Конфлікт між адміністративними та податковими процедурами при сплаті екологічного податку органами державної влади 111

Павлуненко Катерина Вплив положень Закону України «Про адміністративну процедуру» на реалізацію функцій податкових органів 116

Писаренко Надія Чи конфліктують правила адміністративної процедури з іншими правилами? 120

Решота Володимир Адміністративні процедури вирішення податкових спорів: досвід США для України 123

Савві Олександр Системне застосування принципів оподаткування при конкуренції норм, які встановлюють строки різних типів мораторіїв 131

Соловйова Ольга Адміністративна та податкова процедура: конфлікту не бути 135

Солодан Катерина Адміністративна процедура оскарження рішень контролюючого органу як спосіб захисту прав платника податку 141

Спаскін Олег Деякі аспекти визначення умисності податкових правопорушень 145

Фатьянов Руслан Способи вирішення податкового спору: переваги та недоліки 150

Халабурдін Святослав Інститут податкового кредиту: деякі проблеми теорії та практики 153

Ханова Раїса Деякі аспекти загальних рис і відмінностей податкових та адміністративних процедур 157

Хохуляк Дмитро Зміст вимоги якості закону в контексті рішень Європейського суду з прав людини 164

Юрченко Валентина Колізійні аспекти податкової процедури під час змішування пального з присадками 169

Ямненко Тетяна Щодо питання адміністрування екологічного податку 175

Ященко Микита Вихідні засади організації податкового контролю щодо відносин, які стосуються обігу підакцизних товарів 179

Бабін Ігор

Чернівецький національний
університет ім. Юрія Федьковича,
доцент

МІСЦЕ ІНСТИТУТУ САМООПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ПРАВА ПІД ЧАС КОДИФІКАЦІЇ ФІНАНСОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Самооподаткування в Україні має досить давню історію. Окремі вітчизняні вчені пов'язують його виникнення і розвиток з поширенням магдебурзького права на українські землі в XIVстолітті [12, с.745]. Однак більшість науковців, стриманіші в своїх оцінках і однією з перших спроб регламентації самооподаткування вважають прийняття 29 серпня 1924 року в СРСР, до складу якого на той час входила Україна, законодавчого акту "Про самооподаткування населення для задоволення місцевих суспільних потреб" [16, с.31]. Відповідно до цього документу справляння платежів із самооподаткування допускалося тільки на добровільних засадах, а їх надходження спрямовувалися на благоустрій населених пунктів, утримання навчальних закладів, лікарень. Із 1928 року у зв'язку зі змінами в політичному курсі комуністичної партії, влада надала самооподаткуванню обов'язкового та "класового" характеру. Досліджуючи особливості оподаткування в 1920-1930-х роках, український вчений І. Головко зазначає, що самооподаткування являло собою "… систему паралельного й додаткового оподаткування селян" [14]. У подальші роки в зв'язку з періодом згортання фінансової незалежності місцевого самоврядування або, як зазначає В.І. Кравченко, процесом "демонтажу місцевих фінансів" [15, с.28] самооподаткування населення у сільській місцевості було фактично призупинено. Тільки на початку 80-х років минулого століття була зроблена спроба відновити самооподаткування з метою залучення додаткових коштів для

фінансування заходів із благоустрою та соціально-культурного розвитку сільських населених пунктів.

На даний час в Україні практично відсутнє законодавче регулювання інституту самооподаткування населення. Окрім Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні", де в статті 1 міститься лише визначення самооподаткування, та Закону України "Про співробітництво територіальних громад", який в статті 16 передбачає можливість фінансування співробітництва за рахунок коштів самооподаткування, іншого законодавчого регулювання немає [11, с.140].

Практично відсутнє нормативне регулювання даного інституту і на рівні органів місцевого самоврядування. Навіть у статутних документах територіальних громад, що мають чи мали успішний досвід застосування самооподаткування, воно жодним чином не згадується і не розкривається механізм його реалізації. А ті місцеві територіальні громади, які все ж вирішили врегулювати цей фінансово-правовий інструмент, за відсутності чітких законодавчих орієнтирів з боку центральної влади, розуміють його досить довільно [17].

Певні спроби законодавчого врегулювання були здійснені під час підготовки проектів Податкового кодексу, коли самооподаткування намагалися внести до переліку місцевих податків і зборів, та в жовтні 2018 року, коли Верховною Радою України було прийнято 3 законопроекти, що стосуються запровадження в Україні інституту самооподаткування, а саме: Проект Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо самооподаткування населення №9187 від 09.10.2018р. та пов'язані з ним: Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо самооподаткування населення №9190 від 10.10.2018р та Проект Закону про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо самооподаткування населення №9091 від 10.10.2018р. Однак, як і в попередніх законопроектах, самооподаткування населення продовжує розглядатись як різновид місцевих податків та зборів [10, с.139].

Серед вітчизняних науковців єдиної думки щодо розуміння сутності, місця та ролі самооподаткування в системі дохідних

джерел територіальних громад немає. Здебільшого самооподаткування теж розглядається як інститут, що має податкову природу. Так, наприклад, А.Є. Буряченко підбиваючи підсумки свого дослідження самооподаткування, пише: “Треба чітко окреслити правову природу самооподаткування громадян, зарахувавши його до місцевих податків (можливо, зазначивши, що самооподаткування є цільовим податком); встановити об’єкт оподаткування; розробити порядок обчислення бази оподаткування; передбачити граничний розмір цього податку, а також встановити обмеження, пов’язані з періодичністю справляння даного податку протягом фінансового року” [13, с.50].

На нашу думку, визнання самооподаткування податком призведе до знецінення самої ідеї самооподаткування як інструменту оперативного вирішення питань місцевого значення. Незважаючи на те, що самооподаткуванню та податкам властивий ряд спільних рис (публічний характер, індивідуальна безвідплатність, обов’язковий характер сплати), ототожнювати ці платежі не можна. По-перше, як саме введення самооподаткування, так і видатки зібраних коштів мають цільовий характер. Це є винятком із принципу загального покриття видатків бюджету властивого для податків. Як зазначає польський вчений М. Гускі, самооподаткування є інструментом нагромадження доходів громади на чітко окреслену ціль [3, с.140]. Абстрактне формулювання цілі самооподаткування може бути підставою для визнання його незаконним. Наявний досвід показує, що самооподаткування встановлювалось для фінансування вуличного освітлення, реконструкції пам’яток культури, догляду за культовими спорудами, кладовищами, вивезення сміття, очищення водойм загального користування…

По-друге, на відміну від податків, яким властивий постійний характер наповнення публічних грошових фондів, самооподаткування є просторово та цілеспрямовано обмеженим інструментом, метою якого є фінансування додаткових благ у вигляді невеликих об’єктів протягом обмеженого часу. Виконання завдання, на яке було отримано фінансування за

допомогою цього інструменту, рівнозначне закінченню цієї форми комунального доходу [6, с.756]. Самооподаткування є тією формою публічного доходу, яка базується на інтересі громадян та їх зацікавленості і готовності беззаперечно поділитися з публічною владою частиною свого доходу. Але саме цей інтерес громадян є одним з найбільш чутливих елементів самооподаткування. Необхідно враховувати те, що з плином часу, протягом якого громадяни фінансують суспільне благо та виділяють частину своїх доходів, початковий ентузіазм суттєво занепадає. Як приклад, можна навести досвід сплати платежів із самооподаткування на благоустрій та впорядкування кладовищ у м. Чернівці. Так, на основі результатів місцевого референдуму від 16 квітня 2000 року та рішення XIV сесії Чернівецької міської ради XXIII скликання "Про самооподаткування громадян м. Чернівці" від 18 травня 2000 року №276 було впроваджено збір коштів на фінансування робіт із благоустрою та впорядкування міських кладовищ. Збір діяв протягом шести років і припинив своє існування через суттєве скорочення надходжень від нього. Так, в остатній рік його справляння до міського бюджету надійшло лише 36,5 тис. гривень із запланованих 200 тис. гривень [16, с.30-37]. Тому не дивно, що ряд науковців виступають за обмеження періоду дії самооподаткування [4, с.1257-1283].

По-третє, самооподаткуванню властива власна форма легалізації (спосіб встановлення) – проведення загальних зборів або місцевого референдуму, в той час як щодо податків такі форми безпосередньої демократії прямо заборонені конституційними нормами практично всіх європейських держав. В зарубіжній науковій літературі виходячи з цієї особливості самооподаткування його часто називають інструментом прямої демократії та народною фінансовою ініціативою. Введення самооподаткування виключно на основі місцевого референдуму дозволяє виконувати завдання, визнані місцевою громадою як досить важливі, щоб висловити бажання зазнати додаткового тягаря вище того, що випливає із податкового законодавства [7, с.608].

По-четверте, самооподаткування відрізняється від податків суб'єктом встановлення. В силу дії принципів єдності податкової системи та єдності економічного простору України, межі компетенції представницьких органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування обмежені такими діями, як вибір із встановленого на рівні закону переліку місцевих податків і зборів конкретного податку чи збору, розробка та конкретизація змісту чітко визначених елементів юридичної конструкції обраного місцевого податку чи збору, а також здійснення процесу щодо прийняття відповідного рішення про введення даного місцевого податку чи збору в дію на території своєї юрисдикції [9, с.24-25]. В той же час, стаття 1 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні", виступаючи проявом конституційного принципу самостійності місцевого самоврядування, передбачає можливість за рішенням зборів громадян залучити на добровільній основі кошти населення відповідної території у формі самооподаткування для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру. Тобто, суб'єктом встановлення місцевих податків є представницький орган місцевого самоврядування (місцева рада), а самооподаткування – безпосередньо мешканці відповідної територіальної громади. Швидкий розвиток інформаційно-комунікаційних засобів дозволяє використовувати не тільки традиційні, але й нові інструменти ініціювання самооподаткування. Наприклад, електронні петиції, які стали одним з найпопулярніших способів взаємодії громадянського суспільства з публічною владою [1, с.24]. Питання щодо суб'єкта ініціювання та встановлення самооподаткування, на думку хорватських та македонських науковців Т. Рогіч Лугарич та А. Максимовської Вельяновської, є ключовим у ідентифікації цього інституту, адже ініціатором встановлення можуть бути виключно майбутні платники [8, с.401].

По-п'яте, самооподаткуванню, на відміну від податків властивий добровільний характер встановлення. Як зазначає Б. Бжезінський, ідея самооподаткування – це добровільна передача коштів місцевій громаді [2, с.12]. Цей інструмент збору доходів

муніципалітетами визначається як “ситуація, коли певна група суб’єктів, яка не має права створювати податкові зобов’язання, приймає рішення про добровільне нарахування певних платежів коштами на користь бюджету чи іншого фонду спеціального призначення” [5, с.140]. Мешканці територіальної громади на загальних зборах чи місцевому референдумі добровільно погоджуються на введення самооподаткування, його розмір, порядок сплати, цілі використання зібраних коштів чи навпаки, не погоджуються, в той час як з платниками податків зазначені питання не обговорюються, їх думки та позиції можуть не прийматись до уваги. Після затвердження рішення про встановлення самооподаткування на загальних зборах мешканців чи місцевому референдумі сплата коштів самооподаткування як і сплата податків набуває обов’язкового характеру.

По-шосте, враховуючи, що в основі самооподаткування лежить свого роду “мобілізація” громадян (від їх волі залежить сама можливість його існування), цей інструмент повинен обов’язково забезпечувати механізм зворотного зв’язку за допомогою якого платники будуть систематично контролювати витрати. Звідси випливає, що безумовно одним з найважливіших вихідних елементів самооподаткування є наявність системи нагляду за всім проектом. Метою інституту самооподаткування є не заміна місцевої публічної влади, а максимально можлива участь жителів громади в її діяльності. За останні декілька десятиліть в країнах, де існує інститут самооподаткування населення, було проведено низку бюджетних та управлінських реформ зосереджених на технічній раціональності бюджетної системи, підвищення відповідальності урядів за те, що вони витрачають і як вони управляють своїми фінансами. Лише ті органи місцевого самоврядування, які діють як ефективні менеджери можуть залучити додаткові фінансові ресурси за допомогою самооподаткування.

Таким чином, питання самооподаткування не можна врегульовувати податковим законодавством. Це суперечить його правовій природі як платежу неподаткового характеру. Інститут самооподаткування в системі фінансового права входить до

складу інституту неподаткових доходів, а його законодавче регулювання має здійснюватись окремим спеціальним законом або, як в більшості країн де існує цей інститут, законодавством про місцеве самоврядування та безпосереднє народовладдя (референдум). Саме там необхідно визначати законодавчі орієнтири, тобто юридичну конструкцію самооподаткування, яка в подальшому набуватиме конкретне наповнення у відповідних актах місцевого самоврядування. Місцеві громади повинні володіти виключним правом на використання цього інструменту мобілізації фінансових ресурсів для публічних цілей. Позбавляти їх можливості використання самооподаткування або навпаки, перетворювати самооподаткування у місцевий податок, порушуватиме конституційний принцип фінансової самостійності місцевого самоврядування.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Babin I., Vakariuk L. The Legal Nature of E-Petitions/ I. Babin, L. Vakariuk// Baltic Journal of Law & Politics 12:2 (2019): 19-46 https://content.sciendo.com/view/journals/bjlp/bjlp-overview.xml DOI: 10.2478/bjlp-2019-0010

2. Brzeziński B. Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Dom Organizatora, Toruń 1995. - 180s.

3. Hyski Marcin. Problemy samoopodatkowania się mieszkańców gminy.// Infrastruktura i ekologia terenów wiejskich. 2009. Nr.4.

4. Jelčić B. Osnovni principi uvođenja i plaćanja samodoprinosa.// Naša zakonitost, 11012, Zagreb, 1987, str. 1257-1283.

5. Kosikowski C., Ruśkowski E. Finanse i prawo finansowe. Wydanie 3 z aneksem, KiK, Warszawa 1995. - 453s.

6. Kryczko, P. Komentarz do art. 54, in: Chmielnicki P. (ed.): Ustawa samorządzie gminnym. Komentarz, Warszawa: LexisNexis, 2013. - 1090s.

7. Niezgoda, A. Samoopodatkowanie a bezpośrednie formy sprawowania władzy na szczeblu lokalnym, in: Ura, E. (ed.):

Jednostka, państwo, administracja – nowy wymiar, Rzeszów: Mitel, 2004. - 647s.

8. Rogić Lugarić T., Maksimovska Veljanovski A. Samooporezivanje kao izvor financiranja lokalnih jedinica – Hrvatska i Makedonska iskustva// Zbornik PFZ, 2001. - №61. – S. 391-416.

9. Babin I.I. The modern system of local taxes and fees in Ukraine// Societas et Iurusprudentia. 2016. Volume IV., Issue 3. P. 24-43.

10. Бабін І. Правова природа самооподаткування/ І.І. Бабін// Підприємництво, господарство і право. – 2020. - №1. – С. 138-142. DOI https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020/1.25

11. Бабін І.І. Самооподаткування населення як інститут фінансового права/ І.І. Бабін// Часопис Київського університету права. – 2020. - №1. – С. 140-143. DOI: 10.36695/2219-5521.1.2020.27

12. Борисюк О.В. Самооподаткування в Україні: історичні витоки та проблеми адміністрування.// Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. – Випуск 10. – С. 745-750.

13. Буряченко А.Є. Самооподаткування як резерв зростання доходів бюджетів місцевого самоврядування.// Фінанси України. 2009. - №2. С. 50.

14. Головко І. Оподаткування за класовим принципом// Вісник податкової служби України. – 2007. - №34.

15. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України: Навч. посібник. – К.: Т-во "Знання", КОО, 1999. – 487с.

16. Письменний В. Самооподаткування: історичний досвід та сучасні проблеми.// Світ фінансів. - 2008. - №3 (16). – С. 30-36.

17. Рябчин О. Гібридні податки на Донеччині: спроба узаконення обов'язковості самооподаткування населення. Електронний ресурс. – Режим доступу: https://blogs.pravda.com.ua/authors/ryabchin/595d74e2c3121/.

Барікова Анна

доктор юридичних наук,
науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду;
доцент кафедри управління та адміністрування навчально-наукового інституту права та психології Національної академії внутрішніх справ
(Україна, Київ)

ДИСКРЕЦІЯ В ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУРАХ

Питання дискреції в податкових процедурах є важливим, оскільки необмежений розсуд суб'єктів владних повноважень суперечить принципу верховенства права. Спори щодо правильності застосування відповідних дискреційних податкових норм мають наразі мають масовий характер. З метою гарантування принципу юридичної визначеності в правозастосуванні та мінімізації таких спорів потрібно сформулювати чіткі критерії щодо дії механізму реалізації дискреції в процедурно-процесуальному вимірі.

Під окресленим механізмом реалізації дискреції необхідно розуміти функціонально-інструментальну категорію, яка втілюється в правовідносинах, зокрема щодо регламентації поведінки як правомірної та її обмеження для гарантування верховенства права та балансу публічного і приватного інтересів у межах вибору між альтернативами під час прийняття дискреційного рішення, зокрема шляхом внесення законодавчих змін про перенесення до Кодексу адміністративного судочинства України всіх змістовно відособлених процесуальних норм з Податкового кодексу України [1, с. 33]. У цьому контексті регулятивний прояв відповідних податкових правових режимів бере до уваги багатоаспектність, «атмосферу» права, ураховуючи елементи правової системи та поєднуючи всі її елементи, згідно з

онтологічним зв’язком між принципами, нормами права, правовідносинами тощо [3, с. 126].

Окреслений підхід є функціонально-соціальним, заснований на тлумаченні режимів в контексті ефективного використання юридичного інструментарію у межах широких загальнозначущих соціальних процесів (або станів) для оптимальної нормативної регламентації поведінки та задоволення інтересів учасників соціального життя, створення відповідного соціального ефекту [2, с. 27]. Описана діяльність з урахуванням правових цінностей у взаємозв’язках держави, суспільства та права сприяє розвитку правової системи як основоположний фундамент нормотворення, правозастосування та правотлумачної діяльності [6, с. 116]. Отож, у податкових правовідносинах інституційно-функціональний вимір механізму реалізації дискреції в процедурно-процесуальному вимірі зорієнтований як на суто юридичні постулати, так і політико-економічний та соціальний виміри суспільних відносин. Уніфікованість та єдність відповідних принципів, спеціального юридичного інструментарію та регулятивного впливу створюють умови для належного здійснення компетенції правозастосувачів.

Можна систематизувати процедурні категорії справ із приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, які можна вивести в «податкове коло» щодо податкового обліку, податкової звітності, досудового врегулювання спорів, погашення податкової заборгованості, реалізації податкового контролю, здійснення відшкодування. Предметний вимір щодо категорій справ у сфері оподаткування має охоплювати такі складові щодо: міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення; адміністрування податків, зборів та інших платежів; погашення податкового боргу; податкового контролю [1, с. 208].

На переконання Верховного Суду, особливістю податкових правовідносин є те, що дії податкового органу щодо складання акту не впливають на права та обов'язки платника, а прийняття відповідного рішення є дискреційним повноваженням

податкового органу. Суди не можуть втручатися в дискреційні повноваження суб'єкта влади доти, поки не буде реалізована виключна компетенція такого органу [5]. У судовій практиці Верховного Суду розтлумачено, що дискреційне повноваження може полягати у виборі діяти, чи не діяти, а якщо діяти, то у виборі варіанту рішення чи дії серед варіантів, що прямо або опосередковано закріплені у законі. Важливою ознакою такого вибору є те, що він здійснюється без необхідності узгодження варіанту вибору будь-ким [4].

У процедурному вимірі оподаткування доцільно звернутися до французького досвіду щодо реалізації дискреції, де акцент зроблено на раціональних елементах процесу прийняття рішень як елементі законності та на перевірці умов, коли норма пов'язана зі здійсненням дискреційних повноважень, а також питаннях перевірки правового характеру щодо доказування [9, с. 947–951]. Дискреція може виникнути під час оцінки фактів та їхньої юридичній кваліфікації, коли факти ставляться у зв'язок із нормами, щоб визначити, чи виконано умови та які дії вжиті з огляду на фактичні та юридичні причини (суть процесу прийняття рішень). Можливий принципово прагматичний вибір, коли політичні міркування (наприклад, необхідність уникати конфліктів в делікатних сферах) і технічні причини (наприклад, брак досвіду, необхідного для вирішення проблеми) можуть мати однакове значення. Дискреційні повноваження в основному визначаються в контексті «recours pour excès de pouvoir». «Excès de pouvoir» містить різноманітні підстави для перевірки (moyens), включаючи порушення щодо юридичних і фактичних причин (motivs), мети (but) і змісту (contenu) дії [10, с. 469–470, 471–473, 478–483; 11, с. 75–80, 89–91].

Зосереджуючись, зокрема, на контролі причин (мотивів) і мети діяння, у французькій практиці може бути місце для розсуду у визначенні причин і в розмежуванні мети діяння, залежно від того, що було б юридично визначено в цьому відношенні. Навіть якби не було норми закону, причини, що обумовлюють прийняття акта, мають існувати. Лише тоді компетенція особи,

яка приймає рішення, регулярно реалізується. Рішення, яке не має вагомих причин, є неправильним, оскільки суперечить раціональному процесу прийняття рішень. Це незаконно, оскільки порушує звичаєве правило, згідно з яким вчинок повинен мати мотив. Причини дії завжди є елементом законності і як такі підлягають контролю. Залежно від змісту права, може існувати дискреція в оцінці значення цих основних причин, але не в їхній наявності. Подібним чином, контроль мети діяння також є контролем законності, оскільки діяння має здійснюватися з огляду на мету, яка є юридично схваленою, навіть якщо вона визначена лише в абстрактних термінах [8, с. 388–392].

Отже, у податкових процедурах важливо імплементувати на практиці концепцію логічної формалізації інтеграційного виміру дискреції в реалізації норм податкового права щодо визначення типових моделей поведінки відповідних суб'єктів публічного та приватного права, зважаючи на аналіз фактичних обставин та їх порівняння з нормативними приписами, підтримання балансу публічного і приватного інтересів під час здійснення вибору між альтернативами, правомірний та оптимальний виміри ухвалених рішень, усталене й однакове застосування схожих підходів у практиці правозастосування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Барікова А. А. Дискреція в реалізації норм фінансового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2024. 528 с.

2. Коссе Д. Д. Значення та сутність правового режиму в правовій системі України. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 25–29.

3. Мінка Т. П. Онтологічна характеристика правового режиму. *Право і суспільство*. 2012. № 3. С. 123–127.

4. Постанова Верховного Суду від 05.06.2024 у справі № 520/4882/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/119628316 (дата звернення: 08.09.2024).

5. Постанова Верховного Суду від 16.07.2024 у справі № 826/671/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/120465824 (дата звернення: 08.09.2024).

6. Семеніхін І. В. Правова доктрина: поняття та особливості. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2009. Вип. 18. С. 127–139.

7. Толстенко В. Л. Державно-правовий режим і його роль у визначенні форми держави. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 1. С. 115–121.

8. Bonnard R. Le pouvoir discrétionnaire des autorités administratives et le recours pour excès de pouvoir. *Revue du Droit Public et de la Science Politique*. 1923. P. 388–392.

9. Fatôme E., Jégouzo Y. Le juge, arbitre du bon goût en matière d'esthétique urbaine? *Actualité Juridique. Droit Administratif,* 2015. Vol. 16. P. 947–951. URL: https://shs.hal.science/halshs-02220469 (дата звернення: 08.09.2024).

10. Frier P.-L., Petit J. Précis de Droit Administratif. Paris: Editions Montchrestien, 2008. 552 p.

11. Woehrling J.-M. Le contrôle juridictionnel du pouvoir discrétionnaire en France. *Revue Administrative*. 1999. Vol. 52 (7). P. 75–97.

Бібік Олег

аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ДО ПИТАННЯ ЩОДО ПРИРОДИ ШТРАФУ, ЯК ІНСТРУМЕНТУ НА МЕЖІ ПУБЛІЧНОГО ТА ПРИВАТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Фінансові санкції передбачають збалансоване їх застосування на межі декількох галузевих режимів. Підставами цього є узгодження розуміння та реалізація природи фінансової санкції як родової конструкції та їх видових проявів. Фінансова

санкція (штраф) як певний несприятливий наслідок щодо оцінки поведінки особи яка порушує законодавство застосовується низкою галузевих режимів. В той же час, особливості предметного регулювання відносин шляхом застосування притаманних саме цій галузі методів надає санкції видової специфіки. Штраф як покарання притаманний і приватному і публічному регулюванню. Зрозуміло, що штраф характеризує несприятливі наслідки, які мають каральний характер відповідно до осіб, які порушили галузеве законодавство. В той же час, подібна єдність стосовно загальної оцінки природи та призначення штрафу, не виключає принципових розбіжностей в з'ясуванні його характеру в межах приватного та публічного регулювання.

Публічно-правове регулювання виходить із з'ясування природи штрафу як прояву примусу. Кримінально-правова природа штрафу пов'язується із умовами притягнення до кримінальної відповідальності, яке передбачає класифікацію системи покарань на: а) основні – завжди передбачене санкцією статей Особливої частини Кримінального кодексу України, призначаються тільки як самостійні, не можуть приєднуватись на додаток до інших видів покарань і сполучатись між собою при призначенні за одне кримінальне правопорушення; б) додаткові – мають допоміжний характер, не завжди передбачені в санкція статей особливої частини Кримінального кодексу України, одне чи декілька видів яких можуть призначатися за одне кримінальне правопорушення лише шляхом їх приєднання на додаток до основного і які самостійно призначені бути не можуть [1, с. 382-398]. Штраф відноситься до покарання, яке може бути призначене як в якості основного так і додаткового. Штраф – це грошове стягнення, що накладається судом у випадках і розмірі встановлених в Особливій частині Кримінального кодексу України. Він може бути: а) змішаним (призначений судом і як основне, і як додаткове покарання) [1, ч. 3 ст. 52]; б) безстроковим (одноактовим) і загальним (універсальним). Штраф призначається судом не у твердій сумі, а в ставках неоподатковуваного мінімального доходу громадян, який на час

призначення штрафу встановлений законодавством [1, с. 398-402].

В адміністративному праві такий примус є реакцією держави на правопорушення з метою попередження, припинення та притягнення особи до відповідальності, як переважно позасудовий засіб стосовно оцінки поведінки як фізичних, так і юридичних осіб. Він застосовується поза організаційним підпорядкуванням, переважно в порядку оперативного впливу на підставі галузевого законодавства [3, с. 252]. Виступаючи за природою формою адміністративного стягнення штраф є засобом реагування держави на порушення адміністративно-правової норми. Штраф є грошовим стягненням, що накладається на громадян, посадових та юридичних осіб за адміністративні правопорушення у випадках і розмірі, встановлених КУпАП та іншими законами України [4, ст. 27]. В основі визначення штрафу в режимі адміністративно-правового впливу знаходяться дві обставини: а) залежить від офіційно-встановленого неоподаткованого мінімуму доходів громадян; б) встановлюється мінімальний і максимальний його розмір.

Податкове регулювання також оцінює штраф як несприятливий каральний наслідок для порушників податкового законодавства в режимі публічно-правового регулювання. Застосування штрафу в податкових відносинах розглядається як певне додаткове навантаження на порушника. Тобто, він має сплатити несплачену суму податку чи збору і додаткового до цього до нього застосовується такий каральний засіб як штраф. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених Податковим кодексом України та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування не передбачених Податковим кодексом України та іншими законами України, не дозволяється [5, ст. 113].

Приватно-правове регулювання також виходить з того, що має використовувати відповідні несприятливі наслідки стосовно осіб, які порушили законодавство. «Цивільно-правова відповідальність спрямована не безпосередньо на особистість правопорушника, а опосередковано, через його майнову сферу. Майновий характер відповідальності обумовлений насамперед предметом цивільного права… основною метою (функцією) відповідальності у цивільному праві є відновлення порушеного суб'єктивного права… відповідальність у цивільному праві полягає у відшкодуванні збитків, сплаті неустойки, тощо» [6, с. 362-363]. Неустойка, як засіб цивільно-правової відповідальності має певний додатковий, похідний характер. В даному випадку йдеться про ті майнові обов'язки, яких у особи до притягнення до відповідальності не було. Неустойка – грошова сума або інше майно (рухоме та нерухоме), яке боржник повинен передати кредитору у разі порушення боржником зобов'язання [7, ст. 549].

Системна конструкція неустойки передбачає застосування штрафу та пені. Штраф виступає як неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання, тоді як пеня є також неустойкою, але яка обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання. Тобто, пеня орієнтується на певні часові критерії, умови щодо забезпечення своєчасного виконання грошового зобов'язання. Цивільно-правове регулювання передбачає і деталізацію неустойки залежно від співвідношення із збитками (штрафна, залікова, виключна та альтернативна) [6, с. 55-56].

В режимі господарсько-правового регулювання правовим засобом відповідальності у сфері господарювання є господарські санкції, як засоби впливу на правопорушника, які включають господарсько-адміністративні штрафи, оперативно-господарські санкції, господарсько-організаційні санкції [8, с. 296-297]. Застосування неустойки як штрафної санкції виходить із принципової ідентичності за Цивільним кодексом України і штрафними санкціями за Господарським кодексом України. Штрафні санкції (неустойка) характеризується швидкістю,

зручністю, що обмежується сферою застосування – виключно в договірних відносинах. Відповідальність в режимі господарсько-правового регулювання передбачає застосування оперативно-господарських санкцій, планово розрахункових санкцій, адміністративно-господарських санкцій, господарсько-адміністративних санкцій, адміністративно-майнових санкцій, господарсько-адміністративного штрафу [8, с. 302-305]. Різновидом господарсько-правових санкцій є адміністративно-господарський штраф. Він реалізується як захід організаційно-правового або майнового характеру стосовно правопорушення суб'єктом господарювання та ліквідацію його наслідків з боку органів державної влади або органів місцевого самоврядування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кримінальне право України: Загальна частина : підручник / В. Я. Тацій, В. І. Тютюгін, В. І. Борисов та ін. ; за ред. В. Я. Тація, В. І. Тютюгіна, В. І. Борисова. - 6-те вид., перероб. і допов. - Харків : Право, 2020.
2. Кримінальний кодекс України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 25-26, ст.131
3. Адміністративне право: підручник / Ю.П. Битяк (кер. авт. кол.), І. М. Балакарєва, І.В. Бойко та ін.; за заг. ред. Ю.П. Битяка. - Харків : Право, 2020.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення// Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст.1122
5. Податковий кодексу України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112
6. Цивільне право: підручник: у 2 т. / В. І. Борисова (кер. авт. кол.), Л. М. Баранова, Т. І. Бєгова та ін.; за ред. В. І. Борисової, І. В. Спасибо-Фатєєвої, В. Л. Яроцького. - Х.: Право, 2011. - Т. 1.
7. Цивільний кодекс України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40-44, ст.356

8. Господарське право: підручник / Д. В. Задихайло, В. М. Пашков, Р. П. Бойчук та ін.; за заг. ред. Д. В. Задихайла, В. М. Пашкова. - Х. : Право, 2012.

Бондаренко Ірина

д.ю.н., доцент кафедри
податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

Васянович Дарина

студентка 4 курсу факультету юстиції
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ПІДВИЩЕННЯ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ: МЕТА ТА ПЕРСПЕКТИВИ

На сьогодні, серед найактуальніших проблем воєнного часу є проблема дефіциту державного бюджету. Уряд знайшов вихід, а законодавець підтримав його пропозиції щодо підвищення ставок деяких податків. Поки чекаємо рішення Президента, спробуємо проаналізувати ефективність таких новел. Проєкт Закону України № 11416-д "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану" [1] пропонує перелік змін щодо підвищення ставок деяких податків, розширення об'єктів та бази оподаткування. Однією з ключових причин обговорення цього проєкту закону стала інформація про утворення сальдо (дефіциту бюджету) у розмірі 676426,1 млрд грн станом на серпень 2024 року [2]. Спробуємо зосередитися в межах тез саме питанню підвищення військового збору (далі — ВЗ) з 1,5% до 5%.

Базуючись на тексті пояснювальної записки до проєкту закону [3], слід розуміти, що метою проєкту є удосконалення окремих норм Податкового кодексу України та створення у

період дії воєнного стану умов для належного забезпечення функціонування економіки, а також належного наповнення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів. Реалізація положень проєкту закону не потребує додаткових фінансових витрат із державного та місцевих бюджетів України та не призведе до скорочення бюджетних надходжень. Водночас, реалізація запропонованих ініціатив матиме наслідком збільшення доходів бюджетів за рахунок додаткових надходжень від військового збору та податку на прибуток підприємств. Прийняття законопроекту дозволить гарантувати виконання заходів із забезпечення національної безпеки і оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України.

Виходячи із таких формулювань мети та фінансово-економічного обґрунтування, вважається, що підвищення ВЗ є виправданим кроком, оскільки кошти цього податку, як передбачається, повинні спрямовуватися на потреби армії. Але чи справді це так? Військовий збір був запроваджений Законом України від 31 липня 2014 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України», який доповнив Податковий кодекс України пунктом 16-1 підрозділу 10 [4]. Запровадження збору було тимчасовим заходом і мало діяти до 1 січня 2015 року. Проте внаслідок подальших змін його дію продовжено до моменту набрання чинності рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Основною метою запровадження ВЗ було саме фінансування потреб Збройних сил України та СБУ в умовах російської агресії проти України. Хоча назва податкового платежу – збору передбачає його пряме спрямування на оборону, варто зазначити наступне. Відповідно до пункту 1-2 частини першої статті 29 Бюджетного кодексу України, надходження від військового збору включаються до загального фонду Державного бюджету України, а не до спеціального фонду як це вбачається виходячи із сутності саме збору як цільового податкового

платежу. Це означає, що кошти надходять до загального бюджету і можуть бути використані на різні потреби, виходячи із аналізу ст. 30 Бюджетного кодексу України, включаючи соціальні виплати, інфраструктурні проєкти тощо.

Справедливо у платників податків виникає питання: чому не розробити законодавчий механізм, який би створив цільовий фонд при Міністерстві оборони, наповнюваний коштами від ВЗ, і який був би використаний виключно для оборонних витрат або перейменувати збір на податок, або просто підвищити ставку податку на доходи фізичних осіб, бо він є тотожним до останнього за правовим механізмом.

Пропозиція щодо підвищення ВЗ розглядається як один зі шляхів поповнення загального фонду державного бюджету. На нашу думку, прогнози не оптимістичні, спробуємо обґрунтувати власну позицію наступними аргументами.

1. Підвищення ВЗ є посиленням податкового навантаження на доходи фізичних осіб-платників податків, саме тих, хто працює офіційно. Вагома чисельність фізичних осіб не працевлаштована офіційно як і раніше, а у зв'язку із посиленням процедур мобілізації, взагалі звільнена, але продовжує створювати нерозподілений ВВП України. Це особливо негативно вплине на низькооплачуваних робітників, для яких зменшення доходів може суттєво знизити рівень життя.

2. Скорочення робочих місць. Підприємства, приватні підприємці, які використовують найману працю, тощо будуть вимушені зменшити штат або скоротити заробітні плати, аби компенсувати зростання податкового навантаження, що може призвести до збільшення рівня офіційного безробіття.

3. Зростання тіньової економіки в цілому. Підвищення ВЗ може спонукати роботодавців і працівників використовувати неофіційні схеми оплати праці, що призведе до зменшення надходжень до бюджету.

4. Складність адміністрування та контролю. Вбачається за доцільне, що такі зміни повинні бути супроводжені запровадженням інституту загального щорічного декларування доходів фізичними особами- платниками податків або їх

відсутності разом із посиленням фінансового моніторингу та розкриттям банківської таємниці. Однак дії влади як завжди повільні, поки маємо в цьому напряму лише останні посилення обмежень від Національного банку України як один із напрямок боротьби із ухиленням чи оптимізацією податкового обов'язку [5]. Збільшення ставок ВЗ може призвести до підвищення витрат на адміністрування податків з боку податкових органів та зростання кількості штатних працівників.

Підводячи підсумки, вважається більш ефективною є альтернатива підвищення непрямого податку - податку на додану вартість (ПДВ). Підвищення ПДВ може стати ефективнішим інструментом наповнення бюджету, оскільки цей податок сплачують всі споживачі незалежно від того, працюють вони офіційно чи ні, купуючи товари та різноманітні послуги та використовуючи для цього навіть доходи, які отримані поза межами оподаткування. Крім того, система ПДВ вже добре налагоджена, що полегшує його адміністрування порівняно з ВЗ. Також підвищення ПДВ не створить такого сильного інфляційного тиску, як різке підвищення ВЗ.

Отже, підвищення військового збору може мати як позитивні аспекти, так і ризики для економіки. Хоча додаткові надходження до бюджету можуть сприяти фінансуванню оборонних потреб, підвищення ВЗ може створити проблеми для ринку праці, стимулювати розвиток тіньової економіки та ускладнити податкове адміністрування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: від 30.08.2024 р. № 11416-д. URL: https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809 (дата звернення: 20.10.2024).

2. Виконання державного бюджету України (2024). URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/2024/ (дата звернення: 22.10.2024).

3. Пояснювальна записка (02.09.2024).pdf - Законотворчість. Електронний кабінет громадянина. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/2505246 (дата звернення: 20.10.2024).

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII : станом на 1 січ. 2015 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text (дата звернення: 20.10.2024).

5. Національний банк України. Тимчасовий ліміт на суму переказів з "карти на карту" запобігатиме використанню платіжної інфраструктури в протиправних цілях та не вплине на діяльність волонтерів. Національний банк України. URL: https://bank.gov.ua/ua/news/all/timchasoviy-limit-na-sumu-perekaziv-z-karti-na-kartu-zapobigatime-vikoristannyu-platijnoyi-infrastrukturi-v-protipravnih-tsilyah-ta-ne-vpline-na-diyalnist-volonteriv (дата звернення: 22.10.2024).

Вдовічен Віталій

доктор юридичних наук,
професор кафедри публічного права,
декан юридичного факультету
Чернівецького національного
університету імені Ю. Федьковича
м. Чернівці, Україна

«НЕДОВЕДЕНА ВИНА Є ДОВЕДЕНОЮ НЕВИНУВАТІСТЮ» АБО Ж ПРИНЦИП ПРЕЗУМПЦІЇ ПРАВОМІРНОСТІ ДІЙ, ВИМОГ ТА РІШЕНЬ ОСОБИ В АДМІНІСТРАТИВНІЙ ТА ПОДАТКОВІЙ ПРОЦЕДУРАХ

В сучасній державі обов’язковим елементом правової системи є законодавче врегулювання відносин органів публічної адміністрації з фізичними та юридичними особами. Ми ведемо мову про сферу прийняття адміністративних рішень, тобто

рішень органів публічної адміністрації щодо прав і обов'язків конкретних приватних осіб, і де особливо вимагається забезпечити права особи бути вислуханою перед прийняттям негативного (несприятливого) рішення, на ознайомлення з матеріалами справи, обов'язки адміністративного органу обґрунтовувати несприятливі акти та зазначати порядок їх оскарження тощо. Ці та інші права особи і обов'язки адміністративних органів неодмінно повинні знаходити своє нормативне закріплення, і найбільш оптимальним варіантом такого алгоритму дій є закон про адміністративну процедуру. Закони про адміністративну процедуру спрямовані насамперед на захист особи від свавілля з боку адміністрації. Це свого роду аналоги процесуальних кодексів для судочинства, але вони визначають дії публічних службовців в ракурсі процедурного алгоритму як розгляду заяв, скарг, так і діяльності за ініціативою адміністративного органу, або розгляду скарг в досудовому порядку.

Значення принципів для відносин як адміністративної процедури, так і податкової процедури виражається в їх правозастосовчому ефекті через закріплення в законодавстві. Це означає, що адміністративний орган має дотримуватися закріплених принципів під час розгляду відповідної справи. Саме практична реалізація принципів дає змогу досягти мети таких процедур, а значить, ефективно забезпечити реалізацію чи захист прав та інтересів особи (в тому числі і платника податків) і скерувати адміністративний орган на сумлінне виконання покладених на нього повноважень. Нормативно-правові акти мають не просто закріплювати той чи інший принцип, а містити окремі механізми, що уможливлюють практичне втілення принципу під час розгляду адміністративної справи та прийняття належного адміністративного акта.

Нашу увагу сьогодні буде зосереджено на дослідженні законодавчого пояснення принципу презумпції правомірності дій та вимог особи в адміністративній та податковій процедурах, спрямованого на адаптацію публічного адміністрування до потреб суспільства, а так само на модернізацію самої процедури

для її простоти та ефективності. Тому, ми беремо до уваги в першу чергу два нормативних аспекти реалізації даного принципу, а саме: 1) зі сторони Закону України «Про адміністративну процедуру» в редакції від 01.01.2024 статтю 15 «Презумпція правомірності дій та вимог особи», де визначено, що дії та вимоги особи є правомірними, доки інше не буде доведено під час розгляду та/або вирішення справи. Сумніви щодо правомірності дій та вимог особи, що виникають внаслідок неоднозначного (множинного) трактування норми права, повинні тлумачитися адміністративним органом на користь їх правомірності [1]; 2) зі сторони Податкового кодексу України в редакції від 03.09.2024 статтю 4.1.4., яка визначає, що презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; та статтю 56.21, відповідно до якої у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [2].

Отже, на захист прав особи в адміністративному проваджені спрямований ще один спеціальний принцип адміністративної процедури – принцип презумпції правомірності дій і вимог особи. Відповідно до уже зазначеної статті 15 Закону України «Про адміністративну процедуру» презумпція правомірності дій і вимог особи полягає у припущенні, що особа, яка звертається до адміністративного органу з певною вимогою,

діє правомірно до того часу, поки орган або посадова особа своїм рішенням не доведе протилежну позицію. Зазвичай будь-які сумніви щодо правомірності дій такої особи, повинні тлумачитися на її користь. В той же час саме орган публічного адміністрування зобов'язаний всебічно з'ясувати обставини справи. Даний принцип має на меті захистити особу, яка звертається до адміністративного органу від необґрунтованих вимог з його сторони щодо необхідності доведення правомірності позиції такої особи.

Щодо теоретичного розуміння категорії «презумпції», то маємо в теорії права різні підходи щодо її юридичної природи, можливості її застосування у процесі доказування, в залежності від форми закріплення у правових нормах та семантичного аналізу їх змісту. Ймовірно варто погодитися з позицією вчених, які виокремлюють на два напрями розуміння досліджуваної категорії: 1) як особливої юридичної конструкції, яка існує у об'єктивній формі та є нормативним приписом», правовою нормою «нестандартного характеру», «закріпленим у правовій нормі припущенням» (пряма презумпція); 2) як правового явища, яке не формалізоване (безпосередньо не закріплене) у нормах права, але виводиться шляхом логічного умовиводу у процесі тлумачення правових норм, тобто у процесі їх правозастосування – «логічний умовивід» «припущення», «певне припущення» (непряма презумпція) [3, с. 46]. Водночас, більшість науковців схиляється до думки, що інтерпретування правової презумпції як припущення про існування юридичного факту є можливим лише при наявності його зв'язку з правовою нормою, у якій визначені умови для моделювання такого факту. Саме такий підхід очевидний при застосуванні уже згаданої статті Податкового кодексу України, зокрема відповідно до статті 4.1.4 в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і

контролюючого органу [2]. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигідніший для себе з яких, платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. Водночас наведеною нормою охоплюються не лише очікування платника, запровадженням у податковому законодавстві цієї презумпції як принципу (основної засади) покладається відповідний таким очікуванням обов'язок вибору визначеного нею варіанта поведінки і контролюючим органом, і судом. При цьому тягар доведення хибності (відсутності правових підстав) обраного платником варіанта поведінки покладається законом на контролюючий орган.

В адміністративній процедурі спрямованість дії цього принципу – це особа, її права та законні інтереси, однак прояв має дещо інший. Так, під час вирішення адміністративної справи адміністративний орган визнає дії та вимоги особи правомірними, поки інше не буде доведено в результаті розгляду чи вирішення адміністративної справи (ст. 15 Закону України «Про адміністративну процедуру»). Презумпція правомірності дій і вимог особи є важливою гарантією реалізації прав учасниками адміністративної процедури. Вона полягає у припущенні, що особа, звертаючись до адміністративного органу з вимогою, діє правомірно. Тобто у разі звернення особи за отриманням дозволу адміністративний орган, приймаючи документи, припускає, що особа має право на отримання такого дозволу, поки інше не буде встановлено під час дослідження доказів та вирішення адміністративної справи. Такий самий приклад можна навести і щодо подання особою скарги на адміністративний акт чи процедурне рішення. Закріплення такої презумпції є важливою гарантією всебічного захисту прав і свобод громадян. Крім того, сумніви щодо правомірності дій та вимог особи, що виникають унаслідок неоднозначного (множинного) трактування норми права, повинні тлумачитися адміністративним органом на користь їх правомірності. Отже, принцип презумпції правомірності дій, вимог та рішень особи

зводиться до такого: а) дії й правова позиція громадянина, що звертається до адміністративного органу, вважаються правомірними доти, поки інше не буде встановлено рішенням органу (посадової особи), компетентного розглядати адміністративну справу; б) рішення адміністративного органу не повинне ґрунтуватися на припущеннях, а всі сумніви щодо правомірності позиції громадянина мають тлумачитися на його користь. Гарантією для забезпечення зазначеного принципу є положення Закону України «Про адміністративну процедуру» щодо залишення заяви без руху, якщо заява містить певні недоліки з посиланням на порушені вимоги законодавства, спосіб та строк усунення недоліків, а також способи, порядок та строки оскарження рішення про залишення заяви без руху. Тобто адміністративний орган має спрямовувати свої дії передусім на позитивне для особи вирішення адміністративної справи.

Крім того, сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України, а саме «У разі коли норми … суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» дає підстави стверджувати, що презумпція правомірності рішень платника податків застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, з яких обравши найвигідніший для себе, платник почуватиметься захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. На це вказав КАС ВС у постанові від 5 жовтня 2023 року по справі №300/2906/22 [4].

Отже, як підсумок, можемо відзначити, що практичне значення принципу презумпції правомірності рішень, дій та вимог особи як в адміністративній процедурі, так і в податковій процедурі полягає у наступному: за його допомогою

адміністративний орган досягає адекватного застосування матеріальних норм права; цей принцип у сукупності з іншими (такими як офіційність, ефективність, пропорційність, обґрунтованість, добросовісність і розсудливість, відкритість…) забезпечує мінімальні уніфіковані стандарти щодо забезпечення реалізації та захисту прав і законних інтересів учасників як в адміністративній процедурі, так і в податковій процедурі; цей принцип у сукупності з іншими (такими як офіційність, ефективність, пропорційність, обґрунтованість, добросовісність і розсудливість, відкритість…) забезпечує тлумачення окремих алгоритмів та правил процедури; виступає орієнтиром для оцінки законності прийнятих адміністративних актів, процедурних рішень та вчинюваних процедурних дій.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА:

1. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17 лютого 2022 р. в редакції від 01.01.2024 № 2073-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text.

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. в редакції від 03.09.2024 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1321.

3. Боровська І. А. Презумпції доказування у цивільному процесі. Актуальні питання та перспективи рекодифікації цивілістичного законодавства України : матеріали наук.-практ. столу (Київ, 16 квітня 2021 р.). Київ, 2021. С. 45-49.

4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 5 жовтня 2023 року по справі №300/2906/22 (адміністративне провадження № К/990/362/23) URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/113967135.

Вудвуд Катерина

аспірантка кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
м. Чернівці, Україна

ПОДАТКОВІ ПРОЦЕДУРИ У ДЕРЖАВАХ-ЧЛЕНАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Стрімкий розвиток податкових правовідносин, однією з визначальних ознак якого є побудова партнерської моделі взаємовідносин платника податків і публічного суб'єкта, актуалізує питання, пов'язане з правовим регулюванням податкових процедур, направлених на реалізацію учасниками податкових правовідносин їх прав та виконання покладених на них обов'язків. У цьому контексті сучасного податково-правового дискурсу вартими уваги є такі, які характеризуються особливостями їх регулювання у межах європейського податково-правового середовища, податкові процедури у державах-членах Європейського Союзу.

У Європейському Союзі, де держави-члени ЄС зберігають свій податковий суверенітет, особливо у сфері прямого оподаткування, а також національну процедурну автономію, податкові законодавства держав-членів ЄС характеризуються неподібним встановленням податкових процедур. Окреме і детальне закріплення процедурних норм наявне у законодавствах держав-членів ЄС, втім, не лише у спеціальних законах, приміром у Книзі податкових процедур Французької Республіки, а й у межах основного законодавчого акту держави в податковій сфері, як у Податковому кодексі (Податковій Ординації) Республіки Польща.

«Процедурна автономія, що робить можливими найрізноманітніші національні підходи держав-членів ЄС до правового регулювання оподаткування податком на додану вартість (ПДВ), має негативний вплив на гармонізацію національних податкових законодавств у сфері ПДВ на рівні ЄС»,

– звертає увагу Р. О. Гаврилюк, спираючись на європейську наукову літературу [4, с. 232]. Так, особливості національних податкових процедурних правил у державах-членах ЄС, які є відмінними між собою за визначенням як загальних, так і спеціальних аспектів податкових процедур, реально чи потенційно перешкоджають гармонізації податкових законодавств держав-членів ЄС і, відповідно, порушують питання зближення податкових процедур на рівні Європейського Союзу [3].

До того ж, «оскільки правові питання, що виникають у контексті податкових процедур, стосуються не лише виданих публічним суб'єктом актів і їх чинності, але й впливу останніх на платників податків, сучасне бачення податкових процедур вимагає узгодження публічного інтересу стягнення податків із захистом прав платників податків, яких стосуються видані публічним суб'єктом акти», – наголошує П. Пістон [3, с. 3-4]. З огляду на забезпечення реалізації податкових процедур Хартія основних прав Європейського Союзу і тлумачення Судом справедливості Європейського Союзу закріплених у Хартії фундаментальних прав, що відображаються у податкових процедурах, постають тим, що, за висновками представників румунської правової доктрини, «може використовуватися для забезпечення мінімального стандарту процедурних прав для платників податків у сфері оподаткування і впливати на податкову гармонізацію у Європейському Союзі» [2, с. 174, 179].

Відповідно до щорічного звіту про оподаткування у Європейському Союзі Генерального Директорату з питань оподаткування та митного союзу Європейської комісії за 2024 рік, ключовими аспектами поточного стану податкових систем держав-членів ЄС розглядаються фрагментація процедур утримання податку, а також адаптація податкового права ЄС до технологічного прогресу, що, незважаючи на технологічне вдосконалення процедур оцінки податкових ризиків і податкового контролю в окремих державах-членах ЄС, не відображено у Директиві Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. Заходи,

спрямовані на вдосконалення податкових процедур шляхом використання нових технологій, мають свій прояв у таких ініціативах Європейської Комісії, як пропозиція щодо Директиви Ради про швидше і безпечніше звільнення від надміру утриманих податків (*Directive on Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes – FASTER*), представлена у червні 2023 року і погоджена у Раді ЄС 14 травня 2024 року, і пропозиція щодо оновлення системи ПДВ у еру цифрових технологій (*VAT in the Digital Age – VIDA*), представлена у грудні 2022 року [1].

Отже, у державах-членах Європейського Союзу національні податкові процедури врегульовані по-різному і теоретико-практичне з'ясування питання конвергенції національних податкових законодавств держав-членів ЄС спирається на провідне значення документів, що формують право Європейського Союзу. Водночас, незважаючи на відмінності у податкових процедурах у державах-членах ЄС, забезпечення реалізації і захисту прав платників податків у податкових правовідносин є тією основою, на якій ґрунтується становлення і розвиток правового регулювання податкових процедур у державах-членах ЄС.

ЛІТЕРАТУРА:

1. European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union. Annual report on taxation 2024 : review of taxation policies in the European Union. Publications Office of the European Union. 2024. URL: https://data.europa.eu/doi/10.2778/10846.
2. Pătrău M. & Vidrean-Căpușan T. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? *Athens Journal of Law.* 2023. Vol. 9. Issue 2. P. 173-186.
3. Pistone P. Tax Procedures: EATLP annual congress Madrid, 6-8 June 2019. IBFD. EATLP international tax series. 2020. Vol. 18. 1252 p.

4. Гаврилюк Р. О. Основоположні принципи податкового права ЄС як цінність (розділ 2). Податкове право Європейського Союзу як цінність : колективна монографія / Р. О. Гаврилюк, П. С. Пацурківський, В. В. Хохуляк та ін.; за ред. проф. Гаврилюк Р. О. Чернівці : Чернівец. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2024. С. 166-323.

Гаврилюк Руслана
докторка юридичних наук,
професорка, завідувачка кафедри
публічного права ЧНУ
ім. Ю. Федьковича

Пацурківський Петро

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного права
ЧНУ ім. Ю. Федьковича

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЦІЛЕЙ АДМІНІСТРАТИВНИХ І ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР (ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ)

Вступ. Тема цьогорічних Вороновських читань, на відміну від назви Вороновських читань 2018 р. [1], на нашу думку, імпліцитно містить у собі (оскільки допускає альтернативне бачення!) як суто традиційний для наук адміністративного і фінансового (в тім числі й податкового) права підхід до її аналізу та пошуку можливих відповідей на сформульоване питання (він спирається на розуміння зазначених галузей права як сукупностей правових норм), так і не заперечує уже своєю постановкою проблеми альтернативних світоглядних і методологічних підходів до пошуку обґрунтованої відповіді на нього. Причому характер тієї чи іншої відповіді на сформульоване питання та її зміст уже в значній мірі зумовлюються тим, який саме підхід обере дослідник. Адже ще у минулому столітті було обґрунтовано всесвітньо відомим німецьким вченим-фізиком, Лауреатом Нобелівської премії

Вернером Гейзенбергом загальнометодологічний постулат, згідно якого якщо розглядати сенс наукового пізнання як постановку запитань, на які природа того чи іншого явища дає відповіді, то характер її відповідей виявиться залежним не лише від властивостей природи досліджуваного явища, але й від нашого способу постановки запитань їй [18], іншими словами, від стилю мислення дослідника.

Інший не менш відомий німецький мислитель-філософ Юрген Габермас ще наприкінці 1980-х років дійшов висновку, що прощання з минулим, яке постало на той період часу як безальтернативне планетарне явище, виявилося водночас одним з провідних мотивів мислення загалом. Воно, згідно його слів, по суті все наділяло префіксом «пост-». «Те, що феноменологи ще не прийшли до свого «постізму», - резюмував він тоді, - робить їх майже підозрілими» [2, С. 117]. Втім, нещодавно було констатовано, що наразі й цю «підозру» з них, образно кажучи, знято [9].

Ще зовсім нещодавно під такою ж метафоричною підозрою за критерієм способів, стилю і характеру мислення перебувало, як зазначав Річард Познер, також більшість Західного правознавства [16]. Але в останній період часу, як переконує аналіз новітньої зарубіжної літератури у цій предметній сфері, обґрунтовано можна знімати вищезазначену «підозру» щодо характеру мислення із нього, оскільки і воно стало постклассичним [10].

А як же позиціонує себе за таким же критерієм українське правознавство, включно з наукою адміністративного і податкового права? Якщо взяти за критерій відповіді на це питання розуміння ними природи права, особливо наукою податкового права, що є репрезентативним індикатором стилю мислення у ній, то ще 15-20 років тому в останній тотально панував підхід, що таким правом є відповідна сукупність юридичних норм. До прикладу, поява перших досліджень податкового права як системи в Україні була сприйнята більшістю наукової спільноти відразу як якесь непорозуміння або навіть відверта крамола. Але життя, в тім числі наукове, бере своє

і з тих пір з'явилися уже цілий ряд оригінальних та ґрунтовних новаторських вітчизняних досліджень як в адміністративному, так і в податковому праві, у яких їх природа розглядається як явище системне, тобто мислиться некласично. Причому їх питома вага все очевидніше зростає з часом. То ж чи не настала пора із цих наук, як і вітчизняного правознавства в цілому, поволі знімати так звану «підозру» у несучасному мисленні відповідних пластів правової матерії? На нашу думку, формулювання проблематики цьогорічних Вороновських читань само по собі актуалізує вищезазначене питання. Коли це станеться повністю і безповоротно, це вирішить саме життя, нікого з нас не питаючи, а ми або інші покоління правознавців, які уже все гучніше заявляють про себе, зможемо лише згодом зафіксувати чи промовчати, що це сталося й у нас.

Метою дослідження є з'ясування і порівняння цілей адміністративних і податкових процедур як їх смислових і ціннісних епіцентрів.

Методологічною основою дослідження виступають аксіологічний, антропосоціокультурний та системний підходи до пізнання природи і сенсу цілей адміністративних і податкових процедур за законодавством України.

Виклад основних результатів дослідження вважаємо за необхідне розпочати із уточнення квінтесенції нашого методологічного підходу, оскільки наразі усі методи пізнання тлумачяться зазвичай плюралістично. В його епіцентрі перебуває третя парадигма системного мислення. Вона з'явилася в останній третині XX ст. внаслідок синтезу другої парадигми системного мислення Нікласа Лумана [15, P.21-22] та концепції чилійських вчених Умберто Матурани і Франціско Варели про визначальну роль цілей у функціонуванні системних об'єктів дійсності [13, P.418-432; 17, P.64]. Ця парадигма у Західній пізнавальній традиції набула всезагального визнання і стала основною для дослідження системних об'єктів усіх типів, в тім числі і соціальних із правовими виключно. Як відзначав згодом Н. Луман, меті (цілі) у концептуальних межах третьої парадигми системного мислення належить системоутворююча роль у

кожній системі, а також функція її ціннісного епіцентру [4, С. 58, 59].

Не є винятком з цього ряду адміністративні і податкові процедури як системи. Як зазначають мовознавці, термін *procedura* (procedo, procedere) походить з латині й означає «просуватися вперед, досягати успіхів» [8, С. 76, 210, 500]. Його синонімом є латинськомовний термін *formula*, який тлумачиться в сучасній українській мові як *формула, правило, припис, система правил, звід постанов* та ряд інших смислів [8, С. 76].

Наразі в Західній пізнавальній традиції в цілому під правовою процедурою зазвичай розуміють ієрархічну систему, що складається із внутрішньо структурованих відповідними правовідносинами актів поведінки суб'єктів права, яка має своєю метою досягнення наперед визначеного правового результату [11, P. 647]. Специфіка податкових процедур зумовлюється головно сферою суспільних відносин, у лоні яких вони реалізуються, а також їх метою. Зазвичай це правові процедури із встановлення, введення і справляння податків і зборів, здійснення контролю за дотриманням суб'єктами податкового права його приписів, оскарження актів податкових органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб, притягнення до відповідальності правопорушників податкового права та інші процедури цього роду [12].

Спеціальне дослідження податкового права Європейського Союзу як цінності засвідчило, що ключовою ознакою його процедур є досягнення балансу публічного фіскального інтересу, представленого головно державою, та приватного інтересу платників податків [5, С. 266-277]. Згідно доктрини податкового права США його процедури позиціонуються як епіцентр справедливості у податкових правовідносинах [14, P. 102].

Докорінно відмінне розуміння податкових процедур має місце у вітчизняній офіційній доктрині податкового права та його науковій доктрині. Першу з них репрезентує Податковий кодекс України (далі – ПКУ). Ретельний аналіз ПКУ за критерієм позиціонування у ньому явища *податкової процедури* виявляє,

що такий термін у ньому взагалі відсутній. Натомість 167 разів зустрічається в ПКУ у найрізноманітніших контекстах термін *процедура*. На нашу думку, цей факт можна розцінити як ґрунтовну підставу для назви ПКУ – податковим процедурним кодексом. Всебічне осмислення світоглядних і методологічних засад ПКУ, його концепції в цілому переконує, що вищезазначене явище є наслідком розуміння українським законодавцем податкового права України не як системи, а саме як сукупності його норм, а звідси і податкових процедур як такої ж їх сукупності. Цим самим прояснено і відсутність легітимного визначення в ПКУ мети податкових процедур. Водночас аксіологічний і системний аналіз як усього ПКУ, так і особливо його ст. 4 «Основні засади податкового законодавства» дозволяє резюмувати, що така мета усіх процедур ПКУ латентно сформульована у його підпункті 4.1.5 – це «*фіскальна достатність* (виділено нами. – Р.Г. і П.П.) – встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» [6].

В українській науці податкового права явище податкових процедур досліджується і як окремий феномен. Наразі його аналізували та продовжують вивчати чимало науковців, але найбільш всебічно та глибоко на даний час з'ясував правову природу податкових процедур за законодавством України М. П. Кучерявенко. Він застосував для її аналізу елементаристський підхід. Це очевидно з того, що ним виокремлено у його спеціальній монографії, за словами автора, деякі *особливості* цих процедур [3, С. 107]. До них М. П. Кучерявенко обґрунтовано відніс такі, як орієнтованість, структурованість, стадійність, ієрархічність, динамічність і підпорядкованість податкових процедур [3, С. 107-110]. Системність податкових процедур залишилася поза його увагою, оскільки це виходило за межі охоплення обраного ним методологічного арсеналу дослідження.

Проте М. П. Кучерявенко навіть у межах елементаристського підходу не тільки не оминув своєю увагою *орієнтованість* податкових процедур, але й в обґрунтованому

ним ряду особливостей податкових процедур резонно поставив на чільне місце саме їх так звану *орієнтованість*. При цьому автор виділяє *загальну орієнтованість* податкових процедур, яка, на його думку, зазвичай пов'язана із забезпеченням фінансових основ буття держави, формуванням фінансових ресурсів для здійснення нею і територіальними громадами їх завдань і функцій, та *спеціальну орієнтованість* податкових процедур, яку, на його думку, необхідно розглядати в контексті «забезпечення формування доходів бюджету» [3, С. 107]. Що це не випадкова позиція автора, переконує і наступне положення його монографії: «*Досягнення певних юридичних цілей* передбачає виокремлення в межах податково-правового регулювання основного концептуального орієнтиру – забезпечення виконання податкового зобов'язання, закріплення порядку, який гарантуватиме формування дохідних частин бюджетів» [3, С. 6-7].

Отже, уже наяву очевидні підстави конфлікту між офіційним доктринальним та науковим розумінням податкових процедур за законодавством України. На нашу думку, безперечно адекватнішим і перспективнішим є наукове концептуальне розуміння податкових процедур М. П. Кучерявенком, запропоноване та обґрунтоване ним у його вищезазначеній монографії.

Ще ґрунтовніші підстави конфлікту між податковими процедурами згідно ПКУ та адміністративними процедурами згідно Закону України «Про адміністративну процедуру». Це зумовлено головно насправді парадигмальним зміщенням у напрямку європейських цінностей світоглядних і методологічних засад вищезазначеного Закону, а також легітимно задекларованою метою адміністративних процедур, яка відповідно до преамбули цього Закону полягає в забезпеченні та захисті прав, свобод і законних інтересів людини та громадянина [7]. Ще однією стратегічною ціллю Закону України «Про адміністративну процедуру» стало знаходження під час адміністративних процедур балансу між приватними інтересами особи та публічними інтересами, як йдеться в п. 6 ч. 1 ст. 2

зазначеного Закону, «держави, суспільства, територіальної громади», а також великих груп окремих індивідів» [7].

Таке проєвропейське парадигмальне зміщення ціннісної матриці Закону України «Про адміністративну процедуру» зумовлене цілою системою імпліцитних та експліцитних чинників. Найголовнішим серед перших є новий стан українського суспільства, який став наслідком Революції Гідності, ключовим серед чинників другого типу є імперативи, зумовлені безпосереднім початком вступу України в Європейський Союз. Основоположним принципом адміністративних процедур законодавець визначив верховенство права. Тобто, легітимовані законодавцем України основоположні цілі та цінності у повсякденному бутті можуть набувати реального конфлікту з податковими процедурами. Повністю їм запобігти неможливо, оскільки такі цілі та цінності потенційно перебувають у парадигмальному конфлікті між собою.

Висновки. Адміністративні процедури та податкові процедури за законодавством України репрезентують собою парадигмально різні цінності, тому є підстави їх конфлікту. В епіцентрі адміністративних процедур перебувають найрізноманітніші інтереси людини і громадянина, суспільні інтереси, тоді як в епіцентрі податкових процедур перебувають фінансові інтереси держави.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф, м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, Й. Пуделька, О. Головашевич. Харків : Асоціація фінансового права України, 2018. 668 с.
2. Габермас Ю. Постметафізичне мислення. Пер. з нім. В.М.Купліна. Київ: Дух і Літера, 2011. 334 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта; ЦУЛ, 2009. 460 с.

4. Луман Н. Поняття цілі і системна раціональність: щодо функції цілей у соціальних системах. Пер. з нім. М.Бойченка і В.Кебуладзе. Київ: Дух і Літера, 2011. 335 с.

5. Податкове право Європейського Союзу як цінність: колективна монографія / Р.О.Гаврилюк, П.С.Пацурківський, В.В.Хохуляк та ін.; за заг. ред. проф. Гаврилюк Р.О. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т ім.Ю.Федьковича, 2024. 806 с.

6. Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

7. Про адміністративну процедуру. Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text

8. Чуракова Л.П. Латинсько-український та українсько-латинський словник (понад 25 тисяч слів і словосполучень). Київ: Чумацький шлях, 2009. 617 с.

9. Bar-Siman-Tov I. Temporary legislation, better regulation, and experimentalist governance: An empirical study. Regulation and Governance. 2018. Vol. 12. №2. P. 192-219.

10. Guo S., Lin X., Coicaud J., Gu S., Gu Y., Liu Q, Qin X., Sun G., Wang Z., Zhang C. Con¬ceptualizing and measuring global justice: Theories, concepts, principles and indicators. Fudan Journal of the Humanities and Social Sciences. 2019. Vol. 12. P. 511-546.

11. Harold J. Berman. Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition. Cambridge; Massachusetts; London : Harvard University Press. 1983. 658 p.

12. Małgorzata Niesiobędzka & Sabina Kołodziej. The fair process effect in taxation: the roles of procedural fairness, outcome favorability and outcome fairness in the acceptance of tax authority decisions. Current Psychology. 2020. Vol.39. P.246–253.

13. Maturana H.R. Strategies cognitives. Massimo Piatelli-Palmarini (Hrsg.), L'Unité de l'homme, Paris 1974. P.418-432.

14. Morgan Patricia T. Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell (Nutshell Series). 2nd ed. St. Paul, Minn. 1999, West Group. 431 p.

15. Niklas Luhmann. Social systems. Translated by John Bcdnarz, Jr. with Dirk Baecker. Editors Timothy Lenoir and Hans Ulrich Gum Brecht. Stanford university press Stanford, California. 1995. 635 p.
16. Richard A. Posner. Frontiers of Legal Theory. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2004. 464p.
17. Varela F.G. Principles of Biological Autonomy. New York: Horth Holland. 308 p.
18. Werner Heisenberg, Physics and Philosophy. The Revolution in Modern Science. Introduction by Paul Davies. PENGUIN BOOKS. 2000. 145 p.

Гетманець Ольга

Харківський національний університет внутрішніх справ, завідувачка кафедри правового забезпечення підприємницької діяльності та фінансової безпеки

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦЯМ

В сучасних умовах боротьби України за незалежність, територіальну цілісність та європейський вектор розвитку, діяльність військовослужбовців набуває вкрай важливого значення та потребує фінансового захисту та соціальної підтримки. Відповідно до Закону України «Про соціальний та правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей» (далі – Закон № 2011-12) виконання завдань держави щодо створення економічних, соціальних та політичних умов для сприятливого здійснення військовослужбовцями обов'язків по захисту Вітчизни покладається на органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Пільги, гарантії та компенсації, що гарантує держава військовослужбовцям надаються за рахунок бюджетних асигнувань, що виділяються на утримання відповідних установ - Міністерства оборони України, розвідувальних органів, органів виконавчої влади, що мають у підпорядкуванні військові формування, правоохоронних органів

у порядку визначеним Кабінетом Міністрів України (ст. 4 «Забезпечення виконання законодавства щодо соціального і правового захисту військовослужбовців та членів їх сімей»; ст. 14 «Пільги військовослужбовцям та членам їх сімей»; ст. 23 «Фінансування витрат, пов'язаних з реалізацією цього закону») [1]. Бюджетні кошти, що виділяються на пільги, гарантії та компенсації військовослужбовцям надаються органам влади, як уповноваженим суб'єктам по їх розпорядженню та виплаті, тобто органам публічної адміністрації. Для забезпечення законного розподілу та ефективного використання цих коштів визначення функцій задіяних суб'єктів та інструментів по забезпеченню цієї діяльності є запорукою виконання державою функції фінансово-правого захисту військовослужбовців. Отже, Закон № 2011-12 регулює види пільг, гарантій, їх призначення та джерела фінансування, проте не надає визначення і залишає за межами законодавства сутність. Також у вказаному законі не надається тлумачення та конкретні види компенсацій, як виплат, що забезпечуються фінансовою діяльністю органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування. Практика використання вказаних соціальних виплат свідчить про наявність і інших, які не визначені вказаним законом, а застосовуються, саме – винагороди, одноразові грошові допомоги, додаткові грошові винагороди, зокрема і пільги в оподаткуванні.

Відповідно до пункту 30.1 статті 30 ПКУ податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 ПКУ [2]. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Актуальним є встановлення для військовослужбовців податкових пільг, зокрема податкової соціальної пільги (далі - ПСП) та інших, враховуючи особливості та складності діяльності військових. Проте, при наявності низки соціальних пільг щодо лікування, освіти, сплати комунальних

послуг тощо, в оподаткуванні, для діючих військовозобов'язаних встановлення пільг, не вирішене питання. В цих відносинах, як і інших щодо соціальних пільг військовим, проблема пов’язана з питанням адміністрування в оподаткуванні.

У фінансовому праві, як підкреслювала фундатор фінансово-правової науки Л.К. Воронова, «…. підпорядкованість відбувається не по вертикалі, як в адміністративному праві, а тільки по горизонталі саме в фінансових відносинах. Стороною, що представляє публічний фінансовий інтерес, як правило, є уповноважений державою фінансовий орган або інший уповноважений нею орган (наприклад, Пенсійний фонд») [3, с.35].

У податкових відносинах публічний фінансовий інтерес реалізується в діяльності уповноважених суб’єктів податкових правовідносин, а пільга визначається, як інструмент регулювання відносин в оподаткуванні. Так, розглядаючи поняття та сутність пільг в оподаткуванні Е. Гусейнова приходить до висновку про їх регулюючий вплив на економічний та соціальний розвиток держави, а також стимулюючий розвиток окремих напрямів фінансово-господарської діяльності та надання підтримки певним категоріям платників [4, с. 531].

Стороною, що представляє публічний фінансовий інтерес в оподаткуванні, як правило, є уповноважений державою податковий орган або інший уповноважений нею орган влади. Діяльність владних суб’єктів пов’язана з організацію, визначенням, стягненням, сплатою, контролем, обліком та звітністю в оподаткуванні, тобто діяльністю держави в особі уповноважених суб'єктів. Специфіка правового статусу владних осіб, притаманних фінансовому праву характеризується, як звертають увагу вчені, через наступні риси, це – виключна компетенція, якої нема у зобов’язальних осіб, імперативність в реалізації фінансових інтересів та правова ініціатива у виданні нормативно-правових актів [Наприклад, див., 5, с. 82-83].

Введення та використання в сучасному науковому обігу термінів «публічне адміністрування», як функції управління держави та органів місцевого самоврядування та «публічна

адміністрація», як структурної інституції, що охоплює посадові особи та органи влади, інші органи управління, які діють не взагалі в інтересах народу, а в інтересах кожної конкретної особистості, що і підкреслюється терміном «публічність», тобто народність.

Думки науковців щодо адміністрування податків охоплюють широкий спектр відносин з організації, контролю, менеджменту в оподаткуванні. Наприклад, адміністрування податків пропонується «…поділити на такі гілки: фіскальне адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань» [6; 7].

Отже, враховуючи сутність адміністрування, як діяльності щодо організації визначення, сплати, контролю та звітності в оподаткуванні, публічність як його рису, з метою соціальної справедливості, доцільно ввести податкові пільги військовослужбовцям, зокрема з ПСП, як засобу гарантованого державою соціального захисту.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про соціальний та правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей. Закон України № 2011-XII від 20.12.1991 р. // Відомості Верховної Ради України від 14.04.1992. № 15. ст. 190/ URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2011-12.
2. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011. № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17.
3. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. Київ. Прецедент; Моя книга. 2006. 448 с.
4. Гусейнова. Е. Ф. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Економіка та суспільство.*. 2018. № 17. с. 529-532 URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/17_ukr/78.pdf.
5. Фінансове право : підручник. За ред. М. П. Кучерявенка. Харків. Право, 2016. 440 с.

6. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. *Ефективна економіка*. 2013 №3 URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852.

7. Лобач О. М. Податкові процедури та податкове адміністрування: навчально-методичний посібник. Національний університет "Києво-Могилянська академія". Київ. 2015. 34 с.

Голоядова Тетяна
Національний університет «Одеська юридична академія», доцент кафедри адміністративного та фінансового права, кандидат юридичних наук, доцент

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УКРАЇНІ

Податкова перевірка є способом податкового контролю, за допомогою якої контролюючі органи у сфері оподаткування попереджають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства України платниками податків та зборів. Основною метою податкового контролю України є забезпечення законності та фінансової дисципліни у сфері надходження податкових платежів до публічних грошових фондів.

Дослідженню теоретичних проблем визначення змісту податкового контролю , та механізму його реалізації в науковій літературі присвятили свої праці такі автори Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Василик, Л.К. Воронова, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, П.П. Латковський, Л.А. Савченко, В.К. Савчук та інші.

Податковий кодекс України визначає податкову перевірку як спосіб податкового контролю, але не містить нормативного закріплення її як попереджувального примусового заходу.

Згідно Податкового Кодексу України існують наступні способи здійснення податкового контролю:

1. ведення обліку платників податку - здійснення контролю за правильністю нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів, нарахованих фінансових санкцій;

2. інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної служби – комплекс заходів із збору та опрацювання інформації, необхідної органам державної фіскальної служби;

3. перевірка-форма здійснення податкового контролю, експертиза проводиться колі в ході проведення перевірки необхідні спеціальні знання у галузі науки, техніки, економіки тощо [1].

М. П. Кучерявенко визначає податкову перевірку як діяльність контролюючих органів , в деяких випадках аудиторських організацій з аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів , правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [4].

Контроль, зазначає Т. А. Латковська - це функція управління, тобто система перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів і додає, що контроль - це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання рішень [5, С. 69-70].

У відповідності до п.75.1 ст.75 Податкового Кодексу України Державна Податкова Служба (далі ДПС) має право проводити камеральні, документальні та фактичні перевірки. При цьому документальні поділяються на планові або позапланові; виїзні або невиїзні. Згідно з Законом №2120-IX від 15.03.2023 р., під час дії воєнного стану дозволяється проводити лише окремі види податкових перевірок, а саме - фактичні, камеральні та документальні позапланові.

Тому виділяють наступні стадії процесу проведення податкової перевірки:

1) підготовка до проведення податкової перевірки - визначення підстав , видання наказу керівника контролюючого органу, оформлення посвідчень на право проведення виїзної перевірки,ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, виклик платника та інше;

2) проведення безпосередньо перевірочних дій;

3) оформлення акту – при виявленні фактів порушень вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання чи довідки – при невстановленні таких порушень про проведення податкової перевірки;

4) підписання акту та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових рішень;

5) оформлення результатів податкової перевірки та застосування штрафних (фінансових) санкцій;

6) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку – адміністративне оскарження;

7) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися;

8) оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань.

Оформлення результатів перевірок передбачає такі етапи:

1. складення акта (довідки)

2. реєстрація акта (довідки) в єдиному журналі реєстрації актів (довідок) перевірок

3. підписання акта (довідки) платником податків та контролюючим органом

4. вручення примірника акта (довідки) платнику податків

Слід зазначити, що значний вплив на правовідносини у сфері податкових перевірок має Закон України від 30 червня 2023 № 3219-IX. Зокрема, цим законом було встановлено, з 1 серпня 2023 року до припинення або скасування воєнного стану на території України документальні позапланові перевірки проводяться виключно на звернення платника податків та/або з

підстав, визначених ст. 78 ПК України, а також документальні позапланові перевірки платників податків у разі порушення валютного законодавства [1].

За результатами перевірок (крім камеральних та електронних) контролюючий орган може скласти один із таких документів: акт або довідку. Оформлення результатів перевірок здійснюється відповідно ст.86 Податкового Кодексу України, а саме: у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. Звичайно залишається норма щодо вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору). Форс-мажор є обставинами, що звільняють платника від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень згідно ст.112 ПКУ [1].

Акт перевірки – це документ, який підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати. Акт складається у випадку, якщо виявлені порушення. Довідка перевірки – це документ, який підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Акт, довідка підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками. Платник податків зобов'язаний підписати акт чи довідку, а у разі незгоди з висновками акта чи довідки такий платник зобов'язаний підписати документ перевірки із запереченнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо.

Відмова від підписання акта перевірки (або отримання його примірника) не звільняє підприємця від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки

грошові зобов'язання. Для кожного виду податкових перевірок характерні особливості оформлення їх результатів.

Акт перевірки, так само, як і відповідь за результатами розгляду заперечень на акт перевірки та інші листи контролюючого органу, направлені на адресу платника податків з приводу оскарження ним акта перевірки, є лише службовими документами контролюючого органу, пов`язаними із збирання податкової інформації, не створюють для платника податків правових наслідків у вигляді зміни (припинення) прав чи встановлення обов`язків, однак, в подальшому можуть враховуватися контролюючим органом при прийнятті актів індивідуальної дії [2].

Міністерство фінансів України наказом від 22.12.2021 р. № 702 затвердив нову редакцію Порядку оформлення результатів документальних перевірок [3].

Відтепер цей порядок стосується дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків. В акті документальної перевірки обов'язково наводиться інформація щодо фактів та обставин, які підтверджують та доводять наявність вини платника податків (з детальним їх описом; дослідженням, яке доводить, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, встановлених Податковим Кодексом України, проте не вжив достатніх заходів для їх дотримання; документами та інформацією, яка підтверджує наявність вини платника податків), а також інформація щодо пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків. Законом надано право як платнику податків, так і контролюючому органу під час перевірок відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відео- фіксацію та відповідно використовувати такі записи як підставу для висновків акту перевірки.

Крім того, розширено вимоги щодо складання акта про неможливість проведення перевірки. Такий акт складається невідкладно та підписується посадовими особами

контролюючого органу, реєструється не пізніше наступного робочого дня в контролюючому органі. До такого акта додаються матеріали, що підтверджують факти, наведені в такому акті. Зазначений акт та матеріали надсилаються контролюючим органом платнику податку в порядку, визначеному ст. 42 Податкового Кодексу України Також, необхідно звернули увагу на те, що в Україні є чимало випадків, коли посадові особи контролюючих органів необґрунтовано відображали податковий борг, що може мати негативні наслідки для платників податків. Це відбувається через несвоєчасне внесення інформації про адміністративне чи судове оскарження податкових повідомлень-рішень або несвоєчасне рознесення вже сплачених нарахувань.

Варто відрізняти подачу заперечення на акт перевірки та процедуру оскарження. Акт перевірки є підставою для прийняття податкового повідомлення-рішення, тому платник податків має право протягом 10 робочих днів із дня, наступного за днем отримання акта, подати до податкового органу, який проводив перевірку, заперечення та пояснення, які підтверджують відсутність його вини або ж пом'якшують відповідальність чи звільняють від неї. Надсилання заперечення не ототожнюється із процедурою оскарження, адже сам по собі акт перевірки не створює для платника податків будь-яких правових наслідків, на відміну від податкового повідомлення-рішення, яке передбачає нарахування грошових зобов'язань.

ВИСНОВКИ:

Сьогодні у процесі здійснення удосконалюючих заходів, прагнення до формування оптимально збалансованої системи оподаткування в Україні продовжує бути актуальним. Основним завданням роботи контролюючих органів України у сфері оподаткування повинен стати контроль за дотриманням податкового законодавства, під час здійснення якого необхідно усвідомлювати, що бюджет поповнюють лише платники податків. Надсилання заперечення не ототожнюється із процедурою оскарження, адже сам по собі акт перевірки не створює для платника податків будь-яких правових наслідків, на

відміну від податкового повідомлення-рішення, яке передбачає нарахування грошових зобов'язань. Забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення стабільності податкового законодавства в України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Закон, Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.
2. Постанова Верховного суду від 24.02.2022 р. № 520/5314/2020. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/103562014.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 22.12.2021 р. № 702 . Про Порядок оформлення результатів документальних перевірок.
4. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник / М.П.Кучерявенко. Харьков: Право, 2013. 536 с.
5. Латковська Т. А. Бюджетна політика держави як один з основних напрямків економічної політики за господарським законодавством. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Випуск 65. С. 68-70.

Греца Світлана

Ужгородський національний університет,
Професор кафедри конституційного права і порівняльного правознавства

Греца Ярослав

Ужгородський національний університет
Професор кафедри господарського права

СПЕЦИФІКА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З ОГЛЯДУ НА БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ЯК ОСОБЛИВИЙ ЕЛЕМЕНТ ПОДАТКУ

Для забезпечення належного правового регулювання адміністрування податків, виконання податкового обов'язку платниками у податковому праві України визначено правовий механізм сплати податків, основні елементи якого обов'язково повинні бути закріплені при встановленні податку.

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади й управління щодо їх встановлення, зміни і скасування, так і чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний досконалий механізм [1, с. 133].

Відповідно до ст.7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [2].

У теорії податкового права вказані обов'язкові елементи податкового механізму прийнято поділяти на основні та додаткові. Основні визначають фундаментальні характеристики податку, такі як платник податку, об'єкт оподаткування та ставка податку. Інші обов'язкові елементи є додатковими, вони конкретизують специфіку податку, уточнюють процедуру сплати

та створюють його завершену конструкцію. Факультативним елементом податкового механізму є податкові пільги та порядок їх застосування [3, с. 40].

На думку деяких учених, українське законодавство деталізує особливості обчислення податку з кожного окремого виду, але необхідно визначити загальні підстави для обчислення податків, причому наявна можливість для їх розробки, тому що ця процедура йде через використання загальних, однакових для всіх податків елементів (податкової бази, податкової ставки, податкових пільг тощо) [4, с.85]. Твердження про однаковість елементів для всіх податків є доволі дискусійним, склад цих елементів, їх перелік дійсно однаковий, проте за своїм змістом ці елементи для кожного податку і збору, безумовно, різні, їх неможливо повністю уніфікувати, адже відрізняється і коло платників податків, і об'єкти та база оподаткування, ставки, пільги тощо. Тому необхідним є визначення елементів податкового механізму щодо кожного окремого податку і збору, у даному випадку мова буде йти про податок на додану вартість.

Особливим елементом правового механізму податку на додану вартість є строк та порядок бюджетного відшкодування.

На сьогодні в Податковому кодексу України бюджетне відшкодування визначається як відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника [2].

У науковій літературі обґрунтовувалося, що таке визначення не є досконалим. По-перше, не розкрито самої суті процесу (зазначено, що бюджетне відшкодування – це відшкодування…), по-друге, право платника на отримання бюджетного відшкодування на рівні закону поставлено в залежність від підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, в той же час як результати такої перевірки в частині зменшення бюджетного відшкодування часто оскаржуються платниками і визнаються протиправними за рішеннями судових органів, а тоді податковий орган зобов'язаний повернути платнику суму

від'ємного значення ПДВ не за наслідками перевірки, а на підставі судового рішення [5, с.96].

Бюджетне відшкодування не визначається елементом механізму податку ні в нормах податкового законодавства (у статті 7 Податкового кодексу України, якою визначаються загальні засади встановлення податків, такий елемент відсутній), ні в науковій літературі. Однак визначення такого елементу саме для податку на додану вартість є необхідним, без цього повноцінне адміністрування цього податку є неможливим. Тому у пункті 7.1 статті 7 Податкового кодексу України, що встановлює елементи, які обов'язково визначаються під час встановлення податку, підпункт 7.1.7 слід викласти у наступній редакції: «строк та порядок сплати податку та/або бюджетного відшкодування».

Суб'єктний склад правовідносин по адмініструванню податку на додану вартість має свої характерні особливості, не є повністю ідентичним із суб'єктним складом суб'єктів адміністрування інших податків і зборів чи загальних правовідносин по сплаті непрямих податків. Він є дещо вужчим. До суб'єктів правовідносин по адмініструванню ПДВ належить держава в особі уповноважених нею державних органів влади, це передовсім органи Державної податкової служби України. Цей суб'єкт відіграє вирішальну роль у процесі адміністрування ПДВ як управлінської діяльності, спрямованої на забезпечення виконання податкового обов'язку по сплаті ПДВ до бюджету. Крім того, у цих правовідносинах беруть участь платники податків, які зобов'язані виконувати ряд обов'язків, без яких адміністрування ПДВ здійснюватися не може: вести податковий облік, обчислювати суму податку, складати та подавати податкову звітність, здійснювати реєстрацію податкових накладних, забезпечувати сплату податку до бюджету.

Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичний стан суб'єктів у конкретних правовідносинах.

Слід наголосити, що обов'язок платника податків сплачувати податки і збори закріплений на рівні конституційної

норми (стаття 67 Конституції України). Тому слід погодитися з Кучерявенко М.П., який наголошує, що платники податків є насамперед зобов'язаними особами. Саме імперативний податковий обов'язок визначає правосуб'єктність платників податків. Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається у змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні приписи, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що залежить від компетенції владної сторони правовідносин [1, с. 92].

Разом з тим, співвідношення прав та обов'язків держави в особі уповноважених органів та платників саме податку на додану вартість має свої особливості. Специфіка податку на додану вартість обумовлена тим, що за наслідками податкового періоду у платника податку може бути позитивне значення різниці між сумою його податкового зобов'язання та податкового кредиту, внаслідок чого ця різниця підлягає сплаті до бюджету, однак може мати місце ситуація, коли суми податкового кредиту перевищують суми податкових зобов'язань платника податку, у зв'язку з чим, при наявності певних, визначених законом умов, платник отримає право на бюджетне відшкодування. У першому випадку правосуб'єктність платника податку та співвідношення прав і обов'язків платника та держави цілком уписується в загальну систему правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, при яких відповідний державний орган розглядається виключно як уповноважений суб'єкт, а платник податків – тільки як зобов'язаний. Однак у другому випадку, коли платник податку отримує право на бюджетне відшкодування, співвідношення прав та обов'язків цих суб'єктів змінюється. Безумовно, навіть при виникненні права на отримання бюджетного відшкодування платник податків не звільняється від ряду обов'язків, таких як вести податковий облік,

подавати податкову звітність, у свою чергу, за податковим органом залишаються права здійснювати податковий контроль, застосовувати штрафні санкції за завищення суми бюджетного відшкодування тощо, однак основною складовою податкового обов'язку є сплата податку, тобто виконання фінансових зобов'язань. Як визначено у пункті 38.1 статті 38 Податкового кодексу України виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [2]. Однак при наявності права на бюджетне відшкодування відповідне фінансове зобов'язання сплатити визначену суму коштів на рахунок платника податку виникає у держави, а у платника податку виникає право на її отримання. Саме у такій ситуації, у такому вузькому спектрі правовідносин класичний баланс прав та обов'язків не застосовується і вже держава стає зобов'язаним суб'єктом по відношенню до платника податку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
3. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. – К.: Знання, 2012. – 389 с.
4. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право. – Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2001. – 207 с.
5. Греца С.М., Бисага Ю.М. Ярема В.І.Сідак М.В. Греца Я.В. Правове регулювання адміністрування ПДВ в Україні: монографія. – Ужгород: видавничий дім «Гельветика», 2016. – 200 с.

Дашутін Ігор

доктор юридичних наук, доцент, суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді (Україна, Київ)

ЗАСАДНИЧІ ВІДМІННОСТІ ПОДАТКОВИХ ТА АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР

Після прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» [4] постало питання щодо поширення положень цього Закону на відносини з оподаткування, а також узгодження приписів Податкового кодексу України [3] з нормами Закону України «Про адміністративну процедуру» [4]. Актуальність указаної проблематики є безсумнівною, оскільки від формулювання належного правозастосовного підходу залежить ефективність функціонування податкової системи України.

Можна погодитися з Л. К. Вороновою щодо наявності особливостей податкової системи України з огляду на правове регулювання податків [1, с. 733] на підставі статті 67 Конституції України [2], а також тлумачення оподаткування як вагомого механізму, що виникає разом з державою, без існування якого існування будь-якої держави не можливе, оскільки держава отримує ресурси для функціонування з бюджету, який в основному наповнюють податкові надходження [1, с. 751]. Наведена теза вказує на той факт, що податкові процедури мають концептуальну специфіку, зокрема, зумовлену засадами побудови податкової системи України.

Л. К. Воронова виокремила такі спеціальні принципи побудови податкової системи України, як стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; економічна обґрунтованість; єдиний підхід; виключна компетенція Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад щодо введення, зміни та скасування податків, зборів та інших обов'язкових платежів; доступність; рівномірність сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; рівномірність і пропорційність;

соціальна справедливість; справедливість оподаткування; стабільність; рівність [1, с. 737–749].

У статті 4 Податкового кодексу України [3] нормативно закріплено такі основні засади податкового законодавства України: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність і нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Наприклад, у постановах Верховного Суду від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 [5] і від 26.09.2023 у справі № 640/7520/21 [6] було застосовано принцип стабільності у контексті можливості поширення цього принципу податкового законодавства як гарантії захисту законних очікувань платника в правовідносинах зі справляння рентної плати.

Згідно зі статтею 4 Закону України «Про адміністративну процедуру» [4] принципами адміністративної процедури є: верховенство права, у тому числі 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.

Як приклад можна навести п.п. 99, 100 постанови Верховного Суду від 04.04.2024 у справі № 600/2709/22-а, у якій Верховний Суд розтлумачив сутність адміністративної процедури відповідно до пункту 5 частини першої статті 2 Закону України «Про адміністративну процедуру» [4] як правової процедури, яка встановлює межі вчинення повноважень органами публічної влади і, в разі її неналежного дотримання, дає

підстави для оскарження до суду таких дій особою, чиї інтереси вони зачіпають. Установлена правова процедура є важливою гарантією недопущення зловживань з боку суб'єктів владних повноважень під час прийняття рішень та вчинення дій, які мають насамперед забезпечувати справедливе ставлення до особи, а також дотримання загального принципу юридичної визначеності, складником якої є принцип легітимних очікувань [7].

Усталені підходи судової практики щодо адміністративної процедури зорієнтовані на встановлення порядку реалізації компетенції адміністративними органами. Зокрема, зважаючи на частину першу статті 6 Закону України «Про адміністративну процедуру» [4], йдеться про небезпеку відступу суб'єктами владних повноважень від принципу належного урядування у випадку, коли суб'єкт приватного права діє добросовісно у правовідносинах з державою [11]. Наприклад, на принципах обґрунтованості та пропорційності має ґрунтуватися порядок розгляду та вирішення суб'єктом владних повноважень питання накладення штрафів на суб'єктів господарювання у межах адміністративної процедури [10].

На переконання Верхового Суду, керуючись пунктом «б» частини першої статті 2, пунктом 1 частини першої статті 4, частиною третьою статті 6 і частиною другою статті 11 Закону України «Про адміністративну процедуру» [4], потрібно враховувати, окрім дотримання законності, також наявність публічних інтересів та здійснення адміністративним органом дискреційних повноважень [8]. Наприклад, відповідно до пункту 7 частини першої статті 2, частини третьої статті 6 Закону України «Про адміністративну процедуру» [4] було встановлено відсутність дискреційних повноважень державного реєстратора [9].

Зміст указаних нормативних приписів та підходів судової практики однозначно вказує на сутнісні відмінності засад податкових та адміністративних процедур, попри такі схожі принципи зазначених процедур, як верховенство права; рівність; презумпція правомірності дій та вимог особи. Так, для податкових процедур вагомими спеціальними принципами є

загальність, економічність і нейтральність оподаткування; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, єдиний підхід до встановлення податків та зборів; рівномірність та зручність сплати; фіскальна достатність; соціальна справедливість; стабільність; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Водночас спеціальними принципами адміністративних процедур є обґрунтованість; безсторонність (неупередженість) адміністративного органу; добросовісність і розсудливість; пропорційність; відкритість; своєчасність і розумний строк; ефективність; офіційність; гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні, а також ефективних засобів правового захисту.

Отже, засадничі особливості податкових процедур пов'язані зі створенням умов для здійснення оподаткування та реалізації концепції соціальної держави у примусовому вимірі невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства. Натомість спеціальні засади адміністративних процедур стосуються унормування компетенції адміністративного органу та гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні в захисному вимірі реалізації ефективних засобів правового захисту прав, свобод і законних інтересів фізичних осіб або суб'єктивних прав і законних інтересів юридичних осіб. Наведене доводить необхідність закріпити в частині другій статті 1 Закону України «Про адміністративну процедуру» [4] виняток щодо непоширення дії цього Закону на відносини з оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Воронова Л. К. Вибрані праці / відп. за вип. М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2016. 952 с.

2. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр (дата звернення: 20.08.2024).

3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 20.08.2024).

4. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20 (дата звернення: 20.08.2024).

5. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 у справі № 816/687/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775 (дата звернення: 20.08.2024).

6. Постанова Верховного Суду від 26.09.2023 у справі № 640/7520/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/114137481 (дата звернення: 20.08.2024).

7. Постанова Верховного Суду від 04.04.2024 у справі № 600/2709/22-а. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/118145447 (дата звернення: 20.08.2024).

8. Постанова Верховного Суду від 05.04.2024 у справі № 420/5521/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/118172638 (дата звернення: 20.08.2024).

9. Постанова Верховного Суду від 27.05.2024 у справі № 320/9465/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/119344193 (дата звернення: 20.08.2024).

10. Постанова Верховного Суду від 03.06.2024 у справі № 380/7521/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/118145447 (дата звернення: 20.08.2024).

11. Постанова Верховного Суду від 15.08.2024 у справі № 380/8337/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/121036342 (дата звернення: 20.08.2024).

Дуравкін Павло

к.ю.н., доц.,
доцент кафедри податкового права
Національного юридичного
університету імені Ярослава
Мудрого, м. Харків, Україна

ОПОДАТКУВАННЯ ОБІГУ ВІРТУАЛЬНИХ (ЦИФРОВИХ) АКТИВІВ

З'явившись у 2009 році та отримавши у 2011 році позначення «Crypto Currency», крипто валюти (зокрема, bitcoins) з того часу поступово отримували все більш широке використання та обіг, замінюючи фіатні та електронні гроші, як засіб платежу, а також самі стаючи окремим товаром. При цьому такі категорії, як «криптовалюти», «віртуальні валюти», «цифрові валюти», «криптоактиви», «цифрові фінансові активи» тощо часто використовуються як взаємозамінні, інколи одночасно навіть у офіційних документах, в цілому належачи до тотожних понять [5, с. 163]. Відтак постає питання про правову природу тих явищ, які позначаються вказаними термінами та про їх розуміння з точки зору оподаткування.

Так, у чинному на сьогодні Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 6 грудня 2019 року з'явилося визначення терміну «віртуальний актив», як цифрового вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися для платіжних або інвестиційних цілей [3]. У свою чергу, відповідно до Закону України «Про віртуальні активи» (не набрав чинності) від 17 лютого 2022 року «віртуальний актив» – це нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі [2]. Примітно, що згідно із нормами Закону України «Про віртуальні активи» передбачається внесення змін

до чинного на сьогодні Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», в результаті чого в останньому має бути закріплено поняття «віртуальний актив» у редакції Закону України «Про віртуальні активи».

При цьому у Податковому кодексі України взагалі не згадується про віртуальні активи або про щось подібне. У той же час відповідно до п. 22.1 ст. 22 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [1]. Відтак постає питання про можливість віднесення віртуальних активів до об'єктів оподаткування.

Так, враховуючи визначення віртуального активу згідно із Законом України «Про віртуальні активи», зокрема те, що це нематеріальне благо, яке є об'єктом цивільних прав та виражене сукупністю даних в електронній формі, варто зазначити, що згідно із ч. 1 ст. 177 Цивільного кодексу України об'єктами цивільних прав є речі, гроші, цінні папери, цифрові речі, майнові права, роботи та послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні та нематеріальні блага [4]. При цьому відповідно до ст.ст. 199–201 Цивільного кодексу України до нематеріальних благ належать: (1) результати інтелектуальної, творчої діяльності; (2) інформація; (3) особисті немайнові блага [4]. Отже, як об'єкт оподаткування віртуальний актив має розглядатися, в якості нематеріального блага (інформації / сукупності даних) у цифровому вираженні (електронній формі).

У свою чергу, згідно із абзацом другим п. 23.1 ст. 23 Податкового кодексу України база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [1]. Відтак,

враховуючи те, що згідно із Законом України «Про віртуальні активи» віртуальний актив має вартість, остання і повинна розглядатися в якості бази оподаткування стосовно віртуальних активів.

Так, згідно зі ст. 163 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є доходи (загальний місячний (річний) оподатковуваний; з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); отримані з джерел за межами України) [1]. При цьому відповідно до ст. 164 Податкового кодексу України базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний (місячний/річний) оподатковуваний дохід [1]. У свою чергу, відповідно до ст. 134 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток, дохід, операції [1]. Згідно ж із ст. 135 Податкового кодексу України базою оподаткування податком на прибуток підприємств є грошове вираження об'єкта оподаткування цим податком [1]. Крім того, відповідно до ст.ст. 292, 292^1 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування єдиним податком є дохід (при цьому в грошовій формі, а також матеріальній або нематеріальній формі), обсяг коштів, вартість безоплатно отриманих/реалізованих товарів (робіт, послуг), сума отриманої винагороди, площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду [1]. Згідно ж із п. $292^1.2$ ст. 292^1 Податкового кодексу України базою оподаткування єдиним податком стосовно четвертої групи є нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь / ріллі [1]. Отже, ст.ст. 163, 164, 134, 135, 292, 292^1 Податкового кодексу України потребують внесення змін щодо закріплення у них вказівки про дохід / прибуток у вигляді віртуальних активів, як об'єкт оподаткування та про вартість віртуальних активів, як базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб, податком на прибуток підприємств, єдиним податком відповідно.

Таким чином, крипто валюта, як об'єкт оподаткування є різновидом віртуальних активів – нематеріальним благом (інформацією / сукупністю даних) у цифровому вираженні

(електронній формі), що має вартість. Доцільним є віднесення крипто валют до доходів/прибутків фізичних осіб, юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців. Базою оподаткування стосовно крипто валют має виступати її вартість, як вартісний вираз об'єкта оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.
2. Про віртуальні активи : Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text.
3. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text.
5. Цифрові активи та їх економіко-правове регулювання у світлі розвитку технології блокчейн : монографія / Александр Кудь, Микола Кучерявенко, Євген Смичок. Харків: Право, 2019. 384 с.

Ковалко Наталія

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, професор кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права

АДМІНІСТРАТИВНИЙ ПОРЯДОК ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ: ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ В КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ НОВЕЛ ЗАКОНОДАВСТВА

Право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади є одним з важливих елементів захисту прав та свобод людини, що гарантується Конституцією України та низкою міжнародних правових документів. Реалізація зазначеного права в контексті оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку передбачена положеннями статті 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Водночас 15 грудня 2023 року набув чинності Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-IX (далі – Закон № 2073-IX), який відіграє фундаментальне значення для удосконалення механізмів адміністративного оскарження рішень державних органів, наближаючи тим самим Україну до стандартів Європейського Союзу. Зокрема, розділ VI Закону № 2073-IX закріплює підстави та порядок адміністративного оскарження рішень, дій, бездіяльності адміністративного органу, які порушують або негативно впливають на права, свободи чи законні інтереси особи. Відповідний розділ Закону № 2073-IX містить низку новел, серед яких окремі потребують особливої уваги, оскільки їх використання може суттєво підвищити ефективність оскарження в адміністративному порядку рішень податкових органів.

По-перше, Закон № 2073-IX розширює перелік осіб, які мають право на адміністративне оскарження, категорією «заінтересована особа», якою згідно з пунктом 2 частини 1 статті 27 Закону № 2073-IX є особа, на право, свободу чи законний інтерес якої негативно впливає або може вплинути

адміністративний акт [6]. При оскарженні рішень податкових органів заінтересованою особою можуть бути, наприклад, контрагенти скаржника, його кредитори, інвестори та акціонери. Зазначені особи в результаті ухваленого рішення податковим органом щодо скаржника можуть зазнавати відповідних фінансових та правових наслідків. З огляду на це можливість оскарження заінтересованими особами рішень податкових органів сприятиме більш повному та об'єктивному аналізу правомірності оскаржуваного рішення з урахуванням доводів та вимог усіх сторін.

По-друге, новим суб'єктом розгляду скарг в адміністративному порядку є комісія з розгляду скарг. Статтею 79 Закону № 2073-IX передбачено, що комісія з розгляду скарг може бути утворена при адміністративному органі в разі відсутності щодо нього органу вищого рівня, до якого може бути подано скаргу. Специфікою комісії з розгляду скарг є те, що до її складу, крім посадових осіб адміністративного органу, можуть включатися представники інститутів громадянського суспільства. Рішення комісії оформлюється висновком, який має рекомендаційний характер, проте він є обов'язковим для розгляду відповідним адміністративним органом при ухваленні остаточного рішення щодо скарги [6].

У контексті оскарження рішень податкових органів варто зазначити, що відповідно до пункту 56.10 статті 56 ПК України рішення Державної податкової служби України (далі - ДПС України), прийняте за результатами розгляду скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню [3]. З урахуванням вищезазначеного створення комісії з розгляду скарг при ДПС України може бути додатковою гарантією захисту прав платників податків та в цілому мати позитивний вплив як на динаміку розгляду скарг на рішення контролюючих органів, так і на подальше їх оскарження в судовому порядку.

По-третє, Законом № 2073-IX уперше закріплено можливість застосування механізму відводу (самовідводу) посадової особи адміністративного органу. Так, відповідно до

частини 1 статті 23 Закону № 2073-IX посадова особа адміністративного органу, яка розглядає справу, не може брати участі в адміністративному провадженні та підлягає відводу (самовідводу), якщо:

- вона є або була учасником такого адміністративного провадження чи його представником;
- вона залучена або була залучена до участі в такому адміністративному провадженні як особа, яка сприяє розгляду справи;
- вона є членом сім'ї або іншою близькою особою учасника адміністративного провадження або його представника;
- вона бере участь в одному й тому самому судовому провадженні з учасником адміністративного провадження або його представником;
- вона перебувала або перебуває в службовій чи іншій залежності від учасника адміністративного провадження чи його представника;
- вона має або може мати приватний інтерес у результаті вирішення справи;
- існують інші обставини, що викликають або можуть викликати сумнів у безсторонності (неупередженості) посадової особи адміністративного органу [6].

Зважаючи на це, варто відзначити, що скаржники повинні мати можливість оскаржувати дії контролюючих органів, не боячись з боку останніх негативної реакції або можливого зловживання владою у майбутньому. Тому запровадження механізму відводу (самовідводу) посадових осіб податкових органів може стати важливим елементом забезпечення об'єктивного та неупередженого оскарження їх рішень в адміністративному порядку.

По-четверте, до участі в адміністративному провадженні можуть бути залучені особи, які сприяють розгляду справи, до яких Закон № 2073-IX відносить свідка, експерта, спеціаліста, перекладача. Участь відповідних осіб при оскарженні рішень податкових органів безпосередньо впливатиме на якість та повноту розгляду матеріалів скарги, які є основою для ухвалення

вмотивованого рішення контролюючим органом по суті вимог та заперечень платника податків.

По-п'яте, частиною 1 статті 80 Закону № 2073-IX визначено, що скарга на адміністративний акт може бути подана протягом 30 календарних днів з дня доведення його до відома особи, яка була учасником адміністративного провадження щодо прийняття зазначеного акта [6]. Водночас пунктом 56.3 статті 56 ПК України передбачено, що скарга подається протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується [3]. Тобто, Законом № 2073-IX передбачено більший строк для подання скарги, ніж спеціальним законодавством. Зважаючи на складність та специфіку податкових правовідносин, закріплення більших строків у податковому законодавстві надасть скаржнику більше часу для аналізу оскаржуваного рішення, підготовки необхідних матеріалів скарги, своїх вимог та заперечень, що зі свого боку підвищить рівень захисту його прав та законних інтересів, а також зменшить ризики пропущення встановленого законом строку для подання скарги на рішення податкового органу.

По-шосте, важливою новелою Закону № 2073-IX у контексті дотримання принципу законності адміністративної процедури є встановлення обов'язковості для всіх адміністративних органів висновків про застосування норм права, викладених у постановах Верховного Суду. Категорія податкових спорів займає особливе місце у практиці Верховного Суду та налічує чимало правових позицій з питань оскарження рішень податкових органів. Серед ключових правових позицій варто виокремити наведену у постанові Верховного Суду від 22 вересня 2020 року в справі № 520/8836/18. Враховуючи встановлені обставини справи, Верховний Суд дійшов висновку, що при оскарженні податкового повідомлення-рішення платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом законодавства щодо проведення перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність такого рішення. Встановлені судами обставини щодо

протиправності призначення та проведення відповідачем перевірки, за наслідками якої і було прийнято оскаржуване податкове повідомлення-рішення, є достатніми для висновку про протиправність податкового повідомлення-рішення, а тому відсутня необхідність перевірки порушення позивачем пункту 181.1 статті 181 ПК України, як підстави для донарахування суми грошового зобов`язання [4].

Інша правова позиція Верховного Суду, що заслуговує на увагу, наведена у постанові від 3 листопада 2021 року у справі № 360/2460/20. Відповідно до обставин справи між сторонами виник спір щодо правомірності ухвалення рішення про відмову в реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних через ненадання позивачем копій первинних документів та встановлену невідповідність визначених договором сум. Водночас Верховний Суд зазначив, що спірне рішення містить лише загальне твердження без зазначення, які саме документи складені з порушенням законодавства, які вимоги законодавства порушено при складанні документів та яких документів не вистачає для ухвалення рішення про реєстрацію податкової накладної. Посилання на вказані підстави в обґрунтування ухвалення рішення про відмову у реєстрації податкової накладної, за умови не наведення доказів того, що подані документи є недостатніми чи такими, що у своїй сукупності викликають сумнів у достовірності зазначеної в них інформації, свідчить про протиправність такого рішення [5].

Беручи до уваги вищезазначене, обов'язковість для податкових органів висновків, викладених у постановах Верховного Суду, дозволить підвищити правову визначеність норм податкового законодавства та забезпечити єдність його правозастосування, тим самим мінімізуючи ризики суб'єктивного тлумачення законодавства податковими органами.

По-сьоме, частиною 3 статті 65 Закону № 2073-IX встановлено нову підставу закриття адміністративного провадження – досягнення примирення учасниками адміністративного провадження за скаргою. У Науково-практичному коментарі до Закону України «Про адміністративну

процедуру» зазначено, що прикладом такого примирення є досягнення між платниками податків та контролюючими органами податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 ПК України [2].

Податковий компроміс, у розумінні ПК України, є режимом звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених ПК України [3]. Водночас через обмежену можливість застосування податкового компромісу відповідний спосіб примирення не набув широкого застосування на практиці. Проте одним з ефективних способів «примирення» між платниками податків та контролюючими органами може стати медіація, яка являє собою позасудову добровільну, конфіденційну, структуровану процедуру, під час якої сторони за допомогою медіатора намагаються врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів [7].

Впровадження практики медіації є однією з важливих стратегічних ініціатив ДПС України в контексті формування її іміджу як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри в суспільстві. З огляду на це ДПС України розробила проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вирішення податкового спору шляхом застосування податкової медіації», який наразі перебуває ще на етапі погодження [1]. Його якомога скоріше прийняття сприятиме удосконаленню процедури адміністративного оскарження з огляду на безумовні переваги процедури медіації як альтернативного способу вирішення спорів.

Підсумовуючи проведений системний аналіз положень чинного законодавства України, можна дійти висновку, що передбачені Законом № 2073-IX новели можуть як посилити правову захищеність платників податків, так і підвищити відповідність ухвалених податковими органами рішень засадам

законності, юридичної визначеності та обґрунтованості. Проте застосування положень Закону № 2073-IX при оскарженні рішень податкових органів стане можливим лише після внесення відповідних змін до ПК України.

Наразі у Верховній Раді України зареєстровано проєкт Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» № 10161 від 18.10.2023 [8], яким передбачено внесення змін до 123 нормативно-правових актів. Однак серед відповідних актів відсутній ПК України, що підкреслює необхідність розроблення змін до спеціального законодавства. Це дозволить узгодити процедуру оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку з європейськими стандартами та забезпечити ефективність засобів правового захисту в цій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Звіт про стан виконання Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки у 2024 році: наказ ДПС України від 12.07.2024 № 528. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/554/667790/Zv_t_pro_stan_vikonannya_Planu_zahod_v_31.01.2024.docx (дата звернення: 17.09.2024).
2. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративну процедуру» / Андрійко О. Ф., Бевзенко В. М. та ін. ; за заг. ред. В. П. Тимощука. Київ, 2023. 545 с. URL: https://www.rada.gov.ua/uploads/documents/74413.pdf (дата звернення: 17.09.2024).
3. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 17.09.2024).
4. Постанова Верховного Суду від 22 вересня 2020 року у справі № 520/8836/18. URL:

https://reyestr.court.gov.ua/Review/92457879 (дата звернення: 17.09.2024).

5. Постанова Верховного Суду від 3 листопада 2021 року у справі № 360/2460/20. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/100789179 (дата звернення: 17.09.2024).

6. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text (дата звернення: 17.09.2024).

7. Про медіацію: Закон України від 16 листопада 2021 року № 1875-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-IX#Text (дата звернення: 17.09.2024).

8. Проєкт Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру». *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43026 (дата звернення: 17.09.2024).

Коробцова Дар'я

Харківський національний університет внутрішніх справ, к.ю.н., професорка кафедри правового забезпечення підприємницької діяльності та фінансової безпеки

ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ЯК СКЛАДОВА ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

Забезпечення сталого розвитку фінансової системи держави та її захист є важливим завданням діяльності всіх її інституцій, особливо актуальним в умовах військової агресії, що зазнала Україна. Фінансова безпека повинна забезпечувати захист національних інтересів в усіх сферах суспільних відносин, зокрема, шляхом реалізації бюджетних, податкових, валютних, грошових, тощо. В умовах зовнішніх та внутрішніх загроз

економіки країни, вкрай актуально проаналізувати її залежність від стану ланок фінансової системи та попередити дестабілізацію державних фінансів. Одним із важелів впливу на фінансову безпеку держави – є податки, адміністрування яких забезпечує захист та функціонування. Як зазначала фундатор фінансового права Л. К. Воронова: "На сферу фінансових відносин держава впливає через податкову політику, регламентацію кредитних відносин, регулювання фінансового ринку, формування видів допомоги місцевим бюджетам" [1, с.26]. З цих позицій податкове адміністрування доцільно розглянути, як інструмент впливу на фінансову безпеку держави.

Фінансова безпека, як дефініція, у чинних нормативно-правових актах не визначено, проте досліджується в працях науковців з різних позицій. При аналізі сутності фінансової безпеки О. Гетманець приходе до висновку, що фінансова безпека характеризує "… стан правового забезпечення та розвитку інститутів фінансової систем і організацію фінансової діяльності з метою протистояння загрозам законності, стабільності та упорядкованості функціонування фінансів…" [2, с.222]. Отже, організація оподаткування впливає на стан упорядкованості та стабільності фінансової системи.

Податкове адміністрування, сучасна категорія, яка використовується в чинному законодавстві, працях науковців та практиків, проте у різних значеннях. Дефініція "адміністрування" у чинному Податковому кодексі України (далі - ПК України) використовується у значенні по перше, керування, управління, як наприклад у ст. 4. 1.7. ПК України "економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування" (можливо ще надати приклади з ПК), а по друге, як "сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об’єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів,

платежів відповідно до порядку, встановленого законом" (ст. 14 1.1. ПК України). Також перевірки та звірки платників податків, тобто контрольні заходи, також вважаються згідно ПК країни (ст. 19.1.1.) адмініструванням [3]. Відповідно до законодавства ще автоматизуються процеси адміністрування, здійснюються функції з адміністрування податкового законодавства та законодавства з інших питань (ст. 20.1.45 ПК України), розділ 2 ПК України визначає спеціальний порядок адміністрування податків, зборів, платежів.

Поняття "адміністрування", "управління", "публічне адміністрування", "державне управління" в чинних наукових публікаціях предмет дискусії. Іноді вказані поняття ототожнюються, оскільки на думку науковців: "Важливий аспект ефективного публічного адміністрування в управлінні суспільством – досягнення адекватності цих двох підсистем" [4, с. 160]. Проте, інша позиція науковців, розрізняє сутність цих понять, хоч і схожих, але різних за обсягом функцій задіяних суб'єктів, або за іншими ознаками. Вивчаючи ґенезу поняття "публічне адміністрування" та його співвідношення з "державним управлінням" О. Миколенко зазначає: "… зміст поняття «публічне адміністрування» звужується лише до зовнішньо-організуючої діяльності органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування в публічно-сервісній сфері та полягає в реалізації прав і свобод людини та громадянина, а також в наданні адміністративних послуг" [6, с. 106]. Розгорнута дискусія з приводу змісту вказаних понять аналізується в праці А. Комзюка, висновок якого: "використання терміна «публічне адміністрування» не дає жодних переваг порівняно з терміном «публічне управління», більше того, він за значенням програє останньому, оскільки є непрозорим, має негативні конотації, адже традиційно визнавався бюрократичним, жорстким, командним типом управління, тому в умовах демократизації, лібералізації, гуманізації влади найменше підходить для позначення сфери виконавчої діяльності держави" [5, с. 17].

Враховуючи термінологічну невизначеність поняття "адміністрування", "публічне адміністрування", але їх

застосування у чинному податковому законодавстві, а також важливість діяльності з приводу формування, стягнення, сплати, контролю, обліку та звітності податкових платежів для фінансової діяльності, доцільно з метою забезпечення фінансової безпеки, податкове адміністрування визначити, як діяльність уповноважених податкових органів, що регламентується нормативно-правовими актами, з метою забезпечення законності з організації, обліку, сплати та контролю податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. Київ. Прецедент. Моя книга. 2006. 448 с.

2. Гетманець О. Фінансова безпека, як об'єкт правового регулювання. *Підприємство, господарство і право*. 2020. № 3. С. 218-223.

3. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011. № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17.

4. Концептуальна парадигма публічного управління та адміністрування: теоретико-методологічні засади / О. В. Бойко, В. Г. Воронкова, О. О. Фурсін // Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Вип. 70. С. 151-163. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpgvzdia_2017_70_20.

5. Комзюк А. Публічне адміністрування та сучасна доктрина адміністративного права. // Сучасні проблеми адміністративного права та процесу : тези доп. учасників Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 30 черв. 2017 р.). Харків, 2017. С. 15-18. URL: https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/22aaa788-6bbd-4a59-964f-e26ea787211f/content.

6. Миколенко О.І. Поняття "державне управління " та "публічне адміністрування" в категоріальному апараті адміністративного права. *Правова держава*. 2018. № 30. С. 101-107. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Prav_2018_30_18.

Котенко Артем
доцент кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
Кандидат юридичних наук, доцент

НОВА ПОДАТКОВА ПРОЦЕДУРА: ЗІ ЗНАКОМ ПЛЮС ЧИ МІНУС?

Закон, який регламентує загальну адміністративну процедуру, повинен співвідноситися із іншими актами, у яких є адміністративна процедура. Яким чином це може бути зроблене? Вбачаються три варіанти:

1. **Є Загальна адміністративна процедура.** Із інших нормативних актів виключаємо положення, які регламентують адміністративні процедури АБО вносим дзеркальні зміни.
2. **Є Загальна адміністративна процедура.** Але передбачені виключення, на які загальна адміністративна процедура не поширюється. З іншими актами, на які розповсюджується Загальна адміністративна процедура, вчиняємо за Варіантом 1.
3. **Є Загальна адміністративна процедура.** Є передбачені виключення, на які загальна адміністративна процедура не поширюється, та особливості адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ.

Якщо «зазирнути» до Пояснювальної записки до проєкту Закону України «Про адміністративну процедуру» [1] то ми дізнаємося, що проєкт Закону розроблено з метою забезпечення ефективного та якісного рівня законодавчої регламентації процедур зовнішньо-управлінської діяльності органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб та інших суб'єктів, які законом уповноважені здійснювати владні управлінські функції, та захисту прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у відносинах із державою.

Чи досягнута ця мета?

Що пропонує Закон України «Про адміністративну процедуру» [2] щодо співвідношення з іншими актами.

Закон регулює відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів. Але при цьому дія Закону не поширюється на цілий ряд відносин, серед яких податкові відносини відсутні (– ст. 1 Закону України «Про адміністративну процедуру»).

Законом України «Про адміністративну процедуру» фактично передбачено, що:

1. Є Загальна адміністративна процедура;

2. «Залишаються» власні адміністративні процедури у визначених сферах відносинах.

Виникає логічне питання, а що із відносинами, на які Закон України «Про адміністративну процедуру» поширюється?

Пункт 8 Розділу IX Закону України «Про адміністративну процедуру» дає на це відповідь: «Кабінету Міністрів України:

1) протягом 12 місяців з дня опублікування Закону подати на розгляд Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів України у відповідність із Законом;

2) протягом 18 місяців з дня опублікування Закону вжити заходів щодо прийняття та/або оновлення нормативних актів органів виконавчої влади, що випливає з о Закону, забезпечивши набрання ними чинності одночасно з набранням чинності Законом».

Законом України «Про адміністративну процедуру» передбачене внесення змін до нормативно-правових актів органів державної влади шляхом приведення їх у відповідність із Законом. Передбачено і умову, якщо ж такі зміни не будуть внесені. Відповідно до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про адміністративну процедуру» Законом можуть бути встановлені особливості адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ. Такі особливості повинні

відповідати принципам адміністративної процедури, визначеним цим Законом.

Певно, що за задумом законодавця принаймні принципи адміністративної процедури повинні бути уніфікованими. Однак, яким чином встановлюються такі особливості, у якому акті зрозуміти складно.

Що маємо у «сухому» підсумку?

1. Загальна адміністративна процедура повинна застосовуватися до відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Податкові відносини не віднесено до виключень, на які не розповсюджується дія Закону України «Про адміністративну процедуру».

2. Необхідне внесення змін до ПК України [3]. Їх не внесли.

3. Законом можуть бути встановлені особливості адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ. Тобто не Законом України «Про адміністративну процедуру», а іншим, який відповідно і регулює такі особливості. Однак у Законі не розкрито як саме повинні встановлюватися особливості.

До ПК України, у зв'язку із прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру», зміни не вносилося. Чи майже не вносилися.

Влітку 2024 році статтю 3 ПК України «Податкове законодавство України» доповнено положенням такого змісту: «Порядок адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначається виключно податковим законодавством, законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску». Це доповнення здійснено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового

законодавства» [4]. Це той закон, який запровадив так званий «Клуб Білого Бізнесу».

Що маємо.

1. Закон України «Про адміністративну процедуру» поширюється на податкові процедури;

2. Зміни до ПК України у частині уніфікації із Законом України «Про адміністративну процедуру» не вносилися.

3. Положення ПК України, у тому числі з урахуванням літніх змін, не передбачають дотримання положень Закону України «Про адміністративну процедуру», а навпаки, встановлюють виключність ПК України у регулюванні відносин з адміністрування податків і зборів.

З однієї сторони, ч. 2 ст. 3 Закону України «Про адміністративну процедуру» про те, що законом можуть бути встановлені особливості адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ. Такі особливості повинні відповідати принципам адміністративної процедури, визначеним Законом України «Про адміністративну процедуру». З іншої, п. 3.3. ст. 3 ПК України про те, що порядок адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначається виключно податковим законодавством, законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску.

Підсумки:

1. Адміністративні процедури у податковому праві мають наразі самостійну правову регламентацію положеннями податкового законодавства.

2. Уніфікація адміністративних процедур потребуватиме внесення чисельних змін до податкового законодавства.

3. Закон України «Про адміністративну процедуру» не закріплює, яким чином будуть визначатися окремі категорії адміністративних справ.

4. На адміністративні (податкові) процедури у податковому праві повинні бути розповсюджені передбачені Закон України «Про адміністративну процедуру» принципи.

5. Принципи адміністративної процедури мають змістовні недоліки, що може ускладнити їх застосування.

Повертаючись до назви тез. Нова податкова процедура ні зі знаком мінус, ні зі знаком плюс. Це просто «стара» процедура.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.

1. Пояснювальної записки до проєкту Закону України «Про адміністративну процедуру» - Режим доступу: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68834
2. Закон України «Про адміністративну процедуру» - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-IX#Text
3. Податковий кодекс України - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text

Крайній Павло

Юридичний факультет Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича,
доцент кафедри публічного права

АДМІНІСТРАТИВНЕ ОСКАРЖЕННЯ ЯК НОВЕЛА ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АДМІНІСТРАТИВНУ ПРОЦЕДУРУ»: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТИ КРІЗЬ ПРИЗМУ АНАЛІЗУ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Наука та практика публічного права перебуваючи у постійному русі та динаміці та здійснює вплив як на життя людини так й на функціонування суспільства. Держава не завжди здатна вчасно відповісти на виклики що їх диктує суспільно-політична, економічна чи культурна ситуація. Проте беззаперечним є факт дії права як основного регулятора суспільних відносин що здійснюється відповідними галузями права. З огляду на постійний дискурс щодо місця та ролі тієї чи іншої галузі, дозволимо припустити що питання їх співвідношення не втрачають своєї актуальності та є вкрай необхідними для вдосконалення правового механізму захисту прав та свобод людини. Своєрідним «тектонічним зсувом» виступають зміни що формуються доктриною правничої науки з огляду на євроінтеграційний поступ нашої країни та втілюються у формі нормативних актів якими що кардинально змінюється світогляд як на окремі галузі права так й на їх інститути.

Адміністративне право України впродовж останніх трьох десятиліть перебуває в процесі якісного вдосконалення який обумовлюється різноманітними факторами що можуть бути предметом окремого наукового дослідження. Формування нових інститутів супроводжується не лише активним вивченням їх теоретичних аспектів але й прийняттям нового законодавства яке досить часто визначає для правозастосовної практики нове правове регулювання окремих складових які раніше перебували виключно у науковій площині. І це призводить не лише до

дискусій серед представників окремої галузі права. Досить часто в публічному праві представники кількох галузей намагаються вирішити на перший погляд не складні але водночас комплексні питання які стосуються дії окремих інститутів та норм права.

Законодавство про адміністративну процедуру є одним із маркерів який визначатиме майбутній розвиток правового регулювання у взаємодії приватної особи та публічної влади [1]. Незважаючи на тривалу дискусію яка стосувалась того яким має бути вітчизняне адміністративне право незалежної України запропонований ще в середині 1990-років людиноцентристський підхід визначив вектор який дозволив впровадити зміни у секторі публічної служби, місцевого самоврядування, діяльності виконавчої влади, введення у правову матерію європейських принципів публічного врядування [2]. Важливим кроком стало впровадження адміністративної юстиції як окремого механізму захисту прав людини в судовому порядку у відносинах з органами публічної влади.

Зауважимо, що важливу роль у впровадженні людиноцентристського підходу відіграла категорія «добре врядування» позаяк остання є однією з основ функціонування демократичної держави на одному рівні з верховенством права та демократією. За їх допомогою стає можливим формування такого стану правового регулювання яким забезпечується можливість людини забезпечувати реалізацію своїх прав без остраху залишитись наодинці з органом публічної влади у випадку якщо останній з тих чи інших причин відмовить їй у реалізації відповідного права. З іншої сторони, верховенство права, добре врядування та демократія гарантують особі право на належний захист й у випадках коли відповідним органом виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування приймається рішення яким права особи обмежуються.

Враховуючи те що прийняття та вступ в дію Закону України «Про адміністративну процедуру» створило передумови для кардинальної зміни правових відносин між особою та державою наступним кроком буде формування відповідної практики правозастосування. З огляду на те що вказаний вище

нормативний акт є загальним по відношенню до інших нормативних актів якими врегульовується можливість особи реалізувати або ж захистити своє право в позасудовому порядку. Великою за обсягом та значимістю крім інших є сфера податкових правовідносин у яких адміністративні процедури буквально «пронизують» податкове законодавство.

Статистика застосування адміністративного оскарження як одного з елементів адміністративної процедури в податкових органах свідчить про те що таке право платниками податків реалізується доволі часто. Красномовною є аналіз який представила Рада бізнес-омбудсмена (далі –Рада). Зазначимо що Рада за своїм адміністративно-правовим статусом є консультативно-дорадчим Кабінету Міністрів України. Серед її завдань можна виділити те що стосуються розгляду скарг суб'єктів підприємницької діяльності щодо вчинення корупційних та інших правопорушень органами публічної влади. У аналітичному документі підготовленому Радою «Податкові перевірки: перевіряй але довіряй. Звіт за результатами розслідування за власною ініціативою» у квітні 2024 року висвітлено інформацію яка стосується як адміністративного так й судового оскарження результатів податкових перевірок.

Так у 2017-2021 р. р. у 74% випадків за результатами податкових перевірок (окрім камеральних) складались акти перевірки. Вказана тенденція посилилась у 2022-2023 р. р. коли вже у 85% випадків було складено відповідні акти. У період з 2017 по 2023 р. р. представниками Ради опрацьовано 1152 скарги (81%) з 1430 скарг які були подані суб'єктами підприємницької діяльності. З них 408 скарг (35%) радою закрито оскільки застосовувалось адміністративне оскарження на рівні ДПС. У 644 справах скаржники Ради звернулись до суду. З них у 85% випадків результат судового розгляду був на користь бізнесу. Тобто, лише у 15% випадків на рівні судового оскарження підтверджується рішення що прийнято в порядку відповідної адміністративної чи податкового процедури [3].

Вищенаведена інформація свідчить про необхідність приведення у відповідність із Законом України «Про

адміністративну процедуру» стадії прийняття адміністративного акту уповноваженими особами Державної податкової служби. Незважаючи на значну кількість адміністративних послуг які надаються органами ДПС ми хочемо звернути увагу на адміністративних актах які видаються за результатами проведення податкових перевірок оскільки саме вони стають каталізаторами адміністративного чи судового оскаржень. Ключове завдання яке сьогодні необхідно вирішити в сучасних умовах полягає у приведенні у відповідність податкового законодавства та законодавства про адміністративну процедуру оскільки Закон України «Про адміністративну процедуру» визначає загальні положення як до поняття «адміністративна процедура» так й інших понять які вкрай важливі для однозначного їх розуміння як особою яка виявила намір оскаржити адміністративний акт так й відповідного органу який здійснюватиме таке позасудове оскарження тощо.

Однак, на нашу думку, формування правозастосовної практики під час застосування податкового законодавства та Закону України «Про адміністративну процедуру» перебуватиме під впливом двох протилежних точок зору між представниками адміністративного та податкового права. Перша має у своїй основі положення відповідно до якої адміністративна процедура є поняттям ширшим та включає податкову процедуру. Остання має певні особливості своєї реалізації. Проте у цьому випадку вищезгаданий закон виступає правовою основою якою врегульовуються як визначення які застосовуватимуться під час такої процедури так й визначає порядок оскарження особою відповідного адміністративного акту що видається адміністративним органом. Друга полягає у використанні спеціального законодавства на яке не поширює свою дію законодавство про адміністративну процедуру, однак вони передбачені на рівні окремих галузевих нормативних актів.

Вказана конкуренція поглядів може та повинна бути вирішена під час застосування Закону України «Про адміністративну процедуру» та Податкового кодексу України [4]. В цьому контексті слушною є думка А.М. Школика який у своєму

дисертаційному дослідженні виокремив окремі моделі кодифікації адміністративно-процедурного законодавства. Він наголошував на тому що істотна зміна діючого правового регулювання (прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» та Закону України «Про звернення громадян» - авт.) призведе до викликів у майбутньому щодо їх майбутньої дії із адміністративно-процедурними нормами спеціального законодавства які будуть чинними з врахуванням специфіки діяльності окремих суб'єктів публічного адміністрування або ж у певних видах суспільних відносин. Автором наводяться приклад німецького Закону про адміністративну процедуру який містить вказівку на те що правовідносини у сфері податків та зборів на федеральному рівні та рівні земель врегульовуються Законом про податки і збори [5, с. 50-51].

Законом України «Про адміністративну процедуру» передбачено наступний алгоритм визначення того чи поширює він свою дію на відповідні правові відносини. Першочергово необхідно визначити суб'єктний склад таких відносин. Ними є адміністративний орган та особа. Відповідно до п. 1. ч. 1. ст. 1 Закону «адміністративний орган – орган виконавчої влади, орган влади Автономної Республіки Крим, орган місцевого самоврядування, їх посадова особа, інший суб'єкт, який відповідно до закону уповноважений здійснювати функції публічної адміністрації». Згідно п. 8 ч.1 ст. 1 Закону «особа – фізична особа (громадянин України, іноземець чи особа без громадянства, яка перебуває в Україні на законних підставах), у тому числі фізична особа – підприємець, громадське об'єднання, що не має статусу юридичної особи, юридична особа, створена згідно із законом, законодавством іноземної держави або на підставі міжнародних договорів України» [6].

Такі відносини між ними виникатимуть як у випадку коли особа реалізуватиме своє суб'єктивне право так й тоді коли сам адміністративний орган (ДПС – авт.) прийме рішення щодо проведення того чи іншого виду податкової перевірки в межах Податкового кодексу України. За результатами такої взаємодії

податковим органом, у межа повноважень, приймається адміністративний акт.

За своєю правовою природою, орган податкової служби є органом публічної влади який наділений повноваженнями на прийняття адміністративних актів. При цьому такі акти приймаються як під час контрольно-наглядової діяльності так й публічно-сервісної. Наприклад, публічно-сервісні повноваження реалізуються органами податкової служби під час здійснення ними електронного документообігу в якому беруть участь платники податків. Згідно інформації яка висвітлена у публічному звіті ДПС за 2023 рік щодня надається близько 1,4 тис. адмінпослуг прийняття заяв на проведення реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків (далі – ДРФО) з подальшою реєстрацією та видачою документа; близько 4,3 тис. адмінпослуг щодо розгляду заяв про внесення змін до ДРФО; 1,8 тис. адмінпослуг щодо формування документу «Відомості» з ДРФО. З вересня 2023 року значна кількість адміністративних послуг надаються через застосунок «Моя податкова» [8].

Такий широкий спектр адміністративних послуг що надаються ДПС свідчить про збільшення публічно-сервісної діяльності органу публічної влади який раніше асоціювався виключно із здійсненням контрольно-наглядових повноважень. Відбувається зміна світоглядного розуміння щодо діяльності податкових органів нашої країни. Їх сервісна складова поступово набуває ознак забезпеченості та стабільності не в останню чергу через впровадження електронного врядування.

З іншої сторони не можемо залишити осторонь ті повноваження які реалізуються ДПС на виконання контрольно-наглядової діяльності. Наприклад, ПК який в часі прийнятий раніше ніж Закон України «Про адміністративну процедуру» містить ряд норм якими врегульовується здійснення податкових процедур які за своєю правовою природою дозволяють реалізовувати саме функцію з нагляду та контролю. До таких слід віднести Розділ 8 «Перевірки» ПК якими передбачені види перевірок (камеральні, документальні планові та позапланові,

фактичні); умови та порядок допуску посадових осіб для проведення документальних виїзних та фактичних перевірок; перелік матеріалів які використовуються для формування висновків за результатами перевірки; оформлення результатів перевірки [4].

Зі змісту вказаних норм ПК випливає що вони по своїй суті відтворюють ті положення Закону України «Про адміністративну процедуру» які стосуються відповідних етапів адміністративної процедури а саме: ініціювання адміністративного провадження, початок провадження та підготовка справи до її вирішення; дослідження обставин справи та збирання доказів; розгляд та вирішення справи; адміністративне оскарження; відкликання, недійсність та виконання адміністративного акту [6].

Тобто, незважаючи на те що ПК прийнято в Україні значно раніше його правові норми містять необхідні елементи які свідчать про дію адміністративно-процедурного законодавства у податкових правовідносинах між платником податків та органами податкової служби. У цьому аспекті майбутнє узгодження слід проводити з врахуванням Закону України «Про адміністративну процедуру» для того щоб особа отримала не меншу за обсягом можливість захисту під час використання адміністративного оскарження. Крім цього вдосконалення такого етапу податкової процедури із застосуванням положень нового законодавства про адміністративну процедуру могло б позитивно вплинути на збереження матеріальних ресурсів для платника податків так як оскарження адміністративного акту чи дії (бездіяльності) податкового органу в порядку адмінсудочинства вимагатиме додаткових матеріальних витрат. З іншої сторони оскарження адміністративного акту в адміністративному порядку потенційно може зменшити кількість справ які розглядатимуться адміністративними судами.

Варто погодитись із висновками які у своєму дослідженні запропонували І.В. Ковбас та П.І. Крайній щодо необхідності зосередження уваги теоретиків та практиків на процес формування практики правозастосування як Закону України «Про адміністративну процедуру» так й податкового

законодавства для формування єдиного підходу в частині тлумачення адміністративно-процедурного законодавства [9, с. 107].

Незважаючи на існуючий науковий дискурс навколо понять «адміністративна процедура» та «податкова процедура» на нашу думку слід виходити з того що адміністративна процедура є поняттям загальним, а податкова процедура – спеціальним. З огляду на це податкове законодавство потребує перегляду в частині адміністративного оскарження та приведення його у відповідність з врахуванням положень законодавства про адміністративну процедуру.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 22.07.1998 р. № 810/98 : станом на 28 трав. 2006 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98#Text (дата звернення: 11.08.2024).
2. Конституція України : від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР : станом на 1 січ. 2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text (дата звернення: 11.08.2024).
3. Річні звіти - Рада бізнес-омбудсмена. *Рада бізнес-омбудсмена*. URL: https://boi.org.ua/reports-categories/year-reports/ (дата звернення: 12.08.2024).
4. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 1 серп. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 12.08.2024).
5. Школик А.М. Адміністративно-процедурне законодавство в Україні: становлення та систематизація : дис. … д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 417 с.
6. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX : станом на 1 січ. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text (дата звернення: 10.06.2024).

7. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Каб. Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 : станом на 29 груд. 2023 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#Text (дата звернення: 12.08.2024).

8. Публічний звіт ДПС 2023. *tax.gov.ua*. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/791153.html (дата звернення: 12.08.2024).

9. Ковбас І. В., Крайній П. І. Адміністративна процедура за законодавством України та окремих зарубіжних країн (порівняльно-правове дослідження). Проблеми законності. 2023. Вип. 163. С. 93–110. https://doi.org/10.21564/ 2414-990X.163.292358.

Логвінова Ольга

аспірантка кафедри податкового права
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого

ОСОБЛИВОСТІ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАЛКАДНИХ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Складність аналізу відносин на межі 24 лютого 2022 року має враховувати обставини та умови, в яких опинились всі учасники податкових відносин. Посилання на те, що затримки в роботі сервісів податкового органу пояснювались тим, що ці умови були значно ускладнені при воєнному стані мають враховувати і те, що в таких же обставинах існували і зобов'язані особи. Навряд чи, послідовним може виглядати корегування в регулюванні діяльності однієї особи та ігнорування цих же обставин для інших. Саме тому, навряд чи послідовним вбачаються посилання представників органів ДПС України на інформаційне повідомлення від 16.03.2022 року, розміщене на офіційному сайті стосовно того, що в умовах дії воєнного стану електронні сервіси ДПС працюють з певними обмеженнями [4], що унеможливлює які-небудь несприятливі наслідки для суб'єкта владних повноважень.

В подібних умовах треба враховувати те, що на момент первинної реєстрації податкових накладних (до 27.05.2022 року) за порушення їх несвоєчасної реєстрації не застосовувались штрафні санкції у період дії карантину. Лише з 12.05.2022 року були встановлені штрафні санкції [5]. Саме тому, окремою підставою для скасування податкових повідомлень – рішень виступає той факт, що штрафні санкції, які застосовуються за наслідком оцінки податковими органами несвоєчасності реєстрації порушують вихідні засади оцінки як характеру такої ситуації, так і наслідків щодо оцінки дій платника. По-перше, це порушення принципу дії закону у часі. По-друге, порушення принципу правомірності рішень платників податків. По-третє, не враховуються умови діяльності в період спеціального правового режиму (воєнного стану). По-четверте, порушуються майнові права платника та його законні очікування.

Сталість власної позиції суб'єкт владних повноважень доводить посилаючись на те, що квитанції про прийняття податкових накладних на реєстрацію не можуть бути доказами про реєстрацію спірних накладних. На його думку платник, усвідомлюючи, що спірні податкові накладні не зареєстровані відповідно до процедури, не вчинив відповідних дій по виконанню свого реєстраційного обов'язку [4]. Більш того, виходячи із позиції суб'єкта владних повноважень витяги сум податку, на яку платник податку мав право зареєструвати податкові накладні не можуть бути підтвердженням самого факту реєстрації податкових накладних. При вирішенні подібного спору необхідно враховувати, що отриманню платником квитанції щодо реєстрації податкових накладних з відміткою «Документ не прийнято» передувало отримання такої ж саме квитанції з відміткою «Документ прийнято». При нарахуванні штрафних санкцій податковий орган будував свою позицію саме на останній за часом надходження квитанції.

Єдиний реєстр податкових накладних ведеться центральним органом ДПС України [1, пп.14.1.60 п.14.1 ст.14], а реєстрація податкових накладних здійснюється відповідно до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних [3].

Виходячи із положень Податкового кодексу України та Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних датою виникнення податкових зобов'язань є дата, коли відбувається будь-яка із подій, що сталася раніше: або зарахування коштів від контрагента на банківський рахунок платник податку; або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг [1, п. 187.1 ст. 187]. Чіткі терміни в сенсі цього передбачаються і стосовно обов'язку складання та реєстрації податкової накладної. При цьому, датою та часом надання податкової накладної до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику є дата та час, що зафіксовані в квитанції [1, п. 201.10 ст. 201]. Принципово важливим в цій ситуації враховувати те, що якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, то така податкова накладна вважається зареєстрованою.

Як ми вже підкреслювали вище, події, які відбулись починаючи з 24.02.2022 року не могли не відобразитись в законодавчому регулюванні. 27.05.2022 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів, та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану». Відповідно до цього, у разі відсутності у платника можливості своєчасного виконання податкового обов'язку стосовно, в тому числі, і реєстрації податкових або акцизних накладних, платники податків звільняються від відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом 6 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні [1, п. 69.1 підрозділу 10; 1, ст.ст. 39, 39-2, п. 46.2 ст. 46].

Ще 27.02.2022 року ДПС України оприлюднило на своєму офіційному веб-сайті інформацію, що платники податків звільняються від фінансової відповідальності [1, пп. 112.8.9 п. 112.8 ст. 112] у зв'язку із настанням форс-мажорних обставин. Більш того, на цей період не розпочинаються податкові перевірки, а ті перевірки, які вже розпочаті та тривають – зупиняються. Такі обов'язки платники мають виконати одразу

після припинення дії форс-мажорних обставин. Саме тому, в діях платника податків, який реєстрував податкові накладні за формою та процедурою, яка передувала настанню форс-мажорних обставин не має складу правопорушення. Платник виконав свій обов'язок відповідно до норм чинного законодавства.

Поява вимоги з боку суб'єкта владних повноважень стосовно надсилання платнику квитанції № 1 із відміткою «Документ не прийнято» (порушення п. 3 Порядку заповнення податкової накладної – документ складено за формою, не чинною на дату реєстрації в ЄРПН) означає, що позивач потрапив у стан правової невизначеності. Направлення квитанції з подібними відмітками не було передбачено після того, як вже була отримана квитанції з відміткою «Документ прийнято». Більш того, платнику не була доступна інформація щодо нової форми податкових накладних. Не коректна робота електронних сервісів державного органу з об'єктивних причин не є підставою для застосування штрафних санкцій до платника податку.

В цій ситуації фактично існують дві події реєстрації податкових накладних. Перша - реєстрація податкових накладних в граничні терміни і в спосіб передбачений законодавством. Подібна реєстрація відбувалась в умовах дії воєнного стану та обмеженні функціонування електронних сервісів ДПС України. Друга – реєстрація тих самих податкових накладних, якою платник відновлював вірність інформації. При цьому, подібне відновлення платник вважав за єдину можливість відображення сум реєстраційного ліміту в СЕА ПДВ. Тобто, податкові накладні, які були подані на реєстрацію були спрямовані: а) до оприлюднення та початку дії нової форми податкової накладної; б) до оприлюднення інформації ДПС України щодо обмеження роботи серверів; в) до набрання чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів, та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану».

Виходячи з цього, платник мав закономірно очікувати наступних наслідків. По-перше, отримання у день подачі податкової накладної на реєстрацію квитанції щодо її прийняття/неприйняття/зупинення. По-друге, визнання податкової накладної зареєстрованою оскільки протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття чи зупинення реєстрації податкової накладної. Тому така податкова накладна вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних [1, п. 201.10 ст. 201]. Направлення платнику квитанції з відмітками «Документ не прийнято» не було передбачено після отримання квитанції з відмітками «Документ прийнято» щодо тих саме податкових накладних. Саме тому, платник не мав підстав вважати, що податкові накладні є незареєстрованими. Важливим в цій ситуації є також врахування оцінки дій суб'єкта владних повноважень положень ст. 19 Конституції України, відповідно до чого він має діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Змістовною обставиною при розв'язанні спорів в подібних відносинах є з'ясування наявності вини платника. «Вина як психічне ставлення суб'єкта до протиправного діяння та його наслідків обумовлює різне співвідношення інтелектуальних та вольових засад вини, реалізацію її шляхом свідомості та волі» [2, с. 563]. Несприятливі наслідки для платника податків залежать від форми вини: умисла або необережності. Зрозуміло, це може диференціювати розмір штрафу, пені, інших засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Але платник своєчасно виконав обов'язок щодо складання, підписання та надсилання податкових накладних до податкового органу протягом встановлених податковим законодавством строків. Нереєстрація таких накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних відбулася за рахунок обмеженого функціонування інформаційних ресурсів податкового органу. Впливати на ці процеси у платника не було ні обов'язків, ні можливостей. Саме тому, в його діях відсутня вина, як елемент складу податкового правопорушення. Всі ці обставини в умовах дії воєнного стану

перебувають поза межами об'єктивних підстав впливу суб'єктів господарювання – платників податків. Саме тому, у податкового органу відсутні правові підстави для застосування штрафних санкцій до платника податку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005.
3. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних від 29 грудня 2010 р. № 1246 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text .
4. Рішення Полтавського окружного адміністративного суду по справі № 320/1863/23 від 26 червня 2023 року URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/111976211/ .
5. Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів, та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text.

Мащенко Ольга
доктор юридичних наук, професор,
Перший проректор Класичного приватного університету

ПОДАТКОВИЙ КОМПЛАЄНС: СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТА ВИКЛИКИ

З початком збройної російської агресії на території України національна економіка знаходиться у досить складному становищі через: руйнування об'єктів цивільної, критичної та

промислової інфраструктури, відновлення яких потребує значних зусиль і часу та пошуку джерел інвестицій; зупинення на постійній або тимчасовій основі роботи підприємств – платників податків через безпосередню військову загрозу або відсутність доступу до ринків збуту; руйнування логістичних зав'язків платників податків; міграція та внутрішнє переміщення громадян України, зростання трудового навантаження та нестача кадрового потенціалу й погіршення його якості; складність адаптації платників податків до нових умов господарювання в умовах воєнного стану.

За для вирішення вище перелічених проблем та виведення країни з фінансової кризи Кабінетом міністрів України було схвалено „Національну стратегію доходів до 2030 року" у якій за для підвищення рівня надходження податків та зборів в умовах дотримання податкового законодавства було передбачено впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками).

ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства" [4] було доповнено зміст пп. 14.1.221, п. 14.1, ст. 14 ПК України, де надано визначення поняття „податковий ризик (комплаєнс-ризик)" – як ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання податкової звітності, декларування, сплати платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків [2]. Зокрема, було доповнено пп. 14.1.221-1 в якому з'явилося поняття „комплаєнс" - система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами з метою підвищення рівня добровільного виконання платниками податків податкових та інших обов'язків та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризику) [4].

Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку

та збору в порядку і строки, визначені Податковий кодексом та законами з питань митної справи (п. 36.1, ст.36 ПК України [2]) . Отже, ми бачимо, що законодавець, надаючи визначення поняттю „податковий ризик (комплаєнс-ризик)", яким є невиконання платником податків податкового обов'язку, розширив зміст п.36.1, ст. 36 ПК України, додав до поняття „податкового обов'язку" – „обов'язок щодо взяття його на облік як платника податків", тоді як, обов'язок стати на облік визначено у пп. 16.1., п.16.1, ст.16 ПК України. Проте, вважаємо, трохи некоректним визначення „податковий ризик (комплаєнс-ризик)", де серед складових податкового обов'язку вказано „взяття на облік як платника податків", адже п. 16.1., п.16.1, ст.16 ПК України акцентує увагу на обов'язку „стати на облік", тоді як у п. 63.2-63.3, ст.63 ПК України вказано, що взяттю на облік у контролюючих органах підлягають всі платники податків за місцезнаходженням юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів; місцем проживання особи, а також за місцем розташування рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування [2].

Процедура взяття на облік відбувається наступним чином: юридична або фізична особа для здійснення державної реєстрації як суб'єкта господарювання звертається з відповідними документами до державного реєстратора, і в день проведення реєстраційної дії технічний адміністратор Єдиного державного реєстру забезпечує передачу відомостей про особу до інформаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і саме ці відомості – є підставою для взяття на облік платника податків в податкових (контролюючих) органах [6]. Тобто взяття на облік – є обов'язком контролюючих органів на підставі переданих їм відомостей від державного реєстратора, що відбувається із застосуванням програмного забезпечення, що забезпечує автоматизацію процесу державної реєстрації та інших реєстраційних дій та передачу даних інформаційних систем державних органів, зокрема контролюючих. Взяття на облік – не є обов'язком платника податків.

Але, у п.63.3, ст. 63 ПК України вказано обов'язок платників податків подати заяву до контролюючого органу про взяття на облік за неосновним місцем обліку протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу або реєстрації рухомого чи нерухомого майна, і можна сказати, що саме цей обов'язок корегує з п. 16.1., п.16.1, ст.16 ПК України, і він стосується неосновного місця обліку. Тому доцільно внести зміни до пп. 14.1.221 п. 14.1, ст. 14 ПК України щодо визначення поняття „податковий ризик (комплаєнс-ризик)" та змінити фразу „ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків", наступною „ймовірність невиконання платником податків обов'язку щодо подання документів для взяття його на облік за неосновним місцем обліку, або неповідомлення про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця" (цей обов'язок покладено на платника податків пп. 16.1.11, п.16.1, ст.16 ПК України).

Процедура податкового комплаєнсу була прописана у пп. 69.41, п. 69 підрозділу 10, розділу XX «Перехідні положення» ПК України, який було доповнено ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства", внаслідок чого з'явилося нове поняття – як платник податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, до яких належать юридичні особи та фізичні особи – підприємці, що одночасно відповідають всім таким вимогам:

– податковий борг не перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та з дня їх виникнення минуло не більше 30 днів;

– відсутність заборгованості (недоїмки, штрафу, пені) із сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– відсутність фактів порушення платником податків податкових обов'язків щодо подання звітності та/або документів

(повідомлень);

– відсутність винесених щодо платника податку податкових повідомлень-рішень про порушення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та/або імпорту товарів протягом останніх 12 місяців;

– відсутність рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості платника податку на додану вартість;

– відсутність розпочатої процедури припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця;

– відсутність порушеного провадження у справі про банкрутство (неплатоспроможність) платника податків;

– відсутність прийнятого щодо платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій);

– відсутність у платника податків та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників громадянства держави, що здійснює збройну агресію проти України, тощо [4].

Крім того, платник податків має відповідати певним критеріям, як то:

– мати показник рівня сплати податку на прибуток підприємств той, що дорівнює або перевищує середній показник у відповідній галузі за останні чотири квартали;

– мати показник рівня сплати податку на додану вартість такий, що дорівнює або перевищує середній показник у відповідній галузі за останні 12 звітних (податкових) періодів (місяців);

– показник середньомісячної нарахованої та/або виплаченої податковим агентом - юридичною особою заробітної плати за останні чотири звітні (податкові) періоди становить не менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні, помноженої на коефіцієнт 1,1, за умови що середньомісячна чисельність працюючих за зазначений період становить не менше п’яти осіб (пп. 69.41.2, п.69.41., ст. 69 розділу XX «Перехідні положення» ПК України [2]).

І виникають певні питання з приводу визначення критеріїв, які висуваються до платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, зокрема, стосовно відсутності податкового боргу, що перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з дня виникнення якого минуло більше 30 днів.

В останнє, розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян було встановлено Указом Президента України від 13 вересня 1994 р., № 519/94 „Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян" [7] на рівні 1 700 000 крб., що відповідно до Указу Президента України „Про грошову реформу в Україні" [5] склало 17 грн. Проте, 25 грудня 2003 р., цей Указ [7] втратив чинність [3].

У ч.5, підрозділу 1, розділу XX «Перехідні положення» ПК України міститься норма, яка вказує, що якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги [2]. Але норма, яка міститься у пп. 69.41, п. 69 підрозділу 10, розділу XX «Перехідні положення» ПК України прописана, саме у Податковому кодексі. Тобто, не виникає питань, що при визначенні адміністративних стягнень у вигляді штрафу передбаченого Кодексом України про адміністративні правопорушення, або покарання за вчинення кримінального правопорушення відповідно до Кримінального кодексу України, – застосовується неоподатковуваний мінімум у розмірі 17 гривень. Відповідне роз'яснення свого часу і надало Міністерство доходів і зборів України у своєму Листі від 29.07.2013 р., № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 [8].

Тоді як в частині кваліфікації кримінальних або адміністративних правопорушень, сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги,

визначеної пп. 169.1.1, п. 169.1, ст. 169 ПК України для відповідного року (на що вказується у цьому ж Листі Міністерство доходів і зборів України [8] та у ч.5, підрозділу 1, розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України, а саме – 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Можна сказати, що ч.5, підрозділу 1, розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України не може бути застосована для визначення суми податкового боргу з метою віднесення платника податків до категорії з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, тому як вона не вказує на можливість її застосування у податкових правовідносинах, зокрема для класифікації податкових ризиків.

Незрозумілим залишається й умова, якої має відповідати платник податків, для віднесення його до категорії з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, як то – дотримання показника середньомісячної нарахованої **та/або** виплаченої податковим агентом заробітної плати, зокрема виникає питання коректності застосування законодавцем сполучника «**та/або».** Можна зробити висновки, що до категорії цього виду платника податків може бути віднесений суб'єкт господарювання, який у поточному місяці виплатив заробітну платню, яку нарахував у попередніх період, отже мав заборгованість із виплати заробітної плати (саме таких висновків ми дійшли застосував альтернативний сполучник «або»).

Більш того, безпідставна невиплата заробітної плати строком понад за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності чи громадянином – суб'єктом підприємницької діяльності, вважається кримінальним правопорушенням, склад якого визначено у ст.175 КК України [1], тому віднесення такого платника податків до категорії сумлінного платника – з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, – є некоректним. Тому, доцільно внести зміни до пп. 69.41, п. 69 підрозділу 10, розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України в

частині скасування сполучника «або», у даному випадку, мова може йти лише про платника, який нарахував **та** виплатив заробітну платню.

Отже, не дивлячись на те, що законодавець спробував створити „клуб сумлінних платників податків", які б мали можливість мати заохочення за своєчасність та повноту виконання податкового обов'язку, а у держави з'явилася б можливість збільшити надходження до бюджетів усіх рівнів – процедура податкового комплаєнсу потребує доопрацювання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Кримінальний кодекс України: Закон від 5 квітня 2001 р.,№ 2341-III / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text.
2. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
3. Про визнання такими, що втрачають чинність, деяких указів Указ від 25 грудня 2003 р., № 1497/2003 / Президента України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1497/2003#Text.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: 18 червня 2024 р., № 3813-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text.
5. Про грошову реформу в Україні: Указ від 25.08.1996 р., № 762/96 / Президент України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/762/96#Text
6. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон від 15 травня 2003 р., № 755-IV / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/755-15#Text.

7. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян: Указ від 13 вересня 1994 р., № 519/94 / Президент України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 519/94#Text.

8. Щодо розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян при застосуванні штрафних санкцій, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення: Лист від 29.07.2013 № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 / Міндоходів України. URL: https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/62866.html.

Мінаєва Ольга
докторка юридичних наук,
суддя Другого апеляційного
адміністративного суду
(м. Харків, Україна)

ФІНАНСОВА САНКЦІЯ НА МЕЖІ ПОДАТКОВОГО ТА ТРУДОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Багатоаспектність податкових відносин обумовлює складність узгодження характеру та засобів правого впливу, як в межах виключно податкового регулювання, так і на кордоні податкового регулювання з іншими галузевими конструкціями. Зрозуміло, що коли йдеться про узгодження податкового та адміністративного регулювання, податкового та кримінального і т.д., воно здійснюється фактично на підставі єдиного знаменника – публічної природи відносин. Така ситуація хоча і породжує непросту мету досягнення балансу між галузевими засобами регулювання, але це здійснюється в межах однотипних засобів впливу на поведінку учасників відносин - імперативних методів.

Окремим прикладом колізійності на межі публічного та приватного законодавства є особливість стягнень, коли обов'язок відшкодування покладається на суб'єкта владних повноважень. В таких умовах виникають підстави щодо стягнень з держави (в особі Державної Казначейської служби України) грошових втрат,

які зазнав платник внаслідок дій контролюючих органів. В основі такої вимоги є прийняття судового рішення щодо повернення платнику незаконно стягнутих коштів при умові тривалого невиконання суб'єктом владних повноважень такого рішення.

Не є поодинокими і випадки колізійності податкового та трудового законодавства. Залученням учасників податкових відносин з додержанням приписів трудового законодавства обумовлює і певні наслідки, на підставі яких корегується податковий обов'язок. Так, податкові наслідки для осіб, які використовують спрощена система оподаткування, має кількість найманих працівників. При цьому, важливе значення набуває і режим залучення таких працівників. Залучення до роботи фізичних осіб без укладання з ними трудового чи цивільно-правового договору є порушенням трудового законодавства. Але це набуває і відповідних негативних наслідків в сенсі податково-правового регулювання. Проблемним питанням, яке виникає в цій ситуації є можливість притягнення особи двічі до юридичної відповідальності за одне і теж порушення законодавства.

В ході податкових перевірок суб'єкт владних повноважень констатує наявність правопорушення і приймає постанову щодо накладення штрафу відповідно до ч. 2 ст. 265 Кодексу законів про працю [1] та відповідно до ч. 3 ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення [3]. Подібна позиція контролюючого органу базується на тому, що в розумінні суб'єкта владних повноважень відповідальність в розумінні трудового законодавства та адміністративного законодавства. Не є одним і тим же видом відповідальності [2]. Подібна позиція базується на збігу суб'єкта відповідальності та виду правопорушень, коли йдеться про факт допуску до роботи фізичної особи без оформлення трудового договору (контракту) [1, ч.2 ст.265; 2, ч.2 ст.41]. Аналізуючи подібну ситуацію важливо мати на увазі, що комплексні суспільні відносини, які передбачають вплив різних галузей законодавства не породжують комплексну законодавчу конструкцію.

В подібній ситуації научним є оцінка відносин з позиції трудового законодавства та адміністративного законодавства.

Але між ними складно сформувати єдиний знаменник, що охоплює однотипні засоби впливу, засоби упорядкування поведінки суб'єктів правовідносин. Адміністративно-правове регулювання передбачає класичні імперативні засоби впливу, побудови відносин між учасниками за принципом «влади та підпорядкування». В той же час, трудове законодавство поєднує імперативні та диспозитивні методи регулювання і допускає спільне використання в упорядкуванні поведінки учасників владних приписів поряд з конструкціями узгодженості, домовленості між суб'єктами стосовно реалізації їх прав та обов'язків.

Саме тому, участь адміністративного та трудового законодавства в упорядкуванні поведінки учасників відносин має відбуватись узгоджено, відповідно до власних галузевих режимів. Це виключає і поглинання одне одного. Оцінюючи такі відносини треба обов'язково мати на увазі принципову розбіжність стосовно суб'єктного складу правопорушення. Виходячи із змісту ст. 265 Кодексу законів про працю України суб'єктом відповідальності виступає роботодавець – юридична особа, тоді як за ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення [3] йдеться про іншого суб'єкта. Так, у відповідному сенсі такий суб'єкт теж уособлює юридичну особу, але безпосереднім суб'єктом відповідальності в цій ситуації виступає не юридична особа, а посадова особа такої юридичної особи. Певним чином умовно можна зробити висновок, що в першому випадку йдеться про загального суб'єкта, тоді як в другому випадку ми маємо аналізувати поведінку спеціального суб'єкта.

Певна колізійність простежується і стосовно оцінки несприятливих наслідків для платника, який залучає до роботи фізичних осіб без укладання з ними трудового чи цивільно-правового договору. Йдеться про фінансову санкцію. Дійсно, фінансова санкція є системною конструкцією, яка застосовується низкою галузевих законодавств. Штраф як фінансова санкція притаманний і кримінальному, і адміністративному, і податковому, і цивільному, і господарському і т.д. законодавству.

Зрозуміло, що штраф в режимі галузевого розуміння передбачає і певні особливі риси, що характеризують природу саме окремої галузі законодавства. Виходячи з цього, навряд чи, можна ставити знак рівності між штрафом в режимі реалізації норм трудового законодавства та норм адміністративного законодавства.

Штраф який виступає наслідком фактичного допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту) регулюється трудовим законодавством. В той же час, наслідки такого допуску, які впливають на деталізацію податкового статусу осіб, які перейшли на спрощену систему оподаткування, сплачують єдиний податок передбачає застосування штрафних санкцій вже в режимі публічно-правового регулювання. Саме тому, логічним є висновок Об'єднаної палати Верховного Суду стосовно того, що формальна відмінність видів відповідальності, одночасне застосування як трудового так і адміністративного законодавства при оцінці комплексних суспільних відносин має здійснюватися перш за все з позиції верховенства права особи, системної дії санкцій яку елементів єдиної системи боротьби з правопорушенням [2].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кодекс законів про працю України // Затверджується Законом № 322-VIII від 10.12.71 ВВР, 1971, додаток до № 50, ст. 375.

2. Постанова Верховного Суду від 22.12.2020 року по справі № 260/1743/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/93708687 (дата звернення: 08.04.2024р.).

3. Кодекс України про адміністративні правопорушення // Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР) 1984, додаток до № 51, ст.1122.

Нога Петро

асистент кафедри цивільного, господарського і
фінансового права
ПЮІ НЮУ ім. Ярослава Мудрого

КОНФЛІКТ МІЖ АДМІНІСТРАТИВНИМИ ТА ПОДАТКОВИМИ ПРОЦЕДУРАМИ ПРИ СПЛАТІ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ

Актуальність теми зумовлюється виникненням у 2024 році проблемних питань правового регулювання управління відходами (зокрема, небезпечними), що є важливими для ефективної роботи органів державної влади в контексті сплати екологічного податку. Так, адміністративні вимоги щодо обліку та утилізації небезпечних відходів на сьогодні є складними та неузгодженими з нормами податкового законодавства. Наприклад, постає питання чи належать органи державної влади до платників екологічного податку за розміщення відходів (незалежно від наявності чи відсутності договору про надання послуг із видалення відходів)?

Так, відповідно до п.п.240.1.3 п.240.1 ст.240 Податкового кодексу України (далі – ПК України) платниками екологічного податку є в тому числі й бюджетні установи, якими здійснюються, зокрема, розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання). При цьому, розміщення відходів визначається як постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволи уповноважених органів (п.п.14.1.223 п.14.1 ст.14 ПК України) [3].

Водночас, чинний Закон України «Про управління відходами» визначення терміну «розміщення відходів» не

містить [4]. Разом з тим, Закон України «Про відходи», який був чинний до 09.07.2023, визначав «розміщення відходів» як зберігання та захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (ст.1) [2]. В свою чергу «зберігання відходів» цією ж нормою визначалось як тимчасове розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи об'єктах (до їх утилізації чи видалення). А от захоронення відходів визначалось як остаточне розміщення відходів при їх видаленні у спеціально відведених місцях чи на об'єктах таким чином, щоб довгостроковий шкідливий вплив відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини не перевищував установлених нормативів. Також, відведені місця чи об'єкти - місця чи об'єкти (місця розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозвіл на здійснення операцій у сфері поводження з відходами.

Тобто, норми Податкового кодексу України кореспондуються з нормами Закону України «Про відходи», який наразі втратив чинність, але співставлення їх навіть з нечинним законом дає змогу зробити висновок, що під розміщенням відходів, за яке сплачується екологічний податок, розуміється саме захоронення відходів, оскільки саме воно визначалось як остаточне розміщення відходів при їх видаленні у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, на використання яких отримано дозвіл на здійснення операцій у сфері поводження з відходами.

Чинний Закон України «Про управління відходами» (п.13 ч.1 ст.1) визначає, що захоронення відходів - розміщення відходів на поверхні чи під поверхнею (підземне) землі у спосіб, що не становить загрози здоров'ю людей та навколишньому природному середовищу і не передбачає подальше оброблення відходів. Тобто, чинна норма також ототожнює терміни «захоронення» і «розміщення» відходів. Тоді як до тимчасового утримання відходів строком до 1 року застосовується термін «зберігання» [4].

Податковий кодекс України передбачає, що не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти

господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину (п.240.5 ст.240) [3]. Знову ж, чинний Закон України «Про управління відходами» не містить визначення «вторинної сировини» на противагу закону України «Про відходи», який був чинний до 09.07.2023. Відтак, вважалось, що, наприклад, відпрацьовані люмінесцентні лампи є вторинною сировиною, оскільки вони на договірних засадах передавались саме на утилізацію. Терміну «утилізація» Закон наразі також не містить. Замість нього введено термін «відновлення», а також «відновлення або видалення».

Об'єктом та базою оподаткування є, зокрема, обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання (п.п.242.1.3 п.242.1 ст.242 ПК України) [3].

При цьому, згідно з консультацією Державної податкової служби України №117.01 суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення (зберігання) відходів, в тому числі небезпечних (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо) до їх передачі на утилізацію та захоронення, не є платниками екологічного податку з 01.01.2013 року за умови наявності у них договору на видалення та утилізацію відходів з суб'єктами господарювання (комунальними або спеціалізованими підприємствами тощо) [1].

Суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення (зберігання) відходів, в тому числі небезпечних (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо), є платниками екологічного податку у разі відсутності у них договору на видалення та утилізацію відходів, в якому визначаються терміни передачі відходів на утилізацію та захоронення.

Отже, згідно з позицією ДПС України, за відсутності чинного договору на видалення та утилізацію відходів, в якому визначаються терміни передачі відходів на утилізацію та захоронення, тимчасовий зберігач відходів набуває статусу платника екологічного податку.

Така позиція не підкріплена нормами законодавства, а також суперечить вже згадуваним нормам: п.п.14.1.223 п.14.1 ст.14 ПК України, згідно з якою розміщення відходів – постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволи уповноважених органів [3]; ч.3 ст. 13 Закону України «Про управління відходами», згідно з якою утворювачі або власники відходів, які не є суб'єктами господарювання у сфері управління відходами, зобов'язані забезпечувати зберігання відходів у спосіб, що є безпечним для здоров'я людини та навколишнього природного середовища, та передавати відходи суб'єктам господарювання у сфері управління відходами протягом одного року з моменту їх утворення [4].

Системний аналіз цих норм вказує на те, що протягом одного року з моменту утворення відходів утворювач відходів може здійснювати зберігання відходів (після спливу річного строку зберігач зобов'язаний отримати відповідний дозвіл уповноваженого органу. Тобто до спливу річного строку зберігання відходів не є постійним, не потребує отримання дозволу, а отже не підпадає під визначення п.п.14.1.223 п.14.1 ст.14 ПК України.

Слід також зазначити, що п. 1 ч. 1 ст. 56 Закону України «Про управління відходами» встановлює, що для стимулювання дотримання ієрархії управління відходами, забезпечення повного відшкодування витрат утворювачів та власників відходів та забезпечення фінансування заходів у сфері управління відходами уповноваженими органами впроваджуються такі економічні інструменти як встановлення ставок екологічного податку, що справляється за захоронення відходів на полігонах, залежно від виду відходів та класу полігону.

Таким чином, на підставі викладеного можна зробити висновок, що до укладення договору про видалення небезпечних відходів із ліцензованим суб'єктом господарювання у сфері управління відходами бюджетна установа зобов'язана

забезпечувати зберігання відходів у спосіб, що є безпечним для здоров'я людини та навколишнього природного середовища, протягом одного року з моменту утворення відходів (очевидно моментом утворення відходів буде вважатись дата відпрацювання/заміни відповідної лампи/ламп). При цьому органи державної влади не належать до платників екологічного податку за розміщення відходів (незалежно від наявності чи відсутності договору про надання послуг із видалення відходів), оскільки не здійснює розміщення відходів в розумінні п.п.14.1.223 п.14.1 ст.14 ПК України, а також не здійснюють захоронення відходів на полігонах (п.1 ч.1 ст.56 Закону України «Про управління відходами»).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податкова консультація Державної податкової служби України від 06.05.2024 № 117.01. URL: https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id =27737 (дата звернення: 28.08.2024).
2. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР (втратив чинність). Відомості Верховної Ради України. 1998. № 36-37. Ст.242.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 48-49. Ст. 536.
4. Про управління відходами : Закон України від 20.06.2022 № 2320-IX. Відомості Верховної Ради.2023. № 17. Ст.75.

Павлуненко Катерина

адвокат, сертифікований аудитор,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ВПЛИВ ПОЛОЖЕНЬ ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АДМІНІСТРАТИВНУ ПРОЦЕДУРУ» НА РЕАЛІЗАЦІЮ ФУНЦІЙ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Пригадаємо, що Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Саме центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і є податковий орган та його територіальні підрозділи.

Право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади є одним з важливих елементів захисту прав та свобод людини, що гарантується Конституцією України та низкою міжнародних правових документів. Реалізація зазначеного права в контексті оскарження рішень податкових органів передбачена положеннями статті 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Оскарження рішень контролюючих органів згідно з ПК України може проводитися двома способами - в адміністративному та/або судовому порядку.

Тобто, подобається нам ця процедура, чи ні, однак вона є врегульованою та, зважаючи на давність існування Податкового кодексу, достатньо опрацьованою. Зауважимо, що у структурі всіх без виключення податкових органів діють окремі підрозділи (департаменти/ управління/ відділи, тощо), до функцій яких віднесено саме забезпечення процедури оскарження рішень ДПС.

В свою чергу, статтею 3 Податкового кодексу чітко закріплено, що податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі - законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

В свою чергу, частина друга цієї ж статті імперативно встановлює, що порядок адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **визначається виключно податковим законодавством,** законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску.

Відтак, констатуємо, що Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-IX (далі за текстом – Закон № 2073-IX) не є складовою саме податкового законодавства.

А тому, оскільки Податковий кодекс є спеціальним законодавством для податкових правовідносин, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать встановленим у ньому поняттям, термінам, правилам та

положенням, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Податкового кодексу.

В свою чергу, поняття, процедура, порядок подальшого судового розгляду податкових спорів визначає Кодекс адміністративного судочинства (далі за текстом – КАС України). Так, серед іншого, КАС України визначає такі поняття, як: адміністративна справа, публічно-правовий спір, суб'єкт владних повноважень, тощо.

Прошу врахувати при цьому, що Податковий кодекс набрав чинності 01.01.2011 року, а КАС України діє ще раніше - з 01 вересня 2005 року. Тобто, ці обидва нормативні акти пройшли «випробування часом», зазнали та зазнають постійних змін та мають безліч висновків з правозастосування.

Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-IX (далі – Закон № 2073-IX) набув чинності у грудні 2023 року, та представлений суспільству як закон, що відіграє фундаментальне значення для удосконалення механізмів адміністративного оскарження рішень державних органів, наближаючи тим самим Україну до стандартів Європейського Союзу. Цей Закон має регулювати відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів.

При чому, цим же законом надані нові визначення таких понять, як: адміністративний орган; функції публічної адміністрації; адміністративний акт; адміністративна справа, та далі за списком.

Здебільшого, ці нові визначення не корелюються та не відповідають нормам Податкового кодексу та КАС України.

Все, наведене вище, дає підстави впевнено стверджувати про те, що Закон України «Про адміністративну процедуру» не

має жодного стосунку до податкових відносин загалом та адміністративної процедури оскарження рішень податкових органів, зокрема.

Не зважаючи на те, що серед фахівців адміністративного права розглядається думка щодо «корисності» розповсюдження Закону України «Про адміністративну процедуру» на процеси, врегульовані Податковим кодексом, я з цим погодитись не можу. Податковий кодекс сам по собі не є простим та зрозумілим нормативним актом, він частіше за інших законів України зазнає змін, бо податки та їх адміністрування – це той важіль держави, за рахунок якого часто задовольняються суспільні потреби та необхідності.

В той же час, процедури, передбачені Податковим кодексом, давно випробувані часом, зрозумілі та звичні як для платників, та і для самих податкових органів. І в цьому контексті додавати самому процесу адміністрування податків складності та плутанини не є виправданим.

Я вважаю, що така логіка підтримана і законодавцем, бо наразі у Верховній Раді України зареєстровано проект Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» № 10161 від 18.10.2023, яким передбачено внесення змін до 123 нормативно-правових актів. Однак серед них відсутній ПК України, що свідчить про відокремлення податкових відносин та не визнання також із боку держави втручання в них новелами адміністративної процедури.

Писаренко Надія

Український католицький університет,
доцент кафедри теорії права та прав людини

ЧИ КОНФЛІКТУЮТЬ ПРАВИЛА АДМІНІСТРАТИВНОЇ ПРОЦЕДУРИ З ІНШИМИ ПРАВИЛАМИ?

1. Норми публічного права спрямовані насамперед на упорядкування діяльності адміністративних органів з тим, щоб такі органи не зловживали владними повноваженнями, не намагалися через їх реалізацію порушувати чи обмежувати права приватних осіб. Отже, адресати норм права публічного – переважно адміністративні органи.

Проте дане твердження не означає, що норми публічного права залишають поза увагою приватних осіб. Вони можуть визначати обов'язки останніх перед державою (наприклад, здійснювати передбачені законом обов'язкові платежі) або встановлювати права цих осіб у відносинах, обумовлених реалізацією представниками влади своїх повноважень (наприклад, надавати контролюючому адміністративному органу документи, що підтверджують правильність визначення розміру зазначених платежів).

2. Норми публічного права можна поділити на дві групи.

Перша охоплює норми (а) про права та обов'язки приватних осіб і (б) про повноваження адміністративних органів; друга – (а) норми, які окреслюють порядок здійснення приватними особами їх прав і виконання обов'язків, та (б) правила про порядок реалізації повноважень адміністративними органами.

Законів, що об'єднують норми першої групи, безліч; можна сміливо стверджувати, що, наприклад, кожен з чинних національних нормативно-правових актів так чи інакше фіксує повноваження адміністративних органів, бо очевидним є те, що останні через свою діяльність впливають майже на усі сфери суспільного життя.

До законів, що представляють норми першої групи, можна беззаперечно віднести Податковий кодекс України. Втім видимим є й те, що у цьому кодексі чимало норм про порядок.

Закон України «Про адміністративну процедуру» вміщує виключно правила другої групи, тобто такі, що встановлюють порядок.

3. З огляду на ст. 1 Закону України «Про адміністративну процедуру» можна визнавати, що цей закон окреслює порядок провадження в справах, пов'язаних з реалізацією податковими органами владних повноважень. Інший закон, зокрема Податковий кодекс України, може передбачати особливості провадження для даних справ; ці особливості повинні відповідати принципам адміністративної процедури (ч. 2 ст. 3 Закону України «Про адміністративну процедуру»).

Отже, базисом для правил про порядок, що об'єднані у Податковому кодексу України, мають бути принципи, закріплені в Законі України «Про адміністративну процедуру»; оскільки кодекс був прийнятий раніше закону, його норми про порядок потребують ревізії з точки зору їх відповідності принципам адміністративної процедури.

4. Наведений вище висновок не викликав жодних зауважень до прийняття у червні 2024 р. Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства». Даним законом ст. 3 Податкового кодексу України доповнили п. 3. 3, згідно з яким всі рішення й дії, на які уповноважені податкові органи, останні вчиняють у порядку, що визначається виключно податковим законодавством [1].

Можна припустити, що законодавець, не попрацювавши із текстом Податкового кодексу України, цим доповненням намагався повністю вивести з-під дії Закону України «Про адміністративну процедуру» відносини за участю податкових органів. Таке намагання виглядає нездійсненим з наступник причин.

Перелік відносин, на які не поширюється дія Закону України «Про адміністративну процедуру», очевидно не підлягає розширеному тлумаченню.

У преамбулі Закону України «Про адміністративну процедуру» наголошено, що він регулює відносини суб'єктів, уповноважених виконувати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо «… розгляду і вирішення адміністративних справ з метою забезпечення права і закону, а також зобов'язання держави забезпечувати і захищати права, свободи чи законні інтереси людини і громадянина». Отже, уніфіковані правила цього закону є необхідними, щоб приватні особи, знаючи про свої права, впевнено почувалися у відносинах з будь-ким з представників влади, мали можливість адекватно реагувати на імовірні зловживання з боку останніх.

Буквальне сприйняття згаданого вище припису Податкового кодексу України може призвести до висновку про те, що приватні особи у відносинах з податковими органами мають виключно ті права, що зафіксовані у кодексі та актах, прийнятих на його виконання.

Проте, якщо внаслідок діяльності податкового органу будуть порушені чи обмежені права приватної особи, вона зможе звернутися за їх захистом до адміністративного суду, який перевірятиме діяльність на відповідність вимогам, що повністю суголосні із принципами адміністративної процедури й закріплені у ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Зазначене спонукає до висновку про те, що діяльність податкового органу, яка повністю відповідає правилам Податкового кодексу України, може бути визнана судом протиправною у разі невідповідності таких правил принципам адміністративної процедури.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем

добровільного дотримання податкового законодавства : Закон України від 18.06.2024 р. № 3813-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-IX#Text.

Решота Володимир
д.ю.н., професор, професор кафедри адміністративного та фінансового права юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка, адвокат

АДМІНІСТРАТИВНІ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ДОСВІД США ДЛЯ УКРАЇНИ

Сфера податкових правовідносин характеризується підвищеною конфліктністю інтересів її учасників. Як справедливо зазначає О. М. Мінаєва, з одного боку, платники податків намагаються максимально оптимізувати свої податкові зобов'язання для досягнення своїх приватних цілей, а з іншого – контролюючі органи мають на меті забезпечити публічний інтерес шляхом акумулювання якнайбільшої кількості фінансових ресурсів для наповнення бюджету [1, с. 53].

Адміністративні процедури вирішення податкових спорів розуміємо як сукупність процедур і механізмів, які використовуються податковими органами для вирішення конфліктів (спорів) між платниками податків та контролюючими органами, без звернення до суду. Ці процедури дозволяють зменшити кількість податкових конфліктів та сприяють ефективному вирішенню судових спорів.

Водночас необхідно констатувати низьку ефективність досудового врегулювання у податкових правовідносинах в Україні, що підтверджується незадоволеністю платників податків результатом розгляду їхніх скарг, що зумовлює значну кількість судових спорів. З огляду на це доцільно дослідити досвід зарубіжних держав щодо ефективності врегулювання адміністративних процедур вирішення податкових спорів та можливість використання такого досвіду в Україні, враховуючи вітчизняні реалії, практику та правосвідомість, правову культуру.

Адміністративні процедури вирішення податкових спорів у Сполучених Штатах Америки відіграють важливу роль у забезпеченні ефективної та справедливої податкової системи. Податкові спори часто виникають через складність законодавства, що регулює податкові питання, і необхідність забезпечення точного дотримання податкових норм. Поруч із традиційним вирішенням податкових спорів судами у США існує розгалужена система квазісудових органів (адміністративних трибуналів), які покликані вирішувати такі спори у позасудовому порядку.

Базовим нормативним актом, що врегульовує питання адміністративних процедур в США є Закон про адміністративні процедури (Administrative Procedure Act), який встановлює вимоги до розгляду справ в адміністративному провадженні.

Натомість основні адміністративні процедури податкових спорів у США врегульовані Податковим кодексом США (Internal Revenue Code), а також спеціальними правилами та положеннями, встановленими Податковою службою США (Internal Revenue Service). Кодекс визначає процедуру подання та розгляду заперечень, скарг та інші питання, пов'язані з оскарженням рішень та дій податкових органів.

Співвідношення Закону про адміністративні процедури та Податкового кодексу США є визначальним для розуміння досудового вирішення податкових спорів у США. Так, вищевказаний Закон встановлює загальні принципи діяльності федеральних адміністративних агентств, включаючи Податкову службу США, як-от: право на справедливий розгляд, прозорість процедур та оскарження. Податкова служба, як федеральне агентство, зобов'язана дотримуватися вимог Закону про адміністративну процедуру, зокрема у процесі досудового врегулювання податкових спорів. Проте спеціальні норми щодо досудового врегулювання спорів містить саме Податковий кодекс, який визначає спеціальні податкові процедури, встановлює конкретні права й обов'язки платників податків, регламентує механізми оскарження рішень податкових органів,

створюючи основу для вирішення податкових спорів на досудовому етапі.

Система досудового врегулювання спорів в США побудована таким чином, щоб мінімізувати кількість справ, які доходять до судового розгляду. І це є суттєвим з огляду на строки врегулювання податкових спорів. Так, в середньому тривалість вирішення скарг у великих податкових справах складає від одного до трьох років. Якщо платник податків оскаржує справу на всіх рівнях федеральної судової системи, то остаточне судове рішення може бути ухваленим через 10 років у складних податкових справах. Натомість процес взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure) триває від чотирьох до шести років [8].

Основним органом, до компетенції якого відносяться питання адміністративного розгляду податкових спорів, є Податкова служба (Internal Revenue Service). Така служба має широкі повноваження щодо вирішення податкових питань і забезпечення відповідності податкового законодавства у врегулюванні відносин з платниками податків. Важливим аспектом у цьому контексті є забезпечення можливості платникам податків оскаржувати рішення Податкової служби ще до їх набуття остаточного характеру, що дозволяє уникати ситуацій, коли платники змушені сплачувати додаткові кошти або виконувати рішення, які згодом можуть бути визнані протиправними. Це дозволяє платникам податків подавати скаргу на рішення податкових органів без необхідності негайного звернення до суду [6].

Звернення до Податкової служби передбачає цілий комплекс процедур адміністративного оскарження рішення податкових органів, що передує зверненню платників податків до суду. Цей процес є важливими, оскільки надає можливість вирішити спори без необхідності судового втручання, що може бути тривалим і дорогим [2].

Процедура врегулювання податкового спору в США має кілька ключових етапів, кожен з яких відіграє значну роль у вирішенні спору, зокрема:.

1. Сповіщення про спір. На початковому етапі досудового врегулювання платники податків отримують сповіщення від податкового органу, яке містить інформацію про виявлені порушення або невідповідність у податковій звітності, а також вимоги щодо подальших дій. Після цього платники податків зазвичай через своїх представників, зокрема податкових консультантів або адвокатів вивчають сповіщення та долучені документи з метою вироблення позиції платника податків. Платники податків також мають можливість зв'язатися з податковими органами для проведення усних консультацій, а також подавати письмові заперечення.

2. Подача письмової апеляції (скарги). У випадку незгоди з сповіщенням податкового органу платники податків мають право подати письмову апеляцію (скаргу) протягом 30 днів з дня отримання сповіщення про спір. Апеляція подається до Служби податкових апеляцій (Office of Appeals) при Податковій службі США, яка здійснює незалежний розгляд справи з метою позасудового врегулювання конфлікту.

3. Медіація та альтернативне врегулювання спору. Під час проведення адміністративних процедур щодо розгляду скарги (апеляції) платники податків мають можливість звернутися із запитом щодо застосування альтернативних методів вирішення спору, таких як швидка апеляція, медіація або арбітраж. Особливого значення набуває медіація, у якій нейтральний медіатор сприяє досягненню компромісу між сторонами. Цей інструмент може бути використаний на будь-якому етапі оскарження та є ефективним засобом мінімізації тривалих судових процедур. Медіація є добровільною, проте її проведення часто є невід'ємною частиною формальних процедур врегулювання спорів, особливо у складних випадках, як-от трансфертне ціноутворення чи тлумачення міжнародних угод. За таких обставин сторони можуть ініціювати розгляд компетентним органом, подаючи відповідний запит протягом 60 днів після початку оскарження.

4. Остаточне рішення за результатом розгляду скарги. Якщо жоден з попередніх етапів не призвів до задовільного

результату, платник податків отримує остаточне рішення від податкового органу. У разі незгоди з цим рішенням, платники податків мають право оскаржити його в судовому порядку. На цьому завершується етап досудового врегулювання спору.

5. Звернення із позовом до суду. Якщо досудові процедури не дали позитивних результатів, то платник податків отримує лист про заборгованість (90-day letter), що сповіщає його про необхідність сплати визначеної суми заборгованості. У платника податків є 90 днів для подання позову до Податкового Суду США (US Tax Court) щодо оскарження такого рішення. Інакше він може сплатити визначену суму податку та подати позов про повернення цих коштів у федеральний окружний суд або Суд США з федеральних позовів.

6. Оскарження рішення суду І інстанції. Після винесення рішення судом першої інстанції, сторона, що не погоджується з результатом, може подати апеляцію до відповідного Апеляційного суду США (U.S. Court of Appeals). У разі незадовільного результату на цьому рівні, можливе подання петиції до Верховного Суду США з проханням видати наказ про перегляд справи (writ of certiorari). Втім, Верховний Суд має право на свій розсуд вирішити, чи розглядати дану справу, і зазвичай бере до розгляду лише ті справи, що мають важливе правове або суспільне значення.

Незважаючи на значний розвиток адміністративних процедур, податкова система Сполучених Штатів залишається складною. Податкове законодавство є об'ємним і непростим для розуміння, що створює суттєві виклики для платників податків і зумовлює виникнення податкових спорів. Проте Податкова служба постійно впроваджує ініціативи, спрямовані на вдосконалення процедур та підвищення їхньої доступності для платників податків.

Ефективним інструментом позасудового вирішення податкових спорів є застосування альтернативних методів вирішення спорів (Alternative Dispute Resolution). Останніми роками такі процедури, як медіація та арбітраж, стали значно популярнішими у податковій сфері США. Вони надають

можливість сторонам знайти взаємовигідне рішення ще до звернення до суду. Медіація, наприклад, передбачає участь нейтральної сторони, яка сприяє конструктивному діалогу між платником податків і податковим органом з метою досягнення компромісу. Характерно, що ці процеси є добровільними і не призводять до обов'язкових рішень, але дозволяють уникнути судових процедур, що можуть бути витратними для обох сторін. Переваги використання таких процедур у податкових спорах численні: вони сприяють налагодженню співпраці між сторонами, підвищують ефективність вирішення спорів та водночас зменшують навантаження на судову систему, дозволяючи їй зосередитися на більш складних справах [5].

У квітні 2024 року Податкова служба США оголосила про створення Офісу управління програмами альтернативного вирішення спорів (Alternative Dispute Resolution Program Management Office). Цей новий підрозділ, який є частиною Незалежного апеляційного відділу Податкової служби, був створений для підвищення ефективності позасудового вирішення податкових спорів. Основне завдання нового офісу полягає у реформуванні та покращенні вже існуючих програм альтернативного вирішення спорів, таких як, програми швидкого врегулювання (Fast Track Settlement), швидкої медіації (Fast Track Mediation), швидкої апеляції (оскарження) (Rapid Appeals Process) та пост-апеляційної медіації (Post-Appeals Mediation) [4]. Офіс має намір активізувати існуючі програми, запроваджувати нові ініціативи та підвищити обізнаність платників податків про доступні можливості для врегулювання спорів. До основних напрямків роботи нового офісу включають: тестування нових програм альтернативного вирішення спорів, що дозволяють врегульовувати спори на ранніх стадіях перевірки; удосконалення існуючих рекомендацій щодо альтернативного вирішення спорів; зняття бар'єрів для участі у програмах, що полегшить доступ до них для платників податків. Важливими аспектами діяльності Офісу також є проведення просвітницьких кампаній, навчання медіаторів та моніторинг ефективності

пропонованих програм позасудового вирішення податкових спорів.

Важливим аспектом податкових процедур у Сполучених Штатах є обов'язок платника податків спершу вичерпати всі адміністративні можливості врегулювання спору до звернення до суду. Це передбачає обов'язкове проходження етапів адміністративного врегулювання, таких як апеляційні процедури в межах податкової служби, де платник податків має можливість оскаржити рішення податкових органів. Лише після невдалих спроб вирішити спір на досудовому рівні платник податків отримує право звернутися до суду.

Для судового вирішення податкових спорів у США створено Податковий суд Сполучених Штатів (U.S. Tax Court), який розглядає спори, що виникають між податковими органами та платниками податків у сфері податкових правовідносин федеративного рівня. Водночас компетенцією вирішувати податкові спори наділені також федеральні окружні суди або Суд федеральних позовів в залежності від природи і суті податкового спору.

Цифровізація також відіграє важливу роль у підвищенні ефективності адміністративних процедур вирішення податкових спорів, дозволяє зменшити час і вартість розгляду справ, а також сприяє покращенню доступу до інформації. Пандемія COVID-19 продемонструвала необхідність впровадження цифрових рішень у сфері податкового адміністрування, що дозволило забезпечити стабільну роботу податкових органів в умовах глобальних змін [3].

Україна може значно вдосконалити свою систему вирішення податкових спорів, взявши за основу досвід США, особливо у сфері позасудового вирішення таких спорів. По-перше, варто запозичити концепцію Незалежного апеляційного відділу податкової служби США, що є ефективним інструментом для вирішення конфліктів між платниками податків та податковими органами без судового втручання.

Окрім цього, важливим аспектом є впровадження в Україні системи альтернативних методів вирішення спорів, таких

як швидке врегулювання або медіація, де нейтральна сторона допомагає сторонам досягти компромісу. Такі програми показали свою ефективність у США, дозволяючи вирішувати спори вже на ранніх етапах. Водночас, навіть найбільш ефективний досвід США не завжди може ефективно спрацювати в Україні, що пов'язано з особливостями правової системи, правової культури та менталітету, а відтак це потребує ґрунтовних досліджень та апробації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Мінаєва, О. М. (2016). Особливості доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів. Право та інновації. №3 (15). С. 53–57.
2. Aprill, E. (2012). The impact of agency procedures and judicial review on tax reform. National Tax Journal, 65(4), 917–932. URL: https://doi.org/10.17310/ntj.2012.4.10.
3. Cai, Q., & Malamis, S. E. (2021). Digitalization of International Tax Dispute Resolution: Reflection in Light of the Covid-19 Pandemic. intertax, 49(8/9), 656–673. https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/49.3/TAXI2021075.
4. IRS Forms New Office to Help People Settle Their Tax Disputes More Quickly. CPA Practice Advisor. URL: https://www.cpapracticeadvisor.com/2024/04/24/irs-appeals-forms-new-office-to-help-people-settle-tax-disputes-more-quickly/104426/.
5. Kovač, P. (2018). The potentials and limitations of tax dispute prevention and alternative resolution mechanisms. Zbornik Pravnog Fakulteta Sveučilišta U Rijeci, 39(4), 1505-1531. URL: https://hrcak.srce.hr/file/318665.
6. Priyono, A.P. and Sinaga, H.D. 2022. IS ADMINISTRATIVE JUSTICE A PROBLEM-SOLVING OF TAX DISPUTE? Journal of Tax Law and Policy. 1, 1 (Jun. 2022), 57–70. DOI:https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.63.

7. Supriyadi, M. W., & Supriyadi, S. (2024). Do The Tax Court Decisions Fulfill Tax Justice? Literature Review. Educoretax, 4(1), 23–30. https://doi.org/10.54957/educoretax.v4i1.625.
8. Tax Dispute Resolution Timelines. URL: https://resourcehub.bakermckenzie.com/en/resources/tax-dispute-resolution-timelines/north-america/united-states/topics/national-procedures.

Савві Олександр

аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

СИСТЕМНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ КОНКУРЕНЦІЇ НОРМ, ЯКІ ВСТАНОВЛЮЮТЬ СТРОКИ РІЗНИХ ТИПІВ МОРАТОРІЇВ

Сталі конструкції реалізації процедур виконання всіх складових податкового обов'язку корегуються особливостями суспільних відносин, сучасним станом життя суспільства. Останніми роками в Україні виникли дуже впливові моменти, які можна віднести до таких особливостей. Інтенсивне розповсюдження Covid-19, військова агресія россії вплинули на всі аспекти існування українського суспільства. Зрозуміло, що це не могло не відбитися і в регулюванні податкових відносин, виникненні колізій та можливих шляхів їх подолання.

Відображенням таких обставин виявилось і поява у платників податків обґрунтування неможливості виконання податкового обов'язку [1]. В такому випадку звільнення від виконання податкового обов'язку платників мало здійснюватися на підставі подання до контролюючого органу заяви про відсутність можливості виконання своїх податкових обов'язків. Така заява мала подаватися з вичерпним переліком документів або їх копій та інформації, що підтверджувала таку неможливість. У випадку, якщо у платника не було можливості подати таку

заяву та відповідні документи до 30.09.2022 року, то у нього виникав обов'язок зробити це з набуттям можливості щодо виконання обліку, звітності чи сплати податкового зобов'язання. При цьому, встановлено термін реалізації цього обов'язку – не пізніше 60 календарних днів з першого дня місяця, наступного за місяцем відновлення такої можливості [1, п. 3, п. 4 Розділу II]. У випадку, якщо заява та відповідні документи не були подані у встановлені строки, то вважається, що такі платники мали можливість своєчасного виконання податкових обов'язків.

В основі оцінки таких випадків має бути врахування принципу стабільності, на підставі якого у платників виникають законні очікування щодо застосування звільнень, які можуть ним використовуватись. «… Потрібно враховувати, що правові ситуації, які пов'язані з можливістю або неможливістю в період воєнного стану реструктурувати податкові накладні, є за своєю суттю ідентичними як щодо податкових накладних, складених починаючи з лютого 2022 року, так і щодо тих, які були складені раніше, але не були своєчасно зареєстровані з огляду на надзвичайні обставини – ковідну пандемію та воєнний стан» [2]. Тобто, оцінюючи подібні ситуації Верховний Суд чітко орієнтується на врахування принципу рівності стосовно режимів застосування мораторієм різного виду. Приєднуючись до подібного підходу хотілося б наголосити взагалі на принциповій оцінці будь-якого принципу оподаткування невідокремлено, зосереджуючись виключно на його змісті, а в системі цілісної конструкції принципів оподаткування.

Основні засади податкового законодавства гуртуються на певній сукупності вимог, які сформульовано в якості принципів оподаткування [3, ст. 4]. Однією із таких вимог є стабільність як умова певної незмінності регулювання відносин оподаткування, встановлення терміну, згідно з яким до нових правил оподаткування мають підлаштуватись, звикнути всі учасники податкових відносин. «Зміни до будь-яких елементі податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не

можуть змінюватися протягом бюджетного року» [1, пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4].

Безумовно, значення принципу стабільності важко переоцінити навіть враховуючи його певну умовність. Ми маємо на увазі те, що стабільність в оподаткуванні зовсім не означає його абсолютної незмінності. Стабільність має корегуватись та враховувати динамічну плинність податкових відносин, коли зміна суспільних відносин буде вимагати і корегування конструкцій оподаткування, податкового законодавства. Треба погодитись, з тим, що «… в конкретних ситуаціях правозастування, правові принципи, в тому числі принципи податкового законодавства мають розглядатися у їх сукупності. Розглядаючи дотримання чи порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати при цьому дотримання чи порушення інших. Так, принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено, зокрема від принципу фіскальної достатності… чи загальності оподаткування»[4]. Системність принципів як раз і вимагає функціонування їх в якості вимог щодо правозастосування в узгодженому режимі, який забезпечує комплексний вплив на відносини, які регулюються.

Певні різновиди звільнень запропоновані мораторієм на застосування штрафних санкцій на період карантину, який запроваджено в Україні. З’ясування меж дії норм, які його встановлюють, доцільно узгоджувати із нормами Закону України № 2260 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану". Цим Законом також запровадженні відповідні звільнення платника податків від відповідальності за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних та розрахунків корегування по ним. Проблемною виглядає ситуація, коли чинними є обидві норми. Це обумовлюється тим, що починаючи з 24.02.2022 року діє режим воєнного стану, але в той же час, преференції, які запровадженні карантинними обмеженнями своєї дії не припинили.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Наказ Міністерства Фінансів України № 225 від 29.07.2022 року «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження». URL:https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/77593.html.
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02 квітня 2024 року у справі № 520/18349/23. URL:https://opendatabot.ua/court/118083998-f0c825583d34622c1ff3134db336cd1f.
3. Податковий кодекс України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду по справі № 816/687/16 від 19 квітня 2022 року. URL:https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16.

Соловйова Ольга
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
к.ю.н., доцент, доцент кафедра адміністративного права

АДМІНІСТРАТИВНА ТА ПОДАТКОВА ПРОЦЕДУРА: КОНФЛІКТУ НЕ БУТИ

Інститут адміністративної процедури покликаний регламентувати відносини публічної адміністрації з приватними особами, пов'язані з реалізацією та захистом прав, свобод і законних інтересів таких осіб у різних сферах. У країнах Західної Європи питання про формування таких правил постало ще в XIX столітті, а вже впродовж другої половини XX сторіччя у більшості держав Європи було систематизовано законодавство про адміністративну процедуру та прийняті окремі законодавчі акти. Звичайно, єдиного підходу до розуміння змісту адміністративної процедури, який би визнавався у правовій доктрині та закріплювався у законодавчих актах усіх країн, об'єктивно немає. Крім того, ухвалення загального закону про адміністративну процедуру не виключає існування спеціальних правил, які визначають специфіку процедурних правил у певних сферах публічного адміністрування – митній, податковій, охорони здоров'я, освіти тощо.

Аналіз законодавства в кожній країні дозволяє поділити адміністративну процедуру в залежності від обсягу сфери правового регулювання на загальну, що поширюється на всі або на переважну більшість сфер публічного адміністрування, та спеціальну, що застосовується в окремій сфері публічного адміністрування або щодо окремих суб'єктів. Але будь-то загальні чи спеціальні процедурні правила, вони базуються на визнаних стандартах взаємодії публічної адміністрації з особою, основою яких є право на належне адміністрування, поваги до прав особи, заборони дискримінації, тощо.

Після того, як був прийнятий та набув чинності Закон України «Про адміністративну процедуру» (далі – ЗАП) [2], який носить загальний характер та охоплює майже всі сфери

публічного адміністрування, виникла необхідність приведення у відповідність з ним законодавства, що встановлює спеціальні правила для окремих сфер, зокрема щодо справляння податків і зборів. Ситуація в українському правовому просторі неоднозначна у зв'язку з тим, що відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів регламентується Податковим кодексом України (далі – ПК України) [1] 2010 року, тоді як відносини загальної адміністративної процедури – ЗАП, який набув чинності 15.12.2023. Різниця в часі прийняття актів 13 років, а необхідність ухвалення та подальша реалізація ЗАП обумовлена потребою гармонізації українського законодавства у сфері регулювання відносин між державою та громадянами і бізнесом через запровадження принципів справедливості, прозорості та взаємоповаги. Тобто, це логічний крок України щодо продовження реформування власного процедурного законодавства. Крім того, ПК України на відміну від ЗАП містить не лише процедурні норми, що регулюють порядок розгляду та вирішення конкретних справ, а й визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, їх платників, ставки, об'єкти, бази оподаткування та порядок адміністрування податків і зборів. З урахуванням зазначеного одна частина практиків та науковців стверджує, що спеціальний закон у вигляді кодифікованого акта повинен мати вищу юридичну силу по відношенню до загального закону, інша – що ЗАП взагалі не має застосовуватися до податкових правовідносин, тому що є спеціальний кодекс, який визначає спеціальні правила і цього достатньо, ще одна частина – схиляється до того, що ЗАП визначає стандарти взаємовідносин приватної особи з владою, а тому для процедурних положень спеціальних законів критичним має бути дотримання принципів адміністративної процедури відповідно до ЗАП. У будь-якому разі саме співвідношення загальних та спеціальних процедурних правил, пріоритет застосування загальних чи спеціальних положень є однією із важливих проблем практики діяльності суб'єктів публічного адміністрування, зокрема й української правової системи на сучасному етапі.

У практиці зарубіжних країн склалося два способи вирішення питання про співвідношення загальних та спеціальних правил адміністративної процедури. Перший спосіб базується на відомому принципі римського права lex specialis derogat generalis, за яким загальні адміністративно-процедурні норми повинні застосовуватись у тому випадку, якщо дане питання не регулюється спеціальними процедурними нормами. В цій моделі у випадках можливих колізій необхідно застосовувати процедурні норми, які містяться в спеціальних законодавчих актах, що поширюються на певну сферу функціонування суб'єктів публічного адміністрування. Другий спосіб навпаки засновується на принципі першочерговості дії норм загального закону, які застосовуються у всіх належних до його компетенції справах. Спеціальні процедурні норми тільки тоді можуть відрізнятись від положень загального закону, якщо це передбачено самим законом.

Як було вже зазначено, саме після набрання чинності ЗАП в українській правовій дійсності і постало питання про співвідношення загальних та спеціальних процедурних правил. При цьому ЗАП закріпив правила вирішення колізій між загальним та спеціальним процедурним законодавством, що застосовуються до впровадження стандартів належного адміністрування в будь-яку сферу публічного адміністрування.

По-перше, ЗАП визначає групи відносин, на які його дія не поширюється, як виключення із правил (ч. 2 ст. 1). Більшість сфер публічного адміністрування залишаються під дією ЗАП, виключення зроблено лише для відносин національної безпеки та оборони, захисту економічної конкуренції, публічної служби, здійснення оцінки впливу на довкілля і сфери реалізації повноважень Президента України (нагороди, громадянство, притулок, помилування). Крім того ЗАП не поширює свою дію на розгляд звернень осіб, що містять пропозиції, рекомендації щодо формування державної політики, вирішення питань місцевого значення, а також щодо врегулювання суспільних відносин; конституційного провадження, кримінального провадження, судового провадження, виконавчого провадження (крім

виконання адміністративних актів), оперативно-розшукової діяльності, розвідувальної діяльності, контррозвідувальної діяльності, вчинення нотаріальних дій, виконання покарань, реалізації виборчих прав, оскарження процедур публічних закупівель. Таким чином, на всі інші сфери публічного адміністрування, що не отримали закріплення в ч. 2 ст. 1 ЗАП, поширюється ЗАП, зокрема і на сферу справляння податків і зборів. Положення ЗАП є чинними і мають застосовуватися всіма органами та різними суб'єктами, не піддаючи їх сумнівам.

По-друге, ЗАП передбачено можливість встановлення особливостей адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ, при чому такі особливості повинні відповідати принципам адміністративної процедури, закріпленим в ЗАП (ч. 2 ст. 3). Такі особливості є логічними та виправданими, але вони мають бути обґрунтованими і в будь-якому разі відповідати стандартам належного адміністрування, що отримали прояв у принципах адміністративної процедури.

По-третє, ЗАП сформував правила вирішення колізій – до приведення законодавчих актів у відповідність із ЗАП вони застосовуються в частині, що не суперечить його принципам (п. 3 Розділ IX. Прикінцевих та перехідних положень ЗАП). Таким чином, ЗАП не виключає, а навіть допускає специфічну регламентацію адміністративних проваджень в окремих сферах, але критично важливим для встановлення таких правил або вирішення колізій на практиці є дотримання принципів адміністративної процедури. За їх допомогою досягається правильне застосування норм права; забезпечуються мінімальні уніфіковані стандарти в частині реалізації та захисту прав і законних інтересів учасників адміністративного провадження; тлумачаться окремі інститути і правила адміністративної процедури; оцінюється законність прийнятих адміністративних актів, процедурних рішень та вчинюваних процедурних дій.

Зрозуміло, що ЗАП не може поширювати свою дію на всі відносини, що регламентовані ПК України, а охоплює лише розгляд адміністративних справ у сфері податкових правовідносин. Під адміністративною справою ЗАП розуміє

справу, що стосується публічно-правових відносин щодо забезпечення реалізації права, свободи чи законного інтересу особи та/або виконання нею визначених законом обов'язків, захисту її права, свободи чи законного інтересу, розгляд якої здійснюється адміністративним органом. Можна визначити декілька критеріїв, які дозволять окреслити такі правовідносини у податковій сфері: 1) вони виникають між публічною адміністрацією та особою (фізичною чи юридичною); 2) їх виникнення пов'язано з виконанням адміністративним органом функцій публічної адміністрації; 3) за результатом розгляду адміністративної справи приймається адміністративний акт.

Суб'єктний склад правовідносин у податковій сфері складається з контролюючих органів (податкові, митні органи (41.1.1. ПК України) та платників податків (фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно ПК України (ст. 15.1. ПК України). При цьому здійснення відомчого контролю та внутрішнього аудиту за додержанням вимог законодавства і виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління (ст. 19^{-1}.1.39. ПК України) не буде охоплюватися дією ЗАП. Окремими повноваженнями у податковій сфері наділяються Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради щодо податків та зборів, але на їх виконання не поширюється ЗАП, оскільки ці повноваження є нормотворчими. Так само, ЗАП не буде поширюватися на встановлення, сплату та стягнення податків і зборів, їх зміну та скасування; процедуру обчислення і сплати податків та зборів. Приміром, мова не йде про такі функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики, як здійснення координації діяльності контролюючих органів; затвердження нормативно-правових актів з питань, що належать

до компетенції контролюючих органів; узагальнення практики застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, розроблення проектів нормативно-правових актів; видання узагальнюючих податкових консультацій.

Відносини, в межах яких контролюючі органи реалізують функції публічної адміністрації, тобто надання адміністративних послуг, здійснення інспекційної (контрольної, наглядової) діяльності, вирішення інших справ за заявою особи або за власною ініціативою адміністративного органу, належить до регламентації ЗАП. Так, до функцій публічної адміністрації, визначених ст. 19-1 ПК України, належать: проведення відповідно до законодавства перевірок та звірок платників податків; здійснення контролю; надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів; ліцензування; застосування заходів відповідальності; перегляд рішень контролюючих органів нижчого рівня у встановленому законодавством порядку, тощо. Таким чином, в окремих випадках контролюючі органи можуть виступати адміністративними органами в розумінні ЗАП та приймати відповідно адміністративні акти. До адміністративних актів, спрямованих на набуття, зміну, припинення чи реалізацію прав та/або обов'язків окремої особи (осіб) у податковій сфері можна віднести: рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій, податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків, рішення про взяття на податковий облік нерезидента, рішення за скаргою платника податків, рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, тощо.

Все вищезазначене дозволяє зробити висновок про те, що частина відносин, які виникають між контролюючими органами та платниками податків у сфері справляння податків та зборів належить до відносин, що підпадають під адміністративно-процедурне регулювання. Щодо співвідношення ЗАП як загального процедурного закону та ПК України як спеціального

процедурного закону, то це в жодному разі не означає поглинання та всеосяжну дію ЗАП на відносини, пов'язані зі справлянням податків і зборів. ЗАП буде поширюватися на зазначену сферу лише в тому випадку, коли процедурні норми ПК України вступатимуть в протиріччя з принципами адміністративної процедури. Виступаючи стандартами взаємодії між публічною адміністрацією та особою, визнані розвинутими європейськими країнами, принципи адміністративної процедури, не тільки не шкодять сфері справляння податків і зборів, але й трансформують такі відносини у більш відкриті, прогнозовані, зменшують ризики свавілля і зловживань та наближують Україну до входження до європейської демократичної спільноти.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n131.

2. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text.

Солодан Катерина

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, асистент кафедри публічного права

АДМІНІСТРАТИВНА ПРОЦЕДУРА ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧОГО ОРГАНУ ЯК СПОСІБ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ

Законодавство всіх прогресивних демократичних держав, в тому числі держав-членів Європейського Союзу, членство в якому є стратегічною метою і нашої держави, спрямоване на гарантування забезпечення прав, свобод та законних інтересів громадян при їх взаємодії з органами державної влади. Базовою гарантією таких прав є дотримання принципів прозорості та правової визначеності при правовому регулюванні

правовідносин між особою та державою [1]. Ключове місце серед таких правовідносин посідають відносини платників податку з контролюючим органом щодо оскарження рішень останнього.

Конституція України окреслює загальні засади таких правовідносин. Зокрема, стаття 40 Основного Закону гарантує кожному право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом термін [3]. Крім того, як наголошує Надія Армаш, основні засади адміністративної процедури оскарження таких рішень окреслені і в статті 19 Конституції України, де окреслено принципові засади взаємовідносин суб'єктів публічного адміністрування із приватними особами та наголошено, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством [1].

Новим етапом у взаємодії органів виконавчої влади та місцевого самоврядування з громадянами та бізнесом стало набрання чинності Закону України «Про адміністративну процедуру» [2], яким закріплено основоположні норми, метою яких є прискорення прийняття рішень, що, в свою чергу, оптимізує взаємодію громадян та органів публічної адміністрації. Це сприяє прозорості, ефективності та уніфікації процесу прийняття адміністративних рішень, а також задовольняє потреби платників податків [6].

Процедура, як загальносоціальне явище виступає інструментом регулювання відносин між людьми в різних сферах життя. Процедурні механізми характерні для нормативного регулювання взагалі. Відповідно реалізація практично всіх різновидів соціальних норм потребує процедур і процедурних норм [4].

Всі юридичні процедури, як вказує А.Ю. Осадчий, спрямовані на досягнення результатів, що мають юридичне значення (пов’язані із встановленням правових норм та

юридичних фактів) і складаються з актів поведінки, модель яких передбачена правовими актами. Тому, у широкому розумінні юридичні процедури в літературі розглядають як визначений правом порядок діяльності, що спрямована на досягнення юридичного результату [4]. Згідно ЗУ «Про адміністративну процедуру», адміністративна процедура - визначений законом порядок розгляду та вирішення справи [2].

Неоспорюваним є право платника податків звертатись до уповноважеого органу за захистом свого порушеного права. Позасудовий захист передбачає можливість для платника з метою захисту порушених прав і свобод звертатися з заявами чи клопотаннями до компетентних органів та державних і приватних установ. Право платника податків захищати своє порушене право у сфері податкових правовідносин прямо передбачене Податковим кодексом України. Так, згідно пунктів 56.1 та 56.2 статті 56 Податкового кодексу України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [5, 7].

Чинне законодавство не містить обов'язку платника податків до моменту звернення з позовною заявою до суду застосовувати адміністративний (досудовий) порядок оскарження рішення податкового органу. Проте, ми погоджуємося з думкою Є.О. Уголькова [7], який наголошує на доцільності запровадження обов'язкового адміністративного розгляду податкового конфлікту. Це не означає неможливість звернення до суду. В разі незгоди з рішенням контролюючого органу, в першу чергу, платник податку, звернеться зі скаргою до органу вищого рівня. Тільки у разі неналежного забезпечення його права цим органом, платник звернеться до суду [7]. Таких

підхід дозволить значно зменшити навантаження на судову систему та скоротити строки розгляду скарг.

Хоча нововведених Закон України «Про адміністративну процедуру» спрямований на забезпечення належної та відповідної європейським стандартам взаємодії органів публічної адміністрації та громадян, в тому числі платників податків, на сучасному етапі ця мета не можу бути досягнута в повній мірі. Це пов'язано з тим, незважаючи на те, що закон передбачає особливості процедури оскарження рішень в податкових правовідносинах, яких не було раніше, норми Податкового кодексу ще не приведені у відповідність до вказаного закону.

Таким чином, адміністративна процедура, запроваджена Законом України «Про адміністративну процедуру», є ключовим елементом забезпечення захисту прав платників податків, зокрема, права на оскарження рішень податкових органів. Проте необхідним є внесення змін до Податкового кодексу України з метою приведення його норм у відповідність з нормами нового закону.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Армаш Н. Поняття та правова природа адміністративних процедур. *Траєкторія розвитку бізнесу, управління та права в умовах глобальних ризиків*: збірник тез міжнародної науковопрактичної конференції (м. Київ, 23-24 травня 2024 р.) / за заг. ред. к.е.н., доцента Безпаленко О. В. – Київ: ВНЗ «Київський університет ринкових відносин», – Київ 2024. С. 239-241. URL: https://kumr.edu.ua/wp-content/uploads/2024/08/TRAYEKTORIYA_ROZVYTKU_BIZNESU_UPRAVLINNYA_TA_PRAVA_V_UMOVAH_GLOBALNYH_RYZYKIV.pdf#page=240.
2. Закон України «Про адміністративну процедуру» № 2073-IX від 17.02.2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text.
3. Конституція України : Закон від 28 черв. 1996 р. No 254к/96-ВР // Верховна Рада України : офіц. веб-портал. URL :

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text.

4. Осадчий А.Ю. Адміністративні процедури: оновлення концептуальних підходів. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. Випуск 40. – 2024. С. 528-534. URL: https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/1197/1042.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

6. Солодан К.В., Юрійчук І.В. Право на належну адміністративну процедуру як невід'ємне право кожної особи. *Права людини та публічне врядування в сучасних умовах* : Матеріали VII Міжнародного правничого форуму, 28 травня 2024 р., м. Чернівці/ Уклад. І.В. Ковбас, І.І. Бабін, О.І. Ющик, І.Ж. Торончук, П.І. Крайній. Чернівці : Технодрук, 2024. С. 157-160.

7. Угольков Є.О. Окремі аспекти впровадження обов'язкого адміністративного (досудового) урегулювання податкового конфлікту. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія право. Вип. 84. Ужгород, 2024. С. 204 – 209. URL: https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/09/33-2.pdf.

Спаскін Олег

аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ УМИСНОСТІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Конструкція вини у податково-правовому регулюванні не є чимось усталеним. Поняття вини, як однієї із умов притягнення платника податків до фінансової відповідальності, було запроваджено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних

неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 р. Після цього у ст. 109 Податкового кодексу України з'явилося формулювання «винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку». Деталізуючи форми вини, законодавець наголосив: «Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [1, абз. 2 п. 109.1 ст. 109].

Цікаво, що передбачаючи відповідальність за умисне ухилення від сплати податків та зборів, проєкт нового Кримінального кодексу України безпосередньо термін «умисне» (в статтях, щодо ухилення від сплати податків) не вживає. Висновок про форму вини, з якою може бути вчинений цей злочин, випливає зі змісту ч. 3 ст. 2.4.1 проєкту: «Якщо в статті Особливої частини цього Кодексу форма вини не вказана, то за передбачене нею кримінальне правопорушення особа підлягає кримінальній відповідальності лише за наявності умислу» [2]. Принциповим моментом при визначенні санкції за злочини має форма умислу. Відповідно до цього умисел поділяється на:

1) прямий - умисел, при якому особа усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки і бажає їх настання [3, ч. 2 ст. 24]. Застосування такого визначення умислу до складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, дає підстави для висновку, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід вважати умисним кримінальним правопорушенням тільки тоді, коли: а) особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, тобто в її свідомості відображався той факт, що вона ухиляється від виконання конституційного обов'язку по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) і що це її діяння потенційно здатне заподіяти істотної шкоди охоронюваним законом

суспільним відносинам у сфері фінансової діяльності; б) особа передбачала суспільно небезпечні наслідки свого діяння, тобто в її свідомості відображався той факт, що в результаті вчиненого нею діяння відбудеться фактичне ненадходження до бюджету чи державного цільового фонду коштів [3, ст. 212]; в) особа бажала настання вказаного суспільно небезпечного наслідку, тобто прагнула до нього як до кінцевого чи проміжного результату свого діяння.

2) непрямий – умисел характеризується тим, що у цьому разі перші дві (інтелектуальні) ознаки є ідентичними тим, які мають місце і при прямому умислі: особа так само має усвідомлювати суспільно небезпечний характер свого діяння (ухилення) і передбачати його суспільно небезпечні наслідки (ненадходження до бюджету чи державного цільового фонду коштів у розмірі, визначеному відповідною частиною ст. 212 Кримінального кодексу України) [3, ч. 1 ст. 212]. Єдина відмінність цього випадку від описаного вище полягає лише у тому, що винний не бажає, а свідомо допускає настання суспільно небезпечного наслідку свого діяння, тобто цей наслідок для неї не був ні проміжною, ні кінцевою метою діяння. Прагнучи до якогось іншого (цілком можливо, але не обов'язково, що й правомірного чи суспільно корисного наслідку), винний, тим не менш, усвідомлено погоджується із настанням суспільно небезпечного наслідку, дає йому відбитися, усвідомлено не перешкоджає йому.

На сьогодні формується хибна концепція, що всі податкові правопорушення - умисні. Невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил завжди є наслідком дій (бездіяльності) особи, які кваліфікуються як умисні, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням обов`язків, закріплених за платником податків [1, ст. 16]. Необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності є наявність умисних дій та вини такого платника податків, що зумовлює обов`язок контролюючого органу під час перевірки встановити доведеність обставин, які б свідчили про цілеспрямоване створення

платником податків умов, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України [4]. Доволі дивним є формулювання суду про «наявність умисних дій та вини такого платника податків». Це не є однопорядковими поняттями. І якщо буде встановлено умисел платника податків, то вина вже закономірно буде наявною. Відповідно вживання між цими поняттями власне сполучника «та» позбавлене сенсу. При цьому, важливо не ототожнювати «винне діяння» та «діяння вчинене умисно». Вони співвідносяться між собою як родове поняття (винне діяння) та видове (умисне діяння). Такий підхід обумовлюється тим, що умисел, так само як і необережність, є однією із форм вини.

Саме на контролюючий орган покладається обов'язок довести, що податкове правопорушення було вчинене платником податків умисно. Це зумовлює обов'язок контролюючого органу під час перевірки встановити доведеність обставин, які б свідчили про створення платником податків умов, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Податковим кодексом України. В той же час, в акті перевірки контролюючих органів часто не зазначаються обставини та не доводяться факти, які свідчили б про умисне порушення платником податків строків сплати грошового зобов'язання. Наявність можливостей дотримання податково-правових норм та невжиття заходів щодо їх дотримання тлумачиться контролюючими органами як вчинені умисно. Але це виглядає необгрунтованим тому, що контролюючими органами не встановлюється - на підставі яких відповідних документів у платника була наявною можливість своєчасної та повної сплати податкового зобов'язання.

Викликає подив позиція, коли умисел визначається виключно на підставі проведеної камеральної перевірки. Певна категорія справ пов'язується з питаннями несвоєчасності сплати узгоджених сум грошових зобов'язань з ПДВ. На підставі таких перевірок з'являються акти, якими до платника застосовуються штрафи в розмірі 50 % від суми грошового зобов'язання за

порушення строку сплати грошового зобов'язання з ПДВ [5]. Принциповим в подібній ситуації є неможливість встановлення у межах камеральної перевірки таких обставин, що свідчать про винність та умисність діянь платника податків. Камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та даних відповідних електронних систем, які об`єктивно не можуть підтвердити чи спростувати розумність, добросовісність і належну обачність платника податків, що є необхідним для встановлення його вини [4]. Вважаємо такий підхід дуже послідовним, адже в рамках камеральної перевірки (в силу процедурної специфіки її реалізації) не вбачається за можливе встановити форму вини особи. Не видається можливим встановлення у межах камеральної перевірки таких обставин, що свідчать про винність та умисність діянь платника податків [1, Пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податкового кодексу України. *Відомості Верховної Ради України*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.
2. Проєкт нового Кримінального кодексу України URL: https://newcriminalcode.org.ua/criminal-code (дата звернення: 16.04.2024 р.).
3. Кримінального кодексу України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 25-26, ст.131.
4. Рішення Полтавського окружного адміністративного суду № 440/8110/22 від 24.03.2023 р. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/109782532.
5. Постанова Верховного Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.03.2023 р. у справі № 600/747/22-а. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_16_03_2023_roku_u_spravi_600_747_22_a/.

Фатьянов Руслан

аспірант Київського інституту інтелектуальної власності та права Національного університету «Одеська юридична академія»

СПОСОБИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ

Податковий спір виникає в контексті відносин між державою і платниками податків, що регулюються нормами адміністративного та податкового права. Адміністративна процедура – це сукупність дій, що вживаються органами державної влади (включаючи податкові органи) для реалізації своїх повноважень. В межах цієї процедури виникають спори між платниками податків та податковими органами щодо правильності нарахування або сплати податків. Наприклад, якщо платник податків не згоден із рішенням податкового органу, він має право оскаржити це рішення в процедурному порядку або через суд.

Конфлікт між судовим порядком та податковою процедурою може виникнути при вирішенні податкового спору, особливо у випадках, коли нормативно-правова база або процесуальні правила не чітко розмежовують межі цих заходів.

Ось кілька прикладів, де такий конфлікт може виникнути:

1. Невідповідність норм та процедур: Податкова процедура може мати свої особливі правила, що регулюють податкові перевірки, донарахування податків, стягнення боргів тощо. Адміністративна ж процедура може встановлювати загальні правила для всіх адміністративних органів. Якщо ці правила конфліктують або не узгоджуються, це може створити правову невизначеність.
2. Вибір юрисдикції: В деяких випадках може бути неясність щодо того, куди слід подавати скаргу - в адміністративний суд чи вирішувати питання через податкові органи. Це може призвести до конфлікту юрисдикцій, де один

орган може вважати, що він має право розглядати справу, тоді як інший орган може мати іншу точку зору.

3. Терміни та етапи процедури: Податкові процедури можуть мати суворі терміни для оскарження рішень, подання документів тощо. Адміністративна процедура може надавати інші терміни або процедури. Наприклад, якщо платник податків не виконав одну з вимог вчасно через різницю у підходах, це може призвести до втрати можливості оскаржити рішення.

4. Дублювання процедур: В деяких випадках платник податків може зіткнутися з необхідністю одночасно проходити дві різні процедури – адміністративну та податкову, що може призвести до дублювання дій і суперечок між різними органами.

З метою уникнення таких конфліктів, важливо мати чітке законодавче розмежування між податковими процедурами та адміністративним судочинством та забезпечувати узгодженість між ними на практиці.

Вибір між адміністративним судочинством та податковою процедурою для вирішення податкового спору залежить від конкретної ситуації, цілей платника податків та можливих наслідків. Кожен спосіб має свої переваги і недоліки.

Податкова процедура має такі *переваги:*

- Швидкість: розгляд скарги у межах податкової служби може бути швидшим, оскільки це внутрішній процес.
- Залученість фахівців: спір вирішується податковими органами, які добре розуміють специфіку податкового законодавства і можуть більш технічно підійти до вирішення питання.
- Менші витрати: процес не вимагає таких витрат, як судові збори чи витрати на адвокатів (хоча їх залучення може бути необхідним і в податковій процедурі).

Недоліки:

- Обмежена об’єктивність: податкові органи можуть бути менш нейтральними, оскільки вони самі є стороною в спорі.
- Менші шанси на успіх: якщо спір стосується значних сум, податковий орган може мати інтерес у підтримці свого початкового рішення.

Переваги вирішення податкового спору в адміністративному судочинстві:

- Незалежність: Суд є незалежним органом і може об'єктивно оцінити спір, не маючи прямого інтересу в результаті.
- Прецедентність: Рішення суду є обов'язковим для виконання, і в разі успіху платник податків може створити прецедент, яким зможуть скористатися інші платники податків.
- Повний перегляд справи: суд може розглядати не лише питання правильності застосування податкових норм, але й процедурні порушення з боку податкового органу.

Недоліки:

- Тривалість процесу: судовий процес може тривати довго, що особливо проблематично, якщо нарахована сума податку є значною і потребує сплати негайно.
- Витрати: судові витрати, включаючи оплату адвокатів, можуть бути значними.

У процесі вирішення податкових спорів важливо правильно обирати між податковою процедурою та адміністративним судочинством. Податкова процедура є доцільною, коли сума спору незначна, і існує можливість досягти компромісу з податковими органами. Також цей підхід варто розглядати, якщо час є критичним фактором, і потрібне швидке вирішення. Адміністративне судочинство, натомість, стає кращим вибором у випадках значної суми спору або коли є сумніви щодо об'єктивності податкових органів. Вона забезпечує отримання остаточного та незалежного рішення. У багатьох випадках оптимальним є комбінований підхід: спочатку можна скористатися податковою процедурою, а у випадку незадовільного результату – звернутися до адміністративного суду. Це дозволяє максимально ефективно використати переваги обох способів і зменшити ризики. Такий стратегічний підхід забезпечить швидке й об'єктивне вирішення податкових спорів.

Халабурдін Святослав

аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ: ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

Основою фінансової системи будь якої країни є податкова система. Серед податків, які складають податкову систему особливо слід відзначити фіскальну ефективність такого виду непрямого податку як податок на додану вартість. Це пов'язано з тим, що податок на додану вартість (далі ПДВ) має широку базу оподаткування та є більш нейтральним із погляду впливу на процес прийняття економічних рішень щодо інвестицій і споживання. При цьому слід наголосити, що саме при справлянні такого виду податку на практиці виникає багато спірних питань та корупційних схем.

За статистичними даними на 1 вересня 2024 року надходження до доходів державного бюджету від податків складає 55,47% із них надходження від податок на додану вартість складають близько 24,65%. Враховуючи високу фіскальну ефективність податку на додану вартість особливої уваги та наукового дослідження заслуговує питання процедур справляння та адміністрування ПДВ. Особливо слід зазначити проблематику практики застосування такого інституту як податковий кредит та особливості процесу зупинення та відмови у реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану.

Так, за 2023 рік до Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду (далі – КАС ВС) надійшло загалом 44 725 касаційних скарг, із них 21 156 – касаційні скарги у справах з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства[2]. При цьому, більшість з цих касаційних скарг подані у справах щодо адміністрування ПДВ. Зокрема, з 1 січня по 30 квітня 2023 року на розгляді КАС ВС щодо одного лише сегменту всіх справ

щодо адміністрування ПДВ, а саме справи щодо зупинення реєстрації податкових накладних, перебувало 2 152, а це становить 9 % загальної кількості справ і матеріалів[3]. При цьому у 87% касаційних скарг цієї категорії справ відмовлено у відкритті касаційного провадження[3], що свідчить, про те, що цих справ ще більше, а основне навантаження з розгляду таких справ понесли суди першої та апеляційної інстанцій.

Проблема зупинення реєстрації податкових накладних не є новою. З 2019-го року в Україні працює система автоматизованого моніторингу податкових накладних. Постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 "Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних" запроваджений автоматизований моніторинг відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків.

Головною особливістю цієї системи є те, що вона не лише здійснює моніторинг, але й здатна превентивно зупиняти реєстрацію тобто "блокувати" податкові накладні, які постачальники товарів або послуг складають на своїх покупців. Таке зупинення реєстрації відбувається у разі виявлення певних ризикових ознак. Зупинення в реєстрації податкова накладна не дає покупцеві право включити суму ПДВ, яку той сплатив в складі ціни придбаних товарів чи послуг, до податкового кредиту. Спробувати розблокувати накладну постачальник може подавши пояснення та документи, які стосуються суті здійсненої операції, на розгляд відповідної комісії при податковому органі.

Систему створили з метою подолання поширених в країні схем шахрайства з ПДВ, за допомогою яких недобросовісні платники ухилялись від сплати цього податку, а подекуди й безпідставно відшкодовували податок з бюджету. При її запровадженні передбачалось, що система принесе певні переваги добросовісному бізнесу та спростить процедуру застосування інституту податкового кредиту. Однак, на практиці, добропорядним платникам держава швидко не відшкодовує ПДВ, і податкові органи більш ретельно діють щодо них в межах

податкових перевірок. Звичайно це створює збитки у суб'єктів господарювання тому останні ініціюють судові процеси щодо оскарження "превентивних" рішень податкових органів.

Наступними проблемами є дотримання як самої процедури доказування у адміністративному процесі так і сама процедура виконання рішення суду на користь платника податків щодо реєстрації податкової накладної, яка відбувається, на жаль, не автоматично і не швидко. Реєстрація податкової накладної, нехай навіть і на підставі судового рішення, має стати в Україні процесом практично автоматизованим. Роль у цьому процесі людини можна звести, говорячи спрощено, до двох кроків: "переконатися у наявності судового рішення, яке дійсно зобов'язує нас це зробити" й "натиснути потрібно кнопку", на думку Ради бізнес-омбудсмена.

Мабуть, саме з цих міркувань відповідний підзаконний нормативно-правовий акт встановлює досить суворий строк, в який податкова накладна повинна бути зареєстрованою у день набрання законної сили судовим рішенням (за умови його надходження до ДПС), тобто фактично – у день його надходження, відповідно до п.19 Постанови Кабінету Міністрів від 29 грудня 2010 р. № 1246. Та реальна практика продемонструвала, що судові рішення цього типу, хоча зрештою й виконуються, однак зовсім не так швидко, як передбачено законом. Водночас Державною податковою службою України, починаючи з 2023 року, виконано **2 053** судових рішення щодо реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування кількісних та вартісних показників до них в Єдиному реєстрі податкових накладних. Станом на 01.03.2023 залишаються на опрацюванні 542 рішення суду даної категорії.

Будь-яких об'єктивних причин для затримок виконання судових рішень зазвичай не вдавалося встановити. У тих випадках, коли об'єктивні причини усе ж існували, вони, як правило, зводились до такого:

– наявність описок у резолютивній частині судового рішення (зокрема, у номері чи даті податкової накладної або у даті якою її слід зареєструвати);

– спроби податкових органів повторно подати апеляційні скарги на судові рішення, які вже набрали законної сили;

– неналежний відповідач - податковий орган за юрисдикцією;

– відсутність у резолютивній частині судового рішення прямого формулювання на обов'язок податкового органу зареєструвати податкову накладну (йдеться про неповноту судових рішення, які лише скасовують оскаржуване рішення комісії, однак не вирішують долю самої накладної).

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2024 р. (млн. грн.): Міністерство фінансів України звіт про виконання бюджету за 2024 рік. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/
2. Збори суддів про підсумки роботи за 2023 рік. Верховний Суд України. Пресцентр. Новини та події. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1548675
3. Матеріали конференції «Блокування податкових накладних»: Верховний Суд України. Пресцентр. Новини та події. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1421744
4. Виконання ДПС рішень суду щодо реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування кількісних та вартісних показників до них в ЄРПН: Державна податкова служба України Пресслужба від 06 березня 2023 року. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/659149.html

Ханова Раїса

кандидат юридичних наук, суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, заслужений юрист України
(Україна, Київ)

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ЗАГАЛЬНИХ РИС І ВІДМІННОСТЕЙ ПОДАТКОВИХ ТА АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР

Актуальним питанням сьогодення є нормативна регламентація та дієве впровадження податкових процедур, які узгоджуються з принципами верховенства права та практичної доцільності. Належно реалізовувані податкові процедури функціонують в єдиних регулятивних рамках і націлені на спільну мету захисту кожного платника та гарантування економічної безпеки держави. Важливо відмежовувати податкові процедури від адміністративних для забезпечення юридичної визначеності та мінімізації колізійності під час реалізації норм права.

17 лютого 2022 року було прийнято Закон України «Про адміністративну процедуру» [17], що регламентував відносини, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ. У статті 2 цього Закону закріплено дефініцію адміністративної процедури як визначеного законом порядку розгляду та вирішення справи.

Як вказує В. П. Тимощук, адміністративна процедура — це встановлений законом (офіційний) порядок розгляду й розв'язання адміністративними органами індивідуальних справ, спрямований на прийняття адміністративного акту або укладення адміністративного договору [14, с. 58]. Н. Б. Писаренко тлумачить адміністративну процедуру як порядок розгляду суб'єктами публічного адміністрування правових конфліктів [11, с. 60]. Тобто базовим підходом у науці адміністративного права є сприйняття

діяльності органів управління щодо розгляду і вирішення індивідуальних справ як адміністративно-процедурної [1, с. 21, 24].

Л. М. Касьяненко та Н. Б. Писаренко виокремлюють податкові процедури з-поміж інших процедур як «самостійну юрисдикційну процедуру, спрямовану на вирішення спорів про право і здійснення правового примусу» [4, с. 16; 10, с. 123–128]. Л. М. Касьяненко уточнює, що специфіка податково-правових відносин зумовила необхідність трактувати податковий процес у широкому сенсі. Тому, податковий процес має охоплювати всі відносини, що регулюють установлений порядок реалізації податкового обов'язку платником податків, порядок обчислення, сплати, податкової звітності, податкового контролю та стягнення платежів, а також врегулювання податкових конфліктів і спорів [4, с. 65].

Можна погодитися з М. П. Кучерявенком, що процесуальна форма є абсолютно логічною та необхідною і для управління у сфері оподаткування. Здійснення податкових процедур у процесуальній формі дає змогу забезпечити облік конкретних фактичних обставин кожної справи, використати адекватні та своєчасні заходи примусу [8, с. 110, 118, 123]. За своєю правовою природою податкові процедури є нормативно врегульованим і закріпленим порядком поведінки учасників податкових відносин, що поєднує нормативне й організаційне регулювання (у деяких випадках не врегульоване правовими нормами) [9, с. 29]. Розмірковуючи про наведені підходи, необхідно вказати, що йдеться про регламентовані юридичними нормами відносини процедурного характеру щодо реалізації встановлених форм та порядку діяльності.

У доктрині сформульовано фундаментальний підхід, згідно з яким лише шляхом реалізації спеціальної податкової процедури можливе здійснення припису, яким матеріальна податково-правова норма впливає на поведінку учасників відносин [13, с. 304]. На переконання Л. К. Воронової, процесуальні правові норми визначають процедуру діяльності органів держави з мобілізації коштів у централізовані й

децентралізовані фонди та порядок реалізації обов'язків з внесення коштів та їх витрачання другою стороною фінансових правовідносин – юридичними і фізичними особами [3, с. 69–70]. Науковиця деталізувала, що законодавець слідкує за відповідністю нормативних актів вимогам об'єктивних економічних законів та своєчасно змінює ті з норм, які перестають сприяти розвиткові економічних відносин, максимальній мобілізації коштів для бюджету з одночасним стимулюванням тих юридичних або фізичних осіб, що їх сплачують [2, с. 78].

Зважаючи на описані сутнісні характеристики адміністративних і податкових процедур, можна дійти висновку про такі їхні загальні спільні риси [4, с. 29; 5, с. 573–576; 6, с. 160–168; 7, с. 64–70]:

– кінцева мета щодо захисту суб'єктивних прав, свобод і законних інтересів фізичних осіб або суб'єктивних прав і законних інтересів юридичних осіб, забезпечення стабільності механізму публічного управління, сприяння взаємодії між державними органами та іншими суб'єктами;

– організаційно-процедурний вимір і владний характер, тісний та постійний зв'язок зі здійсненням органами влади своїх управлінських та розпорядчих повноважень;

– нормативно встановлений порядок (алгоритм дій);

– стадійнійність;

– оформлення результатів спеціальними актами.

Необхідно звернути увагу на той факт, що податкові процедури відрізняються від адміністративних, зокрема, історією свого існування. Так, національне податкове законодавство з часу свого виникнення визначало процедурні особливості функціонування контрольних органів, взаємодію останніх з платниками податків. Систематизований підхід законодавця щодо податкових процедур було вперше запроваджено в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [18]. Масштабну систематизацію механізму реалізації вказаних процедур було зроблено в Податковому кодексі України [16]

щодо їхніх видів, загальних і спеціальних принципів, функціональної специфіки, що стало підставою для подальшого розвитку податкового процесу.

З-поміж особливостей податкових процедур, зумовлених «об'єктивною диференціацією суспільних відносин» [12, с. 3–17; 15, с. 307–317], можна виокремити:

а) основоположні критерії:

– предметний підхід», тобто конкретні суспільні відносини як предмет правового регулювання;

– особливості методу та способів правового регулювання (формальна, юридична підстава) щодо співвідношення приймів правового регулювання (дозволів, зобов'язань, заборон, пільг, заохочень, рекомендацій);

б) додаткові критерії:

– наявні суспільні потреби в галузевому правовому регулюванні;

– однорідність і постійний характер податкових процедурно-процесуальних суспільних відносин (тривають і після винесення податкового повідомлення-рішення, поки існує податковий борг);

– цінності, що їх визнають учасники відносин та які підлягають охороні;

– наявність нормативного матеріалу, який зазнав систематизації в межах податкового процедурно-процесуального законодавства (спрямованість, публічна природа, замкнутість податково-правового регулювання, гарантії);

– цілі застосування;

– галузеві принципи податкового процесу;

– галузевий правовий режим, який визначає інституціонально-функціональну природу правової матерії (зміст дії права);

– галузевий понятєвий апарат;

– функції правового впливу;

– суб'єкти правовідносин, яким властива спеціальна правосуб'єктність (взаємна відповідальність та контроль учасників відносин);

– характер винесених актів (майновий або немайновий);

– примус у податковому праві, тобто державно-правові заходи, направлені на неухильну реалізацію правових норм.

Частина друга статті 66 Закону України «Про правотворчу діяльність» [19] встановлює, що в разі виявлення колізії між кодексом і первинним законом пріоритет у застосуванні має та норма права, що міститься в кодексі, якщо інше не закріплено таким кодексом. Потрібно зважати, що в преамбулі вказаного нормативно-правового акту чітко прописано, що цей Закон визначає, зокрема, правила дії нормативно-правових актів, усунення прогалин, подолання колізій у нормативно-правових актах. Тому, можна стверджувати, що норми податкового законодавства підлягають застосуванню для належного здійснення податкових процедур. Спрямованість податкових процедур як відокремленого системно-структурного правового утворення зорієнтована на ефективну взаємодію суб'єктів, для чого потрібно нормативно регламентувати виняток — непоширення норм Закон України «Про адміністративну процедуру» на податкові процедури.

Отже, автономна ціннісно-нормативна цілісність податкових процедур виокремлюється в окремий напрям правового регулювання з високим ступенем спеціалізації, диференціації й інтеграції, з урахуванням потреб юридичної практики. Йдеться про доктрину автономії податкових процедурно-процесуальних норм, яка полягає в тому, що оцінка поведінки учасників податкових правовідносин здійснюється насамперед із застосуванням норм податкового, а не інших галузей законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упорядник В. П. Тимощук. Київ: Факт, 2003. 496 с.

2. Воронова Л. К. Вибрані праці / відп. за вип. М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2016. 952 с.

3. Воронова Л. К. Фінансове право України: підруч. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.

4. Касьяненко Л. М. Процесуальна фінансово-правова теорія: становлення і розвиток: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2010. 468 с.

5. Ковбас І. В., Павчук І. С. Новели адміністративно-процедурного законодавства України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 1. С. 573–576. https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-1/133 (дата звернення: 07.08.2024).

6. Ковтун М. С., Донченко А. Я. Розвиток адміністративної процедури: історічний аналіз та перспективне законодавство. *Актуальні проблеми права: теорія і практика*. 2023. № 2 (46). С. 160–168.

7. Криворучко І. Сутність та особливості адміністративної процедури в публічному управлінні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Державне управління*. 2023. № 2 (18). С. 64–70.

8. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Правова єдність, 2009. 460 с.

9. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України.* 2011. № 2. С. 26–29.

10. Писаренко Н. Б. Единство принципов процедуры в административном и финансовом праве. *Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 5–6 жовтня 2018 р.). Харків: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 123–128.

11. Писаренко Н. Б. Концептуальні основи адміністративного судочинства в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2019. 381 с.

12. Погребняк С. П. Поділ права на публічне і приватне (загальнотеоретичні аспекти). *Державне будівництво та місцеве самоврядування.* 2006. Вип. 12. С. 3–17.

13. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. посібн. / за заг. ред. С. В. Буряка. Київ: Юринком Інтер, 2009. 796 с.

14. Тимощук В. П. Адміністративні акти: процедура прийняття та припинення: монографія. Київ: Конус-Ю, 2010. 296 с.

15. Хряпченко В. П. Від критеріїв поділу системи права на галузі до комплексних галузей права. *Актуальні проблеми політики.* 2015. Вип. 55. С. 307–317.

16. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 07.08.2024).

17. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20 (дата звернення: 07.08.2024).

18. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III: втратив чинність 01.01.2011. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14 (дата звернення: 07.08.2024).

19. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 № 3354-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20 (дата звернення: 07.08.2024).

Хохуляк Дмитро

Студент 4-ого курсу ОС «бакалавр»
Київського національного університету імені Тараса
Шевченка Навчально-наукового інституту права

ЗМІСТ ВИМОГИ ЯКОСТІ ЗАКОНУ В КОНТЕКСТІ РІШЕНЬ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

Ефективність реалізації євроінтеграційної політики Української держави, є можливою за умови всебічного врахування різних аспектів значення принципу верховенства права як однієї з основоположних засад правового регулювання суспільних відносин, реформування системи законодавства України в цілому. Разом з тим, ефективність впровадження Україною європейських стандартів у практичній діяльності відповідних національних органів влади та посадових осіб є прямо залежною від розуміння змісту вимоги якості закону, як невід'ємної складової принципу верховенства права.

Європейська комісія «За демократію через право» у своїй доповіді, прийнятій на 86-й пленарній сесії 25-26 березня 2011 року № 512/2009 «Про верховенство права» (the Rule of Law) окремо наголошує на тому, для питання довіри до судової системи та верховенства права, а також і для плідності бізнесової діяльності, із тим, щоб генерувати розвиток та економічний поступ; аби досягти цієї довіри, держава повинна зробити текст закону легко доступним; вона також зобов'язана дотримуватись законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю; передбачуваність означає, що закон має бути, за можливості, проголошений наперед (до його застосування) та має бути передбачуваним щодо його наслідків: він має бути сформульований з достатньою мірою чіткості, аби особа мала можливість скерувати свою поведінку (п. 44) [2].

У доповіді Європейської Комісії «За демократію через право» під назвою «Мірило правовладдя» («Rule of law checklist»), розробленій і затвердженій на 106-й пленарній сесії

11-12 березня 2016 року передбачуваність означає не лише те, що приписи акту права мають бути проголошеними ще до їх імплементації, а й що вони мають бути передбачуваними за своїми наслідками: їх має бути сформульовано з достатньою чіткістю та зрозумілістю, аби суб'єкти права мали змогу впорядкувати свою поведінку згідно з ними. У Доповіді міститься також висновок про те, що поняття «якість закону», зокрема, охоплює таких два складових елементи: 1) передбачуваність актів права (чи наслідки приписів права є передбачуваними? чи укладено акти права в зрозумілий спосіб? чи вказує нове законодавство чітко на те, що попередньо ухвалене (і яке саме) законодавство скасовано або змінено? чи зміни інкорпоровано до зведеної версії приписів актів права, припустимої для суспільства?); 2) сталість і послідовність приписів права (чи є приписи актів права сталими та послідовними? чи є приписи актів права сталими настільки, що вони зазнають змін лише за належного попередження про це? чи є їх застосування послідовним?) [3].

Аналогічний підхід до розкриття змісту якості закону притримується Консультативна Рада європейських суддів, яка у Висновку № 11 (2008), підготовленому до уваги Комітету Міністрів Ради Європи «Щодо якості судових рішень» зазначає про те, що до числа зовнішніх показників, від яких залежить якість судового рішення, належить якість законів, прийнятих законодавчими органами (зокрема, досконалість написання проєктів законів; чіткість у змісті законів, а також відсутність порушень процесуальних правил [1].

Зміст вимоги якості закону як умови правової визначеності розкривається у ряді рішень Європейського суду з прав людини. Так, у рішенні ЄСПЛ у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України» (Svyato-Mykhaylivska Parafiya v Ukraine) від 14 червня 2007 року зазначено, що в світлі положень Конвенції, втручання може бути виправданим, якщо воно «встановлено законом» та здійснено «згідно із законом», оскільки оскаржувані заходи повинні не тільки мати законодавче підґрунтя, а й передбачатися якісним законом, який має бути

достатньо доступним та передбачуваним щодо наслідків його застосування, тобто бути сформульованим у спосіб, який дає змогу кожній особі, у разі потреби, за допомогою відповідної консультації регулювати свою поведінку [7].

У рішенні у справі «Новік проти України» (Novik v. Ukraine) від 18 грудня 2008 року (заява № 48068/06) ЄСПЛ зробив висновок, що вимога «якості закону» у розумінні пункту 1 статті 5 Конвенції означає, що закон має бути достатньо доступним, чітко сформульованим і передбачуваним у своєму застосуванні для убезпечення від будь-якого ризику свавілля [6]. У справі «Щокін проти України» (Case of Shchokin v. Ukraine) від 14 жовтня 2010 року Суд зазначив, що відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення…, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника [9]. Подібний підхід застосовано ЄСПЛ у рішенні у справі «Сєрков проти України» (Case of SERKOV v. UKRAINE) від 07 липня 2011 року, вказуючи, що ведучи мову про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції. Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого законодавства, вимагаючи, щоб воно було доступним для заінтересованих осіб, чітким і передбачуваним у застосуванні. Коло застосування концепції передбачуваності значною мірою залежить від змісту відповідного документа, сфери призначення, кількості та статусу тих, до кого він застосовується [8]. Разом з тим, ЄСПЛ у рішенні у справі «Волков проти України» (Volkov v. Ukraine) від 9 січня 2013 року (заява № 21722/11) вказав, що вислів «згідно із законом»… також стосується якості закону, вимагаючи, щоб він був доступний для зацікавленої особи, яка, окрім того, повинна мати можливість передбачити наслідки його дії щодо себе. При цьому «якість закону» передбачає, серед іншого, що формулювання національного законодавства повинно бути

достатньо передбачуваним, щоб дати особам адекватну вказівку щодо обставин та умов, за яких державні органи мають право вдатися до заходів, що вплинуть на конвенційні права особи [5].

На обов'язковості такої вимоги до закону, що дає змогу стверджувати про його можливість застосування, як передбачуваність та обґрунтованість, також неодноразово наголошував у своїх рішеннях Верховний Суд при розгляді податкових спорів в Україні. Наприклад, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 лютого 2020 року, Суд зазначив, що одним із суттєвих елементів принципу верховенства права є принцип юридичної визначеності, який має різні прояви. Зокрема, він є одним з визначальних принципів «доброго врядування» і «належної адміністрації» (встановлення процедури і її дотримання), частково співпадає з принципом законності (чіткість і передбачуваність закону, вимоги до «якості» закону). Оскільки на час розгляду справи Тимчасовий реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування не працював, а законодавством не передбачений механізм відшкодування сум податку на додану вартість, включених до цього Тимчасового реєстру, суди попередніх інстанцій дійшли висновку про те, що обраний позивачем спосіб захисту не призведе до ефективного відновлення права платника податків та вказали на те, що відновлення прав позивача можливе у разі стягнення з Державного бюджету України на користь Товариства відповідної суми заборгованості бюджету із відшкодування податку на додану вартість. Суд погодився з таким висновком судів попередніх інстанцій та вказав, що він відповідає правовій позиції Великої Палати Верховного Суду, а також позиціям, відображеним у рішеннях Європейського суду з прав людини [4].

Таким чином, умовою передбачуваності закону як складової його якості є його сталість (стабільність), а також єдність та сталість судової практики його застосування. Сформована та впроваджена Європейським судом з прав людини концепція якості закону містить чітку вимогу його доступності

для всіх зацікавлених осіб, чіткості формулювання та передбачуваності його застосування.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Висновок № 11(2008) Консультативної Ради європейських суддів до уваги Комітету Міністрів Ради Європи «Щодо якості судових рішень» від 18 грудня 2008 року. URL: https://rm.coe.int/opinion-n-11-2008-on-the-quality-of-judicial-decisions-/16806a1fbc.
2. Європейська Комісія «За демократію через право» (Венеційська Комісія) Доповідь про правовладдя. Ухвалено Венеційською Комісією на її 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25-26 березня 2011 року). Страсбург, 4 квітня 2011 року. Дослідження № 512/2009. URL: https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev2-ukr.
3. Європейська комісія «За демократію через право» (Венеційська комісія). Мірило правовладдя. (Ухвалено на 106-му пленарному засіданні. Венеція, 11-12 березня 2016 року). URL: https://www.venice.coe.int/images/SITE%20IMAGES/Publications/Rule%20of%20Law%20checklist%20UKR.pdf.
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 лютого 2020 року (справа № 1240/2663/18). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/87808445.
5. Рішення ЄСПЛ у справі «Волков проти України» (Volkov v. Ukraine) (заява № 21722/11) від 9 січня 2013 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_947#Text.
6. Рішення ЄСПЛ у справі «Новік проти України» (Novik v. Ukraine) (заява № 48068/06) від 18 грудня 2008 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_442#Text.
7. Рішення ЄСПЛ у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України» (Svyato-Mykhaylivska Parafiya v Ukraine) (заява № 77703/01) від 14 червня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_254#Text.

8. Рішення ЄСПЛ у справі «Сєрков проти України» (Case of SERKOV v. UKRAINE) (заява № 39766/05) від 07 липня 2011 року. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536.

9. Рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» (Case of Shchokin v. Ukraine) (Заяви № 23759/03 та № 37943/06) від 14 жовтня 2010 року. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-126145.

Юрченко Валентина

кандидат юридичних наук, суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді
(Україна, Київ)

КОЛІЗІЙНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОЇ ПРОЦЕДУРИ ПІД ЧАС ЗМІШУВАННЯ ПАЛЬНОГО З ПРИСАДКАМИ

Ефективне податкове адміністрування під час змішування пального з присадками нерозривно пов'язане з юридичною визначеністю норм, які врегульовують відповідну податкову процедуру. На переконання Л. К. Воронової, ефективність самих юридичних норм становить правильне відображення в правових приписах щодо фінансових ресурсів об'єктивних закономірностей, режиму законності, дотримання законодавчої техніки тощо [3, с. 900]. Необхідно вказати на колізійність термінів у чинному податковому законодавстві щодо ліцензування такої діяльності, як змішування пального з присадками, які мають різні коди згідно з УКТ ЗЕД, якщо таке змішування не змінює октанове число, форму, властивості та склад пального. Тому актуальним питанням є узгодження сутнісних характеристик, включаючи дефінітивні підходи, щодо податкової процедури під час змішування пального з присадками.

Систематизуючи найбільш поширені доктринальні визначення колізій [1, с. 66; 2, с. 19; 4, с. 10–11; 5, с. 92], під цією юридичною категорією у контексті змішування пального з присадками потрібно розуміти внутрішню суперечність у податковій системі під час тлумачення та реалізації двох або

більше формально чинних юридичних норм, прийнятих з одного й того самого питання з потенційним відмінним результатом правозастосування (за умови неможливості одночасної їхньої реалізації). Йдеться про колізії нормативного характеру з протилежним результатом правозастосування щодо регулювання одних і тих самих суспільних відносин положеннями Податкового кодексу України [6], законів України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» [7] (далі – Закон № 481/95-ВР) і від 18.06.2024 № 3817-IX «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» [8] (далі – Закон № 3817-IX), які установлюють відмінне тлумачення виробництва підакцизних товарів (продукції), зокрема пального, що впливає на встановлення обов'язку платника отримати відповідну ліцензію.

Указана проблематика була предметом розгляду судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 380/20490/21 [13] за позовом Приватного підприємства «Нафтотермінал» до Головного управління ДПС у Львівській області. Платник отримував на зберігання паливо в готовому вигляді від постачальників, змішував автомобільний бензин А-95-Євро-Е5 (код УКТ ЗЕД 2710124512) та присадки BASF Keropur 3786 (код УКТ ЗЕД 3811900000), унаслідок чого було отримано паливо під торговельною маркою «PULLS».

Податковий орган установив порушення вимог статті 2 Закону № 481/95-ВР [7] та підпункту 230.1.3 пункту 230.1 статті 230 Податкового кодексу України [6], оскільки змішування автомобільного бензину з присадкою є виробництвом нового пального, що потребує ліцензії.

Протилежною була позиція платника, який указав, що отримував паливо в готовому вигляді з усіма необхідними документами, а також уважав, що змішування лише для покращення якості пального не підпадало під визначення виробництва.

Верховний Суд розтлумачив, що компаундування (змішування) товарних бензинів, дизпалива та присадок не змінює октанове число, форму, властивості та склад пального, а отже, не утворюється новий продукт, якому має бути присвоєний код УКТ ЗЕД товару. Тому відсутній обов'язок отримувати спеціальні дозволи (ліцензію) у зв'язку з відсутністю ознак в діяльності платника щодо виробництва пального шляхом перероблення нафти, газового конденсату, природного газу та їх суміші.

На переконання суду касаційної інстанції, до спірних правовідносин, пов'язаних із питанням надання спеціального дозволу (ліцензування) на виробництво та обіг пального, не підлягають застосуванню положення Податкового кодексу України [6], законів України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 № 1023-XII [9], «Про технічні регламенти та оцінку відповідності» від 15.01.2015 № 124-VIII [11], Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 927 [12], та відповідних підзаконних нормативно-правових актів. До спірних правовідносин в частині визначення, яка діяльність є виробництвом пального, підлягають спеціальні норми Закону № 481/95-ВР [7], ураховуючи приписи пунктів 1-1, 6, 7 статті 1 Закону України від 02.03.2015 № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» [10].

Керуючись описаним підходом судової практики Верховного Суду, з метою забезпечення реалізації принципу юридичної визначеності необхідно також внести зміни до чинного законодавства в частині визначення виробництва підакцизних товарів (продукції), зокрема пального, а також повного технологічного циклу виробництва. Так, повний

технологічний цикл виробництва пов'язаний зі створенням саме нової готової продукції. Зважаючи на викладені пропозиції, підпункт 14.1.28-1 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [6] потрібно викласти в новій редакції, яка враховує в дефініції «виробництво підакцизних товарів (продукції)», що йдеться не лише про технологічний процес, в тому числі змішування, а технологічний процес, включаючи перероблення, змішування підакцизних товарів (продукції), зокрема, їх сумішей та/або з іншими речовинами, здійснення якого відбувається з повним технологічним циклом виробництва, що, зокрема, призводить до отримання нових підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини).

Ураховуючи положення абзацу першого частини третьої статті 26 Закону № 3817-IX [8], не є виробництвом пального змішування пального, яке підлягає класифікації згідно з різними кодами УКТ ЗЕД, у результаті якого отримується пальне, що належить до одного з кодів УКТ ЗЕД пального, що було змішано, змішування скрапленого газу, визначеного в підпункті 230.1.3 пункту 230.1 статті 230 Податкового кодексу України [6], а також змішування пального (крім скрапленого газу) і присадок до пального в обсязі до 1 відсотка включно, здійснення якого відбувається за умови відсутності повного технологічного циклу виробництва без зміни форми, властивостей або складу сировини, напівфабрикатів або готової продукції, тобто без отримання нового продукту.

Отже, у визначенні виробництва пального необхідно враховувати такі концептуальні аспекти: 1) йдеться про технологічний процес, включаючи перероблення, змішування нафти, газового конденсату, природного газу, зокрема, їх сумішей та/або з іншими речовинами, у тому числі невикопною біологічно відновлюваною сировиною органічного походження (біомасою); 2) наявність повного технологічного циклу виробництва внаслідок зміни форми, властивостей або складу сировини, напівфабрикатів або готової продукції, включаючи октанове число; 3) відбувається отримання нового продукту (пального або інших продуктів перероблення), надання таким

товарам інших властивостей, якому має бути присвоєний код УКТ ЗЕД товару (що призводить або не призводить до збільшення обсягів таких товарів); 4) у контексті змішування пального (крім скрапленого газу) і присадок обсяг має перевищувати 1 відсоток загального об'єму пального. Запропоноване унормування виробництва підакцизних товарів (продукції), включаючи пальне, з дотриманням юридичної визначеності відповідної податкової процедури забезпечить недискримінацію сумлінних платників та унеможливить реалізацію необлікованих обсягів пального, що сприятиме наповненню бюджету, його збалансованості, а також створенню умов для належного функціонування держави та суспільства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Барікова А. А. Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2023. 280 с.
2. Волошенюк О. В. Сутність і обсяг поняття «юридичні колізії». *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2006. Вип. 35. С. 15–20.
3. Воронова Л. К. Вибрані праці / відп. за вип. М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2016. 952 с.
4. Криволапчук В. О. Юридичні колізії в законодавстві як елемент правового розвитку держави. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2009. № 6. С. 9–16.
5. Малишев Б. В., Москалюк О. В. Застосування норм права (теорія і практика): навч. посіб. / за заг. ред. Б. В. Малишева. Київ: Реферат, 2010. 260 с.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 21.08.2024).
7. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-

ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр (дата звернення: 21.08.2024).

8. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 18.06.2024 № 3817-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3817-20 (дата звернення: 21.08.2024).

9. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12 (дата звернення: 21.08.2024).

10. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19 (дата звернення: 21.08.2024).

11. Про технічні регламенти та оцінку відповідності: Закон України від 15.01.2015 № 124-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/124-19 (дата звернення: 21.08.2024).

12. Про затвердження Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив: постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 927. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/927-2013-п (дата звернення: 21.08.2024).

13. Постанова Верховного Суду від 25.07.2024 у справі № 380/20490/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/120728522 (дата звернення: 21.08.2024).

Ямненко Тетяна

професор кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка,
доктор юридичних наук

ЩОДО ПИТАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

Екологія є однією зі сфер, якій в Україні не приділяється достатньо уваги, хоча наслідки Чорнобильської катастрофи мали б навчити країну тому, що екологічне питання має стати одним із пріоритетних. З кожним роком на міжнародному рівні все більш актуальними стають питання охорони навколишнього природного середовища, що включає в себе як його відновлення, так і превенцію негативного антропологічного впливу. Ми можемо спостерігати значне підвищення значення так званої екологічної функції держави, її намагання віднайти способи та механізми врегулювання відповідних правовідносин.

Незважаючи на фактичне існування екологічних податків як фіскального інструмента й інструмента впливу на поведінку суб'єктів правовідносин, серед вітчизняних і зарубіжних науковців продовжують точитися дискусії щодо правової природи цих платежів, їх місця в системі податкових платежів і природо ресурсних платежів.[1]

Екологічні (або «зелені») податки – категорія податків, метою впровадження яких є захист довкілля або стимулювання вуглецевого переходу. Зазвичай до екологічних податків відносять такі категорії, як податки на користування енергетичними ресурсами, транспортом, податки на забруднення та рентну плату за використання природних ресурсів.

Одним із важелів збереження та відновлення навколишнього природного середовища є механізм екологічного оподаткування, який полягає у мотивації суб'єктів щодо зменшення рівня забруднення довкілля шляхом обрання ними оптимально ефективної системи господарювання, а також

здійснення компенсації наданих збитків довкіллю через механізм екологічного оподаткування, який полягає у вилученні частини коштів забруднювачів у розпорядження держави з метою використання таких коштів на відновлення стану навколишнього середовища від негативного впливу таких суб'єктів виробничо-господарської діяльності.[2]

На відміну від України екологічні проблеми є першочерговим питанням країн ЄС, оскільки забруднення навколишнього середовища є причиною збільшення смертності. Фундаментом природоохоронної політики в економічно розвинених країнах є максимальне забезпечення дотримання екологічних стандартів на всіх стадіях діяльності природо користувачів. [3]

Головним індикатором досягнення цілей Зеленої угоди ЄС є радикальне скорочення парникових газів та досягнення кліматичної нейтральності у 2050 році. Сьогодні Директива ЄС про оподаткування енергії (ETD) встановлює правила оподаткування енергетичних продуктів, які використовуються як моторне паливо, паливо для опалення та електроенергія. Востаннє ETD була оновлена у 2003 році, однак, Директива більше не відповідає нормативній базі та цілям політики ЄС у сфері клімату та енергетики. Так, оцінка правил оподаткування у 2019 році показала, що чинне обов'язкове звільнення від податків на паливо, що використовується в міжнародному авіаційному та морському транспорті, не відповідає кліматичним цілям ЄС, оскільки не враховує його вплив на навколишнє середовище. Водночас звільнення може збільшити податковий тягар для інших секторів економіки і приватних домогосподарств, створюючи нерівні умови для різних видів транспорту. [4]

На практиці в Європі ставки податків не компенсують розміри екологічної шкоди. На сьогодні обсяг надходжень від екологічних податків у Європі складають у середньому 2,3% ВВП. Україна у 2020 році отримала 5 млрд грн надходжень за екологічним податком, що є значно менше за 1% ВВП країни. Водночас ставки оподаткування тих же викидів парникових газів можуть дуже відрізнятися у країнах ЄС.

Сьогодні Швеція застосовує найвищу ставку податку на викиди парникових газів у розмірі 108,9 Євро (119 дол. США) за тонну, далі йдуть Швейцарія та Ліхтенштейн – 90,53 євро (99 дол. США) та Фінляндія – 62,18 євро (68 дол. США). Найнижчі ставки податку на викиди парникових газів можна знайти у Польщі – 0,09 євро (0,10 дол. США), Україні (згідно із законом No5600, 30 гривень) та Естонії – 1,83 євро (2 дол. США). [4]

Тож в Україні екологічне оподаткування застосовується дуже обмежено. І йому важко забезпечити компенсацію екологічної шкоди.

Втім, механізм екологічного оподаткування має низку переваг:

- дозволяє встановити ціну за негативнй вплив (змусити забруднювача платити);
- надає стимул до скорочення викидів;
- сприяє зменшенню державних видатків, необхідних для підтримки розвитку більш екологічно дружніх технологій;
- надає підтримку інвестиціям для розвитку екологічно корисних інновацій.[4]

Важливою складовою реалізації державної політики в екологічній сфері в умовах введення правового режиму воєнного стану є формування стратегії використання фіскального чи регулюючого механізму екологічного оподаткування. Фіскальною необхідністю реалізації заходів екологічного оподаткування, навіть в умовах війни, є залучення до державного та місцевого бюджетів, а також спеціальних фондів коштів з метою сприяння створенню на території країни безпечних умов життя людини, збалансованого використання й відновлення природних ресурсів, охорони та відновлення об'єктів навколишнього природного середовища, які постраждали в результаті військових дій. Поряд з цим, регулюючою чи стимулюючою складовою механізму екологічного оподаткування є застосування системи податкових пільг та преференцій для платників податків, які теж постраждали від різних проявів ворожої агресії. Тобто, в умовах правового

режиму воєнного стану (як і в період мирного розвитку держави) державна екологічна політика реалізується через систему посилення чи послаблення заходів податкового навантаження.

Після початку ворожого вторгнення та територію України 24.02.2024 року, Верховною Радою України 24 березня 2022 року було прийнято Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» № 2142-IX, згідно з яким по 31 грудня року, в якому буде припинено чи скасовано воєнний стан, дозволено не нараховувати та не сплачувати екологічний податок його платниками, які зареєстровані (взяті на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове їх зберігання на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями рф. Перелік таких територій визначається Кабінетом Міністрів України [5].

Підсумовуючи зауважимо, що ефективність вітчизняної системи екологічного оподаткування повинна визначатися за такими критеріями як екологічна та економічна ефективність, соціальна та політична прийнятність та інституційна здійсненність. Є необхідність у формуванні оновленої післявоєнної парадигму екологічного оподаткування, серед яких, можливість використання отриманих фінансових ресурсів від екологічного оподаткування на відновлення зруйнованої воєнною агресією енергетики, а також більш широко закріпити податкові пільги для різних категорій платників.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Роман Марчук. Щодо питання про правову природу екологічного податку. Jurnalul juridic national: teorie şi practică *National Law Journal: Theory and practice 2018 URL:* http://jurnaluljuridic.in.ua/archive/2018/5/part_1/15.pdf.

2. Мушенок В.В., Ситніченко О.М. Особливості адміністрування екологічного податку в період дії правового

режиму воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал № 4/2024.* URL: http://www.lsej.org.ua/4_2024/101.pdf.

3. Вплив забруднення атмосферного повітря на стан здоров'я / ВГО «Жива планета» URL: http://www.zhiva-planeta.org.ua/upload/vpluv-a-p-na-zdorovie-ludey.pdf.

4. Нова енергетична податкова система ЄС. URL: https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/202208/9%20Tree%20Energy%20Taxation%20Tree%205%20final%20text_297x210mm_4%2B4_web_180822.pdf.

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закону України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text.

Ященко Микита

аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ВИХІДНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЩОДО ВІДНОСИН, ЯКІ СТОСУЮТЬСЯ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Реалізація податкового обов'язку, безумовно, залежить від поведінки платників податків. В той же час, регулювання цих відносин об'єктивно вимагає формування виваженої конструкції контролю за своєчасністю та повнотою реалізації такого обов'язку, відповідністю поведінки зобов'язаних осіб до приписів податкового законодавства. На цьому і зосереджено наділення відповідними повноваженнями податкових органів. Саме повноваження щодо організації податкового контролю і формують значну частку компетенційних можливостей органів податкового контролю. «Характеризуючи природу податкової компетенції, як сукупності повноважень владного органу треба враховувати мету. В сенсі податкового регулювання такою

метою є припис ст. 67 Конституції України, який узагальнює напрямок, орієнтацію реалізації владних повноважень – контроль щодо виконання платниками свого податкового обов'язку. Тобто, таким чином встановлюються відповідні межі втручання в оцінку поведінки зобов'язаної особи… Через владні повноваження, які є елементом податкової компетенції, як раз і визначаються варіанти можливої поведінки, кордони прийняття рішень суб'єктами владних повноважень» [1, с. 138].

Конкретна форма здійснення контролюючих дій обумовлюється правовим становищем суб'єкта, який контролює; правовим становищем суб'єкта, якого контролюють; об'єктом контролю; метою контролюючих дій; підставою виникнення відносин контролю [2, с. 495]. Серед методів податкового контролю головне місце відводиться податковим перевіркам. За допомогою цих заходів здійснюється аналіз, дослідження базової документації платників, яка свідчить про сплату податків, виконанню інших складових податкового обов'язку (обліку та звітності). Навряд чи, можна вважати, що податкова перевірка зводиться виключно до аналізу поведінки і документів, які свідчать про неї безпосередньо у платника податку. Значна увага приділяється в співставленні інформації яку надає платник та інформації, яка є в розпорядженні у контролюючих органів. Наприклад, зміст камеральної перевірки зводиться саме до цього. Перевірки виступають основним підсумковим способом податкового контролю, мета якого уточняється іншими методами податкового контролю. Деталізація предмету, порядку проведення перевірки, строків її проведення, осоромлення результатів залежить від виду перевірки [3, с. 160-165]. Об'єднуючись стосовно загальної мети, призначення камеральна, фактична та документальна перевірка охоплюють різну сферу контролю та гарантуються різними процедурами і відповідно призводять до різних наслідків.

Окремим різновидом податкових перевірок є перевірка, яка спрямовується на встановлення фактичних обставин, яка здійснюється за фактичним місцем діяльності платника, розташуванням об'єктів та приміщень, які пов'язані з його

діяльністю [3, с. 161-164]. Важливо мати на увазі, що в ході такої перевірки об'єктом контролю стають не лише відносини оподаткування, але і дотримання норм законодавства дотичного з податковим (регулювання обігу готівки, ведення касових операцій, наявність ліцензій та свідоцтв і т.д.). В той же час, всі подібні відносини спрямовуються на деталізацію, з'ясування кінцевої мети – виконання податкового обов'язку. Відносини, що не є податковими – лише уточнюють режим та висновки, які мають виключно податкові наслідки.

Аналізуючи судову практику щодо проведення контролюючих дій, склалося два підходи щодо оцінки реалізації повноважень контролюючого органу. При з'ясуванні підсумків проведення фактичної перевірки в одних випадках контролюючий органі в наказі про призначення фактичної перевірки визначає період діяльності у 1095 днів [4, ст. 102], тоді як в інших термін призначення та проведення фактичної перевірки пов'язується із конкретним періодом за минулий час, починаючи з минулої дати без зазначення кінцевої. Так саме дуалізмом відрізняється і судова практика. В одних випадках суди визнають такі дії контролюючих органів правомірними, тоді як в інших виходять з того, що ці дії суперечать меті фактичної перевірки. Останній висновок робиться через посилання на особливість такого виду перевірки, яка пов'язується з перевіркою дотримання суб'єктом господарювання вимог закону саме на поточний момент (фактичний момент перевірки). Це корелюється з правом податкового органу щодо проведення перевірки без попередження, виходячи із робочого графіку суб'єкта господарювання.

В той же час, висновки суду пов'язують фактичну перевірку також із наявною у контролюючого органу інформацією про порушення (або можливе порушення) чинного законодавства[5]. Саме тому, в цих умовах призначення фактичної перевірки покликане реалізувати певний запобіжник можливого уникнення факту приховування діяльності платника, яка суперечить податковому законодавству. «Принциповим моментом у цій ситуації є оцінка поведінки тієї особи, яка містить

ознаки податкового правопорушення. Аналізуючи ознаки правопорушення треба виходити з того, що воно має відбуватись як: 1) діяння; 2) протиправне діяння; 3) призводить до несприятливих наслідків; 4) як діяння, що передбачене податковим законом… Стосовно оцінки та врахування суспільної небезпечності в системі ознак податкового правопорушення питання залишається відкритим» [6, с. 178-180]. Принципово важливим в цій ситуації є розмежування несприятливих наслідків залежно від підстав та форм. І санкція, і пеня відносяться до них [4, ст. 111]. Але треба чітко розмежовувати санкцію (штраф) з її каральним призначенням, як наслідок податкового правопорушення і пеню, як засіб забезпечення виконання податкового обов'язку. Остання не обов'язково дає підстави оцінювати поведінку платника як правопорушника.

Дискусійним крім цього залишається і питання щодо обсягу інформації [4, пп. 80.2.5 п. 80.2 ст. 80], який має досліджуватись в ході фактичної перевірки та є мінімально допустимим до того, щоб вважати наказ про проведення перевірки таким, що відповідає вимогам законодавства [4, п. 81.1 ст. 81]. В окремих випадках позиція суду базується на тому, що обов'язково має бути широко розкрита (конкретизована) фактична підстава для проведення перевірки. В інших випадках позиція суду ґрунтується на тому, що подібна конкретизація не обов'язкова. Достатньо лише посилання на пп. 80.2.5 п.80.2 ст. 80 Податкового кодексу України стосовно зазначення загальної підстави для проведення перевірки. Логічним вбачається положення стосовно того, що підстави для призначення будь-якої податкової перевірки послідовно закріплені в нормах Податкового кодексу України. На підставі цього у контролюючого органна і виникає право на проведення перевірки.

Формалізація такого права здійснюється через деталізацію підстав призначення перевірки у наказі, що видається стосовно її проведення. В цих умовах платник податків має право не допускати посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки, якщо наказ на проведення перевірки оформлений із

порушенням вимог стосовно її призначення [4, п. 81.1 ст. 81]. Саме тому, проблема конкретизації підстав проведення фактичної перевірки є доволі актуальною, яка породжує як межі реалізації повноважень контролюючих органів, так і межі прав платників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. М. Кучерявенко. Правова заборона: податковий аспект. Право України, 2023, № 7. – С. 128-141
2. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. - Харьков: Легас - Право, 2005. - 600 с.
3. Податкове право: підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка ; Київ. Нац. Ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. Юрид. Ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків : Право, 2023. – 464 с.
4. Податковий кодекс України// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
5. Постанова шостого апеляційного адміністративного суду від 12.07.2022 р. у справі № 320/8042/21.
6. М. Кучерявенко. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). Право України, 2021, №4. С. 167-181.

Наукове видання

Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту

Збірник статей, доповідей та тез
учасників міжнародної
науково-практичної конференції,
Чернівці, 4–5 жовтня 2024 р.

Асоціація фінансового права України
Україна, 61024, м. Харків, вул. Григорія Сковороди, 70
Сайт: www.afl.org.ua
E-mail для авторів: info@afl.org.ua