

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. 223 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
Бойко Ірина Стандарти належного адміністрування у діяльності податкових органів	197
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
Льницький Олег «Податковий» та «адміністративний» підхід до регулювання процедури адміністрування податків та зборів в Україні.....	213
Капустник Володимир, Ключко Максим Оподаткування іноземців, іноземних компаній, іноземних держав земельним податком в Україні.....	203
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
Машенко 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
Ситников Олександр Перспективи запровадження в Україні обов’язкового досудового порядку вирішення податкових спорів.....	184
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
Тимошук Віктор Потенційний вплив Закону України «Про адміністративну процедуру» на податкову сферу.....	189
Фат’янов 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
Хошуляк Дмитро Зміст вимоги якості закону в контексті рішень Європейського суду з прав людини	164
Школик Андрій Генеза систематизації адміністративної процедури	207
Юрченко Валентина Колізійні аспекти податкової процедури під час змішування пального з присадками.....	169

Якимчук Наталія Правовий механізм захисту фінансових інтересів ЄС в Україні	222
Ямненко Тетяна Щодо питання адміністрування екологічного податку	175
Ященко Микита Вихідні засади організації податкового контролю щодо відносин, які стосуються обігу підакцизних товарів	179

**АДМІНІСТРАТИВНЕ ОСКАРЖЕННЯ ЯК НОВЕЛА
ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АДМІНІСТРАТИВНУ
ПРОЦЕДУРУ»: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРАКТИЧНИЙ
АСПЕКТИ КРИЗЬ 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 податкової 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-p#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 унеможливорює які-небудь несприятливі наслідки для суб'єкта владних повноважень.