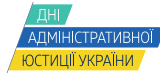




Верховний
Суд



Gefördert durch:



Bundesministerium
der Justiz und
für Verbraucherschutz

aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages

GERMAN FOUNDATION
FOR INTERNATIONAL LEGAL
COOPERATION



30 Jahre
IRZ 1992
2022
30 years



П'ЯТА МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

ПОДАТКОВІ СПОРИ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

м. Київ, 4–5 липня 2022 року

ЗБІРНИК ТЕЗ ДОПОВІДЕЙ



П'ЯТА МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

ПОДАТКОВІ СПОРИ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

(м. Київ, 4–5 липня 2022 року)

Збірник тез доповідей

Київ – 2022

УДК 336.221.24:342.743(06)(082)

*Рекомендовано до друку вченою радою
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
(протокол № 12 від 21 червня 2022 року)*

Редакційна колегія:

М. І. Смокович – суддя, Голова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду – голова редакційної колегії, доктор юридичних наук

Р. Ф. Ханова – суддя, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук

М. П. Кучерявенко – академік Національної академії правових наук України, Перший проректор Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, член Науково-консультативної ради при Верховному Суді, доктор юридичних наук, професор

Н. Є. Блажівська – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук

І. Я. Олендер – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук

В. В. Хошуляк – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук

Н. Л. Богданюк – заступник керівника апарату Верховного Суду – керівник секретаріату Касаційного адміністративного суду

А. А. Барікова – науковий консультант секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук

Х. А. Астапцева – головний спеціаліст секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, PhD з журналістики

Податкові спори в адміністративному судочинстві: Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „BAITE“», 2022 р. 240 с.

ISBN

Збірник тез друкується за матеріалами П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Податкові спори в адміністративному судочинстві». Досліджено сучасні тенденції судового розгляду спорів щодо оподаткування та публічної фінансової політики у контексті світових тенденцій та національних новел законодавства. Визначено пріоритетні напрями подальшого вдосконалення матеріального та процесуального законодавства, а також механізму судового захисту прав та інтересів особи у цій сфері публічно-правових відносин в умовах реалізації Україною євроінтеграційних прагнень.

Видання розраховане на суддів, науковців, адвокатів, працівників контролюючих та інших державних органів, а також усіх тих, хто цікавиться проблематикою судового розгляду спорів щодо оподаткування та публічної фінансової політики.

Верховний Суд не несе відповідальності за зміст цієї публікації. Погляди, висловлені у цій публікації, відображають особисту точку зору авторів і не є офіційною позицією Верховного Суду.

УДК 336.221.24:342.743(06)(082)

© Верховний Суд, 2022

© Колектив авторів, 2022



Організація з безпеки та
співробітництва в Європі
Координатор проектів в Україні

Видано за підтримки Координатора проектів ОБСЄ в Україні. У цій публікації висловлено виключно погляди автора. Вони необов'язково збігаються з офіційною позицією Координатора ОБСЄ в Україні.

ЗМІСТ

Вітальне слово Голови Верховного Суду Всеволода Князева	8
Вітальне слово Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Михайла Смоковича	10
Вітальне слово ректора Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого Анатолія Гетьмана	13
СЕКЦІЯ 1 ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ І ПОДАТКОВИЙ СПІР: СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ ТА НАСЛІДКІВ	14
1.1. Податкова політика й оподатковуваний дохід	14
Henrik STUTZMANN Problems of law enforcement	14
Ірина БОНДАРЕНКО Інститут одноразового (спеціального) добровільного декларування: фіскальні плани та реальність	20
Ірина ВАСИЛЬЄВА Визначення юридичної природи та поняття податкового спору.	24
Ігор ДАШУТІН Визначення правової природи криптовалюти в Україні	27
Любов КАСЬЯНЕНКО Удосконалення податкової політики України	31
Микола КУЧЕРЯВЕНКО До питання природи податку в контексті вирішення податкового конфлікту	34
Віктор МУШЕНОК Податкова політика України: фіскальний чи стимулюючий вимір для розвитку сільського господарства	38
Катерина ПАВЛУНЕНКО Правова природа податкової інформації та її оцінка у податкових спорах.	42
Олег ПОПОВИЧ Верховенство права у правовій та податковій системах України: що найважливіше і чому?.	46
Олег ПРУДИВУС Роль податкового органу в системі збалансованості державного бюджету України.	51

1.2. Оскарження актів і рішень податкового органу	55
Богдан ЗАДОРЖНИЙ	
Бюджетне відшкодування надміру сплачених податків як обов'язок держави	55
Юрій ЗАДОРЖНИЙ	
Визнання платника податків ризиковим: щодо оскарження рішення контролюючого органу	58
Володимир РЕШОТА	
Проблеми оскарження рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.	62
Костянтин СМОЛОВ	
Запит контролюючого органу: проблемні питання правозастосування	66
Семен ХАНІН	
Питання наслідків оскарження наказу контролюючого органу на проведення перевірки	70
Ганна ШЕРСТЮК	
Сутність адміністративного оскарження актів та рішень податкового органу та його перевага у системі правових способів захисту прав, свобод і законних інтересів осіб від рішень, дій та бездіяльності суб'єктів публічної адміністрації	75
1.3. Критерії встановлення адміністративної юрисдикції податкових спорів	79
Оксана ГНАТІВ	
Взаємний вплив практики Верховного Суду у податкових спорах на вирішення справ інших юрисдикцій	79
Юрій ПИВОВАР	
Правова природа спорів з оскарження податкових повідомлень-рішень під час провадження про банкрутство: нормативно-правовий аналіз	82
СЕКЦІЯ 2 ПРОБЛЕМИ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ	86
2.1. Єдність і сталість судової практики.	86
Ірина ЖЕЛТОБРЮХ	
Вихід адміністративного суду за межі позовних вимог: питання імперативності та процесуальні обмеження	86

Олег ЗАВЕРУХА	
Еволюція підходів щодо застосування адміністративними судами строків звернення до суду в податкових спорах, у яких було використано процедуру досудового врегулювання спору	91
Олег ІЛЬНИЦЬКИЙ	
Допустимість доказів, зданих контролюючим органом після винесення оскаржуваного рішення	95
Андрій КОРЕНЕВ	
Єдність і сталість судової практики у податкових спорах як елемент правової визначеності	100
Павло ЛЮТИКОВ, Євгеній ДОЯР	
Висновки верховного суду щодо застосування норм права як носіїв загальнообов'язкових зразків правильного правозастосування	107
2.2. Проблеми правозастосування	110
Анна БАРИКОВА	
Тест розумності щодо фінансової відповідальності.	110
Юрій ОНИЩИК	
Актуальні питання податково-правового регулювання діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання	114
Андрій РИБАЧУК	
Судовий механізм реалізації прямої дії норм Конституції України в податковій сфері.	118
Павло САЛО	
До питання порядку судового розгляду окремих категорій податкових спорів	122
Микола САМБОР	
Захист економічних інтересів держави шляхом дотримання прав і свобод людини з боку суб'єктів публічної адміністрації та використання останніми судових прецедентів за принципом людиноцентризму та законності у діяльності цих органів	126
Михайло СМОКОВИЧ	
Податкові спори: виклики адміністративного судочинства	130
2.3. Вплив судових рішень на розвиток податкового законодавства	135
Олег БІЛОУС	
Доказове значення судових рішень у кримінальному провадженні під час розгляду питання про реальність господарських операцій	135

Антон МОНАЄНКО

Практика суду ЄС щодо протидії податковим зловживанням 139

Igor ШМАРІН

Судова доктрина як потенційний чинник дисбалансу між принципом верховенства права та принципом стабільності правозастосовної практики у сфері податкових відносин 143

СЕКЦІЯ 3 СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ОКРЕМИХ КАТЕГОРІЙ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ 146

Dr Krzysztof WINIARSKI

Implementation of local taxes and fees 146

Ірена ГУЛКЕВИЧ

Проблеми судового оскарження рішення податкового органу про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості 150

Олена ЗАПОТОЦЬКА

Момент колізії в законодавстві щодо реєстрації платником акцизного податку. 154

Юлія ПУСТОВІТ

Принцип індивідуальної відповідальності під час вирішення податкових спорів, щодо нарахування та сплати податку на додану вартість 158

В'ячеслав ХОХУЛЯК

Проблеми реалізації принципу фіскальної достатності при встановленні місцевих податків і зборів 162

СЕКЦІЯ 4 СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЩОДО МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ 167

Roberta HÜBNER

Compliance of the taxpayer with the principle of independence of parties. . 167

Наталія БЛАЖІВСЬКА, Олексій ШМАТКО

Роль трансфертного ціноутворення в оподаткуванні постійних представництв нерезидентів. 171

Олександр ГОЛОВАШЕВИЧ

Сучасні способи запобігання виникненню подвійного оподаткування та їх ефективність. 176

Ігор ОЛЕНДЕР

Усунення подвійного оподаткування: сутність та практика
верховного суду 180

Лариса ТРОФІМОВА

План дій ВЕПС як дороговказ реформ і балансування інтересів . . . 185

СЕКЦІЯ 5 ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ 189

Василь ІЛЬКОВ

Процесуальні особливості розгляду податкових спорів у суді
першої інстанції в умовах воєнного стану 189

Юлія КОВАЛЬ

Оподаткування перехідних операцій у разі переходу на сплату
єдиного податку за ставкою 2% під час воєнного стану 194

Тетяна КОЛОМОЄЦЬ

«Цільові подарунки» для публічних службовців в Україні в
умовах воєнного стану: чи доцільним є скасування їхньої
«вартісної ознаки», декларування та оподаткування? 198

Володимир МУЗИКА

Бюджетне планування в умовах воєнного стану: запобігання
легалізації (відмиванню) грошових коштів та іншого майна,
здобутого злочинним шляхом 203

Євген СМІЧОК

Принципи податкового законодавства в умовах дії воєнного
стану в Україні 207

Раїса ХАНОВА

Питання оподаткування в умовах воєнного стану як предмет
судового розгляду 212

Людмила ЧУПРИНА

Особливості правового регулювання військового збору. 216

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

**П'ЯТОЇ МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ
ТА ПРАКТИКИ. ПОДАТКОВІ СПОРИ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ
СУДОЧИНСТВІ»**

ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ І ПОДАТКОВИЙ СПІР:

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЬЯТЬ ТА НАСЛІДКІВ 220

ВІТАЛЬНЕ СЛОВО ГОЛОВИ ВЕРХОВНОГО СУДУ ВСЕВОЛОДА КНЯЗЄВА

Шановні колеги, шановні учасники коференції!

Радий вітати всіх, хто в такий складний час знайшов можливість узяти участь в обговоренні проблемних питань теорії і практики розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві.

Попри те, що сьогодні основна увага українського суспільства прикута до війни, тематика розгляду податкових спорів залишається актуальною, адже саме завдяки податковій політиці держава має провадити виняткову економічну політику, яка б давала змогу забезпечувати належне фінансування Збройних Сил України.

З іншого боку, не можна залишати поза увагою і вплив податків на економічну та ділову активність, які зазнали суттєвих змін у зв'язку з воєнними діями, внутрішньою та зовнішньою міграцією, фактичним руйнуванням підприємств, інфраструктури.

Безперечно, у таких умовах великого значення набуває процес розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства, адже на сьогодні адміністративні суди розглядають як спори, що виникли в умовах мирного часу, так і ті, що виникли уже після 24 лютого 2022 року.

Сьогодні в органах влади активно обговорюється концепція щодо подальшої податкової політики в умовах війни. Вважаю, що в межах нашого заходу також було б цікаво почути позиції учасників щодо цього питання, а також щодо можливих переваг чи недоліків різних підходів. Для швидкого післявоєнного відновлення, створення сприятливого інвестиційного клімату Україні потрібна ефективна податкова політика. Саме про це ми говоритимемо.

Без сумніву, важливим у контексті конференції є і питання європейської інтеграції та потенційна реалізація підвищених вимог до адміністрування податків і зборів, із чим буде пов'язаний статус кандидата України в члени Європейського Союзу.

Водночас конференція є чудовим майданчиком для обговорення практики Верховного Суду в податкових спорах, можливо, для уточнення, систематизації акцентів ухвалених судових рішень.

Принагідно зазначу про збереження високої активності надходження та розгляду касаційних скарг у податкових спорах під час дії воєнного стану. З-понад 6000 касаційних скарг в адміністративних справах, що надійшли до Верховного Суду з початку війни, 55% (3280 скарг) – це скарги з податкових спорів.

Усі такі скарги стосувалися спорів, що виникли до запровадження воєнного стану.

Воєнні події та відповідні зміни, що відбуваються фактично в усіх сферах українського суспільства в цей складний, передусім із безпекової й економічної точок зору, період, з одного боку, призводять до виникнення нових видів податкових спорів, зокрема з питань податкових стимулів та преференцій, адміністрування окремих видів податків, зборів і платежів, зокрема, під час здійснення благодійної, волонтерської діяльності, банківського кредитування, сплати військового збору, адміністрування митних платежів тощо.

З іншого боку, вони ставлять перед судами нові виклики й завдання, що вимагають вироблення сучасних підходів у вирішенні податкових спорів, формуючи оновлену парадигму відправлення адміністративного правосуддя з урахуванням вимог часу та належного захисту прав платників податків.

Вважаю, що програма конференції доволі насичена й дасть змогу обмінятися думками щодо низки теоретичних і практичних питань, які виникають під час розгляду податкових спорів, починаючи від місцевих податків і зборів, завершуючи проблемами спорів, пов'язаних із податком на додану вартість та проблемами подвійного оподаткування.

Зрештою, ключову ціль, якої має досягати Верховний Суд, зокрема і шляхом проведення таких заходів, – це забезпечення єдності судової практики. Мені приємно, що добра традиція проведення таких заходів зберігається і в нинішніх складних умовах.

З вірою у перемогу!

Бажаю всім учасникам плідного діалогу!

ВІТАЛЬНЕ СЛОВО ГОЛОВИ КАСАЦІЙНОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ У СКЛАДІ ВЕРХОВНОГО СУДУ МИХАЙЛА СМОКОВИЧА

Шановні учасники конференції! Шановні судді! Дорогі друзі!

Касаційний адміністративний суд, що діє у складі Верховного Суду, об'єднав сьогодні усіх присутніх у рамках роботи П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії і практики. Податкові спори в адміністративному судочинстві»!

Від імені суддів і працівників секретаріату Касаційного адміністративного суду вітаю кожного із вас з відкриттям роботи Міжнародної науково-практичної конференції!

Ми щиро вдячні усім, хто, незважаючи на виклики війни проти України, долучився до цього Заходу!

Війна та її руйнівні наслідки спричинили істотні зміни в організації та проведенні П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції.

Державний податковий університет, що розташований в передмісті столиці України місті Ірпінь, початково було обрано територіальною локацією проведення цієї Міжнародної науково-практичної конференції. Проведення цього Заходу в потужному освітньо-науковому закладі вищої освіти, історія якого налічує понад сто років, було б логічним і виправданим, тому що Університет став визнаним лідером з підготовки працівників податкової та митної служби в Україні, які вже не одне десятиліття успішно працюють у сфері податкових правовідносин.

Проте війна втрутилася у наші плани. Наразі учасників П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції запрошено до співпраці в онлайн-форматі, а не у режимі безпосереднього спілкування, територіальною локацією якої мав би стати Державний податковий університет.

Нестримно боляче, що Ірпінь через цю безглузду війну став не локацією нашого конструктивного діалогу та обміну думками щодо вирішення судових

спорів у сфері податкових питань, а місцем трагедії і паломництва лідерів України та низки зарубіжних держав, представників міжнародних організацій, відомих на увесь світ творчих особистостей, які на власні очі побачили результати військового насильства росії щодо мирного міста Ірпінь.

Слова щирої подяки за плідну співпрацю в організації і проведенні цієї Міжнародної науково-практичної конференції Касаційний адміністративний суд, що діє у складі Верховного Суду, звертає до Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Університет всупереч щоденним викликам війни, які супроводжуються чи не щоденними обстрілами героїчного міста Харків, продовжує свою роботу і надалі залишається флагманом юридичної науки та освіти в Україні.

Переконані, що Україна виборе переможний мир своїм незламним героїзмом і працею!

Актуальність тематики цієї Конференції сув'язно засвідчують високоповажні учасники нашого заходу, а також теоретико-правова та процесуально-практична значущість представлених на цій конференції доповідей і тез.

Сплата податків і зборів – наймасовіший процес, відомий у правничій сфері. Цей процес організує держава. Його учасниками є широке коло суб'єктів правовідносин, включаючи резидентів і нерезидентів України. Платники податків і зборів не завжди погоджуються з позицією держави у питаннях податкових правовідносин, тому все активніше оскаржують рішення тих чи інших контролюючих органів з метою захисту своїх конституційних прав та законних інтересів.

Одним із найдієвіших способів такого захисту прав платників податків є судовий. Сув'язна єдність таких ключових компонентів, як: багатогранність податкових правовідносин, численність суб'єктів правовідносин, підвищена складність і змінюваність податкового законодавства, що нерідко поєднана з помилковістю дій контролюючих органів в аспекті практичного застосування норм цього законодавства, – призводить до виникнення величезного масиву податкових спорів, вирішення яких законодавець уналежнив до юрисдикції адміністративних судів.

Судове вирішення податкових спорів – це наріжний камінь адміністративного правосуддя. У 2021 році до Касаційного адміністративного суду, що діє у складі Верховного Суду, надійшло 49 511 справ та матеріалів, з них 25 055 – до судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Відтак, захист законних прав платника податків становить важливе завдання адміністративного правосуддя! Практичне втілення цієї відповідальної місії Верховний Суд забезпечує щоденною правосудною діяльністю.

Дякуємо Голові Верховного Суду Всеволоду Князеву, суддям Верховного Суду, суддівському корпусу апеляційних і окружних адміністративних судів України, суддям у відставці, науковцям та практикам за активну професійну співпрацю в рамках цієї важливої Конференції.

Зі словами щирої подяки також звертаємося до наших постійних національних і міжнародних партнерів, зокрема, Національної академії правових наук України, Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, а також Офісу Ради Європи в Україні, Проєкту ЄС «ПРАВО-Justice», Координатора Проєктів ОБСЄ в Україні, Німецького фонду міжнародного правового співробітництва, Європейської асоціації адміністративних суддів – усіх, чия фахова та матеріальна підтримка в організації та проведенні цього надважливого для України заходу є незамінною та визначальною.

Щиро сподіваюся, що результатом роботи П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції стане ефективний обмін професійними думками як щодо змістовного розуміння значущих теоретико-правових питань податкових правовідносин, так і практичного вирішення податкових спорів, що стане корисним досвідом для суддів і платників податків, необхідним для цілеспрямованого утвердження непорушності в Україні таких принципів як право власності, законність та верховенство права.

Бажаю миру, професійних здобутків, здоров'я, добра і наснаги у професійній діяльності на благо України!

Слава Україні!

ВІТАЛЬНЕ СЛОВО РЕКТОРА НАЦІОНАЛЬНОГО ЮРИДИЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО АНАТОЛІЯ ГЕТЬМАНА

Шановні учасники конференції!

На сьогоднішній день проведення подібних науково-практичних конференцій є одним із наочних прикладів незламності духу української нації загалом та суддівського корпусу і наукової спільноти зокрема. Навіть перманентна загроза ракетних обстрілів не може стати на заваді обміну думками між практиками та науковцями. Втім, на моє переконання, відповідне розмежування в аспекті суддів має доволі умовний характер, адже значна частина суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду також тісно пов'язують свою діяльність із працею науковця, що наочно підтверджується науковими званнями та вченими ступенями, які було присвоєно представникам вище зазначеного судового органу. Часто саме така дихотомія практичного і наукового дозволяє суддям приймати якісно відмінні рішення, що характеризуються унікальністю аргументації правової позиції суду. У зв'язку із цим, бачу неабияке значення та користь у проведенні подібних науково-практичних заходів, адже саме в рамках таких подій судді мають змогу подискутувати з приводу тих проблем судової практики, які часто не можуть бути в повній мірі обговорені під час безпосередніх судових проваджень. Не слід недооцінювати наукову дискусію, адже саме вона здатна закласти основи того раціонального зерна, що в подальшому буде впливати на якісну трансформацію судової практики.

В умовах війни саме на суди адміністративної юстиції в значній мірі покладається обов'язок забезпечити захист та дійсну реалізацію публічного інтересу. В той же самий час, адміністративним судам не слід забувати про їх роль у збалансуванні публічного та приватного інтересу, адже саме на суди адміністративної юрисдикції покладається обов'язок із забезпечення ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Відповідно, в умовах воєнного стану саме адміністративна юстиція повинна стати незламним вартовим законності та верховенства права під час вирішення спорів, які виникають у сфері публічно-правових відносин. Поки наші військові відстоюють незалежність та боронять нашу державу від російського агресора, саме судді адміністративних судів стають щитом на сторожі прав, свобод та інтересів приватних суб'єктів та убезпечують публічний інтерес від будь-яких протиправних посягань.

СЕКЦІЯ 1

ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ І ПОДАТКОВИЙ СПІР: СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ ТА НАСЛІДКІВ

1.1. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА Й ОПОДАТКОВУВАНИЙ ДОХІД

Henrik STUTZMANN,

Judge at the German Federal Fiscal Court, Munich, Germany

PROBLEMS OF LAW ENFORCEMENT

I. The different players in the taxation process

„There is no such thing as a good tax.»

Winston Churchill

It is the task of the legislature to enact functioning tax law. The task of the financial administration is to administer tax law, to set taxes and to treat taxpayers equally. It is the duty of the taxpayer to explain what to declare; and pay the taxes due. Finally, it is the task of the Finance/Administrative Court to grant legal protection for the taxpayer.

But can the taxpayer object to his --lawful-- tax assessment by arguing: «The state doesn't tax the others efficiently, especially my competitors?»? Can he successfully object to his own tax payment by claiming the abusive administration of someone else's tax assessments?

II. Fundamental principles for claiming effective law enforcement against taxation authority in Germany

1. Procedural law: protection of individual rights – no “popular lawsuits”

The taxpayer can only claim that his own rights have been violated by a tax assessment.

A class action for any taxpayer rights is not allowed (Art. 19 (4) Basic Law¹, § 42 (2), § 100 (1) FGO²). However, lawsuits are admissible if the plaintiff asserts an unconstitutional tax law his tax assessment is based on.

1 Basic Law. Grundgesetz. German Federal Constitution.

2 Finanzgerichtsordnung: German Fiscal Court Rules.

2. Substantive law: principle of equal treatment (Art. 3 (1) of the Basic Law).

a) Tax law obligation not to treat persons in comparable situations unequally without reasonable justification.

E.g. Why are partners in a partnership taxed differently than owners of a stock corporation?

- The taxpayer can challenge his taxation if he thinks it is unjustified or too high.
- Does not give the taxpayer the right to receive the same incorrect tax assessment that another taxpayer received (“no equal treatment for unequal treatment”)
- No entitlement to repetition of errors
- The tax authority is bound by (tax) law

b) (Legislature and) Tax authority have to ensure an effective enforcement of tax law.

Only in two cases it was accepted in the past that a tax payer can refuse to pay his tax by claiming, that tax law is so poorly administered that there exists a „structural deficit of enforcement“.

c) The German Federal Constitutional Court (BVerfG) has exclusive jurisdiction to set aside a tax law for violating the taxpayer’s fundamental right to equal protection. If a tax court is convinced that a tax law violates a fundamental right of the taxpayer, the tax court must stay its proceedings and submit this question to the Federal Constitutional Court (Art. 100 (1) of the Basic Law).

III. German Case law concerning equal treatment due to structural deficit of enforcement

1. BVerfG, Judgement of 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 [taxation of interest]

Facts: Interest on saving accounts is taxable. With a “bank decree” (later § 30a AO), the Federal Ministry of Finance instructed the administration to pay particular attention to the relationship of trust between banks and their customers. The tax offices should therefore not generally ask for information about accounts and should not make any random checks or control notifications. Banks and insurance companies were not obliged to notify the tax office of the status of their assets when a person died. The Federal Court of Auditors objected to the fact that only around 25% of interest income was properly taxed in Germany at the time.

A tax official complained about the taxation of his interest income, some of which was not subject to withholding tax. His lawsuit and appeal were unsuccessful. The plaintiff could not ask to be treated like citizens who did not declare their interest and were wrongly not taxed. With his constitutional complaint, the plaintiff complains, among other things, that taxation is not in accordance with the law if it only affects those who voluntarily declare their income.

Judgment: Taxation of capital income from interest is unconstitutional and may only take place for 1.5 years (until December 31, 1992). Taxation of capital income is incompatible with the constitution, as there is a structural deficit in enforcement. Statutory regulation violates the principle of equality if the goal of equality in the success of the load cannot be achieved in principle. The duty of the citizen to pay taxes according to the law corresponds to the duty of the tax authorities (legislators and tax authorities) to collect taxes according to the law. Otherwise, uniform loading success will be missed in principle.

- The legislature must support tax honesty with sufficient control options. In the assessment process, the declaration principle -- if no withholding tax exists -- needs to be supplemented by the verification principle. It is not enough for uniformity that tax liability only affects those who are willing to declare.
- Deficiencies in enforcement, as they occur again and again, do not justify an inequality of burden that is contrary to equality. However, the success of loading is then missed,
 - if the collection rule for the taxation event has a structurally opposite effect,
 - the taxable event can therefore largely not be enforced and
 - this result is attributable to the legislature.
- Attribution to legislators if
 - he himself has regulated inadequate collection procedures, or
 - there are obstructive administrative regulations that he has consciously accepted and
 - it had to be forced on him that equal burdens cannot be achieved with the existing collection rules.

2. BVerfG, judgment of March 9th, 2004 – 2 BvL 17/02 [speculation tax]

Facts: Gains from the disposal of privately held securities were taxable if held for less than six months.

In 1994, the Federal Audit Office and the investigation into the financial administration complained that profits from private speculative transactions were largely not explained and that the financial administration only revealed them in exceptional cases. The «banking secrecy» in § 30a AO must be further abandoned.

A university professor of tax law declared a profit from a securities transaction and appealed against the tax assessment that recorded this speculative profit. The Lower Tax Court dismissed the action, the BFH submitted it to the Federal Constitutional Court, as it considered the taxation to be unconstitutional.

Judgement: Taxation of private speculative gains from securities in 1997, 1998 is unconstitutional and void. No equality in the tax burden, since the collection rule structurally counteracts the material tax norm (structural implementation deficit).

- Contradiction between the substantive tax norm and the enforcement levy rule is constitutionally prohibited.
- Duty of the legislature to create a normative environment for the substantive tax norm, so that actual equal burdens are established.
- For the examination of whether there are normative deficits, the focus should be on the standard case of the taxation procedure.
- Are verification tools such as external audits used regularly – or are they rather rare exceptions?
- Is certain income only recorded if there is a qualified willingness to explain and does misconduct remain without a practically significant risk of being discovered?
- Material tax standards and collection procedures must be coordinated in such a way that
 - No disproportionate contributions from taxpayers required and
 - No excessive investigation effort of the tax authority is required.
 - Even if there are no tangible figures, a serious structural deficit in implementation can be identified.
 - Here: Collection rules very much the opposite of burden standard (no obligation to keep documents, no reporting obligation for credit institutions, no control notifications, no collective information requests). Very low risk of detection.

3. Federal Fiscal Court (BFH), judgment of September 16, 2021 – IV R 34/18, BStBl II 2022, 101 [open cash register gastronomy]

Facts: A catering business can basically choose freely whether it runs an electronic cash register system or an open cash register. The electronic cash accounting must be done with a specific software. With it, manipulations in the determination of winnings are hardly possible. In the case of open cash management, tampering is illegal, but it is much easier to do. The plaintiff runs a restaurant and uses an electronic cash register. He assumes that competitors with open funds manipulate their bookkeeping to a considerable extent. The OECD estimates that this accounts for 15% of cash receipts. This part of his profit should not be taxed. His complaint to the FG and revision to the BFH were unsuccessful.

Judgment: No structural deficit in implementation for cash-intensive operations in 2015. No submission to the BVerfG, since there was no deficit in implementation attributable to the legislature in 2015.

- Whether equality in the success of taxation is disrupted by structural implementation deficits is to be determined for the normal case of the taxation procedure.
- Structural enforcement deficit is an extraordinary legal consequence of the lack of effectiveness of the law.

- Also, to consider factual and normative changes that create an additional incentive to fulfill the declaration obligations or increase the risk of discovery if they take effect within the four-year limitation period.
- Admittedly there are considerable problems in recording income through an open cash register in comparison to a cash register.
- But no conflicting collection rule.
- Risk of detection for open-ended users was reasonable.
- Declaration obligations with income statement (balance sheet)
- Recording obligations, document retention for verification
- External audit possible without further requirements
- Sales tax check possible at any time
- Tax offices were able to form "open cash register" audit priorities. Availability of staff is generally not attributable to the legislature.
- No ban on control notifications from supplier audits.
- Cash-check-procedure introduced in 2018 (§ 146b AO): enables effective control.
- Structural implementation deficit would not be attributable to legislature
- Remains undecided: Not clear whether creation of conflicting, contradictory collection rules should be equated with the creation of an effective procedure (legislative omission).
- Legislature had not remained idle. Initially, administrative regulations for better control issued (initially for digital cash registers). Recently introduced cash-check-procedure.
- Legislature has discretion as to which measures it takes. Is free to initially test and observe effectiveness of measures taken.
- Even if in 2015 there was no structural enforcement deficit for cash-intensive businesses with open tills. Legislators must observe actual implementation problems and immediately check whether the measures taken have led to improvements. Progressive digitalization may have to be taken into consideration in the evaluation.

4. BFH judgment of 29.10.2019 – IX R 10/18 – no structural deficit in enforcement in sale of Champions League tickets

Taxation of profits depends not only on the willingness to explain taxpayer. Possibility exists to request collective information from internet trading platforms (§ 93 (1), (1a) AO)

5. Fiscal Court (FG) Baden-Württemberg Judgment of June 11, 2021 – 5 K 1996/19: No structural enforcement deficit in sale of crypto assets

- Foreign location of trading places is not generally harmful. There is an increased obligation to cooperate (§ 90 (2) AO) and there is the possibility of legal and administrative assistance from the foreign state.
- Remaining difficulties due to a foreign connection do not justify a structural deficit in implementation.
- Anonymity of internet exchanges (in part) not harmful per se. Possibility to request collective information.
- Crypto exchanges are financial services institutions. Do financial management have to pass on customer data.
- If crypto exchanges may even represent credit institutions, they are even subject to account retrieval.

6. FG Cologne Judgment of November 25, 2021 – 14 K 1178/20: No structural enforcement deficit in sale of crypto assets (revision pending IX R 3/22)

- Incidentally, given certain research opportunities. Acquisition therefore depends not only on the willingness to explain.
- Collective requests for information on trading platforms possible.
- Due to the immutability of the stored data, it may be possible to read them out later.

IV. Conclusions

1. Structural enforcement deficit is an extraordinary legal consequence of the lack of effectiveness of the law.

2. Respect for the separation of powers between legislative, executive and judicial requires restrained action of the legal figure "Structural enforcement deficit".

- Legislative decides upon whom to tax and on the subject of tax.
- Financial management decides on the use of their (human) resources

3. Taxpayers can be exempt from the obligation to pay taxes only if the legislature fails to establish equality. Achieving equality must be obvious and easy to achieve.

Ірина БОНДАРЕНКО,

доцент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого,

доктор юридичних наук, доцент

ІНСТИТУТ ОДНОРАЗОВОГО (СПЕЦІАЛЬНОГО) ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ: ФІСКАЛЬНІ ПЛАНИ ТА РЕАЛЬНІСТЬ

Строком на один рік (з 01 вересня 2021 року до 01 вересня 2022 року), відповідно до Податкового кодексу України, запроваджено новий інститут податкового права – одноразове (спеціальне) добровільне податкове декларування (податкова амністія капіталів). Метою появи та введення в дію такої новели податкового права є спроба вирішити питання виведення із тіні та легалізації доходів фізичних осіб. Така процедура є так званою «увертурою» до подальшого посилення податкового контролю доходів фізичних осіб та є логічним продовженням фіскальної політики держави активізації державного фінансового моніторингу. Враховуючи строковість дії цього інституту, метою дослідження є актуальний термінологічний аналіз та окреслення кола ключових негативних факторів, що унеможливають фіскальну доцільність запровадження такого прогресивного інституту.

Процедура подання добровільної податкової декларації визначена Податковим кодексом України та складається з декількох етапів. Виявивши ініціативу скористатися цим інноваційним та перспективним інструментом податкового регулювання, декларант, по-перше, повинен подати безпосередньо до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, електронну, одноразову (спеціальну) добровільну декларацію, в порядку та за формою, встановленими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [1].

Водночас варто наголосити, що у цьому порядку нібито повністю дублюються норми Податкового кодексу України та чітко встановлено правило, що в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації не зазначається інформація про джерела одержання (набуття) декларантом об'єктів декларування.

Якщо фізична особа декларує готівкові грошові кошти, то вона має (зобов'язана) розмістити такі кошти на спеціальних рахунках у банках. Для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування кошти потрібно розміщувати в національній та іноземній валютах у готівковій формі та/або банківських металах на поточних рахунках із спеціальним режимом використання в банках України до

моменту подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації. Щоб дотримати усіх приписів, зазначених у цьому пункті, декларант звертається до банку для відкриття спеціального рахунку. Порядок відкриття, закриття, зарахування коштів на спеціальний рахунок і здійснення контролю за операціями за таким рахунком встановлюються Національним банком України [2].

Банк до відкриття спеціального рахунку та внесення готівкових коштів в національній та іноземних валютах, банківських металів з фізичною поставкою – здійснює:

1) належну перевірку декларанта відповідно до вимог статті 11 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та нормативно-правового акта Національного банку з питань фінансового моніторингу;

2) перевірку наявності декларанта в переліку осіб, пов'язаних з провадженням терористичної діяльності або до яких застосовано міжнародні санкції, а також спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції) відповідно до статті 5 Закону України «Про санкції».

Банк уживає заходів щодо встановлення джерел походження коштів у національній та іноземних валютах, банківських металів у випадках, передбачених законодавством з питань фінансового моніторингу, після зарахування їх на спеціальний рахунок декларанта. Банк за результатами здійснення таких заходів уживає дій з урахуванням положень законодавства з питань фінансового моніторингу. Поширеною є думка, що, позаяк правила проведення банками первинного внутрішнього фінансового моніторингу не оприлюднені в офіційних джерелах, то цей вид моніторингу є найбільш суперечливим з-поміж інших видів.

Згідно із Положенням про здійснення фінансового моніторингу, банк з метою належної організації внутрішньобанківської системи ПВК / ФТ та проведення первинного фінансового моніторингу вживає, зокрема, таких заходів (понад 21 позиція), серед яких виокремимо шість основних [3], як-от:

- розробляє та затверджує внутрішні документи банку з питань ПВК / ФТ в обсязі, необхідному для ефективного функціонування внутрішньобанківської системи ПВК / ФТ та розуміння працівниками банку своїх обов'язків та повноважень у сфері ПВК / ФТ;
- забезпечує на постійній основі роботу колегіального органу щодо розгляду проблемних та актуальних питань функціонування внутрішньобанківської системи ПВК / ФТ;
- ефективно розподіляє функції з питань ПВК / ФТ між трьома лініями захисту, забезпечує належну обізнаність та виконання працівниками банку, включно з працівниками бізнес-підрозділів, визначених їм обов'язків у

сфері ПВК / ФТ, розуміння такими працівниками своєї відповідальності за невиконання обов'язків та/або бездіяльність;

- запроваджує та постійно вдосконалює внутрішній контроль з питань ПВК / ФТ, зокрема забезпечує своєчасне виявлення внутрішнім аудитом проблемних питань та ознак неналежної системи управління ризиками ВК / ФТ;
- створює та забезпечує функціонування дієвої та своєчасної системи ескалації підозр та проблемних питань у сфері ПВК / ФТ та порядку їх розгляду, включно з повідомленням інформації / фактів, що стосуються випадків порушення або можливого порушення законодавства України у сфері ПВК / ФТ, в порядку, передбаченому внутрішніми документами банку;
- розробляє та здійснює заходи з НПК для розуміння суті діяльності клієнта, мети та очікуваного характеру ділових відносин з ним, що дає змогу банку упевнитися, що фінансові операції клієнта відповідають наявній в банку інформації про нього, його бізнес, ризик-профіль, включаючи у разі потреби джерела походження його коштів / статків, встановлення КБВ для оперативного виявлення незвичайної поведінки та підозрілих фінансових операцій (діяльності).

Інакше кажучи, якщо б декларант зміг успішно пройти процедуру фінансового моніторингу банком до відкриття спеціального рахунку, то він і не намагався б скористатися можливістю застосування інституту одноразового (спеціального) добровільного декларування. Тобто первинний фінансовий моніторинг банків унеможлиблює користування інститутом податкової амністії, на фіскальну доцільність якої сподівається Міністерство фінансів України. З усього вбачається, що відкриття рахунку є неможливим, якщо декларант не може підтвердити джерела походження відповідних коштів. У такий спосіб на цьому етапі зупиняється реалізація інституту одноразового добровільного декларування через неузгодженість норм галузевого законодавства.

Позаяк одноразове (спеціальне) добровільне декларування є інститутом податкового права, то у процедурах адміністрування беруть участь саме податкові органи. Однак норми податкового права реально закріплюють ініціативу саме податкової амністії, бо, відповідно до п. 15 підрозділу 9 прим. 4 розділу XX Податкового кодексу України, одноразова (спеціальна) добровільна декларація підлягає камеральній перевірці у спеціальному порядку, яку центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, проводить протягом 60 календарних днів, що настають за днем подання йому відповідної декларації.

Аналіз процедур та правил проведення таких перевірок свідчить про те, що вони зводяться, фактично, до виявлення арифметичних та логічних помилок у поданій декларації, чи стосуються оціночної вартості (оцінки) майна та майнових прав. Отже, на практиці норми податкового права та норми, що регулюють проведення

фінансового моніторингу протирічать одні одним. На перший погляд це схоже на колізію, але експерти-практики стверджують, що саме через запровадження механізму попереднього фінансового моніторингу, як процедури надання згоди на відкриття рахунків, встановлюється факт походження (джерел) коштів. У такий спосіб нівелюється сутність податкової амністії для процедури амністування саме готівкових коштів декларанта.

З початку кампанії, станом на 01 лютого 2022 року, за даними Державної податкової служби України, громадяни вже задекларували активи вартістю 1,3 млрд грн. Сума задекларованого до сплати збору склала 79,1 млн гривень [4]. Розробники законопроекту про податкову амністію стверджували, що цей інструмент дозволить вивести з тіні понад 20 млрд дол., внаслідок чого державний бюджет отримає близько 1 млрд дол. На практиці це суттєво загальмувало таку корисну ініціативу. Тому у висновках звертаємо увагу законодавця на вкрай гостре питання. В умовах воєнного стану та нестабільної економіки України, вкрай актуальною є проблема амністії коштів українських громадян, що мають бути використані для відновлення економіки нашої держави. Альтернативним розв'язанням цієї проблеми може стати продовження строків (наприклад, для певних регіонів України) щодо застосування інституту добровільного декларування та полегшення процедури чи взагалі виключення з неї етапу первинного фінансового моніторингу, що здійснюється банками. Якщо не врегулювати цей процес, то зросте загроза переміщення коштів фізичних осіб за межі України, внаслідок цього джерела походження активів не працюватимуть на користь державної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Порядок подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації: наказ міністерства фінансів України від 2 серпня 2021 року № 439. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/odnorazove-dobrovilne-deklaruvannya/normativno-pravovi-akti/76033.html> (дата звернення: 19.05.2022).
2. Про затвердження Положення про порядок відкриття та ведення поточних рахунків із спеціальним режимом використання в національній та іноземних валютах, банківських металах для цілей одноразового (спеціального) добровільного декларування: постанова Правління Національного банку України від 5 серпня 2021 року № 83. URL: https://bank.gov.ua/ua/legislation/Resolution_05082021_83 (дата звернення: 19.05.2022).
3. Положення про здійснення фінансового моніторингу: постанова Правління Національного банку України від 19 травня 2020 року № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0065500-20> (дата звернення: 19.05.2022).
4. У рамках кампанії одноразового декларування громадяни задекларували активи вартістю 1,3 млрд гривень. Вебпортал Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/563341.html> (дата звернення: 19.05.2022).

Ірина ВАСИЛЬЄВА,
*суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
кандидат юридичних наук*

ВИЗНАЧЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ПРИРОДИ ТА ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

Останнім часом податкові спори набувають все більш систематичного характеру, їх кількість превалює над іншими видами публічно-правових спорів в Україні. Справа в тому, що глобалізація, зміна бізнес-процесів та необхідність забезпечення ефективного надходження до державного бюджету коштів, утриманих із доходів платників податків, є факторами, які змушують податкові органи не лише переглядати сучасні підходи до податкового адміністрування, а й переглядати свої відносини з бізнес-середовищем. В останні роки податкові органи постійно удосконалюють спосіб підготовки та здійснення заходів податкового контролю, встановлюють ефективний обмін інформацією між зацікавленими сторонами, визначають систематичні підходи до оцінки юридичних наслідків податкових спорів, покращують якість податкових перевірок.

За наявності податкових спорів особливо важливим є те, щоб платник податків правильно налагодив відносини з податковими органами та захистив себе від можливих репутаційних та фінансових ризиків, пов'язаних із законними вимогами податкових органів. Причиною податкових спорів також є складне становище в частині тлумачення та правильного застосування податково-правових норм, оскільки їх існує велика кількість, а деякі з них мають двозначний характер. У таких випадках вирішити податковий спір можуть визначені законодавством органи державної влади. Однак платники податків надають пріоритет у розгляді та вирішенні цих спорів саме адміністративним судам.

Правовий механізм вирішення податкових спорів перебуває у постійній зміні та модернізації, що зумовлює пошук оптимального поєднання та співвідношення судових і позасудових способів, а також процедур вирішення податкових спорів.

Податкові спори належать до категорії найсерйозніших та найскладніших адміністративних справ в суді. Важливу роль під час вирішення податкових спорів відіграє правильна кваліфікація конкретного спору, оскільки від неї залежить належне і точне застосування відповідної норми права.

У юридичній доктрині нині здійснюються спроби розробки поняття та видів податкових спорів. Також слід зазначити, що термін «податковий спір» дотепер законодавчо не закріплений.

Однак необхідно вказати, що визначення поняття податкового спору є актуальним та важливим завданням сфери правосуддя. Це пояснюється тим, що по-перше, податкові спори є найбільш поширеною і достатньо трудомісткою категорією адміністративних справ, по-друге, існує невідкладна необхідність у визначенні сутності податкового спору як такого, оскільки від правильного з'ясування цього поняття залежить доцільність використання тих чи інших норм матеріального та процесуального права.

Податки – це одна із суттєвих ознак держави, яка має монопольне право на обчислення, утримання та стягнення податків. Звичайно, податки є необхідним елементом розвитку та існування держави, однак це зовсім не означає, що всі податки є аргументованими за змістом, пропорційністю та розміром, а обов'язок сплати податків платниками податків виправданий в цілому. Слід зазначити, що учасники податкового спору не рівні між собою. Суб'єктом владних повноважень є податковий орган, а суб'єктом підпорядкування – платник податків. Цей факт є причиною виникнення протиріч, що виникають у сфері відносин, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів.

На нашу думку, відносини, що виникають між суб'єктами публічного та приватного права у процесі фінансової діяльності держави, мають багатоаспектний, комплексний характер, а за своїм соціальним, політичним та правовим змістом – є конфліктними та пов'язані із публічними фінансовими інтересами.

Держава як виразник публічних інтересів представляє групові інтереси, які завжди збігаються з інтересами окремого індивідуума. Окремі індивіди часто не усвідомлюють об'єктивну необхідність фінансового забезпечення потреб держави або вважають їх занадто перебільшеними. Держава для забезпечення своїх потреб обмежує податкові відносини досить жорсткими правовими рамками, зменшуючи свободу розсуду суб'єктів приватного права. У податкових відносинах вона встановлює правові обов'язки та заборони для досягнення результату в регулюванні таких відносин. З метою недопущення довільного позбавлення платників податків їх майна, держава визначає законом види та підстави здійснення податкових платежів, порядок їх сплати, межі вимог держави, а також межі владної компетенції держави в особі її податкових органів.

За своєю природою податковий спір є юридичним конфліктом. Юридичним конфліктом прийнято вважати будь-який конфлікт, у якому спір пов'язаний із правовими відносинами сторін (їх юридично значущими діями) і, отже, суб'єкти, або мотивація їх поведінки, чи об'єкт конфлікту мають правові ознаки, а конфлікт тягне за собою певні юридичні наслідки. Отже, податковий спір пов'язаний з правовими податковими відносинами, відповідні суб'єкти, наділені правами та обов'язками, відбувається конфлікт приватного та публічного інтересу, і навіть виникає юридичний наслідок як необхідність вирішення цього спору.

З цього випливає, що податковий спір виникає внаслідок розбіжностей між платниками податків та податковими органами щодо обчислення та сплати податків. Має місце ситуація, коли платник податків не погоджується з рішенням податкового органу щодо конкретного питання або з результатами податкової перевірки.

Висновки та пропозиції. Податковий спір можна визначити як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку. У зв'язку із цим, пропонуємо це поняття закріпити на законодавчому рівні через внесення відповідних змін до ст. 14 Податкового кодексу України, яка регламентує визначення понять у Кодексі.

Ігор ДАШУТІН,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук

ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОЇ ПРИРОДИ КРИПТОВАЛЮТИ В УКРАЇНІ

З'ясування правової природи криптовалюти важливо для того, щоб, зокрема, оподатковувати прибуток / дохід у власне криптовалюти або ж обчислювати суму податку, з огляду на вартість такої криптовалюти у відповідній національній / іноземній валюті тощо. Не менш важливим у зв'язку з цим є і питання бухгалтерського обліку тих надходжень та витрат, що здійснюються у криптовалюти. Тому необхідно з'ясувати, яким чином, з огляду на національне нормативно-правове регулювання, необхідно розуміти те явище, яке позначається як «криптовалюта».

Прийняття 17.02.2022 р. Верховною Радою України Закону України «Про віртуальні активи» [1] та його підписання 15.03.2022 р. Президентом України нагадало про важливість з'ясування сутності такого явища, як «криптовалюта». У результаті низки нормотворчих та законопроектних процесів, категорія «криптовалюта», змінюючи свою правову форму, здолала шлях від грошового сурогату (до фінансового активу, а від фінансового активу) до віртуального активу.

Примітно, що Дарницький районний суд міста Києва у своєму рішенні від 24.03.2016 р. (справа № 753/599/16-ц) зробив покликання на вказаний лист Національного банку України від 08.12.2014 р. № 29-208/72889, а отже, також підкреслив, що Bitcoin є грошовим сурогатом, який не має забезпечення реальної вартості [2]. Апеляційний суд міста Києва у своїй ухвалі від 12.10.2016 р. (справа № 753/599/16) зазначив, що Bitcoin є грошовим сурогатом, який не має забезпечення реальної вартості, а також додав, що з огляду на зміст (вказаного) листа Національного банку України та умов договору, можна дійти висновку, що Bitcoin не є річчю в розумінні ст. 179 Цивільного кодексу України та не має ознак матеріального світу; також Bitcoin не є продукцією; крім того, порядок обігу віртуальної валюти / криптовалюти Bitcoin нормативно не врегульовано [3].

У результаті порівняння та синтезу п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи» [1], у якому зазначено, що саме може вважатися віртуальним активом, та положень Цивільного кодексу України [4], у яких визначається, що є об'єктами цивільних прав та що належить до нематеріальних благ, можемо стверджувати, що «віртуальний актив» («криптовалюта») – це нематеріальне благо (інформація, під якою розуміють будь-які відомості та/або дані, які можуть

бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді), що є об'єктом цивільних прав (зокрема, інформацією), має вартість та виражена сукупністю даних в електронній формі. Іншими словами, «віртуальний актив» («криптовалюта») – це:

- нематеріальне благо (інформація, зокрема, будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді);
- нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав (інформацією);
- нематеріальне благо, що має вартість;
- нематеріальне благо, виражене сукупністю даних в електронній формі.

Отже, відправною точкою або орієнтиром у визначенні правової природи криптовалюти (нехай і з прив'язкою до Bitcoin) стає її визначення як грошового сурогату. У процесі спроб нормативно-правового визначення поняття «криптовалюта» («віртуальний актив») та врегулювання порядку обігу криптовалют (віртуальних активів), категорія «криптовалюта» («віртуальний актив») змінила свою правову природу від міжгалузевої (цивільно-, господарсько, фінансово-правової) до суто цивільно-правової.

Положення п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи» [1] та ч. 1 ст. 177, ч. 1 ст. 200 Цивільного кодексу України [4] містять ознаки категорії «віртуальний актив», які свідчать на користь цивільно-правової природи цієї категорії, а отже, і на користь цивільно-правової природи категорії «криптовалюта» (зокрема, «нематеріальне благо...», «...є об'єктом цивільних прав...», «... може посвідчувати майнові права...» тощо). Звідси випливає, що правовою формою категорії «криптовалюта» виступає той самий «віртуальний актив», а зміст категорії «криптовалюта», відповідно, відображено у п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи» [1], а також у ч. 1 ст. 177 та ч. 1 ст. 200 Цивільного кодексу України [4].

Можна виокремити такі ознаки, притаманні криптовалюти:

1) не є валютною цінністю, тобто не є валютою України / національною валютою (гривнею) (не є платіжним документом або іншим цінним папером, вираженим у валюті України), не є іноземною валютою (не є платіжним документом або іншим цінним папером, вираженим в іноземній валюті або банківських металах), не є банківським металом;

1.1) відрізняється від грошової одиниці України, тобто відрізняється від гривні (не є гривнею);

1.2) випущена в обіг не Національним банком України, тобто не центральним банком України, не особливим центральним органом державного управління, юридичний статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого

визначаються Конституцією України, Законом України «Про Національний банк України» та іншими законами України;

2) виготовлена з метою здійснення платежів у господарському обороті, тобто виготовлена / емітована з метою здійснення розрахунків у господарському обороті (хоча вказівка лише на «господарський оборот» уявляється обмеженням при характеристиці криптовалюти, оскільки насправді сфера її використання значно ширша). Водночас у зв'язку з цим виникає питання про співвідношення цієї ознаки грошового сурогату / криптовалюти із положеннями ч. 2 ст. 32 Закону України «Про Національний банк України», згідно із якою «використання грошових сурогатів як засобу платежу забороняється» [5]. Тобто, за визначенням, грошовий сурогат виготовляється з метою здійснення платежів / розрахунків (у господарському обороті), але заборонено використання грошових сурогатів як засобу платежу;

3) це документ у вигляді грошових знаків, що не має нормативно-правового визначення або нормативно-правового врегулювання механізму випуску та порядку обігу. Єдине, що має нормативно-правове відображення – це характеристика грошових знаків. Відповідно до чинного у 2014–2018 рр. Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [6] грошові знаки могли існувати, стосовно валюти України – як банкноти, казначейські білети, монети та в інших формах (що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу), а стосовно іноземних валют – як банкноти, казначейські білети, монети (що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу). Згідно з чинним Законом України «Про валюту і валютні операції» [7] грошові знаки грошових одиниць іноземних держав можуть існувати як банкноти, казначейські білети, монети (що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави або групи іноземних держав, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу), а грошові знаки грошової одиниці України – гривні – як банкноти, монети, зокрема обігові, пам'ятні та ювілейні монети, та в інших формах (що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обмінові на грошові знаки, що перебувають в обігу).

Отже, на сьогодні криптовалюта в Україні має чітко визначену правову форму так званого «віртуального активу», а її зміст визначається п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи», п. 13 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про запобігання

та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», а також ч. 1 ст. 177 та ч. 1 ст. 200 Цивільного кодексу України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про віртуальні активи: Закон України від 20.09.2021 р. № 3637. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20> (дата звернення: 31.05.2022 року).
2. Рішення Дарницького районного суду міста Києва від 24.03.2016 р. у справі № 753/599/16-ц. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/56686444> (дата звернення: 31.05.2022 року).
3. Ухвала Апеляційного суду міста Києва від 12.10.2016 р. у справі № 753/599/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/62052778> (дата звернення: 31.05.2022 року).
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 31.05.2022 року).
5. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14> (дата звернення: 31.05.2022 року).
6. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (дата звернення: 31.05.2022 року).
7. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19> (дата звернення: 31.05.2022 року).

Любов КАСЬЯНЕНКО,

професор кафедри публічного права

ННІ права Державного податкового університету,

доктор юридичних наук, професор

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

Розвиток і зміцнення української держави, включення її до світових інтеграційних процесів, ствердження власного шляху розвитку нерозривно пов'язано з реформуванням податкової системи, удосконаленням її правового регулювання та досягненням відповідності сучасним тенденціям правового розвитку і міжнародним стандартам. Податкова політика держави основним чином реалізується через систему оподаткування, яка, відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України [1], встановлюється виключно законами України і відіграє ключову роль в її економічному розвитку.

На думку Нобелівського лауреата Дж. Стігліца, який обґрунтував один з принципів справедливої й ефективної податкової системи – гнучкість оподаткування, адже податкові відносини – одні з найбільш чутливих до змін економічного базису в усій системі правовідносин. Відповідно, податкові норми мають швидко й ефективно реагувати на будь-які зміни економічного життя, щоб, з одного боку, усунути можливий деструктивний вплив оподаткування на економічний розвиток країни, а з іншого – не упустити об'єкти оподаткування, що з'являються в нових формах, із податкових тенет держави. Однак гнучкість або динамічність оподаткування має сенс виключно у діалектичному взаємозв'язку з його стабільністю.

На нашу думку, законодавець повинен знайти «золоту середину» між частотою змін закону і визначеністю податкових норм для платників податків. Історичні факти стверджують, що принцип «податок не може бути встановлено без згоди платників» набував поступового поширення в країнах Західної Європи, починаючи з XIII століття. В Англії його вперше було закріплено у Великій хартії вольностей (1215 р.) та підтверджено у Статуті про утримання податей (1297 р.). Але значний час, фактично до закріплення 1689 року в Біллі про права, цей принцип ігнорувалася правлячими колами. Варто зазначити, що 1978 року до Конституції штату Каліфорнія була внесена поправка, що увійшла в історію під назвою Пропозиція тринадцяти (ініціаторами були 13 економістів, політиків, суспільних діячів, яких потім звинувачували у підбурюванні до податкового бунту). Зміст поправки полягав у такому: 1) встановити граничну ставку на майно не вищу, ніж 1% від його вартості; 2) залишити оціночну вартість майна на рівні 1975 року; 3) заборонити властям штату і місцевим органам самоврядування запроваджувати будь-які майнові податки без згоди 2/3 виборців (75 %).

Зрозуміло, що проста згода парламентської більшості на ухвалення рішень щодо податкових змін не відповідає справжнім інтересам платників податків. Однак проблема оподаткування в Україні існує (і не така проста, як може здатися на перший погляд), має кілька взаємопов'язаних граней. Фінансова безпека держави залежить від формування державного та місцевих бюджетів, стану її платіжного балансу, співвідношення грошей в офіційній і тіньовій економіці, ступеня повернення обігових коштів до банків, руху валютних коштів та ін. Усе це необхідно враховувати під час внесення змін до податкового законодавства.

Однією з конституційних норм, що регулює податкові правовідносини, є вимога ст. 67 Конституції України, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Варто зазначити, що на конституційному рівні врегульовані податкові відносини також в інших державах. Наприклад, у § 1 статті 170 Конституції Бельгії закріплено, що «ніякий податок на користь держави не може бути встановлений інакше як законом». Подібну норму знаходимо і в статті 133 Конституції Іспанії, статті 127 Конституції Литовської Республіки, статті 113 Конституції Естонської Республіки, статті 34 Конституції Франції. До речі, весь правовий режим оподаткування Франції керується принципами, закладеними у статтях 13, 14 Декларації прав людини і громадянина від 1789 р., які запозичені у статті 34 Конституції Франції.

Конституції європейських держав, як правило, не обмежуються тільки констатацією вимоги щодо законодавчої форми податку. Конституційними нормами чітко визначаються умови, за яких податок вважається законно встановленим. У статті 78 Конституції Греції підкреслюється, що в законі необхідно передбачити суб'єкт оподаткування, доходи, яких стосується запроваджуваний податок. У § 81 Конституції Фінляндії зазначається, що «державні податки встановлюються законом, який повинен містити приписи про принципи оподаткування і рівень податків, а також про правовий захист платників податку». У Конституції Швейцарії стаття 129 врегульовує питання податкового процесу.

Не викликає сумніву роль Конституції України у створенні підґрунтя та безпосередньому урегулюванні податкових відносин. За допомогою норм, що вона містить, створюються умови для функціонування податкової системи країни. На нашу думку, нині варто звернути увагу на гарантії реалізації й захисту прав та законних інтересів як платників податків, так і держави.

Виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків є необхідною передумовою для забезпечення балансу інтересів держави і суспільства, адже завдяки податковим платежам держава мобілізує кошти, необхідні для забезпечення виконання її завдань і функцій, в ефективному здійсненні яких зацікавлений кожен. Ніхто не заперечуватиме, що податки повинні бути не тягарем для їхніх платників, а одним із стимулів розвитку національної економіки. Для цього

необхідно, щоб податкова політика держави була спрямована на створення сприятливого податкового клімату і дотримувалась принципів податкового законодавства, закріплених ст. 4 Податкового кодексу України [2].

Зазначимо, що вітчизняні платники податків уже тепер мають достатньо підстав для захисту своїх прав, порушених у зв'язку з недотриманням принципів Податкового кодексу України. Адже Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) вказав, що однією з вимог, яка впливає зі словосполучення «встановлений законом», є передбачуваність. ЄСПЛ також неодноразово вказував на те, що закон повинен відповідати принципу верховенства права (рішення від 25.11.1999 р.). Ці вимоги мають на меті, зокрема, гарантувати адресатам правової норми адекватний юридичний захист від свавільних посягань з боку публічної влади на певне основоположне право людини.

До того ж Венеціанська комісія (далі – Комісія) на своєму 86-му пленарному засіданні, яке відбулося 25–26 березня 2010 року, також затвердила доповідь щодо верховенства права. У цьому документі Комісія зазначила, що однією зі складових верховенства права є, зокрема, правова визначеність. Вона вимагає, щоб правові норми були чіткими й точними, спрямованими на те, щоб забезпечити постійну прогнозованість ситуацій і правовідносин, що виникають. У вітчизняній правовій доктрині поняття правової визначеності найчастіше розкривається в контексті принципу верховенства права. Конституційний Суд України у рішенні № 1-р/2018 від 27 лютого 2018 р. наголосив на тому, що принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їхньої передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини.

На нашу думку, дотримання принципів зарубіжного податкового законодавства наблизить українське законодавство до європейських правових стандартів, сприятиме вдосконаленню механізмів правотворчості й правореалізації, слугуватиме додатковою гарантією захищеності платників податків. Досвід минулого та сучасна практика різних держав переконують, що удосконалення податкової політики є важливим інструментом реалізації стратегії суспільного розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30 (23.07.96). С. 141.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 92. С. 3248.

Микола КУЧЕРЯВЕНКО,

перший проректор

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

академік Національної академії правових наук України,

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук, професор,

заслужений діяч науки і техніки України, лауреат Державної премії України

ДО ПИТАННЯ ПРИРОДИ ПОДАТКУ В КОНТЕКСТІ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНФЛІКТУ

Природа податкових відносин характеризується досить змістовною конфліктністю, яка обумовлює логічне обґрунтування вилучення власності платника податку. На відміну від відносин, які одностайно засуджуються всіма формами соціального регулювання (вбивство, грабіж і т. д. є негативними з погляду норм релігії, моралі, права), вилучення коштів, які особа чесно заробила та сплатила як податок, має знайти об'єктивне обґрунтування та логічне витрачання. Саме це породжує певну конфліктну природу відносин оподаткування. Наслідком податкового конфлікту є виникнення і вирішення податкового спору, в умовах якого інтереси публічного суб'єкта та платника податку здебільшого можуть не збігатися. Логічність вирішення такого спору як в режимі апеляційного узгодження, так і під час розв'язання його судами передбачає чітке та логічне співвідношення інтересів учасників відносин, що реалізується через узгодженість прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, які закріплюються в їхньому правовому статусі.

Фундаментальні засади оподаткування пов'язуються з реалізацією імперативного конституційного припису [1] щодо безумовного обов'язку кожного сплачувати податки [2]. Цей припис і сформував сталу концепцію, спрямовану на регулювання та забезпечення належної поведінки виключно платників податків і зборів. Зважаючи на конституційні норми, Податковий кодекс України (далі – ПК України) [3] формує конструкцію податкового обов'язку, порядок його виконання, визначає правовий статус платника податку. Тобто правове оформлення податкового регулювання фактично зводиться до правового упорядкування прав та обов'язків платників податків, порядку й своєчасності виконання ними обліку, сплати податків і зборів, звітності щодо цього.

Будь-які правовідносини, зокрема й податкові, передбачають регулювання поведінки суб'єктів, що представляють дві сторони правовідношення. У сфері оподаткування – це зобов'язана сторона (представлена переважно платниками податків і зборів, податковими агентами тощо) та владна сторона (держава і територіальні громади як отримувачі коштів від сплати податків і зборів, органи,

що уповноважені ними на контроль за виконанням своїх обов'язків платника). Участь владної сторони цих відносин зводиться до функцій нагляду та контролю за поведінкою зобов'язаних осіб. Тобто виходить, що в податкових відносинах зобов'язаними щодо держави та територіальних громад є виключно платники, тоді як ні держава, ні територіальні громади платникам нічого не винні, не мають ніяких зустрічних обов'язків.

Принципово важливим в цій ситуації вбачається не досягнення реалізації виключно публічного інтересу через вищевказану конституційну конструкцію, а досягнення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин. На перший погляд максимальне навантаження на платника податку може призвести до зростання бюджетних доходів. Може, на короткий термін так і буде, але потім ігнорування приватного інтересу платника призведе до того, що він скоротить виробництво, згорне діяльність, зменшить базу оподаткування і, в підсумку, нехтування його інтересами призведе до значних втрат надходжень до бюджету. До того ж, треба враховувати ще одну позитивну тенденцію в намаганні та можливості досягнення балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Якщо такий баланс наявний, тоді мінімізуються або й взагалі зникають підстави виникнення спору, а це виключить необхідність витрат, фінансування процедур апеляційного узгодження чи судового вирішення податкових спорів.

Руйнація концепції природи податку, шляхом акцентування винятково на системному упорядкуванні імперативного обов'язку платників податків, законірно призводить до знищення низки принципів оподаткування. Не можуть відносини оподаткування регулюватися ефективно та справедливо в умовах, коли невиконання державою своїх обов'язків знижує можливість виконання обов'язку платником. Це призводить і до непослідовних, нелогічних (саме в сенсі аналізу природи податку) висновків, які породжують правові наслідки. І ці наслідки, природньо, є несприятливими, передусім, для платників.

Послідовним у цій ситуації вбачається, з'ясувавши характер обов'язків зобов'язаного та владного суб'єкта, необхідність виокремити саме їх обумовленість одне одним, поставивши за мету досягнення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин. Дійсно, правовий статус платника податку включає облікові, реєстраційні обов'язки. Облікові обов'язки платника податку виражають зміст лише одного із елементів податкового обов'язку, але цілісне уявлення щодо останнього має чітко відображати процедурне забезпечення обліку, сплати та звітності. Невиконання обов'язку щодо своєчасної реєстрації податкових накладних, додержання граничних строків реєстрації має пов'язуватися із поведінкою та діями платника.

Для повноцінного аналізу податкових відносин у дискурсі податкового конфлікту треба застановитися над природою, концепцією явища податку. Історичний розвиток акумуляції коштів певними групами осіб, які об'єднувалися у державу,

об'єктивно зумовило й необхідність формування відповідних фінансових фондів, за допомогою яких особи та інститути, які уособлювали державу, набували фінансову можливість гарантувати фундаментальні засади існування такої держави. Основним джерелом коштів, які громадяни передавали в такі фонди, якраз і були податки. Тобто природа податків пов'язується не з фактом передавання коштів платниками державі взагалі, а суто із переданням коштів під час сплати податків і зборів із обов'язковою умовою. Цією умовою є ефективне використання зібраних таким чином грошей для задоволення фундаментальних потреб громадян, які об'єдналися у державу. Саме для цього вони й сплачують податки, тому природа податкового обов'язку об'єктивно об'єднує обов'язки обох сторін податкового правовідношення – і зобов'язаної, і владної.

Принциповим моментом у цій ситуації є аналіз поведінки особи, що вчиняє податкове правопорушення, яку можна охарактеризувати як передбачене податковим законом (гарантується принципом правової визначеності) протиправне діяння, що призводить до несприятливих наслідків.

Стосовно оцінки та врахування небезпеки для суспільства в системі ознак податкового правопорушення питання залишається відкритим. Водночас, з огляду на те, що через надходження коштів від податків та зборів формується фінансова можливість функціонування територіальних громад, держави, суспільства загалом враховувати цю ознаку – вкрай необхідно.

Перспективним в оцінці такої ситуації може бути визначення обставин, які виключають протиправність діяння. Відповідальність у цій ситуації передбачає поєднання об'єктивних і суб'єктивних умов. Об'єктивні умови мають неперсоніфікований характер, в основі якого лежить відповідний припис норми, що розрахована на невизначене коло осіб. Суб'єктивні умови передбачають персоніфікацію, визначення конкретної особи, унаслідок протиправної діяльності якої і настають несприятливі наслідки. Тобто об'єктивні умови визначають, що саме повинна була зробити особа, а суб'єктивні – що вона могла зробити. Водночас суб'єктивні умови безпосередньо пов'язуються з умовами, за яких в особи були всі можливості реалізувати свою поведінку таким чином, яким це закріплено за визначення об'єктивних умов. Відповідно до ситуації, яка аналізується, щодо поведінки платника податку об'єктивні умови (стосовно своєчасної реєстрації тощо) визначені, але суб'єктивні умови, як сукупність можливостей реалізувати свою поведінку, згідно з нормативним приписом, унаслідок бездіяльності суб'єктів владних повноважень, – відсутні. Саме тому можна дійти висновку, що в такій ситуації поведінку платника необхідно розглядати в контексті врахування обставин, які виключають протиправність діяння.

Встановлення податкового правопорушення (з огляду на зміст ст. 109 ПК України) пов'язується із такою оцінкою поведінки платника, коли в основі подат-

кового правопорушення має бути протиправна бездіяльність платника податку щодо реєстрації ним податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних у визначені законодавством строки. Принциповим моментом у цій ситуації є саме наявність вини (умислу чи необережності) з боку платника податків, протиправний характер діяння. Тобто має йтися саме про умисне порушення чи невиконання норм закону платником податків, коли він мав безумовний обов'язок його виконання.

Особливого значення в цій ситуації набуває розмежування «протиправності» та «неналежності». Неналежне виконання вимог податкового законодавства платником стосовно своєчасної реєстрації податкових накладних дуже часто відбувається з вини контролюючого органу, і це виключає протиправність діянь платника податку, що об'єктивно свідчить про відсутність у його діяч вини. До того ж подібні ситуації породжують підстави, оцінюючи такі відносини, констатувати невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу. Протиправність у цих умовах характеризує саме поведінку владного суб'єкта.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 24.03.2022).
2. Кучерявенко М. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181. URL: <https://rd.ua/storage/attachments/15392.pdf> (дата звернення: 25.03.2022).
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.03.2022).

Віктор МУШЕНОК,

професор кафедри адміністративного,

фінансового та інформаційного права

Державного торговельно-економічного університету

доктор юридичних наук, професор

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ: ФІСКАЛЬНИЙ ЧИ СТИМУЛЮЮЧИЙ ВИМІР ДЛЯ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

У сучасній науці категорія «політика» характеризується як цілісна сфера суспільних відносин, які виникають у процесі здобуття, утримання та використання публічної влади з метою узгодження та задоволення індивідуальних, групових та загальносуспільних інтересів (зادля упорядкування життя суспільства) [1]. Політика кожної держави є забезпеченням зовнішнього вираження права в державі, а правові засоби забезпечення реалізації такої політики закріплені у формі окремих норм права та реалізуються від імені держави уповноваженими державними органами. Зазначені засоби реалізації мають державно-владний, організуючий характер, а сама державна політика реалізується з використанням правових, економічних, соціальних засобів впливу на суб'єктів.

Державна політика України визначається як діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування стосовно забезпечення вирішення питань загальнодержавного та місцевого значення, у частині стабільного розвитку власної економіки, реалізації соціальних пріоритетів своєї держави тощо. Реалізація державної політики здійснюється такими органами за допомогою «системи нормативно-правових актів, регуляторних заходів, а також податкових та бюджетних пріоритетів та впливає на розвиток секторів економіки, рівень життя суспільства як його основної складової частини» [2, с. 246].

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ), розвиток та удосконалення сільського господарства, як основного сектору економіки нашої держави, можливий за умови нормативно-правового удосконалення інструментів реалізації державної політики, де наразі домінують законодавчо закріплені механізми реалізації фіскальної функції оподаткування – підвищення рівня податкового навантаження на суб'єктів сільського господарства [3]. Особливо в останні роки (2016–2022 рр.) нівелюється реалізація стимулюючої функції оподаткування, яка виражалася у застосуванні правових механізмів податкових пільг, спрощеної системи оподаткування, застосування спеціальних режимів сплати податків, списання та розстрочення сум податкової заборгованості тощо.

З огляду на викладене вище, метою цього дослідження є спроба проаналізувати податкову політику щодо суб'єктів сільськогосподарського виробництва та визначення пріоритетів стимулюючого оподаткування у царині зазначених суспільно-економічних відносин.

Дослідження визначеної нами проблематики слід розпочати з аналізу сутності та видів основних функцій механізму оподаткування у теорії права. Адже фіскальна функція податків є найважливішою функцією, відповідно до якої податки виконують своє основне призначення – насичення дохідної частини бюджету держави для забезпечення потреб суспільства [4, с. 41].

Тобто фіскальна функція є основною у характеристиці сутності податків, вона визначає їхнє суспільне призначення, а її зміст полягає в тому, що за допомогою податків формуються фінансові ресурси держави та територіальних громад, а також забезпечуються об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування усього суспільства.

Стимулююча функція у механізмі оподаткування суб'єктів аграрного сектору в сучасній правовій науці повніше розкрита через дослідження значною кількістю науковців категорії «державна підтримка» – як виконання державою, в особі уповноважених органів, урегульованого чинним законодавством впливу на сільськогосподарських товаровиробників усіх організаційно-правових форм власності й господарювання (особисті селянські господарства, фермерські господарства, сільськогосподарські виробничі та обслуговуючі кооперативи, приватні акціонерні товариства, аграрні холдингові компанії) з метою забезпечення гідних рівнів їх дохідності та прибутковості виробничої діяльності, поліпшення еквівалентності обміну з промисловими галузями, а також покращання їх фінансової стійкості та фінансового стану [5, с. 72].

Проведені автором дослідження особливостей нормативно-правового формування та реалізації податкової політики в Україні з 1990 р. понині дають підстави визначити, поряд з її класичною фіскальною, також стимулюючу спрямованість оподаткування вітчизняних суб'єктів сільського господарства, що сприяла забезпеченню стабілізації економіки, підтриманню економічної рівноваги та конкурентної спроможності цього сектору шляхом регулювання ставок оподаткування та бюджетних витрат.

Отже, зазначимо, що державна податкова політика в сільському господарстві тривалий час була спрямована на забезпечення його стимулювання, зокрема, шляхом створення законодавчих умов для розвитку сільськогосподарського виробництва у результаті запровадження спеціальних режимів оподаткування. Прикладом нашого твердження був спеціальний режим сплати податку на додану вартість (надалі – ПДВ): а) режим акумуляції сум ПДВ (окремо по рослинницькій та тваринницькій продукції); б) режим виплати дотацій переробними підпри-

ємствами за здане молоко та м'ясо; в) режим нульової ставки ПДВ за умови продажу молока та м'яса живою вагою. Іншим прикладом було запровадження спеціальної системи оподаткування — справляння фіксованого сільськогосподарського податку (надалі — ФСП). Мали місце також у системі стимулюючого оподаткування сільськогосподарських виробників податкові пільги, знижки та інші преференції.

Беззаперечним є той факт, що державне податкове стимулювання сільського господарства сприяло: 1) забезпеченню продовольчої безпеки нашої країни (забезпечення населення продуктами харчування за рахунок власних резервів), що є важливим складником національної безпеки; 2) гарантуванню стабільності фінансово-економічної діяльності національних виробників сільськогосподарської продукції; 3) створенню гарантій для зайнятих найманих працівників та самозайнятих осіб у сільському господарстві з урахуванням його специфіки, пов'язаної із сезонністю такого виробництва та залежністю від природних факторів і несприятливих погодних умов тощо.

Однак органи законодавчої та виконавчої влади, постаючи перед проблемою необхідності збільшення дохідної частини бюджету, вирішують її за рахунок внесення змін до ПК України щодо скасування спеціальних (пільгових) режимів оподаткування, підвищення ставок податкових платежів чи використовують інші інструменти збільшення податкового навантаження. Зокрема, державою скасовано сплату ФСП та замінено його на єдиний податок (для платників IV групи) із суттєвим обмеженням пільг спрощеної системи оподаткування. З 2016 року суттєво обмежено дію спеціального режиму оподаткування ПДВ для суб'єктів аграрного виробництва [6].

Отже, діяльність держави у сфері запровадження, правової регламентації та організації справляння податків у правовій системі України визначається як податкова політика. У процесі її реалізації проявляються конкретні функції оподаткування. Вони визначають сутність такого процесу в дії та є способом вираження його властивостей. З огляду на сутність податку як категорійне поняття та враховуючи те, що процес оподаткування виступає нормативно-правовим механізмом централізації частини вартості національного продукту в бюджеті для фінансування державних суспільних благ і є засобом перерозподілу цієї вартості, у науці податкового права визначаються такі функції цієї категорії, як: фіскальна і стимулююча. У системі правового регулювання оподаткування аграрних виробників, реалізація стимулюючої функції, полягала у законодавчому встановленні податкової знижки, яка вилучається безпосередньо із суми податку, а не з доходу, який підлягає оподаткуванню, а також — у бюджетному фінансуванні державою суб'єктів аграрного виробництва. Нині такі преференції на законодавчому рівні зазнали суттєвого обмеження.

Конкретною авторською пропозицією з активізації податкового стимулювання сільського господарства є збереження в редакції ПКУ, яка діяла до 1 січня 2016 року, застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ. Це, на наше переконання, дасть можливість забезпечити стабільний розвиток аграрного сектору у сучасних умовах нестабільності, викликаної спробами організації ринку земель сільськогосподарського призначення; обмеженістю бюджетних дотацій, економічною неефективністю банківських кредитів, зростанням цін на матеріально-технічні ресурси та інших проявах фінансової нестабільності у державі в умовах складної санітарно-епідеміологічної ситуації та війни із загарбником.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Тематичний словник з політології. *Офіційний веб-портал Національної академії внутрішніх справ*. 2018. URL: <https://arm.naiu.kiev.ua/books/politolog/inf/slovyk.html> (дата звернення: 05.05.2022).
2. Мушенок В. В. Сучасна державна політика України щодо фінансової підтримки сільського господарства. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2014. Вип. 197. Ч. 1. С. 244–250 (Серія: Право).
3. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [редакція станом на 09.05.2022 р.]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.05.2022).
4. Податкове право: навч. посіб. / Г. В. Бех [та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
5. Курило В., Мушенок В. В. Фінансово-правове регулювання державної підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні: стан та перспективи удосконалення: монографія. Ніжин: Лисенко М. М. [вид.], 2012. 159 с.
6. Kurylo V., Gurzhi T., Mushenok V., Romanov M., Sliusarenko S. Agribusiness entities' statute or payments to local budgets as a foundation for the financial base of rural territorial. *Studies of Applied Economics*. 2021. Vol. 39. URL: <https://ojs.ual.es/ojs/index.php/eea/issue/view/309> (дата звернення: 05.05.2022).

Катерина ПАВЛУНЕНКО,
*адвокат, сертифікований аудитор,
співголова Секції податкового права
Ради адвокатів Харківської області*

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ЇЇ ОЦІНКА У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

Згідно зі ст. 6 та ст. 19 Конституції України органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

П.п. 14.1.171 ст. 14 Податкового Кодексу України (далі – ПК України) розтлумачує дефініцію «податкова інформація», покликаючись на Закон України «Про інформацію»

Відповідно до статті 16 Закону України «Про інформацію» від 02.10.1992 року № 2657-XII податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України.

Однак податкова інформація, перш за все, це інформація публічна. Стаття 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 року № 2939-VI визначає публічну інформацію як відображену та задокументовану будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформацію, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом.

Відповідно до п. 17.1.9 ст. 17 Податкового Кодексу, платник податків має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю.

Також п.п. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України встановлено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи.

Щодо необхідності «відображення інформації на носії» висловився Вищий адміністративний суд України у постанові Пленуму «Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації» від 29 вересня 2016 року № 10.

У пункті 9.1 Постанови суд роз'яснив, що «збереженість на матеріальних носіях як головна властивість інформації означає, що вона повинна бути викладена у письмовій, аудіовізуальній, електронній чи іншій матеріальній формі та зафіксована, відповідно, на папері, магнітній, кіно-, фотоплівці, оптичному диску або іншому носіїві [...]. Із цієї властивості випливає, що на момент виникнення правовідносин щодо неї публічна інформація повинна бути заздалегідь готовим, зафіксованим продуктом діяльності».

Треба мати на увазі, що зі свого боку, листом від 03.06.2015 р. № 19563/7/99-99-22-02-01-17 Державною фіскальною службою (далі – ДФС) були надані «Рекомендації із документального оформлення результатів опрацювання зібраної податкової інформації», однак на практиці ці рекомендації застосовуються не завжди.

Водночас держава гарантує збереженість податкової інформації – згідно зі ст. 11 Закону та ст. 14 Закону України «Про захист персональних даних», не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди.

Відповідно до ст. 63.11 ПК України, контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків – юридичних осіб; Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків; реєстрі платників податку на додану вартість; реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

У свою чергу, згідно із ст. 63.12 ПК України, інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних.

З погляду подальшого застосування податкової інформації, зокрема як підґрунтя для висновків контролюючого органу та доказу у податкових спорах, можна зазначити, що будь-яка податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах відносно контрагентів суб'єкта господарювання по ланцюгах постачання, а також податкова інформація надана іншими контролюючими органами, в тому числі і складена з причин неможливості проведення документальних перевірок, має виключно інформативний характер та не є належним доказом у тлумаченні процесуального закону. На цьому наголосив Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 460/143/19.

Також в іншій справі Верховний Суд розглянув спір платника податків та Офісу великих платників податків ДПС, який стосується штрафу за несвоечасну реєстрацію податкових накладних. Позивач переконував, що 30.04.2019 року з використанням комп'ютерної програми подав в електронному вигляді 36-ть податкових накладних, з метою їх реєстрації в ЄРПН. Накладні було направлено на реєстрацію упродовж операційного дня. Однак з боку ДФС до закінчення операційного дня, а саме до 20-ї години 30.04.2019 року, всупереч вимогам законодавства, в день направлення на реєстрацію податкових накладних не надійшло ані квитанції про реєстрацію податкових накладних, ані квитанції про відмову у такій реєстрації. Проте позиція податківців полягала в тому, що судами, замість оригіналів електронних доказів, досліджувалися паперові електронні докази та електронні копії електронних доказів. Йдеться про те, що направлення позивачем на реєстрацію даних 36-ти податкових накладних саме 30.04.2019 року підтверджувалось роздрукованою скріншотів файлів спеціалізованого програмного забезпечення та компакт-диском з оригіналами відповідних файлів.

Верховний Суд, у цьому випадку, визнав вказані роздруковані скріншоти файлів належними та допустимими доказами на підтвердження факту направлення на реєстрацію податкових накладних, оскільки до аналогічних висновків дійшов Верховний Суд у постановках від 28.04.2020 р. у справах № 810/198/16 і № 620/817/19.

Свого часу став революційним та донині залишається найбільш популярним та поширеним висновок Верховного суду про те, що податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах щодо контрагентів платника податків як суб'єкта господарювання по ланцюгу постачання, має виключно інформативний характер і не є належним доказом неправомірності дій відповідного платника податків – такий вердикт містить Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 2 квітня 2020 р. № 160/93/19.

Висока судова інстанція звернула увагу на ту обставину, що норми податкового законодавства України насправді прямо чи опосередковано не узалежнюють достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, за умови, якщо відповідний платник податків мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. Водночас Касаційний адміністративний суд підкреслив, що порушення постачальником / постачальниками товарів / робіт / послуг у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства України або правил чи звичаїв ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про таке ж порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування податкового кредиту. Звідси очевидно, що платник податків – покупець товару / робіт / послуг не повинен

заснавати негативних наслідків, наприклад, у вигляді позбавлення його права на податковий кредит, за неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не буде встановлено фактів, які свідчили б про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента, а тим більше про узгодженість дій між ними.

Додатково зазначимо, що досі залишається невирішеною така проблема, як належне оформлення джерела походження податкової інформації. Це спричинене тим, що формують податкову інформацію різні підрозділи однієї юридичної особи – тобто, так би мовити, «сам для себе». Це примушує сумніватися у правовій силі інформації, бо вона не відповідає критеріям повноти та достовірності, оскільки створена тією ж особою, що її використовує та подає до суду.

Підсумовуючи вищезазначене, можна наголосити на тому, що податківцям треба бути більш пильними і ретельними, збираючи і оформлюючи податкову інформацію, задля того, щоб українські суди мали змогу визнавати надану інформацію як підставу для висновків актів перевірок, а також як доказ у справі в контексті процесуального законодавства.

Олег ПОПОВИЧ,

*здобувач 3-го освітньо-наукового рівня вищої освіти
Державного податкового університету (м. Ірпінь)*

ВЕРХОВЕНСТВО ПРАВА У ПРАВОВІЙ ТА ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМАХ УКРАЇНИ: ЩО НАЙВАЖЛИВИШЕ І ЧОМУ?

Правова система є складним сумарним багатоплановим поняттям, через яке прямо відображається зв'язок права з усією структурою суспільства і держави [1, с. 324]. Для забезпечення реалізації публічних та приватних інтересів, досягнення цілей і виконання завдань суб'єктами права використовується цілісний правовий комплекс інструментів та інституцій, що призначені для регулювання суспільних відносин, сприяють цьому або ж виникають у результаті такого регулювання.

В академічній спільноті прийнято у складі правової системи виокремлювати загальні та спеціальні правові засоби. І якщо до першої групи складників відносять правосвідомість, правомірну поведінку, юридичну практику, правове виховання, правову культуру, правову законність, правовий порядок та ін., то до другої – норми та принципи права.

Правова система України формується та функціонує в її територіальних кордонах, та певною мірою є унікальною, бо обумовлена власними та динамічними історико-політичними чинниками розвитку. Сьогодні не лише у правовій системі Української держави відбуваються складні різноманітні трансформаційні процеси, що пов'язані із зовнішніми. Наслідки цього проявляються як в системі в цілому, так і в окремих її складниках. Водночас право у правовій системі є нормативною основою, а ядром правової системи виступає людина як джерело і носій права. І як закріплено у ст. 3 Конституції України, людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. А права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави [2].

Так, реалізацію прав людини має забезпечити відповідна держава. Адже виключно вона здатна надати формальної обов'язковості тим умовам, які необхідні для використання кожною людиною її основних прав. Мова йде не лише про здійснення основних прав людиною, але і про їх охорону та захист. І якщо держава максимальною мірою реалізуватиме таку здатність, вона може вважатися правовою.

Що є правовою державою? Це питання завжди знаходилося в центрі уваги філософів, істориків, юристів. Але, незалежно від поглядів та позицій щодо правової держави, її функціонування асоціюється із пануванням гуманізму, закону та законності, добра та справедливості. Однозначно, що доктрина правової

держави у першу чергу ґрунтується на такому особливому концептуальному компоненті як верховенство права в усіх царинах суспільного життя, у взаємовідносинах між державою і громадянином. Правова держава – це держава, контрольована правом. Основним засобом такого контролю є Конституція, що розглядається як юридичне втілення суспільного договору. Верховенство права передбачає, що за своїм змістом закони не виходять за ті правові межі, які встановлені для втручання держави в життя індивіда і громадянського суспільства. Верховенство права означає те, що закони поширюються не лише на звичайних громадян, а й на органи публічної влади та на її посадових осіб. Верховенство права визнає пріоритет міжнародного права над національним (за умови, що держава підписала і ратифікувала відповідний правовий акт), а також відповідність норм внутрішнього законодавства загальноновизнаним принципам і нормам міжнародного права.

Орієнтація на невід’ємні, невідчужувані права людини як правове першоджерело – одна з найхарактерніших рис чинної Конституції України. І це не просто данина вимогам сучасного міжнародного співтовариства, яких Україна, як його член, має дотримуватися, а принципова позиція, що ґрунтується на врахуванні уроків із нашого минулого і намірах просування шляхом цивілізації. Повна відповідність закріпленого в розділі II Конституції каталогу прав і свобод людини сучасним міжнародним стандартам дає беззаперечні підстави говорити про те, що Конституція України є правовою за змістом. У її положеннях зафіксовано переважну більшість вимог верховенства права. Водночас деякі складові верховенства права напряду не зафіксовані у Конституції України. Вони сформульовані переважно правовою наукою і судовою практикою, що ніяк не применшує їх значення для утвердження верховенства права [3, с. 6].

Кількість випадків, коли держави посилаються на верховенство права або правовладдя у своїх національних конституціях невинно зростає. На цьому наголошується у Доповіді щодо мірила правовладдя, ухваленій Венеційською комісією у березні 2016 року. Із посиланням на статті Договору щодо Європейського Союзу, вказується, що правовладдя є однією із засновчих цінностей, що їх поділяють Європейський Союз та його держави-члени; поняттям універсального юридичного значення. «Потреба всеосяжного дотримання і впровадження правовладдя, як на національному, так і на міжнародному рівнях», була схвалена усіма державами-членами ООН. Правовладдя згадано у преамбулі до Статуту Ради Європи як один із трьох «принципів, що становлять підвалини цілком правдивої демократії», поряд із свободою особи та політичною свободою [4, с. 8].

Зasadничою вимогою правовладдя є те, що повноваження органів публічної влади мають бути визначені приписами права. Щодо дій посадовців, то вони мають бути законними, а відтак – в межах повноважень, наданих ним.

У публічній фінансовій діяльності держави правовладдя (верховенство права) посідає надзвичайно важливе місце. У системі виконавчої влади гостро стоїть питання дискреційних повноважень посадових осіб. Чи не найактуальнішим у сучасних українських реаліях є зведення до мінімуму дискреційних повноважень державних чиновників у тих сферах, що безпосередньо пов'язані з реалізацією прав і свобод людини і громадянина (у т.ч. надання фінансових пільг і фінансових ресурсів, оподаткування, контролю тощо).

Податкова система України як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому статтями Податкового кодексу України (далі – ПК України) порядку, і, на думку О. П. Орлюк, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість [5, с. 241]. А от представники доктрини адміністративного права вбачають у податковій системі такі характеристики: 1) сукупність податків, зборів, що справляються на території України у визначеному законом порядку; 2) принципи, форми і методи їх встановлення, зміни або скасування; 3) заходи, спрямовані на забезпечення їх сплати, організацію контролю та визначення суб'єктів, уповноважених здійснювати фіскальні функції, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [6, с. 235].

На наше переконання, податкову систему України становить сукупність податків і зборів, а сукупність усіх інших складових елементів необхідно розглядати як систему оподаткування. Тому надалі в аналізі й дослідженні податкової системи України дотримуємося законодавчо визначеного поняття «податкова система», наданого ПК України. Частково погоджуємося із визначенням національної податкової системи, запропонованим В. Л. Андрущенко, в тому, що національна податкова система – комбінації податків, створені на історично зумовлених інституційних засадах, теоретично обґрунтовані та закріплені в конституційно-правових нормах [7, с. 38]. А от сукупність правил їх встановлення, скасування та сплати, способів контролю процесів оподаткування, видів відповідальності за податкові правопорушення, виходячи із визначення податкової системи у нормах ПК України, – це елементи системи оподаткування. У той же час, якщо проводити аналогію між конструюванням визначень термінів «правова система» та «податкова система», вважаємо, що логічно було б розширено тлумачити останнє поняття, включивши до нього і принципи оподаткування, і різного виду правовідносини, які виникають під час оподаткування.

Але, якщо виходити із закріпленого у ПК України визначення податкової системи України, як системи податків та зборів, то основними бюджетоутворюючими податками є непрямі податки, зокрема податок на додану вартість та акцизний податок. Попри надмірність податкових перевірок ПДВ, незаконне його відшкодування є постійною практикою. Крім того, ПДВ притаманні такі негативні

явища, як непрозоре оподаткування, поліконтрагентність операцій, що дозволяє приховати ПДВ. Акцизний податок нині не може подолати контрабанду й незаконне виробництво підакцизних товарів, що вказує на необхідність виконання акцизним податком не лише фіскальної, але й регулюючої функції [8, с. 101].

Податкові кодекси держав є їх економічними конституціями. І як в Основному Законі є місце щонайменше трьом якісно відмінним між собою пластам правової матерії: природному праву, позитивному праву, правовим традиціям та звичаям і відповідній правозастосовній практиці, – такі пласти правової матерії атрибутивно властиві й податковим кодексам держав як їх економічним конституціям [9, с. 209]. Не є винятком у цьому шеругу й Податковий кодекс України. Безумовним є те, що підписання та ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом відкрили для Української держави можливості розвитку на своїй суверенній території складових європейського публічного порядку з його правовими цінностями, і, у першу чергу, верховенства права.

Що найважливіше і чому? Україна бореться за цінності свободи та демократії. Сьогодні українці віддають життя не лише заради захисту своєї суверенної території, а й за те, що духовно сповідує увесь цивілізований світ. Верховенство права у податковій системі визначає допустимі межі дій законодавця щодо встановлення податків та зборів та правозастосувача під час правового регулювання податкових відносин. Принцип верховенства права включає змістовну (визнання людини, її життя та здоров'я найвищою соціальною цінністю) та процедурну (відповідність правотворчої та правозастосовної діяльності вимогам заборони зворотної дії закону, його якості та однакового застосування тощо) складові. Аналіз рішень судової гілки влади щодо використання принципу верховенства права демонструє, що він є реальною та невід'ємною основою адміністративного судочинства [10, с. 973]. Продовжуємо наполягати на тому, що основне призначення принципу верховенства права полягає, насамперед, в обмеженні влади держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання держави у відповідні сфери її життєдіяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. 3-тє видання. Київ: Алерта; ЦУЛ, 2011. 524 с.
2. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-i> (дата звернення 29.05.2022).
3. Козюбра М. І. Принципи верховенства права і правової держави: єдність основних вимог. *Наукові записки НУКМА*. 2007. Т. 64. С. 3–9.
4. Європейська комісія «За демократію через право». Мірило правовладдя. ТОВ «Компанія «BAITE». 2017. 163 с.

5. Орлюк О. П. Фінансове право: навчальний посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
6. Шкарупа В. К. Адміністративне право України: конспект лекцій. Ірпінь: Національна академія ДПС України. 2005. 248 с.
7. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн. Київ: Видавничий дім «Комп'ютерпрес». 2004. 240 с.
8. Лещенко Р. М. Суть та поняття податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2021. Вип. 6. С. 96–103.
9. Пацурківський П. П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «добросовісність» і «розумність» у Податковому кодексі України. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2021. Вип. 67. С. 208–214 (Серія: Право).
10. Попович О.В., Касьяненко Л.М. Особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі України: норма закону та судова практика. *Міжнародний податковий конгрес: збірник матеріалів* (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 1298 с. С. 973–979.

Олег ПРУДИВУС,

*голова Запорізького окружного
адміністративного суду, суддя,
кандидат юридичних наук, доцент*

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ В СИСТЕМІ ЗБАЛАНСОВАНОСТІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Організація та забезпечення сталої позитивної динаміки економічного і соціального розвитку країни на належному рівні тісно пов'язані з ефективним використанням відповідних економічних інструментів та важелів управління, серед яких центральне місце посідає бюджет. За його допомогою держава має змогу регулювати розподіл і перерозподіл валового внутрішнього продукту, забезпечуючи оптимальне поєднання соціальних, економічних інтересів усіх членів суспільства та створюючи водночас міцний фінансовий фундамент для якісного виконання державницьких функцій.

Слід зазначити, що вплив держави на суспільно-економічні процеси в умовах трансформації економічної системи становлення ринкових відносин набуває непрямого характеру і реалізується, зокрема шляхом проведення бюджетної політики [1, с. 3].

Принагідно зауважимо, що саме бюджетна політика держави визначає ефективність системи управління фінансами та впливає на національну економіку загалом. Існує багато визначень бюджетної політики як складової державної політики і, відповідно, розуміння її сутності. На науково-дослідницькому рівні цим питанням опікувались, зокрема, О.Д. Василик, Д.О. Гетманцев, Л.К. Воронова, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, Л.В. Лисяк, І.О. Лютий, В.І. Островецький, К.В. Павлюк, І.Я. Чугунов та інші.

Під бюджетною політикою прийнято розглядати спрямовану діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування щодо формування та/або регулювання бюджетних відносин з метою забезпечення умов сталого тривалого розвитку економіки країни та стабільного задоволення соціальних потреб населення [2, с. 28-29].

Принагідно зауважимо, що вагоме значення у формуванні бюджетної системи, здатної вирішувати не лише тактичні, а й стратегічні питання розвитку суспільства, належить науково обґрунтованій системі принципів її формування. Дотримання певних принципів бюджетної системи країни пов'язано з практичною фазою повного управлінського (бюджетного) циклу, у межах якого досягаються

окреслені цілі бюджетної політики та здійснюється регулюючий вплив на ключових суспільно необхідних напрямках розвитку.

Відповідно до положень статті 95 Конституції України, бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків.

Водночас у статті 95 Конституції України законодавець окремо визначив, що держава прагне до збалансованості бюджету України [3].

Наведені положення Основного Закону кореспондуються з приписами Бюджетного кодексу України. Так, відповідно до статті 7 цього нормативно-правового акта бюджетна система України ґрунтується на принципах єдності бюджетної системи України, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності та результативності, субсидіарності, цільового використання бюджетних коштів, справедливості і неупередженості, а також публічності та прозорості [4].

У науці фінансового права принцип збалансованості бюджетної системи полягає у тому, що всі витрати бюджету мають покриватися загальною сумою доходів із джерел фінансування його дефіциту, тобто повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень до нього на відповідний бюджетний період.

Також, законодавець на нормативному рівні регламентував, що дотримання саме принципу збалансованості бюджету закладає основи мінімізації бюджетного дефіциту (профіциту). Зокрема, відповідно до статті 14 Бюджетного кодексу України забороняється приймати дефіцитний бюджет без визначення джерел фінансування його дефіциту, а уповноважені органи, складаючи, затверджуючи і виконуючи бюджет, мають брати до уваги необхідність мінімізації розміру дефіциту бюджету [4].

Отже, вбачається, що принцип збалансованості бюджету є фундаментальним принципом державної системи у відповідній сфері правовідносин.

Окремо варто зауважити, що на сучасному етапі державотворення одним із способів формування бюджетних доходів, однією з форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту, відповідно до потреб фінансування видатків бюджету та державного регулювання відносин економічних процесів, виступає податок.

Очевидно, що безпосередньо в сутності податку як фінансового інструментарію законодавцем закладені потужні можливості впливу держави на збалансоване економічне зростання, стимулювання підприємницької діяльності та підвищення добробуту громадян.

Варто зазначити, що центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, є Державна податкова служба України.

Саме до компетенції центрального податкового органу держави належать реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у відповідних сферах правовідносин, а також адміністрування податків, зборів, платежів і єдиного внеску [5].

На наш погляд, податковий орган, реалізуючи свої повноваження у сфері податкової політики відповідно до критеріїв пропорційності та справедливості, повинен, у тому числі, виступати запобіжником дотримання рівномірного (паритетного) співвідношення в країні між видатковою і дохідною частинами бюджету, а також дотримання відповідності видатків доходам.

Для цього законодавець наділив його функціональним інструментарієм впливати на план формування та використання державних фінансових ресурсів.

Такий висновок відповідає позиції Конституційного Суду України, висловленої у рішенні від 21.11.2008 у справі № 1-37/2008 за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету) [6].

У вказаному рішенні Конституційний Суд України додатково наголосив, що Закон про Державний бюджет України як правовий акт, що має особливий предмет регулювання (визначення доходів та видатків на загальносуспільні потреби), створює належні умови для реалізації законів України, інших нормативно-правових актів, ухвалених до його прийняття, які передбачають фінансові зобов'язання держави перед громадянами і територіальними громадами. Саме у виконанні вказаних зобов'язань утверджується сутність держави як соціальної і правової.

Таким чином, можна зробити висновок, що податкові надходження до державного та місцевого бюджетів є важливою умовою виконання державою своїх функцій та основною структуроутворюючою частиною дохідної частини бюджету. Більше того, податкові надходження визначаються суттю фіскальної політики, яку провадить держава на конкретному етапі її розвитку. А ключовим суб'єктом у процесі адміністрування та акумулювання податків із застосуванням фінансового інструментарію виступає безпосередньо податковий орган.

Реалізуючи свої владні управлінські функції, податковий орган, з огляду на принципи бюджетної політики, покликаний постійно віднаходити компроміс

між економічною ефективністю та справедливістю в процесі адміністрування платежів, податків і зборів.

Отже, прагнення до збалансованості Державного бюджету України має виступати одним з наріжних орієнтирів у діяльності податкового органу.

Вказаній меті можуть сприяти ефективний інституціональний механізм практичного втілення прогресивних рішень податкового органу у сфері оподаткування, а також адекватні податкові відносини між державою, економічними агентами та суспільством, що передбачають наявність високого рівня політичної, соціальної та моральної відповідальності усіх учасників фінансових правовідносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Чугунов І.Я., Островецький В.І. Формування податкових надходжень бюджету як складова системи бюджетно-податкового регулювання. *Наукові праці НДФІ*. 2006. № 3(36). С. 3–14.
2. Валуйський І.А. Трансформація бюджетної політики України у кризовий період: дис... докт. юрид. наук: 08.00.08. Дніпро, 2018. 251 с.
3. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572.
5. Положення про Державну Податкову Службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p> (дата звернення 18.05.2022).
6. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету) від 27 листопада 2008 року № 26-рп/2008. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. Ст. 3088.

1.2. ОСКАРЖЕННЯ АКТИВ І РІШЕНЬ ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ

Богдан ЗАДОРЖНИЙ,

адвокат, аспірант Державного торговельно-економічного університету

БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ НАДМІРУ СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКІВ ЯК ОБОВ'ЯЗОК ДЕРЖАВИ

Європейська конвенція з прав людини 1950 року визначила, що кожен, чії права та свободи було порушено, має право на ефективний засіб правового захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали офіційні повноваження (стаття 13). Конституція і закони України покладають на державу обов'язок гарантувати кожному такий захист шляхом відновлення порушеного права кожного, зокрема й права платника податків. У цьому аспекті актуальними є питання щодо бюджетного відшкодування надміру сплачених податків.

Загалом для платника податків не має значення, в який правовий спосіб держава відновить його порушені права. Одним із цих способів є судовий. Архітектоніка судової практики щодо відновлення порушених прав платника податків неодноразово змінювалася. Відтак, проаналізуємо еволюцію правових позицій Верховного Суду з цього питання.

Початково, ще Верховний Суд України висловив правову позицію, що найбільш ефективними способами захисту прав платників податків у ситуації, коли їм невчасно поверталися бюджетні відшкодування через надмірно сплачені ними податки, є стягнення цих сум із державного бюджету. Водночас суди навіть залучали двох відповідачів до такої справи: контролюючий орган, який припустився такої протиправної діяльності; орган казначейства, який спроможний був надалі виконати судові рішення суду та повернути надміру сплачені податки до державного бюджету платнику податків.

Нагадаємо, що в адміністративному судочинстві не завжди відповідачем є лише та особа, яка припустилася порушення (помилки). Чому? Тому що метою адміністративного судочинства є відновлення порушених прав в управлінських правовідносинах. Відтак, відповідачем у судовій справі може бути навіть той суб'єкт владних повноважень, який, можливо, і не брав безпосередньої участі в цих правовідносинах, проте його участь необхідна для ефективного відновлення порушеного права особи. З огляду на це, казначейство свого часу залучалося до суб'єктного складу судової справи як відповідач. Це перша правова позиція суду в означеному питанні.

Друга правова позиція з цього питання сформована пізніше, зокрема в 2015 році. Верховний Суд України дійшов висновку, що стягувати бюджетні відшкодування з держави не потрібно, натомість необхідно надавати платнику податків висновок про суму бюджетного відшкодування з яким він звертається до казначейства для отримання грошових коштів, які є надмірно сплаченими податками.

Відтак, постало питання: чому суд, за цієї позиції, ніби добровільно відмежувався від фактичної опіки повернення коштів платнику? Правова позиція суду полягала в такому: для цього існують органи виконавчої влади, до повноважень яких належить ця функція, тому суд не може підміняти функціональні повноваження інших державних органів (постанова Верховного Суду України від 24 грудня 2015 року у справі № 21-3669а15, постанова Верховного Суду України від 01 березня 2016 року у справі № 826/4860/13-а).

Здавалося б, все просто, оскільки чинне на той час податкове законодавство унормувало таку процедуру повернення надмірно сплачених податків із державного бюджету. Проте на практиці органи виконавчої влади не завжди дотримувалися процедури відшкодування коштів із державного бюджету. Насправді одиниці повертали свої кошти назад, а сама процедура тривала роками. Як наслідок, навіть ЄСПЛ у своїх рішеннях вказав Україні, що надто тривалі строки повернення коштів платнику податків є порушенням прав людини, визначених Конвенцією 1950 року.

Третя правова позиція з цього питання сформована уже Верховним Судом. Справа в тому, що Верховний Суд зрозумів глибину проблеми щодо неможливості практичного втілення означеної вище процедури відшкодування у вітчизняних реаліях, тому в 2017 році процедура бюджетного відшкодування надмірно сплачених коштів зазнала змін. Суд дійшов висновку, що в цьому питанні потрібно дотримуватися процедури адміністративного судочинства, проте суд не повинен сам стягувати гроші із держави.

Наразі платнику податків не надавався висновок про суму бюджетного відшкодування, з яким він мав звертатися до казначейства з метою отримання коштів, які є надмірно сплаченими податками. Натомість суми бюджетного відшкодування мали включатися до спеціального державного реєстру, проте такого реєстру створено не було. На практиці це означало, що контролюючий орган не мав можливості виконати судові рішення, оскільки законодавство в частині надання судом висновку про суму бюджетного відшкодування втратило чинність, а реєстру для включення сум бюджетного відшкодування держава на той час ще не сформувала. Це означало, що ситуація з бюджетним відшкодуванням фактично була патовою.

Четверта правова позиція з цього питання була певним компромісом. Велика Палата Верховного Суду визначилася, що суми бюджетного відшкодування

платнику податків мають повертатися на спеціальні рахунки, тобто фактично має відбуватися процедура стягнення коштів з державного бюджету. Важливою у цьому аспекті є Постанова Великої Палати Верховного Суду від 16 квітня 2020 року у справі № 804/5950/17 (адміністративне провадження № К/9901/68261/18).

Ефективність відновлення порушених прав людини, зокрема платника податків, означає таке: якщо платник податків має право на бюджетне відшкодування коштів, то саме ці кошти йому потрібно повернути, проте якщо він має право на те, щоб була зареєстрована його податкова накладна, то саме реєстрація такої накладної має бути відповідним способом захисту його прав тощо. Архітектура такої правової позиції суду висновується з конституційних приписів: кожен державний орган зобов'язаний діяти правомірно свідомо і законно, тобто відповідно до частини 2 статті 19 Конституції України, належно виконувати свої державно-владні повноваження, тому суд не зобов'язаний змушувати контролюючі органи виконувати ті чи інші дії.

Проте інший бік медалі цієї статті Основного Закону України певною мірою шкодить платнику податків, оскільки паралізує дії контролюючих та інших органів у тих ситуаціях, коли матеріальне право порушено, а процедури для його відновлення законодавчо не деталізовано. І суд не уповноважений у своїх рішеннях встановлювати механізм такого відшкодування.

Узагальнюючи наведене вище, доходимо висновків, що процедура оскарження у сфері податкових спорів є достатньо прозорою і структурованою, тому наразі у судовій практиці спостерігається позитивна тенденція рішень суду на користь платників податків щодо захисту їх матеріальних прав, проте найскладнішим у вирішенні питання бюджетного відшкодування надміру сплачених податків є формування оптимально «робочого механізму» такого відшкодування.

З огляду на це, вбачається необхідність предметної співпраці Верховного Суду, Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, Міністерства цифрової трансформації України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, а також Державної казначейської служби України щодо вироблення ефективного механізму бюджетного відшкодування надміру сплачених податків.

Юрій ЗАДОРЖНИЙ,

*доцент кафедри конституційного та адміністративного права
Національного транспортного університету,
кандидат юридичних наук, доцент*

ВИЗНАННЯ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ РИЗИКОВИМ: ЩОДО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕННЯ КОНТРОЛЮЮЧОГО ОРГАНУ

Можливість оскарження до суду рішення контролюючого органу про визнання платника податків ризиковим для цілей застосування системи моніторингу ризиків під час реєстрації податкових накладних є вкрай актуальним питанням, тому що держава традиційно послуговується наміром тотального зібрання всіх можливих податків з кожного і для цього застосовує різні способи.

Одним із таких способів стало запровадження електронної реєстрації податкових накладних і встановлення вимоги сплати коштів за таку реєстрацію. Проте згодом держава дійшла висновку, що такий фінансовий крок не надто збільшує надходження до державного бюджету, тому запровадила інший засіб. Йдеться про інститут визнання ризиковості платників податків. Початково проблема практичного застосування положень, предметом правового регулювання яких є встановлення факту ризиковості платників податків, полягала в тому, що державою не було запроваджено спектр критеріїв в аспекті визначення тих чи інших платників податків такими, що належать до категорії ризикових.

Проте цю ситуацію Кабінет Міністрів України 11 грудня 2019 р. частково виправив, прийнявши постанову № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [1], де визначив критерії ризиковості платників податків. І все ж, цей документ містив предметні недоопрацювання. Зокрема, змістовні недоліки цієї постанови резюмувалися в такому:

1) не було передбачено критеріїв мотивувальної частини рішення про зупинення реєстрації податкової накладної або про відмову в такій реєстрації, незважаючи на те, що суди вказували на необхідність унормування цих критеріїв;

2) рішення про реєстрацію податкової накладної після зупинення її реєстрації ухвалювала комісія територіального органу контролюючого органу, а не центрального. Водночас Податковий кодекс України визначив, що такими повноваженнями наділений лише центральний орган виконавчої влади, тобто Державна податкова служба, а не її територіальні органи тощо.

Водночас постанова Кабінету Міністрів України № 1165 від 11 грудня 2019 р. визначила, що, у разі наявності в контролюючого органу негативної інформації

щодо платника податків, він може визнати такого платника ризиковим і таким, що відповідає критеріям ризиковості. А це, фактично, означало блокування реєстрації всіх без винятку податкових накладних, які надсилалися від імені такого платника податків. За таких обставин платник податків вимушений обстоювати свої права, проте щоразу оспорювати у суді відмову у реєстрації чи зупиненні реєстрації його податкової накладної у край накладно та неефективно. Водночас контролюючий орган настійно мав на увазі, що та чи інша особа – ненадійний платник податку, оскільки внесена у реєстр ризикових платників податків. Як результат, на практиці це означало фактично автоматичну відмову в такій реєстрації. Інакше кажучи, за таких обставин сама система блокувала потенційного платника податків.

Водночас у цій ситуації потрібно віддати належне Касаційному адміністративному суду, що діє у складі Верховного Суду, зокрема палаті з розгляду і вирішення податкових спорів, судді якої дійшли висновку, що платнику податків не заборонено оскаржувати факт відмови чи зупинення реєстрації його податкової накладної. Отже, визнання платника податків ризиковим підлягало судовому оскарженню. Такий підхід узгоджувався з приписами постанови Кабінету Міністрів України № 1165 від 11 грудня 2019 р. Примітно, що в попередній постанові Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [2] такого застереження не було. Водночас за приписами цієї Постанови не підлягали адміністративному оскарженню рішення комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі, оскаржені платником податку в судовому порядку.

Наведемо судову практику щодо оскарження рішення контролюючого органу про відмову в реєстрації його податкової накладної. До прикладу, ухвала Верховного Суду від 21 вересня 2020 року у справі № 540785/20. У цій справі розглядалася касаційна скарга не на рішення по суті, а на рішення про відмову в застосуванні заходів забезпечення позову. Платник податків оскаржив рішення про визнання його ризиковим платником податків і одночасно попросив суд забезпечити позов шляхом зупинення дії такого рішення податкового органу. У мотивувальній частині цієї ухвали суд, незважаючи на те, що правовідносини виникли за умов, коли постановою Кабінету Міністрів України № 1165 від 11 грудня 2019 р. прямо передбачала право платника податків оскаржувати рішення податкової про відмову в реєстрації його податкової накладної, вказав, що визнання платника податків ризиковим не породжує для нього правових наслідків. Такі наслідки можуть надалі бути встановлені лише у разі конкретного порушення норм податкового законодавства. Така позиція суду не на користь платника податків.

У Податковому кодексі України є вимога про те, що рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, прийняте за процедурою адміністративного оскарження, – є остаточним і може бути оскаржене лише до суду. Суди свого часу дотримувалися позиції, що рішення про результати розгляду скарги само собою правових наслідків не породжує, натомість правові наслідки зумовлює те податкове повідомлення-рішення, яке було залишено в силі в результаті такого рішення. Тому оскаржувати таке рішення окремо немає сенсу, а можна лише в сув'язі з податковим повідомленням-рішенням. Отже, оскарження визнання платника податків ризиковим є таким, що підлягає судовому розгляду, проте предмет оскарження визначає не означена урядова постанова як підзаконний нормативно-правовий акт, а процесуальний закон – КАС України.

Водночас юристи-практики, зокрема адвокати, визнають, що паралелі Верховного Суду між рішенням податкового органу щодо визнання платника податків ризиковим і податковим повідомленням-рішенням та актом перевірки – є недоречними. Адже акт податкової перевірки не зумовлює правових наслідків, оскільки в ньому відображена лише позиція працівників контролюючих органів, що спрямовується на затвердження керівника контролюючого органу. Відтак, сама по собі думка працівника податкової служби без рішення відповідного керівника ніяк не впливає на права платників податків. Проте коли йдеться про рішення податкового органу щодо визнання платника податків таким, що відповідає критеріям ризиковості, то вже ніхто після відповідної комісії, іншого – наступного чи інакшого рішення не ухвалює, не затверджує, не погоджує, не аналізує. Лише сам факт засідання цієї комісії і відображення в протоколі цієї інформації автоматично означає, що змінюється алгоритм моніторингу податкових накладних, які надсилаються на реєстрацію відповідним платником податків. Вже на відповідність формулі вони не аналізуються, податкова накладна такого платника податків автоматично блокується. І в цьому разі очевидними є правові наслідки для платника податків. У чому вони полягають? Фактично у забороні реєстрації його податкових накладних до того моменту, доки він не спростує свою належність до ризикованих платників податків. Тобто тут вже йдеться не про ризиковість кожної власної податкової накладної, а про персональну ризиковість як суб'єкта податкових правовідносин.

За таких обставин, правова позиція суду у такому формулюванні, як-от: «Навіщо платнику податків оскаржувати свою ризиковість як платника податків у разі, якщо можна оскаржити реєстрацію лише податкової накладної», – викликає деякі перестороги. Означена ситуація чимось схожа на такі правовідносини, як заборона особі виїжджати за кордон. Особа може не оскаржувати таку заборону в цілому до того часу, доки її не зупинять на кордоні України з Польщею,

Угорщиною чи іншою країною – за таких обставин, особа буде вимушена щоразу оскаржувати заборону виїзду в кожну окрему державу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-p> (дата звернення: 10.05.2022).
2. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117. *Офіційний вісник України*. 2018. № 23. Ст. 773.

Володимир РЕШОТА,

*професор кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка,
доктор юридичних наук, професор*

ПРОБЛЕМИ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕННЯ ПРО ВІДМОВУ В РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ / РОЗРАХУНКУ КОРИГУВАННЯ В ЄДИНОМУ РЕЄСТРІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Однією з найпоширеніших категорій адміністративних справ у галузі податкових правовідносин є оскарження відмови в реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкової накладної чи розрахунку коригування. Це, зі свого боку, негативно впливає на діяльність суб'єктів господарювання, адже п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу України (далі – ПК України) зобов'язує продавця товарів чи послуг, здійснюючи відповідні операції з їх постачання, в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвавши її в ЄРПН та надати її покупцю за його вимогою. Адже для покупця складена та зареєстрована у ЄРПН податкова накладна є підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту.

Оновлення процедур з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, критеріїв ризиковості платника податку на додану вартість, а також ризиковості здійснення операцій не змогли суттєво зменшити кількість спорів щодо відмови в реєстрації в ЄРПН податкової накладної чи розрахунку коригування навіть попри вже сформовану судову практику у цій галузі, що створює суттєве навантаження на систему адміністративних судів. Неefективна робота податкових органів слугує однією з підстав значної кількості судових спорів. Адже постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 11.12.2019 року № 1165 (далі – Порядок № 1165) і наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 12.12.2019 р. № 520 (далі – Порядок № 520) впроваджено механізми позасудового вирішення проблем із зупиненням реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування, подання пояснень та копій документів платником податків, виключення з переліку ризикових платників податків тощо. Окрім того, затверджено порядок розгляду скарги щодо рішення

про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165, для адміністративного оскарження рішень комісії регіонального рівня. Водночас недостатня ефективність вищевказаних процедур на практиці зумовлена низкою причин, які спричиняють перенесення публічно-правових спорів у цій галузі у судову площину, до яких, на нашу думку, необхідно уналежнити таке.

По-перше, відсутність індивідуалізації рішень комісій регіонального та центрального рівнів. Нерозуміння платником податків, яких саме документів бракує для реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування, що зумовлює відмову у їх реєстрації чи у задоволенні скарги комісією центрального рівня.

Податкові органи досить часто обґрунтовують свої відмови затвердженими формами документів Порядком № 1165 та Порядком № 520, використовуючи позначки навпроти можливих варіантів рішень або ж цитуючи п. 5 Порядку № 520 щодо орієнтовного переліку документів, необхідних для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування. Проте така практика не відповідає і вимогам відповідного Порядку № 520, додатком до якого затверджено форму рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН. У цій формі зазначено, що необхідно підкреслити, які саме документи не надано. Окрім того, форма рішення вимагає наведення додаткової інформації щодо надання платником податку копій документів, складених із порушенням законодавства, а також передбачає окремі графи для додаткової інформації, в якій вимагається зазначити конкретні документи. Ця інформація є вкрай важливою для подання платником податків документів, які комісія регіонального рівня вважає необхідними для реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН.

Огляд судової практики свідчить, що часто рішення комісій податкового органу є необґрунтованими та не містять конкретного переліку документів, які необхідно було подати у кожному окремому випадку [1]. Крім того, лише зазначення інформації про відсутність документів – не є достатньою підставою для відмови в реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування, оскільки податковий орган має чітко вказати об'єктивні обставини, які перешкоджають реєстрації податкової накладної / розрахунків коригування в ЄРПН, з урахуванням відсутності таких документів, а також обов'язково має бути виконана оцінка документів, наданих платником податків. Це, у свою чергу, дозволяє зробити висновок про невідповідність таких індивідуальних актів вимогам ч. 2 ст. 2 КАС України.

Так, у постанові від 10.04.2020 року у справі № 819/330/18 Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив, що «прозорість адміністративних процедур є ефективним запобіжником державного свавілля. Вмотивоване рішення демонструє особі, що вона була почута, дає стороні можливість апелювати проти нього. Лише за умови прийняття обґрунтованого рішення може забезпечуватися належний публічний та, зокрема, судовий контроль за адміністративними актами суб'єкта владних повноважень» [4].

Згідно з правовою позицією, що викладена в постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 04.12.2018 у справі № 821/1173/17, «Верховний Суд погоджується з висновком судів попередніх інстанцій, що можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків» [2].

Отже, рішення податкових органів повинні відповідати вимогам, що ставляться до індивідуальних актів, бути обґрунтованими та вмотивованими, містити конкретний, а не абстрактний, перелік документів, які має подати платник податків у відповідній ситуації.

По-друге, рішення комісії центрального рівня за результатами розгляду скарги щодо рішення про відмову у реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних часто є також необґрунтованим, а підставою ухвалення такого рішення зазначається, як правило, та ж сама абстрактна інформація, що й вказувалась комісією регіонального рівня, наприклад, ненадання платником податку копій первинних документів щодо постачання / придбання товарів / послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складських документів (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури / інвойси тощо. Це у свою чергу призводить до неефективності адміністративного оскарження скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН до комісії центрального рівня.

По-третє, комісія центрального рівня не бере до уваги пояснення та копії документів, які підтверджують інформацію, зазначену в податковій накладній / розрахунку коригування, реєстрація яких зупинена, і вони не були додані під час реєстрації в ЄРПН. Однак така позиція прямо суперечить п. 11 Порядку розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165, який передбачає, що платник податку має право додавати до скарги документи та пояснення, які не були подані до комісії регіонального рівня. Це є важливим механізмом для

усунення недоліків під час реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування та нівелює ідею перегляду рішення комісією центрального рівня, робить її неефективним засобом досудового врегулювання спору із платником податків. Таку позицію можемо віднайти і в судовій практиці, зокрема, у постанові Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 березня 2022 року у справі № 380/3083/21 зазначено, що лист № 1/01/21 від 04.01.2021 з проханням про повернення помилково сплачених коштів не може вважатись первинним документом адже з нього неможливо встановити зміст господарської операції. Крім того, цей лист був поданий позивачем не Комісії, а доданий до скарги на рішення Комісії про відмову в реєстрації розрахунку коригування, що визнається позивачем. У такий спосіб суд апеляційної інстанції прийняв позицію відповідача — ДПС України, та скасував рішення суду першої інстанції про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії.

Отже, чіткість, обґрунтованість та прозорість рішень податкових органів, ефективна комунікація з платником податків сприятиме врегулюванню спорів у податкових правовідносинах та знизить навантаження на судову систему України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо реєстрації податкових накладних / розрахунків коригувань. Верховний Суд. Київ, 2021. 28 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_nakladni.pdf?fbclid=IwAR1BhIG7XnmrZuQqO4EjdlN6uJ05Cuadm1m2-fHFqJKK2loOd7uCkLXLwrY (дата звернення: 30.05.2022).
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.12.2018 р. у справі № 821/1173/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78326524> (дата звернення: 30.05.2022).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10.04.2020 р. у справі № 819/330/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88706639> (дата звернення: 30.05.2022).

Костянтин СМОЛОВ,

аспірант ДНУ імені Олесья Гончара,

арбітражний керуючий, адвокат,

керуючий партнер Адвокатського об'єднання «Білі Комірці»

ЗАПИТ КОНТРОЛЮЮЧОГО ОРГАНУ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ

Зі змісту приписів Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) (ст. 2, 5, 19) дія контролюючого органу може бути предметом оскарження в адміністративному судочинстві [1]. У контексті ефективного способу судового захисту платника податків цікавим, на наш погляд, є визнання протиправними дій контролюючого органу зі складання та направлення запиту про надання письмових пояснень та документів на підставі статті 73 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [2]. Загалом такий спосіб захисту сформульовано в статті 5 КАС, як визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій [1].

З позиції теорії права й вчення про юридичні факти, дії контролюючого органу щодо складання і направлення запиту є одним з юридичних фактів, складовими якого є: наявність або відсутність обставин, що зумовлюють право контролюючого органу звернутись із запитом про надання інформації; складання запиту з дотриманням або без дотримання вимог п. 73.3 ст. 73 ПК України [2]; надання або ненадання відповіді платником податків на зазначений запит, або ж надання відповіді чи запитуваних документів не в повному обсязі; призначення перевірки контролюючим органом з оформленням наказу, які у сукупності призводять до настання певних юридичних наслідків, що полягають у складанні індивідуального адміністративного акту, тобто утворюють так званий фактичний склад, в якому кожен з його елементів є передумовою для утворення наступних елементів. Водночас, якщо один з елементів фактичного складу є дефектним (у такому випадку цим елементом може бути запит про надання інформації), то фактичний склад в цілому не може спричиняти настання відповідних правових наслідків, зокрема, правомірності наказу про призначення перевірки та прийнятих за результатами перевірки податкових повідомлень-рішень.

Зміст положень абзацу першого п. 73.3 ст. 73 ПК України (в редакції Закону № 1914-IX від 30.11.2021) [2] дає підстави для висновку про те, що контролюючі органи мають право звернутися до платників податків із письмовим запитом про надання інформації лише за наявності підстав та із зазначенням вичерпного переліку такої інформації.

Щодо підстав для направлення запиту, то не може викликати сумніву те, що сформульовані вони наразі таким чином, що не дають платнику варіантів в обранні правомірної поведінки, оскільки для направлення запиту достатньо наявності найменшої підозри контролюючого органу у вчиненні платником порушень податкового або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Аналіз численної судової практики Верховного Суду свідчить про те, що ця зміна спрямована насамперед на зміну правозастосовчих підходів Верховного Суду в такій категорії податкових спорів як оскарження наказів про призначення перевірок, призначених на підставі п.п. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78, п.п. 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПК України [2].

Буквальне тлумачення попередньої редакції абзацу сьомого п. 73.3 ст. 73 ПК України [2] свідчило про необхідність вказівки у запиті саме фактів порушень, що мали місце, однак формулювання «можуть свідчити» говорить вже про достатність зазначення у запиті фактів саме ймовірних порушень.

На сьогодні в судовій доктрині Верховного Суду умовно можна виділити три напрямки правозастосовчих підходів щодо оцінки змісту запиту та наявності підстав для проведення перевірки:

1) запит контролюючого органу про надання інформації повинен містити конкретні підстави, тобто, чітко окреслені обставини, які свідчать про порушення платником податків податкового законодавства, оскільки без повідомлення вказаних фактів платник податків не має об'єктивної можливості надати будь-які пояснення та їх документальне підтвердження (наприклад, у постановах Верховного Суду від 20.02.2018 р. у справі № 826/12244/14 [3], від 24.04.2018 р. у справі № 826/12168/17 [4], від 25.03.2019 року у справі № 806/4875/14 [10], від 12.05.2020 року у справі № 280/2578/19 [11] та інші). Такий підхід, за позицією Верховного Суду, призводить до звільнення платника від обов'язку надавати пояснення та документи на такі запити контролюючого органу, а у останнього в такому разі відсутні законодавчо визначені підстави для призначення документальної позапланової перевірки;

2) змістова конструкція цієї норми (ст. 73 ПК України) обумовлює наявність інформації, допускаючи порушення, але не обов'язково, а метою запиту є підтвердження або спростування тієї інформації, яка є у податкового органу, водночас достовірність такої інформації про порушення може бути як категорична, так і умовна. Встановлення порушення та формування висновків про це можливе лише після отримання запитуваної контролюючим органом інформації. Тому наведення у запиті з посиланням на інформацію, як можливого порушення, а не категоричного висновку про порушення з боку платника податків, передбачає наявність інформації, яка потребує додаткової перевірки, яку можливо реалізувати

шляхом здійснення запиту та проведеного аналізу після його отримання. Фактичною підставою для проведення позапланової виїзної перевірки позивача стало ненадання ним пояснень та їх документального підтвердження на обов'язкові письмові запити (наприклад, у постановах Верховного Суду від 22.05.2018 року у справі № 820/4605/17 [5], від 28.02.2019 року у справі № 820/4437/18 [7], від 05.03.2019 року у справі № 813/4376/17 [8] та інші);

3) підпункти 78.1.1 та 78.1.4 передбачають абсолютно різні підстави для проведення позапланових перевірок, а зазначення обох підпунктів 78.1.1 та 78.1.4 ПК України підставою для призначення перевірки або підміна одного підпункту іншим без дотримання вимог до змісту запитів (зазначення конкретного порушення податкового законодавства або конкретних недостовірних даних декларацій) – вказує на протиправність наказу контролюючого органу про призначення перевірки (наприклад, у постановах Верховного Суду від 24.10.2018 року у справі № 815/343/18 [6], від 14.03.2019 року у справі № 808/2603/17 [9], від 06.10.2020 року у справі № 280/1475/19 [13] та інші).

У цьому контексті не можна оминати увагою одну з постанов Верховного Суду (постанова від 04.06.2020 року у справі № 826/24815/15, адміністративне провадження № К/9901/32327/19), в якій було застосовано доктрину «плодів отруйного дерева» до наслідків протиправного запиту та, окрім іншого, вказано, що зазначена доктрина передбачає оцінку не лише кожного засобу доказування автономно, а і всього ланцюга безпосередньо пов'язаних між собою доказів, у якому одні докази впливають з інших та є похідними від них. Критерієм уналежнення доказів до «плодів отруєного дерева» є наявність достатніх підстав вважати, що відповідні відомості не були б отримані за відсутності інформації, одержаної незаконним шляхом [12].

Очевидним стає те, що внесені Законом № 1914-IX від 30.11.2021 зміни до статті 73 ПК України [2] призведуть до перехилення шальок терезів з балансу інтересів на користь контролюючого органу, що особливо помітно стане після скасування «ковідного» мораторію та воєнного стану, а перед Верховним Судом вкотре постане проблема вирішення надскладного завдання забезпечення єдності та сталості судової практики, з урахуванням балансу інтересів держави та платників податків задля досягнення головної мети адміністративного судочинства – ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних / юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

Отже, визнання протиправними дій контролюючого органу щодо складання та надсилання платнику податків запитів про надання пояснень та документів, а також зобов'язання утриматись від проведення документальної позапланової перевірки, як спосіб захисту прав платника в умовах зупинення строків надання відповіді на запит, – може бути досить дієвим та ефективним, але ускладнюється

відсутністю єдиного правозастосовчого підходу до розуміння підстав складання та надсилання таких запитів. Такий підхід наразі не враховує презумпцію правомірності рішень платника податків та судову доктрину презумпції добросовісності платника податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс адміністративного судочинства України (в редакції Закону № 2147-VIII від 03.10.2017 р.). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 30.05.2022).
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із наступними змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 30.05.2022).
3. Постанова Верховного Суду від 20.02.2018 р. у справі № 826/12244/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72338818> (дата звернення: 30.05.2022).
4. Постанова Верховного Суду від 24.04.2018 р. у справі № 826/12168/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73635068> (дата звернення: 30.05.2022).
5. Постанова Верховного Суду від 22.05.2018 р. у справі № 820/4605/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74203938> (дата звернення: 30.05.2022).
6. Постанова Верховного Суду від 24.10.2018 р. у справі № 815/343/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77417057> (дата звернення: 30.05.2022).
7. Постанова Верховного Суду від 28.02.2019 р. у справі № 820/4437/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80198217> (дата звернення: 30.05.2022).
8. Постанова Верховного Суду від 05.03.2019 р. у справі № 813/4376/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80269827> (дата звернення: 30.05.2022).
9. Постанова Верховного Суду від 14.03.2019 р. у справі № 808/2603/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80482644> (дата звернення: 30.05.2022).
10. Постанова Верховного Суду від 25.03.2019 р. у справі № 806/4875/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80699465> (дата звернення: 30.05.2022).
11. Постанова Верховного Суду від 12.05.2020 р. у справі № 280/2578/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/89191143> (дата звернення: 30.05.2022).
12. Постанова Верховного Суду від 04.06.2020 р. у справі № 826/24815/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/89675211> (дата звернення: 30.05.2022).
13. Постанова Верховного Суду від 06.10.2020 р. у справі № 280/1475/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/92051715> (дата звернення: 30.05.2022).

Семен ХАНІН,

*адвокат, керуючий партнер юридичної компанії «АМБЕР»,
член правління Асоціації адвокатів України,
кандидат економічних наук,
заслужений юрист України*

ПИТАННЯ НАСЛІДКІВ ОСКАРЖЕННЯ НАКАЗУ КОНТРОЛЮЮЧОГО ОРГАНУ НА ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ

Питання наслідків оскарження наказу контролюючого органу на проведення перевірки є нагальним та спірним. І постановою Великої Палати Верховного Суду (далі – ВП ВС) від 08 вересня 2021 року у справі № 816/228/17, в якому Велика Палата відступила від висновку викладеного Верховним Судом України у Постанові від 27 січня 2015 року у справі 21-425а14, викликає у науковій спільноті чимало резонних запитань. Також слід звернути увагу на окрему думку суддів Великої Палати Верховного Суду Прокопенка О. Б., Британчука В. В., Власова Ю. Л., Гриціва М. І., Ситнік О. М. на постанову Великої Палати Верховного Суду від 08 вересня 2021 року у справі № 816/228/17 (провадження № 11-109апп21).

У всіх Постановах суду, на які звертається увага, факт порушення статті 79.2 Податкового Кодексу судом визнається, а саме: «Виконання умов цієї статті надає посадовим особам контролюючого органу право розпочати проведення документальної невіізної перевірки». Тобто Суд в кожній Постанові погоджується з тим, що наказ на перевірку було видано та перевірка проведена з порушенням чинного законодавства.

Але, на думку ВП ВС, «у разі якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Неправомірність дій контролюючого органу при призначенні і проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставами позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки. При цьому підставами для скасування таких рішень є не будь-які порушення, допущені під час призначення і проведення такої перевірки, а лише ті, що вплинули або об'єктивно могли вплинути на правильність висновків контролюючого органу за результатами такої перевірки та відповідно на обґрунтованість і законність прийнятого за результатами перевірки рішення».

Не погоджуючись з постановою ВП ВС та підтримуючи окрему думку суддів ВП ВС, треба зазначити, що у статті 19 Конституції України визначено таке: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України». Тобто своїми діями контролюючий орган порушив Конституцію України. Факт такого порушення існує незалежно від того, чи допущено контролюючий орган до перевірки, чи ні. Далі, у п. 19 ч. 1 ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) зазначено: «Індивідуальний акт – акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк». У п. 2 ч. 1 ст. 5 КАСУ стверджується: «Кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист шляхом: визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень». Саме в цьому пункті немає заборони оскаржувати індивідуальний акт, що вичерпався його виконанням.

Обґрунтовуючи свою позицію ВП ВС покликається на два рішення Конституційного Суду України. Інших обґрунтувань не використовується.

Щодо покликання ВП ВС на абзац 4 пункту 1 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 23 червня 1997 року № 2-зп у справі № 3/35-313, то в постанові наведена цитата з рішення Конституційного Суду, що «[...] за своєю природою ненормативні правові акти, на відміну від нормативних, встановлюють не загальні правила поведінки, а конкретні приписи, звернені до окремого індивіда чи юридичної особи, застосовуються одноразово й після реалізації вичерпують свою дію». Але це тільки фрагмент абзацу з цього рішення. Ось повна версія абзацу: «На підставі зазначеного пункту перехідних положень Конституції України правомірним є поширення юрисдикції Конституційного Суду України з питань про відповідність Конституції України правових актів, прийнятих до набуття чинності Конституцією України, тільки на нормативні правові акти, враховуючи, що за своєю природою ненормативні правові акти, на відміну від нормативних, встановлюють не загальні правила поведінки, а конкретні приписи, звернені до окремого індивіда чи юридичної особи, застосовуються одноразово й після реалізації вичерпують свою дію». Тобто бачимо, що це рішення стосується лише поширення юрисдикції Конституційного Суду України (далі – КСУ) на правові акти, прийняті до набуття чинності Конституцією України, і цей абзац містить лише загальне визначення терміну «ненормативні правові акти» (інди-

відуальні акти), що збігається з п. 19 ч. 1 ст. 4 КАС. Існує принципова різниця між можливістю оскарження в порядку адміністративного судочинства актів індивідуальної дії, дія яких вичерпана виконанням, та поширенням юрисдикції КСУ на правові акти, що були прийняті до набуття чинності Конституцією України. Більш того, як вбачається з того ж рішення, юрисдикція Конституційного Суду України на правові акти, прийняті до набуття чинності Конституцією України, не поширюється і на ті ненормативні правові акти, що ще не були реалізовані або визначений строк не сплинув. Якщо тлумачити це рішення у дискурсі ВП ВС, то неможливо оскаржити індивідуальні акти, що на разі невиконані.

Щодо покликання ВП ВС на пункт 5 Рішення Конституційного Суду України від 22 квітня 2008 року № 9-рп/2008 у справі № 1-10/2008, то у постанові ВП ВС наводиться цитата: «[...] правові акти ненормативного характеру (індивідуальної дії)» стосуються окремих осіб, «розраховані на персональне (індивідуальне) застосування» і після реалізації вичерпують свою дію». Звернемося до самого рішення: «Укази Президента України № 864, № 865 та № 1013 є правовими актами ненормативного характеру (індивідуальної дії), якими В. Горбуліна звільнено від тимчасового виконання обов'язків Секретаря Ради, а В. Гайдука та І. Дріжчаного призначено відповідно Секретарем Ради і заступником Секретаря Ради. Ці Укази стосувалися окремих фізичних осіб, були розраховані на персональне (індивідуальне) застосування і після їх реалізації вичерпали свою дію, що, зокрема, підтверджується і фактами звільнення В. Гайдука та І. Дріжчаного із зазначених посад Указами Президента України «Про звільнення В. Гайдука з посади Секретаря Ради національної безпеки і оборони України» від 12 травня 2007 року № 395 та «Про звільнення І. Дріжчаного з посади заступника Секретаря Ради національної безпеки і оборони України» від 29 жовтня 2007 року № 1022 [...]». За правовою позицією Конституційного Суду України, викладеною у Рішенні від 14 листопада 2001 року № 15-рп/2001 (справа щодо прописки), юрисдикція Конституційного Суду України поширюється лише на чинні нормативно-правові акти (пункт 5 мотивувальної частини), тому питання щодо конституційності нечинного правового акта непідвідомче Конституційному Суду України».

З того, що саме юрисдикція КСУ поширюється лише на чинні нормативно-правові акти, випливає знов лише те, що юрисдикція КСУ не поширюється на ненормативні правові акти взагалі, навіть на ті, що на разі чинні, їх дія не вичерпана в часі та не сплинув визначений строк. Ніякої заборони оскаржувати індивідуальні акти в межах адміністративного судочинства, в тому числі ті, що вичерпані виконанням, це рішення не містить.

Тобто Велика Палата Верховного Суду дійшла помилкового висновку про необхідність відступу від висновку, викладеного Верховним Судом України у постанові від 27 січня 2015 року (справа № 21-425а14).

Також вважаю за потрібне звернутися до завдань адміністративного судочинства та особливостей проведення перевірки контролюючим органом. Згідно із ч. 1 ст. 2 КАСУ «Завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень».

Призначення перевірки з порушенням чинного законодавства якраз суттєво порушує права фізичних та юридичних осіб, так як, наприклад, порушує пункт 17.1.6 Податкового кодексу України: «бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом».

Тут доречно звернутись також до практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), щодо принципу «плодів отруйного дерева», а саме, що докази, отримані з порушенням встановленого порядку, призводять до несправедливості процесу в цілому, незалежно від їх доказової сили. Так у своїй постанові у справі № 826/24815/15 Верховний Суд у складі колегиї суддів Касаційного адміністративного суду зазначив: «Вказана позиція неодноразово висловлювалась Верховним Судом та відповідає доктрині під умовною назвою «плоди отруйного дерева», сформульованій Європейським судом з прав людини у справах «Гефген проти Німеччини», «Нечипорук і Йонкало проти України», «Яременко проти України», відповідно до якої якщо джерело доказів є неналежним, то всі докази, отримані з цих джерел, будуть такими ж. Докази, отримані з порушенням встановленого порядку, призводять до несправедливості процесу в цілому, незалежно від їх доказової сили. Зазначена доктрина передбачає оцінку не лише кожного засобу доказування автономно, а і всього ланцюга безпосередньо пов'язаних між собою доказів, з яких одні впливають з інших та є похідними від них. Критерієм віднесення доказів до «плодів отруєного дерева» є наявність достатніх підстав вважати, що відповідні відомості не були б отримані за відсутності інформації, одержаної незаконним шляхом».

Насамкінець зазначимо, що наказ на перевірку має бути вручено уповноваженій особі, наприклад, директору підприємства. Не на кожному підприємстві у штаті працює юрист, та це і не вимагається чинним законодавством. Трапляється, що контролюючі органи намагаються тиснути на уповноважену особу, залякуючи її наслідками відмови в допуску до перевірки, наприклад, податковий арешт

майна (пункт 94.2.3 Податкового кодексу України). Наслідками такого арешту є можливе банкрутство підприємства, тому представників контролюючих органів допускають до перевірки. Оскарження такого арешту вочевидь потребує багато часу. Тобто відмовляючи в можливості оскарження наказу на перевірку після допуску, порушується баланс публічних і приватних інтересів та основні завдання адміністративного судочинства.

Підсумовуючи наведене, зауважимо, що нормами Податкового кодексу України, з дотриманням балансу публічних і приватних інтересів, встановлені умови та порядок прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, зокрема документальних позапланових невіізних. Лише їх дотримання може бути належною підставою наказу про проведення перевірки. З наказом про перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку. Невиконання вимог підпункту 78.1.1 та пункту 79.2 Податкового кодексу України призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності її правових наслідків.

Ганна ШЕРСТЮК,

*адвокат, керуюча Адвокатським бюро «Ганни Шерстюк»,
старший викладач кафедри інформаційного,
господарського та адміністративного права
факультету соціології і права
НТУУ «КПІ ім. І. Сікорського», член-кореспондент
Академії адміністративно-правових наук України,
кандидат юридичних наук*

СУТНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ АКТИВ ТА РІШЕНЬ ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ ТА ЙОГО ПЕРЕВАГА У СИСТЕМІ ПРАВОВИХ СПОСОБІВ ЗАХИСТУ ПРАВ, СВОБОД І ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ОСІБ ВІД РІШЕНЬ, ДІЙ ТА БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ

Адміністративна юстиція існує, аби утвердити правову державу, забезпечити ефективне функціонування суб'єктів владних повноважень в межах й відповідно до процедур, які визначаються законодавством, на основі верховенства права, законності, пріоритетності прав та свобод кожної фізичної та юридичної особи.

Проблематика захисту прав осіб в Україні потребує неодмінного розгляду, особливо зважаючи на зміни, що сталися в системі державного управління та судоустрою.

Пропонуємо дослідити існуючі та перспективні суспільні, а також публічно-управлінські відносини у сфері захисту прав, свобод та інтересів фізичних та юридичних осіб в адміністративному порядку, оскільки такий підхід за своєю правовою природою є найзручнішим та найоперативнішим способом перевірки правомірності дій, рішень чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, зокрема, актів та рішень податкового органу.

У цивілізованих розвинених державах прийнято гарантувати населенню реальне виконання його прав та свобод. Зважаючи на те, що потенційну можливість порушення прав та свобод зацікавлених осіб не можна виключати, держава охороняє такі права та свободи, забезпечує зацікавлених осіб визначеними засобами захисту власних прав та свобод, й реалізує уповноваження відповідних юрисдикційних органів на виконання безпосередньо юридичного захисту. Захистом суб'єктивних прав та свобод фізичних та юридичних осіб постає приведення в дію системи заходів охорони прав. Належним можна вважати такий захист прав, за якого реально усунуто порушення прав, які заперечувалися; визнано,

становище, що існувало до порушення прав; відновлено, дії або бездіяльність, якими порушувалися права; змінено/ припинено правові відносини тощо.

Традиційним інструментом у захисті суб'єктивних прав фізичних / юридичних осіб, порушених представниками публічної влади, є адміністративна юстиція, що зародилась й розвивалася як правовий інститут в рамках адміністративно-правової науки (науки поліцейського права). В умовах сьогодення адміністративна юстиція репрезентує невід'ємний демократичний інститут, що покликаний відповідати за захист людських прав від свавілля й зловживань владних органів.

Поряд із судовим розглядом спору, постійно тривають пошуки інших альтернативних способів вирішення юридичних спорів, які будуть не менш ефективними та результативними.

За результатами аналізу законодавства України можна дійти висновку, що кожному надано право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань з боку податкового органу, зокрема і шляхом звернення до вищого органу чи посадової особи щодо незаконності (неправомірності) рішень, дій чи бездіяльності підпорядкованого суб'єкта.

Викладення за встановленою законом процедурою, формою і змістом будь-яким учасником адміністративно-правових відносин претензій до суб'єкта публічної адміністрації та вимоги про вчинення цим суб'єктом дій, рішень або утримання від цих рішень, дій чи бездіяльності і є, власне, адміністративною скаргою.

Такий підхід до визначення адміністративної скарги кореспондується насамперед зі змістом статті 40 Конституції України, яка надає можливість кожному направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів.

Безпосередній порядок звернень громадян в нашій державі регулюється Законом України «Про звернення громадян», де в статті 1, зокрема, закріплено право громадян України звертатися зі скаргами щодо порушень своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів тощо.

Цей Закон України встановлює вимоги до скарги (звернення), порядок її подання, підстави для відмови у розгляді скарги (звернення), а також визначає загальні терміни розгляду скарги (звернення) тощо.

Станом на 16 листопада 2021 року, після проведення чималої багаторічної роботи, був прийнятий Закон України «Про адміністративну процедуру» (набирає чинності у 2022 році), який покликаний «регулювати відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які, відповідно до закону, уповнова-

жені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у дусі визначеної Конституцією України демократичної та правової держави та з метою забезпечення права і закону, а також зобов'язання держави забезпечувати і захищати права, свободи чи законні інтереси людини і громадянина» [5].

Як зазначають експерти, «однією з найважливіших гарантій інтересів і прав людини й бізнесу, який дає цей закон, є чітка регламентація процедурних аспектів відносин особи, бізнесу і влади. За таких умов посадова особа не зможе діяти свавільно, а керуватиметься чітко встановленими правилами, відповідно, це автоматично знизить корупцію. Зрозуміло, що коли є чіткі процедурні правила, немає шляхів для відмови та інших речей, які порушують права та інтереси людей» [2].

Вказаним Законом України «Про адміністративну процедуру» запроваджується тлумачення терміна «адміністративний акт», основоположні принципи адміністративної процедури, строки розгляду звернень громадян адміністративними органами, а також передбачено процедуру адміністративного оскарження тощо.

Отже, набрання чинності єдиним кодифікованим нормативно-правовим актом, який регламентуватиме загальні засади адміністративної процедури, характерні ознаки адміністративного акту і, відповідно, процедуру адміністративного оскарження – ще один істотний крок до належного і правильного визначення предмету оскарження і, відповідно, обрання способу захисту порушених прав та інтересів осіб.

Тобто українське законодавство йде шляхом удосконалення зручних та оперативних способів захисту прав, свобод і інтересів осіб від рішень, дій та бездіяльності суб'єктів владних повноважень з метою не тільки зменшити навантаження на адміністративні суди, а й з метою створення єдиної правової системи отримання законної та об'ґрунтованої відповіді уповноваженого суб'єкта публічної адміністрації щодо скарги заявника.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алфьоров С. Адміністративне право. Загальна частина: навч. посіб. / С.М. Алфьоров, С.В. Ващенко, М.М. Долгополова, А.П. Купін. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 216 с.
2. Закон про адміністративну процедуру наблизить Україну до євростандартів, – експерти. *Коаліція Реанімаційний Пакет Реформ*, 2021. (14.06). URL: <https://rpr.org.ua/news/zakon-pro-administratyvnu-protseduru-nablyzyt-ukrainu-do-ievrostandartiv-eksperty/> (дата звернення: 28.03.2022).
3. Конституція України: Закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР (зі змінами). *Офіційний веб-портал Верховної Ради України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (дата звернення: 28.03.2022).

4. Мельник Р., Бевзенко В. Загальне адміністративне право : навч. посіб. / за заг. ред. Р. Мельника. Київ: ВАІТЕ, 2014. 376 с.
5. Про адміністративну процедуру: проект Закону України від 14 травня 2020 р., № 3475. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68834 (дата звернення: 28.03.2022).
6. Про звернення громадян: Закон України від 02 жовтня 1996 р., № 394/96-ВР (з наступними змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-вр> (дата звернення: 28.03.2022).
7. Шерстюк Г. Захист цивільних прав фізичних осіб в адміністративному судочинстві України: дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н.: 12.00.07 / Науково-дослідний інститут публічного права. Київ : [б.в.], 2021.

1.3. КРИТЕРІЇ ВСТАНОВЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ЮРИСДИКЦІЇ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Оксана ГНАТІВ,

доцент кафедри цивільного права та процесу

Львівського національного університету імені Івана Франка,

кандидат юридичних наук, доцент

ВЗАЄМНИЙ ВПЛИВ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДУ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ НА ВИРІШЕННЯ СПРАВ ІНШИХ ЮРИСДИКЦІЙ

Досліджуючи питання судової практики, учені-теоретики здебільшого приділяють надмірну увагу критеріям розмежування судових справ за юрисдикціями. Йдеться про справи, а не спори, оскільки окремі категорії справ мають безспірний характер (справи про банкрутство, справи окремого провадження тощо). Водночас не менш цікавим і таким, що потребує додаткового дослідження, є питання взаємного впливу практики Верховного Суду щодо окремих категорій справ на справи інших юрисдикцій. Ці взаємозв'язки мали б забезпечити єдність судової практики та вироблення єдиних стандартів (підходів) до вирішення судових справ.

Слід зауважити, що такий вплив може бути взаємним, що, у свою чергу, сприяє такому явищу, як «оприватнення» публічних галузей права. Це явище спостерігається, зокрема, під час надання адміністративних послуг, у застосуванні договірних конструкцій у публічному праві, наприклад, договір про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування тощо.

У свою чергу, те ж саме відбувається із податковим законодавством України, а також практикою його застосування. Так, у п. 200.23 ст. 200 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1] передбачено пеню за несвоєчасне відшкодування платникам з бюджету податку на додану вартість. Така пеня становить 120% облікової ставки Національного банку України, встановленої на день виникнення грошового зобов'язання, яка стягується за увесь строк прострочення, включно із днем погашення. За своєю правовою природою пеня є формою неустойки, яка стягується за несвоєчасне виконання грошового зобов'язання за кожен день прострочення (ч. 3 ст. 549 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) [2]. Пеня спрямована на компенсацію втрат платника податку, завданих несвоєчасним виконанням органами публічної влади своїх обов'язків, встановлених чинним законодавством України. На відміну від цивільно-правових відносин, розмір пені у податкових відносинах чітко встановлений, що відповідає особливостям правового

регулювання податкових відносин як публічних. Водночас відкритим залишається питання щодо застосування до цих відносин ст. 625 ЦК України. У своїй Постанові від 10 квітня 2018 року у справі № 910/10156/17 Велика Палата Верховного Суду (далі – ВП ВС) наголосила, що вказана стаття поширюється на усі види грошових зобов'язань [3]. Відшкодування податку на додану вартість належить до грошових зобов'язань, тому, у випадку порушення, платник податку може вимагати стягнення 3% річних та інфляційних.

Водночас встановлення під час розгляду адміністративної справи незаконності рішень, дій, бездіяльності у діях податкових органів, їх посадових, службових осіб, якими завдано шкоди платнику податків, є підставою для пред'явлення державою регресного позову у порядку ч. 4 ст. 1191 ЦК України. Вбачається, що під шкодою у цьому випадку слід розуміти сплачену за рахунок коштів Державного бюджету пеню, а також 3% річних та інфляційні.

Варто зазначити, що, вирішуючи питання про виплату відшкодування податку на додану вартість, Верховний Суд обґрунтовано використовує практику Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), яка, у свою чергу, оперує поняттями приватного, зокрема цивільного, права. Так, під час вирішення справи № 826/7380/15 ВП ВС відступила від раніше висловленого висновку щодо застосування норми права у подібних відносинах і дійшла висновку, що ефективним способом захисту порушених прав платника податку є стягнення з Державного бюджету України через ГУ ДКС України у м. Києві на користь товариства заборгованості бюджету із відшкодування вказаного податку та пені, нарахованої на суму такої заборгованості [4].

В основу обґрунтування нового висновку ВП ВС лягли положення Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 04 листопада 1950 року, а також практика ЄСПЛ щодо тлумачення поняття «майно», яке у тлумаченні останнього включає у себе правомірні очікування (сподівання щодо певного стану речей у майбутньому). У цьому контексті право на відшкодування податку на додану вартість у судовому порядку виникає у зв'язку із порушенням права на мирне володіння майном.

Прикладом впливу судової практики у податкових спорах на вирішення справ інших юрисдикцій є справа № 910/3338/21. Цінним у вказаній справі є висновок Касаційного господарського суду ВС про те, що обов'язок продавця зареєструвати податкову накладну є публічно-правовим за своєю правовою природою, однак його невиконання може бути підставою для відшкодування завданих контрагенту збитків [5]. З огляду на це, вчинення продавцем дій, спрямованих на захист своїх прав щодо реєстрації податкових накладних (оскарження рішень про відмову у реєстрації податкових накладних, звернення відповідних рішень до виконання, у т. ч. примусового), є підставою для звільнення від процедури відшкодування, завданих контрагенту, збитків.

Так само слід враховувати висновок Касаційного господарського суду ВС у справі № 917/877/17, відповідно до якого ст. 201 ПК України у редакції, чинній на час розгляду справи, не передбачала можливості включення покупцем товарів/ послуг суми податку на додану вартість до податкового кредиту у разі невиконання продавцем обов'язку зі складення та реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних (крім випадків, встановлених податковим законодавством України), водночас покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації скаргу на продавця, який не виконав свого обов'язку, однак подання такої скарги, згідно з наведеною нормою у редакції, чинній після 01 січня 2015 року, не є підставою для включення ним сум податку до складу податкового кредиту [6].

Наведені приклади ілюструють взаємозв'язок і взаємний вплив судової практики щодо податкових питань, які були предметом розгляду різних юрисдикцій. Це, зі свого боку, вказує на динамічність правовідносин, які виникають і розвиваються у державі, і судова практика ВС є тим інструментом, який забезпечує захист порушених прав та законних інтересів учасників судового процесу незалежно від юрисдикції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.05.2022).
2. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 17.05.2022).
3. Постанова Верховного Суду від 10 квітня 2018 року у справі № 910/10156/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/73627931> (дата звернення: 17.05.2022).
4. Постанова Верховного Суду від 12 лютого 2019 року у справі № 826/7380/15. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/80427413> (дата звернення: 17.05.2022).
5. Постанова Верховного Суду від 10 січня 2022 року у справі № 910/3338/21. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/102478044> (дата звернення: 17.05.2022).
6. Постанова Верховного Суду від 3 серпня 2018 року у справі № 917/877/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/75896031> (дата звернення: 17.05.2022).

Юрій ПИВОВАР,

*заступник керівника департаменту
аналітичної та правової роботи –
начальник правового управління (I)
апарату Верховного Суду,
кандидат юридичних наук, професор*

ПРАВОВА ПРИРОДА СПОРІВ З ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ ПІД ЧАС ПРОВАДЖЕННЯ ПРО БАНКРУТСТВО: НОРМАТИВНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

Невіддільну складову боргових відносин, зокрема в процедурах банкрутства, становлять спори, які за правовим регулюванням переважно мають міжгалузевий характер. Очевидно, такі спори найчастіше викликають складність під час визначення юрисдикції суду для їх вирішення. Найбільш дискусійними серед спорів цієї категорії можна виділити спори за позовом осіб, щодо яких порушено провадження про банкрутство, до податкового органу про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

Слід звернути увагу на те, що у п. 8 частини першої ст. 20 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України) законодавцем визначені ті спори, які не належать до господарської юрисдикції, а саме: спори про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України), а також спори про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених ПК України [1]. Водночас жодних винятків Кодекс України з процедур банкрутства (далі – КУПБ) не встановлює. Згідно з п. 1 частини першої ст. 19 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) юрисдикція адміністративних судів поширюється на справи у публічно-правових спорах, зокрема спорах фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження [2].

У контексті зазначеного положення та мети цього дослідження, пропонується першорядно проаналізувати окремі дефініції ПК України, що стосуються сфери справляння податків і зборів, а саме: «грошове зобов'язання платника податків»; «податковий борг»; «податкове зобов'язання»; «податкове повідомлення-рішення»; «оскарження рішень контролюючих органів»; «орган стягнення»; «податковий

контроль» (статті 14, 61), а також трактування змісту поняття контролюючих органів в розумінні п. 41.1 ст. 41 ПК України, що наводиться через функціональне призначення відповідних органів (податкових органів, митних органів та органів стягнення) [3].

Системний аналіз законодавчих дефініцій вказаних категорій, уважаючи їх базовими для цього дослідження, дає підстави для узагальнення, що податкові органи, реалізуючи контрольну функцію, можуть у письмовій формі повідомити платника податків про необхідність (обов'язок) сплати визначеної суми грошового зобов'язання або внести відповідні зміни до податкової звітності. З цього випливає, що податкове повідомлення-рішення – це письмове повідомлення, яке лише спонукає платника податків до реагування (вжиття певних дій) на підставі якого, за наявності аргументів (доказів), у визначений законом спосіб обрати один з таких варіантів поведінки: 1) у разі визнання суми грошового зобов'язання – сплатити визначену суму; 2) у разі визнання суми грошового зобов'язання – внести відповідні зміни до податкової звітності; 3) у разі невизнання суми грошового зобов'язання – оскаржити рішення (дії) контролюючого органу в адміністративному або в судовому порядку. В останньому випадку позовні вимоги можуть стосуватись насамперед перевірки законності рішень (дій) податкового органу – суб'єкта владних повноважень.

Водночас слід враховувати, що визначене контролюючим органом грошове зобов'язання може набути статусу податкового боргу, зокрема, якщо сума цього зобов'язання узгоджена між сторонами (набуваючи статусу податкового зобов'язання), але не сплачена платником податків у встановлений строк. У такому випадку до платника податку може бути застосована процедура стягнення податкового боргу. У іншому випадку, очевидно, що неузгоджена сума грошового зобов'язання не набуває статусу податкового зобов'язання, а відтак і статусу податкового боргу, що підлягає примусовому стягненню. Сама ж процедура узгодження грошового зобов'язання врегульована ст. 56 ПК України і передбачає, що таке зобов'язання стає узгодженим з моменту закінчення процедури адміністративного оскарження або дня набрання судовим рішенням законної сили.

Як відомо, здійснення контрольної функції у сфері оподаткування від імені держави ґрунтується на конституційних нормах. Так, відповідно до частини першої ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори (п. 1 частини другої ст. 92) [4].

Вбачається, що надважливе значення податків (зборів) у фінансовій системі держави, зокрема, як основного джерела наповнення державного бюджету України, вплинуло на розуміння податку крізь призму терміна зобов'язання. Закладена в Конституції України концепція знайшла своє відображення в ПК

України, зокрема в п. 6.1 ст. 6, визначивши податок обов'язковим, безумовним платежем до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу, а також в ст. 4, закріпивши основні засади податкового законодавства України, серед яких, наприклад, загальність оподаткування, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, рівномірність та зручність сплати, стабільність тощо [3].

З огляду на зазначене, конституційне положення про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори, – визначає виключно публічний характер (відображаючи загальнонаціональний інтерес, що забезпечується передусім державним регулюванням, контролем і примусом) податкових правовідносин, можливих спорів у сфері оподаткування та їх юрисдикцію.

Якщо ж розглядати позовні вимоги до податкового органу про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, то з позиції змісту п. 8 частини першої ст. 20 ГПК України можна стверджувати про спір щодо визначення грошових зобов'язань, який не належить до господарської юрисдикції (очевидно, що грошовим зобов'язанням є саме публічний його різновид, що за умови узгодження, або ж визначення в процесі оскарження, суми набуває статусу податкового зобов'язання) [1]. Традиційно в межах правового поля адміністративні суди розглядають такі спори як публічно-правові, у яких однією зі сторін є податковий орган, який здійснює публічно-владні управлінські функції, зокрема контрольну функцію у сфері оподаткування.

У цьому контексті варто акцентувати на змісті п. 8 частини першої ст. 20 ГПК України, з якого слідує, що не лише спори про визначення грошових зобов'язань, але й спори про сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до ПК України, законодавець виокремив з переліку спорів з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство, та вилучив їх з господарської юрисдикції [1].

Однак з позиції змісту частини другої ст. 7 КУПБ, на відміну від п. 8 частини першої ст. 20 ГПК України, спори про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення залишились поза увагою законодавця, а відтак, в цій частині його правова позиція не є чіткою та однозначною [5]. У зв'язку з цим, в умовах конкуренції вказаних норм, можна резюмувати, що оскільки частина друга статті 7 КУПБ не містить жодних положень чи застережень про згадані спори, то й, відповідно, немає підстав визначати їх належність до спорів, що підлягають розгляду господарськими судами.

За наслідками розгляду спору за позовом платника податку (який одночасно є боржником у справі про банкрутство) про оскарження податкового повідомлення-рішення у податкового органу може виникнути право на стягнення з боржника

певної грошової суми (майнове право), яка в розумінні ст. 190 Цивільного кодексу України є майном боржника, або не виникнути, якщо таке повідомлення-рішення буде визнане протиправним та скасоване [6]. Тому не раціонально уналежнювати згаданий спір за своєю правовою природою до майнових, ґрунтуючись лише на перспективі набуття грошовим зобов'язанням статусу узгодженого.

Сутнісний стрижень такого спору становлять саме дії (рішення) контролюючих (податкових) органів – суб'єктів владних повноважень, а не грошове зобов'язання (навіть у випадку сприйняття його майном) платника податку. Відтак, ці спори є публічно-правовими і належать до юрисдикції адміністративних судів. Аналіз п. 8 частини першої ст. 20 ГПК України дає підстави звернути увагу на виключенні такого спору з переліку спорів з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство, а відтак, це ствердно вказує на відсутність підстав для розгляду такого спору господарським судом у рамках справи про банкрутство [1].

Таким чином, податкове повідомлення-рішення під час провадження про банкрутство є результатом здійснення податковим органом функції контролю за дотриманням платниками податків законодавства з питань оподаткування та може бути оскаржене, зокрема, до адміністративного суду.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 р. № 1798-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. Ст. 56.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–37. Ст. 446.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
5. Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 19. Ст. 74.
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356.

СЕКЦІЯ 2

ПРОБЛЕМИ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

2.1. ЄДНІСТЬ І СТАЛІСТЬ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

Ірина ЖЕЛТОБРЮХ,
*суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
доктор юридичних наук*

ВИХІД АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ ЗА МЕЖІ ПОЗОВНИХ ВИМОГ: ПИТАННЯ ІМПЕРАТИВНОСТІ ТА ПРОЦЕСУАЛЬНІ ОБМЕЖЕННЯ

Забезпечення платникам податків можливості належного використання переваг їх процесуального становища під час судового оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів є запорукою ефективності адміністративного судочинства як механізму врегулювання податкових спорів. Для цього першорядне значення має застосування інструментарію адміністративного судочинства, керуючись його завданнями й принципами з одночасним виваженим балансуванням специфічних рис адміністративного судочинства та вимоги про належну судову процедуру.

Одним з процесуальних засобів, що має потенціал значним чином позначитись на результатах вирішення справи, однак застосування якого не регламентується законом та лежить у полі дискреції адміністративних судів, є передбачена правилами адміністративного судочинства можливість суду вийти за межі позовних вимог, якщо це необхідно для ефективного захисту прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 2 ст. 9 КАС України) [1]. Однак судова практика показує наявність розбіжностей у розумінні сутності, підстав та меж виходу адміністративного суду за рамки позовних вимог та позицій, яких дотримуються з цих питань адміністративні суди або із завданнями й принципами адміністративного судочинства, або з належною процесуальною формою.

Зокрема, у практиці Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду трапляються випадки відмови судів нижчих інстанцій у задоволенні позову про визнання протиправними дій (бездіяльності) та зобов'язання контролюючого органу внести до Єдиного реєстру податкових накладних відповідний документ через те, що платник податків не заявив вимогу про скасування рішення комісії, яка вирішує питання про реєстрацію податкової накладної / розрахунку-коригування [2]. З іншого боку, мали місце й випадки необхідності скасування судових рішень судів нижчих інстанцій через скасування ними податкового повідомлення-рішення повністю, тоді як позивач не погодився з податковим повідомленням-рішенням лише в частині [3]. Визначення шляхів усунення таких недоліків судового правозастосування є нагальним питанням для ґрунтовного опрацювання науковою та професійною юридичною спільнотою.

Насамперед, видається очевидним, що основним джерелом невизначеності є законодавче формулювання, яке говорить про право адміністративного суду виходити за межі позовних вимог, залишаючи рішення про це у полі його дискреції, незважаючи на те, що єдиною підставою для виходу за межі позовних вимог є необхідність цього кроку для ефективного захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень у сфері публічно-правових відносин, що є, власне, завданням адміністративного судочинства. Інакше кажучи, виконання завдання адміністративного судочинства є найбільш пріоритетною функцією адміністративної юстиції та не може залежати від судового розсуду, з чого випливає імперативність виходу адміністративними судами за межі позовних вимог, якщо це є необхідним для ефективного захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень у сфері публічно-правових відносин.

Вищевикладена позиція цілком узгоджується з принципами адміністративного судочинства з урахуванням їх тлумачення та застосування Верховним Судом, а також її оптимальність підкріплюється зарубіжним досвідом.

Так, усталене тлумачення вимог принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі зобов'язує адміністративний суд до активної ролі у ході розгляду справи, зокрема, обрання того способу захисту порушеного права, який відповідає фактичним обставинам справи і відновлює порушене право особи [2]. Дотримуючись цього праворозуміння, Верховний Суд у справі про оскарження дій інспектора поліції зазначив, що некоректне формулювання позовних вимог шляхом прохання визнати протиправними дії інспектора поліції саме щодо незаконного зупинення, затримання та проведення медичного огляду, замість прохання визнати протиправними дії під час виконання службових обов'язків, не може бути підставою для відмови у позові повністю. Найвища судова інстанція вказала на те, що, з огляду на зміст завдання адміністративного судочинства, принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі та можливість виходу

за межі позовних вимог з метою ефективного захисту прав, свобод, інтересів людини і громадянина у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень, суд адміністративної юрисдикції зобов'язаний не лише формально розглянути заявлені позовні вимоги комплексно дослідити обставини справи, надати їм відповідну правову оцінку і, у випадку необхідності, захистити порушене право позивача [4].

У профільних законодавчих актах багатьох зарубіжних держав утілений такий же погляд на обов'язок адміністративних судів надавати пріоритет / перевагу захисту порушених прав порівняно з процесуальним формалізмом та абсолютизацією диспозитивності.

Насамперед, привертає увагу те, що згідно з ч. 5 ст. 16.2 Правил цивільного процесу Сполученого Королівства суд може застосувати будь-який засіб правового захисту, на який позивач має право розраховувати, навіть якщо цей засіб правового захисту не зазначений у позовній заяві [5]. Зокрема, за змістом ч. 1 ст. 134 Закону Польщі про судове адміністративне провадження адміністративний суд має вирішити справу у її межах, не будучи зв'язаним позовними вимогами позивача, який є приватною особою, та їх правовим обґрунтуванням. Єдиним винятком є оскарження податкових консультацій, яке може ґрунтуватись лише на твердженнях про порушення процедурних правил, неправильне тлумачення податкового законодавства або неправильну правову оцінку обставин справи платника податків. Адміністративний суд у цих справах є зв'язаним позовними вимогами та їх обґрунтуванням (ст. 57а Закону Польщі про судове адміністративне провадження) [6]. Так само, за ст. 88 Закону Німеччини про адміністративне судочинство суд не може вийти за межі прав, захист яких вимагається у позові, але водночас він не обмежується відповідними правовими вимогами. Також судове рішення може ґрунтуватись лише на фактах та результатах дослідження доказів, щодо яких сторони у справі мали можливість висловити свою думку (ч. 2 ст. 108 Закону Німеччини про адміністративне судочинство) [7].

Проте, як з вищевикладених законодавчих положень, так й з правових висновків Верховного Суду випливає, що адміністративний суд для досягнення цілей адміністративного судочинства має виходити за межі позовних вимог, дотримуючись певних умов, пов'язаних із загальною цілісністю та справедливістю судового процесу або з іншими чинниками, що мають значення. Йдеться про те, що, виходячи за межі позовних вимог, адміністративний суд повинен: 1) обґрунтувати наявність підстав для цього, у тому числі недостатність обраного позивачем способу захисту та можливість більш ефективного захисту за допомогою іншого способу, який водночас не може призводити до погіршення становища позивача [3]; 2) пам'ятати, що він є зв'язаним правами, свободами та законними інтересами, по судовий захистом яких звернувся позивач та які

є предметом спору [8]; 3) не допускати покладення в основу судового рішення обставин, щодо яких відповідач не мав можливості висловити заперечення [9].

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що вийти за межі позовних вимог для ефективного захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень у сфері публічно-правових відносин є обов'язком адміністративного суду, для якого досягнення мети адміністративного судочинства з урахуванням сутнісного для адміністративного судочинства принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі є несумісним з абсолютизацією диспозитивності та надмірним процесуальним формалізмом. Водночас адміністративний суд має забезпечити якомога ефективніший захист прав, свобод та законних інтересів, по який звернулася приватна особа. Адміністративний суд не повинен допускати охоплення предметом судового контролю прав, свобод та законних інтересів, питання про захист яких позивач не порушував у відповідній справі, навіть якщо з обставин справи випливають достатні підстави вважати їх порушеними, адже у цьому випадку відбувається підміна позицією суду волі особи, яка звернулася до суду.

Також повноваження суду вийти за межі позовних вимог не має супроводжуватись позбавленням суб'єкта владних повноважень можливості висловити свою думку та подати докази стосовно обставин, встановлення яких є необхідним для вирішення справи поза межами позовних вимог. Вкрай важливим є також обґрунтування наявності підстав для виходу за межі позовних вимог, особливо зважаючи на винятковий характер цього рішення й пов'язану з цим особливу заінтересованість сторін у справі та суспільства отримати детальне уявлення про передумови та шлях реалізації цього рішення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. Дата оновлення: 1 січня 2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 18.05.2022).
2. Постанова Верховного Суду від 20 листопада 2019 року у справі № 826/9457/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85803891> (дата звернення: 18.05.2022).
3. Постанова Верховного Суду від 10 жовтня 2019 року у справі № 0670/4011/12. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84899539> (дата звернення: 18.05.2022).
4. Постанова Верховного Суду від 30 січня 2020 року у справі № 263/15399/16-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87297605> (дата звернення: 18.05.2022).
5. The Civil Procedure Rules: UK Statutory Instrument of 10th December 1998 No. 3132. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukSI/1998/3132/article/16.2/made> (дата звернення: 18.05.2022).

6. Law on Proceedings Before Administrative Courts: Law of Poland of 30 August 2002 No. 1302. Status as of 2018. URL: <https://rm.coe.int/poland-reponse-questionnaire-annexe-2-administrative-justice-in-poland/168093193f> (дата звернення: 18.05.2022).
7. Code of Administrative Court Procedure : Law of Germany of 19 March 1991. Status as of 22 December 2010. URL: <https://germanlawarchive.iuscomp.org/?p=292#108> (дата звернення: 18.05.2022).
8. Постанова Верховного Суду від 18 липня 2018 року у справі № 821/3514/15-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75460211> (дата звернення: 18.05.2022).
9. Постанова Верховного Суду від 27 листопада 2018 року у справі № 807/997/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78364865> (дата звернення: 18.05.2022).

Олег ЗАВЕРУХА,

*голова Восьмого апеляційного
адміністративного суду, суддя,
кандидат юридичних наук*

ЕВОЛЮЦІЯ ПІДХОДІВ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИМИ СУДАМИ СТРОКІВ ЗВЕРНЕННЯ ДО СУДУ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ, У ЯКИХ БУЛО ВИКОРИСТАНО ПРОЦЕДУРУ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ СПОРУ

Конституція України гарантує право як фізичних, так і юридичних осіб на судовий захист. Так, статтею 55 Основного Закону встановлено, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [1]. Окрім цього, право на справедливий суд закріплене в одному із основоположних актів міжнародно-правового регулювання в галузі прав і свобод людини, її законних інтересів та потреб – статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [2]. Слід зауважити, що підпунктом 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачено право платника податків оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) [3].

Дефініцію «оскарження рішень контролюючих органів» закріплено в підпункті 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 ПК України, відповідно до якого під останнім слід розуміти оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [3].

Одне із питань, що підлягає обов'язковому вирішенню адміністративним судом до початку безпосереднього розгляду податкового спору, є дослідження аспекту своєчасності звернення платника податків до суду, зокрема у випадку застосування процедури досудового врегулювання спору.

Впродовж тривалого часу судова практика з цієї проблематики була незмінною та полягала в застосуванні адміністративними судами строку, визначеного з врахуванням пункту 56.18 статті 56 та статті 102 ПК України, а саме: 1095 днів для звернення з позовом до суду про скасування будь-якого рішення податкового органу.

У практиці судів першої та апеляційної інстанцій неодноразово підставою для залишення позовної заяви без розгляду, у зв'язку з пропуском строків для

звернення до суду, був той факт, що платником податків використано процедуру досудового врегулювання спору.

Підбив підсумки в такій категорії справ Верховний Суд, який у своїй постанові дійшов висновку, що пункти 56.18 та 56.19 статті 56 ПК України по-різному регулюють питання строків судового оскарження рішень контролюючого органу, а, отже, існує колізія цих правових норм. Водночас вказано, що за таких обставин потрібно керуватись положеннями пункту 56.21 статті 56 ПК України. У зв'язку із наведеним, строк для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду становить 1095 днів і обчислюється з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено [6]. Послідовність дотримання цієї правової позиції Верховним Судом простежується також в його постановках від 17.07.2019 р. у справі № 640/46/19, від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 [7, 8].

Слід звернути увагу на те, що Верховний Суд у постанові від 11.10.2019 р. у справі № 640/20468/18 здійснив системне тлумачення норм права, які регулюють питання обчислення строку звернення до суду в податкових спорах, та висловив позицію про те, що строки звернення до суду після застосування досудового порядку вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки, визначені ПК України.

З-поміж іншого, зазначене судове рішення містить чітку вказівку на строки оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абзац 3 пункту 56.18 статті 56 ПК України).

Разом зроблено висновок, що норма пункту 56.19 статті 56 ПК України була та залишається спеціальною нормою, яка регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань [9].

Підхід щодо практичного застосування адміністративними судами норм пунктів 56.18 та 56.19 статті 56, статті 102 ПК України, а також статті 122 КАС України було змінено наприкінці 2020 року.

Верховний Суд у постанові від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19 відступив від висновку, зробленого ним раніше в постанові від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 та вказав, що колізія між нормами пунктів 56.18 і 56.19 статті 56 ПК України відсутня, оскільки вони не припускають множинного трактування прав платників податків. Як результат, у постанові було зроблено новий висновок, відповідно до якого норма пункту 56.19 статті 56 ПК України є спеціальною щодо норми частини четвертої статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), має перевагу в застосуванні у податкових

спорах і регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абзац 3 пункту 56.18 статті 56 ПК України). Вона встановлює строк для їх оскарження протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті [10].

Водночас зміна сталої судової практики, яка відбулася в бік тлумачення норм права щодо застосування коротших строків звернення до суду, може розглядатися судами як поважна причина під час вирішення питання поновлення строків звернення до суду в податкових правовідносинах, які виникли та набули характеру спірних до зміни такої судової практики.

Так, на початку 2021 року предметом розгляду у Верховному Суді постало ще одне важливе питання з цієї проблематики. У своїй постанові від 25.02.2021 р. у справі № 580/3469/19 суд касаційної інстанції висноує, що Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 р. (далі – № 2464-VI), з-посеред іншого, може встановлювати особливості адміністративної процедури досудового врегулювання спорів, але не може регламентувати порядок судового оскарження з порушенням гарантій платника єдиного внеску. З огляду на це, платник єдиного внеску для захисту своїх законних прав, свобод і законних інтересів відповідно до принципу *in dubio pro tributario* (лат. – до платника з повагою) має право на звернення до суду з позовом про оскарження вимоги у межах гарантованого процесуальним законом строку, встановленого статтею 122 КАС України, а не статтею 25 Закону № 2464-VI, який складає три місяці з дня отримання платником рішення органу доходів і зборів вищого рівня, прийнятого за наслідками розгляду відповідної скарги. І як наслідок, в цій справі Верховний Суд відступив від висновків, викладених у постановках від 31.01.2019 р. у справі № 802/983/18-а, від 08.08.2019 р. у справі № 480/106/19, від 19.03.2020 р. у справі № 140/1757/19, від 28.05.2020 р. у справі № 200/11547/19-а, від 11.02.2021 р. у справі № 580/3380/19 та інших з аналогічною правовою позицією [11].

Водночас саме можливість платника податків чітко розуміти та передбачати правові наслідки вчинюваних дій має фундаментальне значення для правильності застосування ним закону і тут судова практика Верховного Суду, як жоден інший інструмент, сприяє належному забезпеченню реалізації однієї з ознак верховенства права – правової визначеності.

Вважаємо за необхідне наголосити, що застосування процедури досудового врегулювання податкового спору є важливим механізмом захисту інтере-

сів платника податків, виявлення недоліків у роботі контролюючих органів та своєчасного їх усунення у позасудовому порядку, оскільки платники податків мають відповідну альтернативу у виборі найбільш сприятливого для них способу оскарження, який є швидшим за тривалість процедури, а рішення, ухвалені за результатами такого розгляду, набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню. Водночас для більш відкритої та прозорої діяльності контролюючих органів, з метою дотримання послідовності та системності, слід було б сформувати державний реєстр таких рішень контролюючих органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 21.02.2022).
2. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004 (дата звернення: 21.02.2022).
3. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.02.2022).
4. Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 29.01.2018 р. у справі № 813/4921/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71976866> (дата звернення: 21.02.2022).
5. Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 21.03.2018 р. у справі № 813/4921/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72898061> (дата звернення: 21.02.2022).
6. Постанова Верховного Суду від 14.02.2019 р. у справі № 813/4921/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79846139> (дата звернення: 21.02.2022).
7. Постанова Верховного Суду від 17.07.2019 р. у справі № 640/46/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83070493> (дата звернення: 21.02.2022).
8. Постанова Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575707> (дата звернення: 21.02.2022).
9. Постанова Верховного Суду від 11.10.2019 р. у справі № 640/20468/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85033140> (дата звернення: 21.02.2022).
10. Постанова Верховного Суду від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515> (дата звернення: 21.02.2022).
11. Постанова Верховного Суду від 25.02.2021 р. у справі № 580/3469/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95240811> (дата звернення: 21.02.2022).

Олег ІЛЬНИЦЬКИЙ,

*доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка,
член Науково-консультативної ради при Верховному Суді,
кандидат юридичних наук, доцент*

ДОПУСТИМІСТЬ ДОКАЗІВ, ЗДОБУТИХ КОНТРОЛЮЮЧИМ ОРГАНОМ ПІСЛЯ ВИНЕСЕННЯ ОСКАРЖУВАНОГО РІШЕННЯ

Доказування є важливим складовим елементом правосуддя у будь-якій з форм судочинства, оскільки становить собою пошук об'єктивної істини про обставини (факти), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи та ґрунтується на основних принципах пізнавальної діяльності. Докази створюють фактичне підґрунтя для подальшого застосування до реального змісту відносин нормативної форми їхнього регулювання, визначеної у відповідному приписі.

З огляду на це, у теорії судочинства, доказування посідає одне з ключових місць. Саме тому питання наявності обставин (фактів), якими обґрунтовувалися вимоги та заперечення, доказів, якими вони підтверджуються, а також наявність інших фактичних даних, значущих для вирішення справи, та доказів на підтвердження цих даних – відіграють головну роль у алгоритмі правозастосування суду під час ухвалення рішення (п.п. 1, 2 ч. 1 ст. 244 КАС України).

Однак сутність правового регулювання, яке існує для упорядкування фактичних суспільних відносин, визначає аналогічний підхід під час здійснення будь-якого правозастосування з боку уповноважених суб'єктів, а не лише суду. Отримання достовірної та достатньої інформації про обставини взаємодії є першочерговим завданням під час застосування відповідної правової норми для забезпечення його правильності.

Зважаючи на спеціально дозвільний принцип діяльності суб'єктів владних повноважень (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України), таке важливе питання як доказування у процесі застосування цими суб'єктами норм права на підставі встановлення фактичних обставин, не може бути залишеним на розсуд правозастосувача, оскільки надає йому доволі широку свободу обґрунтування власних рішень, дій чи бездіяльності, що є наступним конститутивним критерієм після законності.

Натомість нормативне визначення обґрунтованості подано серед критеріїв судової перевірки рішень, дій чи бездіяльності у п. 3 ч. 2 ст. 2 КАС України, і поля-

гає у з'ясуванні того факту, чи оскаржувані рішення, дії / бездіяльність прийняті з урахуванням усіх обставин, важливих для прийняття рішення (вчинення дії).

Відсутність системного законодавства про адміністративну процедуру загрожує об'єктивному оцінюванню змісту та дотриманню принципу обґрунтованості рішень дій / бездіяльності суб'єкта владних повноважень відповідно до його власної інтерпретації змісту первинних спірних правовідносин, а в судовому провадженні – відповідно до розсуду суду.

Доказування у адміністративному судочинстві, порівняно із цивільним чи господарським, є одним з ключових інструментів цієї форми правосуддя в контексті правової системи України, на рівні засад (принципів), які знаходять своє формально-процесуальне вираження.

Урівноважування традиційної процесуальної змагальності сторін офіційним з'ясуванням всіх обставин у справі (п. 4 ч. 3 ст. 2 КАС України) зумовлено двома основними моментами:

– на відміну від цивільного чи господарського судочинства, адміністративне хоч і має своїм нормативно визначеним завданням вирішення спорів з метою захисту прав, свобод та інтересів, однак онтологічна основа функціонування цієї гілки судочинства міститься у забезпеченні незалежного контролю за діяльністю апарату держави. В умовах сьогодення, це практично єдина законна можливість для такого контролю в інтересах та за ініціативою особи (зі скасуванням так званого «загального» нагляду у діяльності правоохоронних органів). Саме тому, ч. 2 ст. 2 КАС України говорить про критерії перевірки рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, які повинні досліджуватися судами практично безвідносно до підстав позову;

– прагнення надати додатковій процесуальній можливості захисту для особи приватного права, у якій існує спір із суб'єктом владних повноважень, що володіє ширшими матеріальними, технічними, інформаційними та іншими ресурсами, а сутнісно, як частина державного апарату, підкоряється загальному імперативу ст. 3 Конституції України – «Держава відповідає перед людиною за свою діяльність».

У зв'язку із цим, принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі має «приватно-правовий вектор» («human rights friendly», а не розшуковий характер адміністративного процесу) у частині забезпечення повного контролю за дотриманням верховенства права, законністю та обґрунтованістю у діяльності суб'єкта владних повноважень під час прийняття оскаржуваних рішень, дій чи бездіяльності, а не зобов'язує його, підмінити відповідний орган державної влади чи місцевого самоврядування, втручатися у зміст первинних спірних матеріаль-

них правовідносин та, встановивши законний порядок реалізації компетенції, виправляти допущені раніше помилки на користь суб'єкта владних повноважень.

Для виконання цих правил, КАС України встановив низку особливих положень доказування, які тезово викладено у приписах ст. 77 КАС України.

Відповідно до нормативно-правового регулювання, судова практика утверджує висновок, що предмет доказування та обсяг доказів, як правило, формулюються в адміністративному суді першої інстанції і після стадій першої інстанції – не змінюються, виходячи з меж апеляційного та касаційного перегляду (ст. 308, 341 КАС України) [1].

Однак, за змістом абз. 2 ч. 2 ст. 77 КАС України, такий предмет є «перехідний» ще з адміністративної процедури прийняття відповідного рішення, дії чи бездіяльності, що знову ж змушує нас повертатися до питання належного врегулювання доказування для забезпечення обґрунтованості рішення на стадії його прийняття суб'єктом владних повноважень як елементу загального принципу «правової процедури», а також «належного урядування» за застосування відповідних норм та правил.

Тому Кодекс (у контексті продовження вектору контролю за суб'єктом владних повноважень, а не просто вирішення спору між сторонами як для видів судочинств, які виникають з приватно-правових спорів) заборонив суб'єкту владних повноважень «виправляти» помилки процедури прийняття рішення, дій чи бездіяльності в частині їхнього «дообґрунтування» уже на стадії судового розгляду. Він додатково утверджує правоцентристський підхід у адміністративному судочинстві, ставлячи на перше місце істину з позицій забезпечення прав, свобод та інтересів особи у діяльності держави. Кодекс допускає широке втручання у сферу реалізації компетенції, якщо це необхідно для ефективного захисту позивача-особи приватного права, та ставить процесуальні «перепони» для відступу суду «на поле» суб'єкта владних повноважень.

Для захисту суду від необхідності долучення та вирішення справи на підставі таких доказів КАС України формулює концепцію недопустимості доказів, які можуть належати до предмета доказування, бути достовірними з позицій об'єктивного відображення інформації, зафіксованої у них, та достатньо розкривати мотиви прийнятого рішення, однак не можуть братися до уваги судом, оскільки одержані ним з порушенням встановленого законом порядку у ст. 77 КАС України (ч. 1 ст. 74 КАС України).

У цих умовах необхідність долучення додаткових доказів під час розгляду справи, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, а тим більше заяви про витребування їх або іншої додаткової інформації про зміст спірних

правовідносин у третіх осіб з боку відповідача, – є першим свідченням необґрунтованості оскаржуваного прийнятого рішення, вчиненої дії чи бездіяльності.

Однак чи означає наведене у своїй сукупності однозначну категоричну заборону на отримання додаткових доказів та подання їх до суду для доведення обґрунтованості прийнятого рішення, вчиненої дії чи бездіяльності, зокрема, контролюючими органами ?

КАС України наводить виняток: «коли суб'єкт владних повноважень доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин» [2].

Очевидно, що застосування цієї норми не може бути надміру широким, коли таким буде оголошено будь-який новий доказ, що з'явиться у відповідача до або під час судового провадження, навіть якщо він не існував на час прийняття відповідного рішення:

– по-перше, такі докази повинні обґрунтовувати законність прийнятого рішення, вчиненої дії чи бездіяльності, сукупно із доказами, додатково наведеними у оскаржуваних рішеннях, а не бути єдиним вирішальним аргументом, який був відсутній на момент прийняття відповідного рішення, що свідчить про його необґрунтованість («дію на осліп») на час прийняття (вчинення);

– по-друге, суб'єкт владних повноважень вживав всіх можливих заходів для отримання і аналізу доказів до моменту прийняття рішення, вчинення дії / бездіяльності, але не отримав їх з незалежних причин, що слід відобразити у відповідних процесуальних клопотаннях (це свідчитиме про добросовісність та розсудливість реалізації компетенції), або ж такі докази повинні спростовувати нові додаткові обставини з боку позивача, що не були заявлені на момент прийняття відповідного рішення, вчинення дії / бездіяльності.

В аспекті наведеного, ст. 85 та 86 ПК України, якими регулюється порядок отримання документів контролюючими органами, а також оформлення результатів заходів податкового контролю, відіграють вирішальне значення щодо предмету оцінки обґрунтованості ППР, які виносяться за наслідками податкових перевірок.

Оскільки форми ППР, які найчастіше оскаржуються платниками в судовому порядку, не передбачають наявності мотивувальної частини; таким чином, у ППР просто не фіксується, на підставі яких доказів контролюючий орган прийняв відповідне рішення.

Висновок судді КАС у складі Верховного Суду І.Я. Олендера вплинув на практику судів таким чином: у податкових спорах інформацію про докази, що були покладені в основу оскаржуваного рішення, стали зазначати у акті перевірки [3].

Треба зауважити, що за належного оформлення акту та ознайомлення з ним, платник може надати додаткові документи та пояснення (п. 86.7 ст. 86

ПК України), а контролюючий орган ПК України, розглядаючи матеріали перевірки, зобов'язаний досліджувати всі наявні фактичні дані, що стосуються предмета розгляду, у тому числі документи, надані платником податків / витребувані у нього, письмові та усні пояснення платника податку, інші фактичні дані, наявні або доступні контролюючому органу (абз. 7 підп. 86.7.4 п. 86.7 ст. 86). Таким чином, поведінка платника податків фактично прямопропорційно впливає на обсяг доведення та деталізацію мотивів рішення, прийнятого контролюючим органом.

Водночас навіть ознайомлення та підписання акту платником чи його уповноваженим представником без заперечень (що відповідач вважав достатнім обґрунтуванням для прийняття оскаржуваних рішень / вчинення дій), не позбавляє платника податків права оскаржувати рішення, дії / бездіяльність, прийняті / вчинені на основі цього акту, з поданням додаткових документів та доказів до суду.

У такому випадку, аби спростувати ці заперечення та додатково обґрунтувати законність власних висновків, відповідач повинен бути забезпечений можливістю подавати додаткові докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення.

Вважаємо, що такий підхід сприятиме успішній реалізації принципів судочинства; стимулюватиме платників податків добросовісно користуватися своїми правами, що потенційно запобігатиме появі конфліктних ситуацій; позитивно вплине на використання повноважень контролюючим органом, який уважніше ставитиметься до наданих платником заперечень і предметно реагуватиме на їхнє спростування в межах адміністративної процедури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бевзенко В. Докази і доказування у практиці Касаційного адміністративного суду: [презентація]. Київ, 2021. URL: <https://rd.ua/storage/attachments/%D0%94%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B8%20%D1%96%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%83%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D1%86%D1%96%20%D0%9A%D0%B0%D1%81%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B.pdf> (дата звернення: 07.05.2022).
2. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 07.05.2022).
3. Ліберман М. Допустимість доказів: останнє слово завжди залишається за суддею. *Закон і бізнес*. 2020. № 27 (1481). URL: <https://zib.com.ua/ua/143328.html> (дата звернення: 07.05.2022).

Андрій КОРЕНЕВ,

*голова Дніпропетровського окружного
адміністративного суду, суддя,
кандидат юридичних наук*

ЄДНІСТЬ І СТАЛІСТЬ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРАВОВОЇ ВИЗНАЧЕНОСТІ

Єдність судової практики відіграє надважливу роль у забезпеченні однакового правозастосування в судочинстві, зокрема, адміністративному та сприяє правовій визначеності й передбачуваності стосовно вирішення спірних ситуацій для учасників судового процесу. Дотримання вимог принципу правової визначеності наблизить українське законодавство до європейських правових стандартів, сприятиме вдосконаленню механізмів правотворчості й правореалізації, слугуватиме додатковою гарантією захищеності людини від свавілля державної влади.

Одним із засобів забезпечення сталості та єдності судової практики є рішення Верховного Суду, в яких здійснюється відступ від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах. Чинне процесуальне законодавство України чітко регламентує порядок здійснення такого відступу, який в цілому відповідає практиці Європейського суду з прав людини та міжнародним рекомендаціям у цій сфері. Проте вказаному порядку притаманні істотні особливості, що потребують наукового аналізу чинної процесуальної форми в цьому її сегменті з точки зору її адекватності потребам у забезпеченні права кожного на справедливий суд та очікування суспільства щодо розумної прогнозованості судових рішень. Ключовою ідеєю, яка втілена законодавцем у нормативну модель порядку відступу від висновку щодо застосування норми права, є те, що можливість такого відступу від висновку залежно від складу суду, в якому його було прийнято, надається суду у складі більшої кількості суддів Верховного Суду, що й зумовлює «вищий ступінь значення» такого висновку та застосування саме його в подальшій судовій практиці.

Разом з тим, принцип єдності судової практики не є абсолютним, оскільки в протилежному випадку це означало б неможливість виправити судом свою позицію або виключало б можливість динамічного розвитку права та суспільних правовідносин. Зміна законодавства не дозволяє суду однозначно дійти висновку, що зміна судової практики можлива без відступу від раніше сформованої правової позиції [1]. Єдність і сталість судової практики та формування єдиної правової позиції є досить важливим аспектом, задля додержання принципу правової визначеності та забезпечення права на справедливий суд.

Принцип правової визначеності є важливою складовою принципу верховенства права. У широкому розумінні принцип правової визначеності являє собою сукупність вимог до організації та функціонування правової системи з метою забезпечення стабільного правового положення людини шляхом вдосконалення процесів правотворчості та правозастосування. Принцип правової визначеності є різновидом загальних принципів права. Він знаходить своє відображення у джерелах права ЄС і застосовується у практиці Європейського суду, є спільним для правопорядку держав-членів ЄС і набуває поширення у праві України. Порівняльний аналіз змісту принципу правової визначеності в європейському і національному праві сприятиме кращому розумінню його сутності й призначення у правовому регулюванні, а з'ясування вимог, які випливають з цього принципу, – пошуку більш ефективних способів адаптації законодавства України до принципів права Євросоюзу [2].

Відповідно до частини першої статті 8 Конституції України, в Україні визнається та діє принцип верховенства права [3]. Складовою верховенства права є принцип правової визначеності, основу якого утворює ідея передбачуваності – очікування суб'єктом відносин визначених правових наслідків (правового результату) своєї поведінки, яка відповідає наявним у суспільстві нормативним приписам. Конституційний Суд України у своїх рішеннях неодноразово наголошував на тому, що принцип правової визначеності вимагає ясності й однозначності правової норми й забезпечення того, щоб ситуації та правовідносини залишалися передбачуваними (правові позиції Конституційного Суду України в рішеннях від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005, від 29 червня 2010 року № 17-рп/2010, від 22 грудня 2010 року № 23-рп/2010, від 11 жовтня 2011 року № 10-рп/2011, від 8 червня 2016 року № 3-рп/2016) [4].

Важливість єдиної правової позиції у податкових спорах можна побачити, якщо розглянути питання дотримання строку звернення до суду з позовом про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень.

Так, норми статей 56, 102 Податкового кодексу України в частині строків оскарження податкових повідомлень-рішень суттєвих змін не зазнавали, проте, судова практика щодо їх застосування та обчислення строків змінювалась.

Статтю 56 ПК України визначено порядок оскарження рішень контролюючих органів. Відповідно до пункту 56.1 статті 56 ПК України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Згідно з абз. першим п. 56.18 ст. 56 ПК України, з урахуванням строків давності, визначених статтю 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення [5].

Статтю 102 Податкового кодексу України встановлено строк давності – 1095 днів для нарахування грошових зобов'язань платнику податків. За змістом п. 56.19 ст. 56 ПК України, у разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті. Отже, пунктом 56.18 статті 56 ПК України встановлено спеціальний строк у податкових правовідносинах, протягом якого за загальним правилом платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу [5].

Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув спірне питання щодо дотримання позивачем строку звернення до суду з позовом про визнання протиправним і скасування податкових повідомлень-рішень у разі, коли платником податків не проводилася процедура адміністративного оскарження таких рішень як досудового порядку вирішення спору, і сформулював таку правову позицію.

Так, Верховний Суд висловив свою позицію щодо строків звернення до суду у податкових правовідносинах у справі № 2540/2576/18 від 03.04.2020, а саме: Верховний Суд вказав, що строк звернення платника податків із позовом до адміністративного суду, у тому числі після використання адміністративного оскарження становить 1095 днів [6].

Проте Верховний Суд у справі № 500/2486/19 від 26.11.2020 відступив від позиції, висловленої у справі № 2540/2576/18 від 03.04.2020 та зазначив, що норма п. 56.18 статті 56 ПК України встановлює строк для оскарження податкових повідомлень-рішень протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження [7].

У постанові Верховного Суду від 27 січня 2022 року у справі № 160/11673/20, у якій судова палата з розгляду справ щодо податків зборів та інших обов'язкових платежів КАС ВС висловила правову позицію про те, що процесуальний строк звернення до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення (рішення про застосування штрафних санкцій) у випадку, якщо платник податків не використовував процедуру досудового вирішення спору (адміністративного оскарження), визначається ч. 2 ст. 122 КАС України – становить шість місяців і обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів [8].

Крім цього, Верховний Суд взяв до уваги, що попередньо застосовувалася практика звернення з такими позовами протягом 1095-ти днів з моменту от-

римання повідомлення-рішення. Тому судова палата наголосила на тому, що задля додержання принципу правової визначеності та забезпечення права на справедливий суд зміна сталої судової практики, яка відбулася в бік тлумачення норм права щодо застосування коротших строків звернення до суду, може розглядатися судами як поважна причина під час вирішення питання поновлення строків звернення до суду в податкових правовідносинах, які виникли та набули характеру спірних до зміни такої судової практики.

Із наведеної адміністративної справи № 160/11673/20, яку розглядав Дніпропетровський окружний адміністративний суд та виніс рішення 27 листопада 2020 року, яким визнав протиправним та скасував податкове повідомлення-рішення № 00062-1311 від 15 лютого 2018 року. Проте 8 липня 2021 року Третій апеляційний адміністративний суд ухвалив постанову, якою скасував рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27 листопада 2020 року, а позов залишив без розгляду на підставі пункту 8 частини першої статті 240 КАС України. Постанова апеляційного суду вмотивована правовою позицією Верховного Суду, викладеною у постанові від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19. Верховний Суд, скасовуючи постанову апеляційного суду, висловив правову позицію про те, що процесуальний строк звернення до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення (рішення про застосування штрафних санкцій) у випадку, якщо платник податків не використовував процедуру досудового вирішення спору (адміністративного оскарження), становить шість місяців і обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Водночас у справі № 160/11673/20 Верховним Судом була висловлена Окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду: Желтобрюх І.Л., Білоуса О.В., Блажівської Н.Є., згідно з якою платник податків для захисту своїх законних прав, свобод і законних інтересів, відповідно до принципу *in dubio pro tributario*, має право на звернення до суду з позовом про оскарження рішення контролюючого органу у межах гарантованого спеціальним законом строку, встановленого сукупністю правових норм – пунктом 56.18 статті 56 та пунктом 102.1 статті 102 ПК України, а не загального, визначеного частиною другою статті 122 КАС України [9].

На прикладі наведеної адміністративної справи можна дослідити, як три судові інстанції зробили три різні висновки щодо строку на оскарження податкового повідомлення-рішення, що свідчить про актуальність питання сталості та єдності судової практики та формування єдиного (концептуального) підходу до розгляду податкових спорів.

Крім того, треба зацентувати увагу на прикладі застосування апеляційними судами, під час перегляду судових рішень, висновків Верховного Суду, які були

зроблені після ухвалення рішення судом першої інстанції. А саме, наявність відповідної судової практики або взагалі її відсутність на час прийняття судом першої інстанції рішення, а в подальшому ухвалення Верховним Судом висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, іноді призводить до скасування судового рішення.

У той же час, у постанові Верховного Суду по справі № 816/687/16 від 19 квітня 2022 року, ухваленою судовою палатою під час воєнного стану, висловлена правова позиція про те, що відступ від принципу стабільності в оподаткуванні при прийнятті змін до законодавства є правомірним, якщо дотримано балансу з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості з огляду на збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії [10].

Отже, судова практика відіграє важливу роль в удосконаленні податкового законодавства, бо її застосування і використання дають можливість заповнювати прогалини в чинному податковому законодавстві шляхом застосування аналогії закону або аналогії права, усувати суперечності між правовими нормами, здійснювати тлумачення податкових норм та формувати єдині (концептуальні) підходи до розгляду податкових спорів.

Таким чином, єдність та сталість судової практики, зокрема у податкових спорах, є елементом правової визначеності, яка необхідна для усунення проблем під час судового розгляду таких спорів.

Прийняті судові рішення є і повинні надалі залишатися зразком для майбутніх судових рішень як Верховного Суду, так і судів нижчих інстанцій під час вирішення конкретних судових спорів, забезпечуючи в такий спосіб, через формування механізму судового прецеденту, єдність судової практики і розглядаючи судову доктрину як джерело права.

Аналізуючи вищенаведені судові рішення можна зробити висновок, що сталість судової практики, як чинник правового регулювання, визначається насамперед її єдністю, яку Верховний суд має забезпечувати, щоб виправляти непослідовності й таким чином підтримувати довіру до судової системи.

ВИСНОВОК

Верховним Судом було прийнято декілька принципових рішень з питань удосконалення правозастосування норм податкового законодавства, які наразі стабілізували судову практику та сприяли прогнозованості вирішення справ за такою категорією. За такої умови ефективність та стабільність правового регулювання забезпечується та зумовлюється багатьма чинниками і засобами, серед яких – сталість та єдність судової практики. Саме завдяки цьому реалі-

зуються засадничі принципи правової держави – верховенство права, правова визначеність, законність, рівність усіх перед законом і судом.

Єдність і сталість судової практики як найважливіший елемент принципу правової визначеності, є одним із фундаментальних аспектів верховенства права та гарантує розумну передбачуваність судового рішення. А також сприяють діалектичному розвитку права, забезпечуючи його внутрішній динамізм на появу нових правовідносин, які гарантують правову стабільність шляхом узагальнення та уніфікації правових позицій у судових рішеннях, заповнюючи «прогалини» податкового законодавства шляхом усунення суперечностей між правовими нормами, здійсненням тлумачення податкових приписів та формування єдиного (концептуального) підходу до розгляду податкових спорів. Забезпечення послідовного та єдиного застосування законів може гарантувати платникам податків і податковому органу передбачуваність та прогнозованість судових рішень, а у підсумку посилить незалежність судової влади, підвищить ефективність її діяльності шляхом оперативного розгляду справ та прийняття рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Берназюк Я. Співвідношення необхідності забезпечення єдності судової практики та відступу від правових позицій Верховного Суду (на прикладі вирішення публічно-правових спорів). URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/177404> (дата звернення: 24.05.2022).
2. Богачова Л.Л. Принцип правової визначеності в європейському і національному праві (змістовна характеристика). URL: <http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/6063/1/Vogachova.pdf> (дата звернення: 24.05.2022).
3. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Панкратова В.О. Роль принципу правової визначеності у процесі правозастосування. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib.pdf> (дата звернення: 24.05.2022).
5. Податковий Кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112.
6. Постанова Верховного Суду від 3 квітня 2020 р. у справі № 2540/2576/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88575707> (дата звернення: 25.05.2022).
7. Постанова Верховного Суду від 26 листопада 2020 р. у справі № 500/2486/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/93404515> (дата звернення: 25.05.2022).
8. Постанова Верховного Суду від 27 січня 2022 р. у справі № 160/11673/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103034921> (дата звернення: 25.05.2022).

9. Окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 9901/30170/21 від 27 січня 2022 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103371591> (дата звернення: 25.05.2022).
10. Постанова Верховного Суду від 19 квітня 2022 р. у справі № 816/687/16 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 25.05.2022).

Павло ЛЮТИКОВ,

*завідувач кафедри адміністративного та митного права
Університету митної справи та фінансів,
доктор юридичних наук, професор*

Євгеній ДОЯР,

адвокат, кандидат юридичних наук

ВИСНОВКИ ВЕРХОВНОГО СУДУ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПРАВА ЯК НОСІЇВ ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВИХ ЗРАЗКІВ ПРАВИЛЬНОГО ПРАВАЗАСТОСУВАННЯ

Одним з наймасштабніших наслідків утвердження висновків Верховного Суду щодо застосування норм права як носіїв загальнообов'язкових зразків правильного правозастосування є поширення на них стандартів, які впливають з принципів верховенства права та належного врядування й використовуються для оцінки якості нормативно-правового регулювання. Звісно, це поширення має відбуватись з урахуванням особливостей природи цих правових висновків, що обумовлюють необхідність певного пристосування вимог до нормативно-правових актів для їх використання як стандартів, яким мають підпорядковуватись правозастосовні висновки Верховного Суду. Однак, ознайомившись з відповідним зарубіжним досвідом та положеннями законодавства України у цій сфері, маємо підстави констатувати значне зрушення тільки у регламентації лише частини аспектів видання, функціонування, зміни та припинення чинності правових висновків. Зокрема, у правових джерелах, як правило, належним чином визначається правовий статус цих висновків, впорядковується доступ до відповідних судових рішень, однак, зокрема, питання дії правових висновків у часі нерідко лишаються поза правовою регламентацією, утворюючи цим самим правовий вакуум.

Натомість у правовій системі Сполученого Королівства домінуючою є позиція про майже безумовну ретроспективність зміненого прецедентного права. Зокрема, за поглядами, яких дотримується найвища судова інстанція, платежі, внесені на підставі попереднього закріпленого прецедентами уявлення про межі повноважень місцевих органів влади щодо укладення договорів про публічне замовлення, після перегляду прецедентів та визнання відсутніми відповідних повноважень, допускається повертати як безпідставно одержані. Разом з тим, значна кількість суддів Палати Лордів у окремих думках наголосила на тому, що наслідки зміни розуміння закону судом не мають відрізнятись від наслідків зміни

закону парламентом. Оскільки платіж ґрунтувався на приписах, які на момент його здійснення були чинними, він має вважатись законним та правових підстав для його повернення бути не може, адже ця ситуація не є винятком з правила про зворотну силу права. Судді вважають неприйнятною точку зору, згідно з якою на дату платежу платник допускав помилку щодо того, яким є право, та мав передбачати шляхи можливого перегляду прецедентів, які є застосовними до його справ (Постанова Палати Лордів Сполученого Королівства «Клейнворт Бенсон проти Міської ради Лінкольна та інших» від 29 липня 1998 р. 2 А.С. 349).

Водночас, порівняно із Сполученим Королівством, американська прихильність до правового реалізму та визнання економічних міркувань одним з найважливіших чинників формування права забезпечує більш сприятливе середовище для зміни прецедентного права на майбутнє. Зокрема, за підсумками ґрунтовного вивчення еволюції поглядів Верховного суду США на дію його прецедентів у часі, О. В. Пушняк особливу увагу звернув на позицію Верховного суду США у справі «Chevron Oil Co. v. Huson», у якій цей суд підняв питання проспективної дії нових норм цивільного права, вказавши на три фактори, що визначають, чи слід застосовувати нове правило проспективно. По-перше, щоб бути застосованим неретроактивно, рішення має встановлювати нове правило. По-друге, слід зважувати переваги та недоліки в кожному конкретному випадку, звертаючи увагу на попередню історію відповідного правила, його мету і наслідки, і на те, чи буде ретроактивність сприяти його дії чи гальмувати її. По-третє, потрібно зважати на наявність істотної несправедливості, пов'язаної з ретроактивним застосуванням прецеденту.

З урахуванням передового зарубіжного досвіду доходимо висновку, що необхідною є диференційована концепція ретроспективних наслідків зміни найвищою судовою інстанцією її висновків щодо застосування норм права, яка б виключала їх безумовну ретроспективність, допускаючи за деяких обставин їх застосування з моменту їх оприлюднення. Диференціація варіантів дії нових правових висновків у часі, з огляду на їхній нормативний характер, цілком узгоджується з конституційною вимогою про те, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, а також узгоджується із принципами публічного адміністрування, зокрема, у сфері справляння податків і зборів. Одним із цих принципів є стабільність, яка передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки.

Зокрема, вирішуючи питання про те, чи має поширюватись дія нового правового висновку на правовідносини, з яких випливає справа, у якій здійснений відступ від попереднього прецеденту, та на ті правовідносини, які виникли раніше

та тривають, Верховний Суд повинен: 1) враховувати, чи встановлює рішення нове правило, яке замінює попередній чітко встановлений прецедент, чи вперше вирішує питання у спосіб, який не був явно передбачуваним; 2) зважати на переваги та недоліки ретроспективності в кожному конкретному випадку, звертаючи увагу на попередню історію відповідного правила, його мету і наслідки, і на те, чи буде ретроактивність сприяти його дії чи гальмувати її; 3) визначити, чи має місце істотна несправедливість, пов'язана з ретроактивним застосуванням правового висновку, зокрема ступінь впливу попереднього правового висновку на принципове рішення особи щодо її вступу у відповідні правовідносини, їх зміни або припинення, а також фактична можливість особи відкоригувати її поведінку для уникнення негативних наслідків, пов'язаних зі зміною усталеного праворозуміння.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пушняк О. В. Дія у часі судового прецеденту: досвід США. *Теорія і практика правознавства*. 2019. Вип. 1 (15). С. 1–25.
2. Kleinwort Benson Ltd. v. Lincoln City Council et al. [1999] 2 A.C. 349. URL: http://translex.uni-koeln.de/310700/_/kleinwort-benson-ltd-v-lincoln-city-council-et-al-%5b1999%5d-2-ac-349/ (дата звернення: 20.04.2022).

2.2. ПРОБЛЕМИ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ

Анна БАРІКОВА,

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,

кандидат юридичних наук

ТЕСТ РОЗУМНОСТІ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Актуальність теми дослідження пов'язана з численною кількістю випадків, коли судді, здійснюючи правосуддя в податкових спорах, вагаються щодо наявності або відсутності фактичних обставин, які підтверджують винуватість держави або платників.

Основою категорії «тест розумності» є концепція «поза розумним сумнівом», використовувана в системі загального права Англії, під час здійснення правосуддя, з кінця 18 ст. [1, с. 1716]. Ця концепція виникла ще в епоху Раннього Середньовіччя, коли здійснення правосуддя вважалося небезпечною діяльністю для душі особистості. Вважалося, що процес винесення суддею рішення є «шляхом духовних небезпек», оскільки хиби під час розгляду справи та призначення покарання є прямим кроком до пекла. Тому в християнській теології тягар проблеми доказування було перенесено на сумніви, у разі існування яких «кращий (більш безпечний) шлях — це не діяти зовсім». Наведене означає, що маючи деякі сумніви, суддя мусить відмовити в засудженні особи [2].

Сумнів тлумачать як розумне, природне усвідомлення того факту, що рішення неправильне, за умови непохитної впевненості та відсутності будь-яких вагань, що не тотожне поняттю «абсолютна впевненість» [3, с. 8]. Мається на увазі сумнів, що виник на підставі наданих фактів, заснований не тільки на теоретичній можливості, але й щоб уникнути небажаного висновку [4, с. 196].

У судовій практиці вказана концепція розтлумачена таким чином [5, с. 457]:

- сумнів, який примушує розсудливих людей не діяти у важливих для них обставинах;
- не пустопорожній чи оманний, а розсудливий сумнів, заснований на здоровому глузді;
- певність чи пояснення в розумній або моральній правдивості, що були відхилені, зокрема, судами попередніх інстанцій;

- сумнів з позначкою більше, ніж 7 ½ на шкалі від 1 до 10, «коли чаші терезів правосуддя значно перехилилися на одну зі сторін».

Зокрема, Верховний Суд США у справі *In re Winship* зауважив, що стандарт доказування «поза розумним сумнівом» є однією зі складових справедливого судового розгляду справи, і заснований на фундаментальній цінності суспільства: гірше осудити невинного, ніж дозволити винному уникнути покарання [6].

Європейський суд з прав людини в рішенні у справі «Кобець проти України» постановив, що, згідно з критерієм «поза розумним сумнівом», доведення має впливати з обов'язково наявної сукупності ознак чи неспростовних презумпцій, які повинні бути достатньо вагомими, чіткими, взаємоузгодженими [7] (п. 43). У справі «Ireland versus the United Kingdom» йдеться про те, що докази на підставі стандарту доказування «поза розумним сумнівом» можуть впливати із співіснування достатньо вагомих, чітких і взаємно підтверджувальних умовиводів або аналогічних неспростовних презумпцій факту [8] (п. 161).

Керуючись зазначеним стандартом доказування, можна, наприклад, тлумачити підхід, викладений Судом справедливості в рішенні у справі «Yvonne Van Duyn versus Home Office» щодо принципу юридичної визначеності. Так, якщо держава затвердила правову концепцію, в основі якої лежить стабільність податкового законодавства, то вона чинить протиправно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки їх погодження дало підстави для виникнення обґрунтованих очікувань в осіб щодо дотримання такої політики державою чи органом публічної влади. Зацікавлені особи можуть покладатися на зобов'язання, взяті державою, навіть коли вони закріплені в нормативному акті, який взагалі не має автоматичної прямої дії. Така дія цього принципу пов'язана з іншим принципом відповідальності держави, який полягає в тому, що держава не може посилатися на власне порушення зобов'язань для уникнення відповідальності [9].

Покликаючись на описувані критерії, Верховний Суд у справі № 824/668/17-а зауважив, що держава, маючи податковий суверенітет, має право встановлювати норми, змінювати та скасовувати раніше встановлені нею норми поведінки, але в неї відсутні гарантії чи імунітет проти вимог щодо відшкодування шкоди (якщо заподіяння таких буде доведене) платникам податків, які виникли у зв'язку з порушенням законних очікувань останніх з огляду на відповідні дії чи рішення органів державної влади. Податкове законодавство України ґрунтується, зокрема, на принципі стабільності [10].

З цих самих міркувань О'єднана палата Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду дійшла висновку, що штрафи, передбаченні статтею 265 Кодексу законів про працю України, є заходами фінансової відповідальності. Фізична особа-підприємець, яка використовує найману працю, не може бути

одночасно притягнута до відповідальності за частиною другою статті 265 Кодексу законів про працю України та частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративне правопорушення в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку з порушенням принципу «non bis in idem» як складового елемента принципу верховенства права [11].

Отже, тест розумності щодо фінансової відповідальності відіграє істотне значення в застосуванні правил доказування у відповідній категорії спорів, зокрема, до відповідальності держави, гарантій чи імунітету проти вимог щодо відшкодування шкоди тощо.

Ураховуючи принцип «non bis in idem» як складовий елемент принципу верховенства права, потрібно відмовити в засудженні, якщо наявний сумнів — не пустопорожній чи оманний, а розсудливий, заснований на здоровому глузді та спонукає суддю не приймати свідомо неправильне рішення, тим самим запобігаючи небажаному висновку (з позначкою більше, ніж 7 ½ на шкалі від 1 до 10), а також відсутні достатньо вагомі, чіткі та взаємно підтверджувальні висновки або сукупність ознак чи аналогічних неспростовних презумпцій факту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Diamond H.A. Reasonable Doubt: To Define, or Not to Define. *Columbia Law Review*. 1990. Vol. 90. No. 6. Pp. 1716–1736.
2. Whitman J.Q. *The Origins of Reasonable Doubt: Theological Roots of the Criminal Trial*. New Haven: Yale University Press, 2008. 288 p.
3. Толочко О. Критерії визначення стандарту доказування вини поза розумним сумнівом у кримінальному провадженні. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2015. № 4. С. 5–10.
4. *Yearbook of the European Convention on Human Rights, 1969 : The Greek Case / The European Commission and European Court of Human Rights*. The Hague: Martinus Nijhoff, 1972. 496 p.
5. Samaha J. *Criminal Procedure*, 8th edition. Boston, Massachusetts: Cengage Learning, 2011. 624 p.
6. *In re Winship*, 397 U.S. 358, 364 (1970). URL: <http://caselaw.lp.findlaw.com> (дата звернення: 20.04.2022).
7. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Кобець проти України» від 14.02.2008 р., заява № 16437/04. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_320 (дата звернення: 20.04.2022).

8. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Ireland v. the United Kingdom» від 18.01.1978 р., заява № 5310/71. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57506> (дата звернення: 20.04.2022).
9. Рішення Суду Європейського Союзу у справі «Yvonne Van Duyn v. Home Office» від 04.12.1974 р. № 41/74. *The British Institute of International and Comparative Law. BIICL database*. URL: https://www.biicl.org/files/2065_c-41-74.pdf (дата звернення: 20.04.2022).
10. Постанова Верховного Суду від 08.04.2021 р. у справі № 824/668/17-а. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/96112637> (дата звернення: 20.04.2022).
11. Постанова Верховного Суду від 14.09.2020 р. у справі № 260/1743/19. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/93708687> (дата звернення: 20.04.2022).

Юрій ОНІЩИК,

*керуючий Адвокатського бюро «Юрія Оніщика»,
професор кафедри приватного та публічного права
Київського національного університету
технологій та дизайну,
доктор юридичних наук, професор*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АДВОКАТСЬКОГО БЮРО ТА АДВОКАТСЬКОГО ОБ'ЄДНАННЯ

Адвокатська діяльність є специфічним об'єктом податково-правового регулювання. Це пов'язано з тим, що адвокатська діяльність є незалежною професійною діяльністю, а оподаткування доходів залежить від обраної організаційної форми такої діяльності. Функціонування на практиці таких організаційних форм адвокатської діяльності як адвокатське бюро та адвокатське об'єднання пов'язане з певним колом проблемних питань, які недостатньо врегульовані чинним законодавством.

Сьогодні адвокатське бюро та адвокатське об'єднання є самостійними платниками податків щодо доходів від провадження адвокатської діяльності та податковими агентами у разі виплат на користь адвоката-засновника адвокатського бюро та адвокатського об'єднання та фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру. Відповідно до чинного податкового законодавства, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Водночас, згідно з чинним законодавством, такі утворення неможливо кваліфікувати як підприємницькі чи непідприємницькі господарські товариства.

Відповідно до ст. 81 Цивільного кодексу України адвокатське бюро та адвокатське об'єднання є юридичними особами приватного права, оскільки такі утворення організуються на підставі установчих документів (статуту) [1]. У ч. 1 ст. 83 Цивільного кодексу України встановлено, що юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та в інших формах, встановлених законом [1]. Відповідно до Класифікації організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання віднесено до господарських товариств [2]. Відповідно до ч. 2 ст. 83 Цивільного кодексу України товариства поділяються на підприємницькі та непідприємницькі [1]. Однак адвокатське бюро та адвокатське об'єднання неможливо зарахувати до цих груп товариств. По-перше, відповідно до законодавства, адвокатська діяль-

ність не є підприємницькою. По-друге, у ч. 1 ст. 84 Цивільного кодексу України такі юридичні особи як адвокатське бюро та адвокатське об'єднання відсутні у переліку господарських товариств, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та подальшого його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства) [1]. По-третє, кошти, отримані адвокатським бюро та адвокатським об'єднанням, є гонораром для адвокатів (учасників) за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги, а, згідно з ч. 1 ст. 85 Цивільного кодексу України, непідприємницькими товариствами є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його подальшого розподілу між учасниками [1]. З цього випливає, що адвокатське бюро та адвокатське об'єднання є специфічними організаційно-правовими формами господарювання, оскільки такі утворення неможливо віднести до підприємницьких чи непідприємницьких господарських товариств.

Тому вкрай важливо усунути проблему законодавчої невизначеності правового статусу адвокатського бюро та адвокатського об'єднання. На нашу думку, адвокатська діяльність не є підприємницькою, адже мета цієї незалежної професійної діяльності полягає у наданні правової допомоги фізичним та юридичним особам для захисту їхніх прав, свобод і законних інтересів. У зв'язку з цим, вважаємо, що адвокатське бюро та адвокатське об'єднання здійснюють некомерційну господарську діяльність. Згідно з ч. 1 ст. 52 Господарського кодексу України некомерційне господарювання – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку [3]. Відповідно до податкового законодавства, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання повинні бути неприбутковими організаціями і не належати до платників податку на прибуток підприємств. Водночас доходи адвокатського бюро та адвокатського об'єднання мають використовуватися суто для фінансування видатків на їх утримання та здійснення адвокатської діяльності, а також не повинні розподілятися серед засновників (учасників). Відповідно, у законодавстві про адвокатуру та адвокатську діяльність і податковому законодавстві доцільно ці організаційні форми адвокатської діяльності визначити як неприбуткові організації.

Адвокати, які виконують свої професійні обов'язки у організаційних формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання та отримують гонорар за надання правової допомоги, повинні сплачувати податок на доходи фізичних осіб. А доходом адвоката має бути різниця між сумою, отриманою за надання правової допомоги, та сумою коштів, що перераховуються на утримання адвокатського бюро та адвокатського об'єднання. База оподаткування податку на доходи фізичних осіб має визначатися із доходу адвоката з відрахуванням

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. У такий спосіб також була б усунута проблема подвійного оподаткування (спочатку податком на прибуток підприємств, а потім податком на доходи фізичних осіб) гонорару адвоката, який працює в межах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання [4, с. 166–167].

Слід звернути увагу також на те, що законодавець обходить увагою адвокатське бюро та адвокатське об'єднання, які є одержувачами гонорару. Відповідно до ч. 1 ст. 30 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», гонорар є формою винагороди адвоката за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту [5]. У ч. 2 ст. 29 цього ж Закону передбачено, що клієнт зобов'язаний, в разі припинення або розірвання договору, оплатити адвокату (адвокатському бюро, адвокатському об'єднанню) гонорар (винагороду) за всю роботу, що була виконана або підготовлена до виконання [5]. Гонорар – це поняття, яке слід застосовувати до відносин «адвокат – клієнт», а винагорода – це кошти, які клієнт сплачує адвокатському бюро та адвокатському об'єднанню в разі укладення договору з такими утвореннями. У такому випадку можна було б зрозуміти, що винагорода складається з гонорару, який отримує адвокат / адвокати, і коштів, які є доходом адвокатського бюро та адвокатського об'єднання, що спрямовується на їх внутрішні потреби. За браком чіткого нормативного закріплення в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та в Податковому кодексі України таких дефініцій (гонорар, винагорода) оподаткування доходів адвокатського бюро та адвокатського об'єднання на практиці є недостатньо врегульованим [6, с. 421–422].

Таким чином, сучасний стан податково-правового регулювання діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання потребує істотного законодавчого оновлення. Усунення наявних проблем податково-правового регулювання діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання можливе шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 02.04.2022).
2. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів: наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28 травня

- 2004 року № 97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0097609-04> (дата звернення: 02.04.2022).
3. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 02.04.2022).
 4. Оніщик Ю.В., Садовська І.О. Адвокатська діяльність як об'єкт податково-правового регулювання: монографія. Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2021. 206 с.
 5. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5 липня 2012 року № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17> (дата звернення: 02.04.2022).
 6. Книгін К.Г. Організаційно-правові форми надання правової допомоги адвокатом за чинним законодавством України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. Вип. 72. С. 417–423.

Андрій РИБАЧУК,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

секретар судової палати

з розгляду справ щодо захисту соціальних прав

Касаційного адміністративного суду

у складі Верховного Суду

СУДОВИЙ МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРЯМОЇ ДІЇ НОРМ КОНСТИТУЦІЇ УКРАЇНИ В ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Нинішнє сприйняття конституційних актів різних країн, включно з Конституцією України, характеризує їх як реальний інструмент регулювання суспільних відносин, у тому числі і податкових, вкрай важливий не лише для суспільства в цілому, але й для кожної людини, зокрема. Так, Конституція України, як основоположне джерело податкового права, містить правові принципи, що визначають нормативне регулювання загальнодержавних і місцевих податків і зборів та є базовими для процедурного податкового законодавства; встановлює правові основи діяльності держави у сфері справляння податків і компетенцію органів державної влади в податковій сфері (зокрема, ч. 1 ст. 67, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України).

Водночас актуальними залишаються проблеми реалізації конституційних норм, тому зусилля багатьох учених-конституціоналістів і практиків сьогодні насамперед спрямовані на розробку ефективного механізму реалізації конституційних положень, тим паче, що більшість основних законів держав у тому чи іншому варіанті закріплюють положення про «пряму дію» і/або «пряме застосування» конституційних норм.

Таке положення закріплене і в Конституції України. Так, у статті 8 Основного Закону України зазначено, що його норми є нормами прямої дії та закріплено гарантію звернення до суду для захисту конституційних прав та свобод людини і громадянина.

На жаль, сучасна конституційно-правова доктрина і судова практика ще не виробили ідеальну модель реалізації прямої дії норм Конституції України, проте прагнення пошуку подібних рішень можна простежити не тільки у наукових дослідженнях, присвячених цій тематиці, але й у практичних результатах діяльності відповідних органів: рішеннях Конституційного Суду України, рішеннях та постановках судів України.

Наявна сучасна модель реалізації прямої дії норм Конституції України, на нашу думку, може бути охарактеризована такими параметрами:

– по-перше, розширеним колом суб'єктів реалізації прямої дії конституційних норм. Зокрема, право прямого застосування конституційних норм належить не тільки законодавчому органу під час конкретизації конституційних норм під час ухвалення законодавчих актів, Конституційному Суду України під час здійснення конституційного контролю, судам під час вирішення спорів, але й усім суб'єктам – і тим, що реалізують публічно-владні повноваження, і приватним особам;

– по-друге, здебільшого застосування принципу прямої дії норм Конституції як у доктрині, так і в практиці конституційних держав, пов'язують насамперед з визнанням прямої дії конституційних прав і свобод людини і громадянина;

– по-третє, норми конституції функціонують як «живий механізм», тобто «оживають» в процесі їх тлумачення і адаптації до конкретних правовідносин тощо³.

Отже, вбачаємо, що суди на рівні з іншими суб'єктами виконують функцію прямого (безпосереднього) застосування норм Конституції України. Такій ролі судів сприяють норми частини четвертої статті 7 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), у якій зазначено про необхідність застосування норм Конституції України як норм прямої дії, якщо суд доходить висновку, що закон чи інший правовий акт суперечить Конституції України. Насамперед це проявляється в процесі вирішення судами конкретних справ з метою дієвого захисту прав громадян та юридичних осіб.

Не є винятком і справи, що виникають зі спорів у сфері оподаткування. Звичайно, найтиповішою є ситуація, коли судові рішення щодо вирішення спорів у податковій сфері базуються на застосуванні принципу прямої дії норм Конституції України через опосередковане застосування деталізуючого закону. І це не дивно, навіть природно, адже податкове право характеризується наявністю єдиного кодифікованого акта – Податкового кодексу України (далі – ПК України) – системоутворюючого правового документа, ядра податкового законодавства.

Яскравим же прикладом застосування прямої дії норм Основного Закону є вирішення Верховним Судом справи у спорі про оподаткування пенсії (постанова Верховного Суду у справі № 760/4711/15-а від 18.11.2021). У межах цієї спірної ситуації особа, яка перебуває на пенсійному обліку та отримує пенсію за віком відповідно до Закону України «Про державну службу», звернулася до суду з позовом про визнання дій Головного управління Пенсійного фонду України в м. Києві (далі – ГУ ПФУ в м. Києві) неправомірними та зобов'язання ГУ ПФУ в м. Києві вчинити певні дії, оскільки вважала, що ГУ ПФУ в м. Києві в порушення

3 Деякі означені параметри сучасної моделі реалізації норм Конституції є дискусійними, проте автор не ставив за мету поставити остаточну крапку у науковій дискусії. Тим більше обсяги публікації не дозволяють цього зробити.

вимог Конституції України протиправно зменшило їй в період 2015–2016 років виплату пенсії, вирахувавши з неї розмір податку з доходів фізичних осіб, а також військовий збір.

Ця спірна ситуація була викликана внесенням змін до ПК України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VII (далі – Закон № 71-VII), зокрема, у підпункт 164.2.19 пункт 164.2 статті 164 ПК України.

Рішенням суду першої інстанції, яке було залишено без змін постановою суду апеляційної інстанції, у задоволенні позову відмовлено. Рішення судів умотивовано тим, що у період 2015–2016 років норми ПК України, якими оподатковувався розмір пенсії позивача, були чинні, а неконституційність цих норм установлена рішенням Конституційного Суду України лише в 2018 році. Тому саме з цього часу відповідні норми ПК України втрачають чинність.

За наслідками розгляду цієї справи Верховним Судом було:

- по-перше, констатовано, що Закон України «Про пенсійне забезпечення» від 09.04.1992 № 2262-XII (далі – Закон № 2262-XII), відповідно до Конституції України, гарантує всім непрацездатним громадянам України право на матеріальне забезпечення за рахунок суспільних фондів споживання шляхом надання трудових та соціальних пенсій;
- по-друге, встановлено, що, відповідно до статті 8 Закону № 2262-XII, пенсії не підлягають оподаткуванню;
- по-третє, обґрунтовано застосування принципу законності (стаття 9 КАС України в редакції чинній на момент виникнення спірних правовідносин), згідно з яким у разі невідповідності нормативно-правового акта Конституції України, закону України, міжнародному договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України або іншому правовому акту, суд застосовує акт, який має вищу юридичну силу. Зазначене положення також міститься в статті 7 КАС України (в редакції, чинній з 15.12.2017);
- по-четверте, зазначено, що такий підхід застосовано Конституційним Судом України, який розглянув справу за ініціативою суду першої інстанції в цій справі (рішення від 27.02.2018 у справі № 1-6/2018/1-р/2018);
- по-п'яте, акцентовано, що вказана справа має вагомe значення для формування високого рівня довіри громадян України до національного судочинства України.

Ухвалюючи це рішення, суд керувався передусім статтею 8 Конституції України, а саме принципом «прямої дії її норм», про який і згадується в постанові Верховного Суду, а також статей 22, 46 Конституції України.

З огляду на зазначене, Верховний Суд дійшов висновку про визнання неправомірними дії ГУ ПФУ в м. Києві щодо зменшення розміру пенсії особі за період з 01.02.2015 по 01.07.2016, шляхом утримання податку та військового збору із сум пенсії, і, відповідно, зобов'язав останнє провести перерахунок пенсії без оподаткування сум пенсії.

Отже, судова практика з вирішення публічно-правових спорів доповнилася ще одним яскравим прикладом ефективного захисту порушених конституційних прав і свобод (у цьому випадку соціального права, права на пенсію), дієвого контролю суду за нормотворчим органом (у цьому випадку безпосередньо за законодавчим органом – Верховною Радою України), які стали можливими лише за умови забезпечення прямого (безпосереднього) застосування норм Основного Закону Верховним Судом.

Таким чином, аналіз судового рішення в означеній справі дає змогу зробити висновок про активні пошуки судами практичних шляхів реалізації (застосування) принципу «прямої дії норм» Конституції України із застосуванням процесуальних механізмів, передбачених чинною редакцією КАС України, яка, порівняно з попередньою, не зобов'язує зупиняти провадження у справі до прийняття відповідного рішення Конституційним Судом України з одночасним зверненням до останнього через відповідний процедурний механізм.

Тобто вирішенням справи «Про оподаткування пенсії» суд продемонстрував, що на сьогодні, незалежно від наявності рішення органу конституційного контролю, яке поширюється на спірні правовідносини, що досліджуються судом в межах предмета спору, він не може бути звільнений від обов'язку використовувати Конституцію України як орієнтир, тлумачачи застосовуваний у справі закон, а в разі виникнення переконання в неузгодженості або сумнівів щодо узгодженості конституційного і законодавчого регулювання – застосовувати конституційні норми.

Павло САЛО,

*суддя Вінницького окружного
адміністративного суду*

ДО ПИТАННЯ ПОРЯДКУ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ ОКРЕМИХ КАТЕГОРІЙ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Кодекс адміністративного судочинства України [1] (далі – КАС України) передбачає, що розгляд та вирішення адміністративних справ здійснюється за правилами адміністративного судочинства у порядку загального або спрощеного позовного провадження.

За змістом положень частини другої, третьої статті 12 КАС України спрощене позовне провадження призначене для розгляду справ незначної складності та справ, для яких пріоритетним є їх швидке вирішення. Водночас загальному позовному провадженню відводиться роль тієї форми адміністративного судочинства, за якою має здійснюватися розгляд складних справ, а також справ, які через інші (окрім складності справи) обставини недоцільно вирішувати у спрощеному порядку.

Примітно, що за правилами спрощеного позовного провадження може розглядатися будь-яка справа, уналежнена до юрисдикції адміністративного суду, за винятком тих справ, які заборонено розглядати в порядку спрощеного позовного провадження (частини друга, четверта статті 257 КАС України). Тобто можливість обирати форму адміністративного судочинства обмежена імперативними вимогами закону щодо необхідності розгляду окремих категорій справ лише в порядку загального позовного провадження. Перелік відповідних справ є вичерпним та регламентується нормами частини четвертої статті 12 КАС України. Але доцільність розгляду деяких із них саме за загальними правилами адміністративного судочинства обґрунтовується не так складністю справи, як ціною позову. Зокрема, виключно за правилами загального позовного провадження підлягають розгляду справи у спорах щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що перевищує 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Варто зауважити, що суто майнові позовні вимоги, зазвичай, не є властивими адміністративним справам. Проте нерідко звернення до адміністративного суду обумовлюється саме майновим інтересом. Особливо це стосується податкових спорів, у яких платники податків переважно мають на меті захистити саме май-

новий інтерес, наприклад у спосіб оскарження неправомірного, на їхню думку, рішення контролюючого органу про визначення суми грошового зобов'язання.

Дійсно, окремі рішення, прийняті суб'єктом владних повноважень, можуть породжувати підстави для зміни майнового стану фізичної або юридичної особи. Водночас, як зазначено у рішенні Європейського суду з прав людини від 14 жовтня 2010 року в справі «Щокін проти України» [2], збільшення податковим органом зобов'язань особи з податку (збору, обов'язкового платежу) є втручанням у її майнові права.

Отже, вимога про визнання протиправним рішення суб'єкта владних повноважень, яке впливає на склад майна позивача, у тому числі шляхом стягнення податків, зборів, штрафних санкцій, вважається майновою. Такої ж позиції дотримується Верховний Суд [3]. Та, оскільки позовні вимоги щодо оскарження відповідного рішення спрямовані, передусім, на збереження належного позивачу майна, обов'язковий розгляд в порядку загального позовного провадження спорів майнового характеру із великою ціною позову здається слушним з огляду на те, що подальша реалізація такого рішення може призвести до значних фінансових втрат для особи або суттєвого зменшення її майна.

Істотним, на думку законодавця, є розмір грошових коштів в сумі, що перевищує 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Відповідно, якщо сума за оскарженим рішенням дорівнює або є меншою ніж 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, підстав для розгляду справи в порядку загального позовного провадження немає. Приміром, якщо звернутись до положень Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» [4], то на 1 січня 2022 року розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб становив 2481 гривню. Отже, впродовж 2022 року адміністративну справу належить розглядати за правилами загального позовного провадження, якщо спір стосується оскарження податкового повідомлення-рішення про нарахування грошового зобов'язання на суму понад 1 240 500 гривень. Водночас статус позивача не має жодного значення: в цілях вибору форми адміністративного судочинства КАС України встановлює ідентичну ціну позову і для юридичних осіб, і для фізичних осіб (фізичних осіб-підприємців).

Однак з таким законодавчим підходом погодитись важко. «Майновий бар'єр» для оцінки рівня втручання держави у майнові права фізичних і юридичних осіб в принципі не може бути однаковим. Фізична особа, навіть якщо йдеться про фізичну особу-підприємця, завжди є більш вразливою до майнових витрат, оскільки це стосується її безпосередньо. Крім того, сума коштів, яка може вважатися істотною для фізичних осіб, аж ніяк не може бути тотожною для юридичних осіб. Скажімо, вищезазначена сума в 1 240 500 гривень є дійсно значною для

юридичних осіб. Водночас для переважної більшості фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців навіть половина цієї суми є дуже істотною.

До того ж сам законодавець фактично розмежує фізичних та юридичних осіб за майновим критерієм, оскільки встановлює для них різні ставки судового збору у разі звернення до адміністративного суду. Так, згідно з пунктом 3 частини другої статті 4 Закону України від 8 липня 2011 року № 3674-VI «Про судовий збір» [5], за подання до адміністративного суду позову майнового характеру судовий збір для фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців становить 1% від ціни позову, але не менше 0,4 розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, тоді як для юридичних осіб – 1,5% ціни позову, але не менше 1-го розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Отже, тим самим держава визнає, що фінансові можливості фізичних та юридичних осіб відрізняються, а тому майновий ценз для звернення до адміністративного суду юридичних осіб є вищим, ніж для фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Наведене підтверджує певну нелогічність та несправедливість установленого в КАС України «майнового бар'єру» для розгляду в порядку загального позовного провадження тих податкових спорів, які стосуються оскарження рішення контролюючого органу на суму, що перевищує 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Адже такий «майновий бар'єр» є однаковим як для юридичних, так і для фізичних осіб, у зв'язку з чим, через надмірно високу ціну позову, відповідні процесуальні норми фактично неможливо застосувати до справ за позовами фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Водночас це дає підґрунтя, щоб вести мову про порушення принципу рівності усіх учасників судового процесу перед законом і судом, який є одним з основних принципів адміністративного судочинства.

З огляду на викладене, вбачається за необхідне внести зміни до пункту 4 частини четвертої статті 12 та пункту 4 частини четвертої статті 257 КАС України шляхом диференціювання позивачів на юридичних осіб та фізичних осіб (фізичних осіб-підприємців), і встановлення за цієї ознакою різних сум грошових коштів, що можуть бути стягнуті з них за рішенням суб'єкта владних повноважень та, відповідно, свідчать про те, що справу належить розглядати за правилами загального позовного провадження.

Водночас суму стягнення для юридичних осіб доцільно залишити незмінною – 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, а для фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців встановити у розмірі 250 прожиткових мінімумів для працездатних осіб, який, як уявляється, відповідатиме вимогам розумності.

Це також буде узгоджуватись з іншими нормами КАС України, зокрема пунктом 6 частини шостої статті 12, відповідно до якого адміністративними справами незначної складності є справи щодо оскарження рішення суб'єкта владних

повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що не перевищує 100 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Таким чином, у разі внесення відповідних змін до КАС України, діятимуть такі процесуальні правила:

- якщо юридична особа, фізична особа або фізична особа-підприємець оскаржує до адміністративного суду рішення контролюючого органу на суму до 100 прожиткових мінімумів для працездатних осіб – справа розглядається за правилами спрощеного позовного провадження (на судовому засіданні або у письмовому провадженні);
- якщо фізична особа або фізична особа-підприємець оскаржує до адміністративного суду рішення контролюючого органу на суму від 100 до 250 прожиткових мінімумів для працездатних осіб – справа на розсуд суду розглядається за правилами спрощеного позовного провадження (на судовому засіданні або у письмовому провадженні) чи в порядку загального позовного провадження; для позивачів-юридичних осіб відповідна ціна позову має становити від 100 до 500 прожиткових мінімумів для працездатних осіб;
- якщо фізична особа або фізична особа-підприємець оскаржує до адміністративного суду рішення контролюючого органу на суму понад 250, а юридична особа на суму понад 500 прожиткових мінімумів для працездатних осіб, – справа розглядається виключно за правилами загального позовного провадження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 18.05.2022).
2. Рішення Європейського суду з прав людини від 14 жовтня 2010 року у справі «Щокін проти України»: [заяви № 23759/03 та № 37943/06]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858 (дата звернення: 18.05.2022).
3. Ухвала Верховного Суду від 3 жовтня 2019 року у справі № 160/75/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84745841> (дата звернення: 18.05.2022).
4. Про Державний бюджет України на 2022 рік: Закон України від 2 грудня 2021 року № 1928-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20> (дата звернення: 18.05.2022).
5. Про судовий збір: Закон України від 8 липня 2011 року № 3674-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17> (дата звернення: 18.05.2022).

Микола САМБОР,

*начальник сектору моніторингу Прилуцького районного відділу поліції
ГУНП в Чернігівській області, депутат Прилуцької районної ради,
член-кореспондент Національної академії наук вищої освіти України,
кандидат юридичних наук*

ЗАХИСТ ЕКОНОМІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ДЕРЖАВИ ШЛЯХОМ ДОТРИМАННЯ ПРАВ І СВОБОД ЛЮДИНИ З БОКУ СУБ'ЄКТІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОСТАННІМИ СУДОВИХ ПРЕЦЕДЕНТІВ ЗА ПРИНЦИПОМ ЛЮДИНОЦЕНТРИЗМУ ТА ЗАКОННОСТІ У ДІЯЛЬНОСТІ ЦИХ ОРГАНІВ

Проблематика оподаткування не замикається сама на собі. Податки як обов'язкові платежі, які за законодавством країни мають сплачувати фізичні та юридичні особи для наповнення бюджетів усіх рівнів, не є самоціллю держави. Очевидно, що податки та інші обов'язкові платежі – це потенційні ресурси держави для реалізації її цілей і завдань, забезпечення роботи державного апарату. Зазвичай дослідження питання оподаткування є прямим дослідженням тих чи інших соціальних, виробничих процесів, які забезпечують не лише надходження, а й природу походження таких податків, зборів, обов'язкових платежів. Ми ж ставимо за мету дослідити підстави для застосування тих чи інших податків або обов'язкових платежів, особливості їх правового регулювання та, перш за все, ставлення суб'єктів публічної адміністрації до їх сплати за раціонального підходу до використання бюджетних коштів суб'єктами публічної адміністрації, як розпорядниками, щодо їх витрат.

Детальніше зупинимося на одному з видів обов'язкових платежів – судовому зборі. Судовий збір – це збір, що справляється на всій території України за подання заяв, скарг до суду, за видачу судами документів, а також у разі ухвалення окремих судових рішень, передбачених цим Законом, зазначається у ст. 1 Закону України «Про судовий збір» [1]. Кошти судового збору спрямовуються на забезпечення здійснення судочинства та функціонування органів судової влади, а також на забезпечення архітектурної доступності приміщень судів, доступності інформації, що розміщується в суді, для осіб з інвалідністю та інших маломобільних груп населення. Саме така норма міститься у ч. 3 ст. 9 Закону України «Про судовий збір». Платниками судового збору є суб'єкти, які звертаються до відповідного суду з позовною заявою. Водночас маємо усвідомлювати, що норма ч. 1 ст. 139 КАС України [3] вказує на те, що у разі задоволення

позову сторони, яка не є суб'єктом владних повноважень, всі судові витрати, які підлягають відшкодуванню або оплаті відповідно до положень цього Кодексу, стягуються за рахунок бюджетних асигнувань суб'єкта владних повноважень, що виступав відповідачем у справі, або якщо відповідачем у справі виступала його посадова чи службова особа.

Отож ключовими у цьому процесі є суб'єкти публічної адміністрації, які виступають платниками судового збору за наслідками задоволення позовів, у яких такі суб'єкти виступають відповідачами, зокрема за результатами розгляду адміністративних справ щодо бездіяльності органів державної влади та їх окремих посадових осіб. У такий спосіб державний або місцевий бюджети втрачають частину фінансів. Водночас, з одного боку, можна зробити висновок, що у такий спосіб відбувається наповнення спеціального фонду Державного бюджету України, ресурси якого спрямовуються на матеріальне забезпечення діяльності судової гілки влади, а з іншого боку – з того ж таки Державного бюджету України чи місцевих бюджетів, у наслідок неналежного виконання повноважень окремими посадовими особами, зазначені суми втрачаються, що призводить до неналежного фінансування відповідних напрямків діяльності держави. Останнє, у свою чергу, негативно позначається на ряді соціальних гарантій, які держава декларує для своїх громадян, зокрема для окремих категорій громадян, які потребують державної підтримки.

Примітними у всьому переліку справ є справи за адміністративними позовами до юридичних осіб публічного права – територіальних підрозділів Національної поліції України щодо незаконних дій, пов'язаних із встановленням підстав для призначення відповідного розміру пенсійного забезпечення, встановлення та врахування вислуги років (пільгової чи календарної). Статистика вказаних категорій справ, зокрема серед представників однієї професії, а саме пенсіонерів органів внутрішніх справ, свідчить про те, що посадові особи органів публічної адміністрації, усвідомлюючи протиправність своїх дій, продовжують порушувати соціальні права пенсіонерів, ветеранів, зменшуючи розміри їх пенсій, змушуючи вкотре звертатися до судової гілки влади за справедливістю та законністю, хоча ряд питань – перерахунку пенсій, встановлення їх розміру відповідно до законодавства, посадові особи органів публічної адміністрації, а саме Пенсійного фонду України, могли б це здійснити у межах дискреції своїх повноважень, натомість «прагнуть» отримати на виконання судові рішення, які подекуди виконують одноразово, а не постійно під час виплат пенсій щомісячно вказаній у рішенні особі. А за всіма цими діями стоять втрати державних бюджетів, кошти яких могли б і повинні б були спрямовані саме за прямим їх призначенням, виконанням належного пенсійного забезпечення відповідних категорій громадян. Тож про

дієвість та ефективність державних механізмів та гарантії прав і свобод людини та громадянина годі й говорити.

Значною у своєму сегменті є кількість адміністративних справ щодо протиправності дій з боку посадових осіб МВС України стосовно ненадання довідок про перерахунок грошового забезпечення пенсіонерів ОВС України, а також здійснення відповідного перерахунку установами Пенсійного фонду України.

Наявні зразкові справи, судові прецеденти Касаційного адміністративного суду України не стають дороговказом для діяльності та використання відповідних рішень у аналогічних справах посадовими особами органів публічної адміністрації, а точніше органів державної виконавчої влади, до яких і належать відповідачі у згаданих справах. Рівною мірою це стосується питання розміру пенсійного забезпечення (відсоткового розміру пенсійного забезпечення від розміру грошового забезпечення), оскільки представники Пенсійного фонду України схильні до щомісячного зменшення розміру грошового забезпечення, що призводить до необхідності захисту соціальних прав саме у судовий спосіб.

У контексті сказаного, слід наголосити на положенні Закону України «Про судоустрій і статус суддів» [2], де стверджується про прецедентність рішень судів у аналогічних справах, однак не лише правова доктрина, яка стала об'єктом ряду досліджень вітчизняних науковців-теоретиків та практиків, а й буквально розуміння і тлумачення закону не характерне для посадових осіб органів виконавчої влади. Останні у такий спосіб демонструють свою правову неграмотність, яка може бути наслідком ряду суб'єктивних або об'єктивних причин (вимагання неправомірної вигоди, нерозуміння порядку застосування правових норм, зневага до прав людини тощо), але ці причини не є предметом нашого дослідження.

Норми ч. 2, 5, 8 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» заклали підвалини у нормативно-правовому акті для впровадження у національну систему законодавства судового прецеденту, як джерела норм права. Разом із цим слід всіляко сприяти підвищенню правової компетентності посадових осіб органів виконавчої влади, які застосовують норми права. Зазначене, на наш погляд, по-перше, сприятиме підвищенню іміджу та довіри до вказаних органів, по-друге, сприятиме утвердженню фундаментальних засад верховенства права, дотриманню прав і свобод людини, утвердженню принципу людиноцентризму, визнанню людини, як найвищої соціальної цінності.

З усього вбачається, що впровадження у правореалізаційну та правозастосовну практику методів застосування норм законодавства, успішно апробованих у судовій сфері, гарантуватиме якість правореалізації, правову визначеність, створить єдність норм права та їх застосування, а також забезпечить всі рівні бюджетної системи від необґрунтованих витратків суб'єктами публічної адміністрації на судові витрати, а також витратків, що є наслідком нових задоволених

позовних вимог про відшкодування моральних та матеріальних збитків, пов'язаних із порушенням соціальних прав, зумовленим несвоєчасними соціальними виплатами та реалізацією відповідних соціальних гарантій тощо.

Треба наголосити на тому, що якість правозастосування та випробування норми позитивного права практикою її застосування значною мірою залежить від професіоналізму та кваліфікації суб'єктів правозастосування, зокрема наявності у останніх достатніх знань, умінь та навичок правильного (з огляду на принципи права, зокрема, верховенство права), застосування норм позитивного права, враховуючи практику вітчизняних судів та досвід правового регулювання відповідних (однорідних) суспільних відносин міжнародними судовими інстанціями. Саме міжнародні суди, з огляду на сучасний розвиток суспільства, уміло застосовують регулятор суспільних відносин – право, виходячи з джерел його походження, природи самої людини, рівня розвитку суспільства та відносин у ньому, надаючи саме цим аргументам правового значення.

Не менш важливою є дискреція повноважень суб'єктів публічної адміністрації, яка не повинна зводитися виключно до шаблонної поведінки, а також необхідність застосування до суб'єктів, які не бажають чи не здатні використовувати весь арсенал правового інструментарію для якісного регулювання суспільних відносин шляхом, насамперед утвердження прав і свобод людини, незалежно від її соціального статусу, статі чи віку, відповідних правових засобів впливу, зокрема й регресу у відшкодуванні відповідного судового збору, стягнення якого відбулося у наслідок неналежного виконання повноважень відповідної посадової особи суб'єкта публічної адміністрації.

Упевнено можна засвідчити, що лише висока правова культура у поєднанні з високим рівнем правових знань забезпечить захист державних інтересів шляхом захисту прав і свобод громадян, зокрема й під час вибору способів (судового чи позасудового) захисту цих прав і свобод.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про судовий збір: Закон України від 8 липня 2011 року № 3674-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17> (дата звернення: 08.05.2022).
2. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 2 червня 2016 року № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19> (дата звернення: 11.05.2022).
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 13.05.2022).

Михайло СМОКОВИЧ,

*голова Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України*

ПОДАТКОВІ СПОРИ: ВИКЛИКИ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА

Філософ Шарль Луї Монтеск'є наголошував, що ніщо інше не вимагає від держави стільки мудрості й розсуду як податки. Стаття 67 Конституції України суголосна цій сентенції: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». В Україні таким законом є Податковий кодекс України, норми якого конкретизують конституційні положення у сфері податкових відносин. Вирішення податкових спорів віднесено до юрисдикції адміністративних судів, які усвідомлюють всю складність вирішення цих спорів. Далі розглянемо дві основні риси, що характеризують вітчизняне законодавство на його сучасному етапі генезису.

По-перше, це мінливість податкового законодавства. Податковий кодекс України прийнято 2 грудня 2010 р. Відтоді понад 170-ма законами внесено зміни і доповнення до цього Кодексу. Щоразу це призводило до суттєвої зміни правового регулювання податкових відносин і, відповідно, – до зміни судової практики у сфері вирішення цих спорів. Ще в довоєнний час законодавець анонсував необхідність проведення податкової реформи. Передбачалося, що її сутність полягатиме в такому: 1) зменшення (фактично удвічі) ставки податків на доходи до 10%, що передбачало скасування військового збору та об'єднання єдиного соціального внеску і податку на доходи фізичних осіб; 2) повна відмова від практики ухилення від оподаткування. Проте податкова політика у період дії режиму військового стану, як відомо, зазнала істотно іншого спрямування.

Судова система України має бути готовою до того, що оновлене правове регулювання податкових відносин зумовить новий виток податкових спорів. Тому постає питання: чи можна цьому запобігти? Якщо так, то в який спосіб?

По-перше, податкова політика держави має бути збалансованою. Законодавець повинен бути відповідальним у сфері визначення податкової політики у державі, натомість сутність такої політики має бути спрямована на стимулювання економічного зростання і підприємництва в Україні. Водночас податкове законодавство повинно мати підвищений рівень стабільності. Платник податків

має право очікувати від держави справедливого дотримання нею принципу правової визначеності та збалансованості інтересів.

По-друге, законодавець, вносячи зміни і доповнення до Податкового кодексу України, щонайменше, повинен: а) упередити «незбалансоване» унормування податкових відносин; б) протистояти можливому погіршенню прав платників податків; в) запобігати появі неправомірних правових актів суб'єктів владних повноважень у процесі реалізації податкової політики держави тощо.

По-третє, важливим кроком у цьому процесі є конструктивна взаємодія інститутів державної влади. Так, Касаційний адміністративний суд, що діє у складі Верховного Суду, тісно співпрацює з Комітетом Верховної Ради України з питань правової політики. За 2021 рік до нашого Суду надійшло 68 проєктів законів, на 45 із них Судом підготовлено пропозиції і зауваження. Проєкти цих законів здебільшого стосувалися Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), питань судоустрою і статусу суддів та інших окремих питань, проте жоден із них не стосувався податків. Хоча за минулий 2021 рік парламент прийняв 12 законів, якими було внесено зміни і доповнення до Податкового кодексу України. Можливо, в цьому аспекті є доцільність посилення хоча б консультативної співпраці Верховного Суду з Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики тощо. Така співпраця щонайменше нівелювала б появу несподіваних для суддів новел Податкового кодексу України.

Другий аспект доповіді логічно впливає із попереднього і стосується питання якості податкового законодавства. ЄСПЛ у своїх рішеннях неодноразово наголошував, що відсутність «якості закону» не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання органів влади у майнові права особи, зокрема у майнові права платника податків. Так, ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14 жовтня 2010 року (Заяви № 23759/03 та № 37943/06) констатував, що: а) національне законодавство України містить неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків; б) за таких обставин національні органи були зобов'язані застосувати підхід, який був би найсприятливішим для платника податків. Однак органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку.

Такий підхід означає свавільне втручання органів у майнові права платника податків. Крім того, ЄСПЛ у цій справі вказав на суперечність правових актів у сфері регулювання податкових відносин: «У результаті цього національні органи на свій власний розсуд застосували протилежні підходи щодо співвідношення цих правових актів». На думку ЄСПЛ, відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності порушує вимогу «якості закону», передбачену Кон-

венцією [1]. У Висновку № 11 (2008) від 18 грудня 2008 р. Консультативної ради європейських суддів до уваги Комітету міністрів Ради Європи «Щодо якості судових рішень» зазначено: «Якість судового рішення залежить не тільки від окремого судді, а й від певної низки змінних чинників, що є зовнішніми до процесу адміністрування правосуддя, – якості законодавства, достатності ресурсів, наданих системі правосуддя. [...] Якість судових рішень може залежати від занадто частих змін законодавства, від недосконалого або нечіткого формулювання положень законів, а також від дефектів процесуального законодавства» [2].

Звичайно, що категорію «якість закону» можна аналізувати крізь призму різних чинників, зокрема й повноти його змісту, що включає належне законодавче унормування понятійно-категоріального апарату. Наприклад, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, КАС України не розкривають поняття «податковий спір», «правовий спір» і навіть «юридичний спір» попри конституційну вимогу: «Юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір та будь-яке кримінальне обвинувачення» (стаття 124 Конституції України). На практиці це означає, що аналіз питань права вимагає від суддів тлумачення юридичних норм: «Визнаючи повноваження судді тлумачити право, слід пам'ятати також і про обов'язок судді сприяти правовій визначеності. Правова визначеність гарантує передбачуваність змісту та застосування юридичних норм, сприяючи тим самим забезпеченню високої якості функціонування судової системи» [2].

Отже, який наратив мають сформувати судді адміністративних судів, з огляду на зазначене? На наш погляд він є таким: 1) суд, вирішуючи той чи інший спір, зобов'язаний переконатися, що спосіб, в який тлумачиться й застосовується національне законодавство, зумовлює такі правові наслідки, які є сумісними із принципами верховенства права і законності, визначеними і гарантованими Конституцією і законами України, і не суперечать принципам Конвенції 1950 р. Рішення Верховного Суду можуть бути «ревізовані» ЄСПЛ. Поза тим Верховний Суд готовий до такої перевірки, адже вона підтвердить не лише професійну репутацію національних судів і кожного судді зокрема, але й міжнародний авторитет України на світовій арені правосуддя; 2) тлумачення податкового законодавства у форматі «сумісному із визнаними принципами права», як і його застосування, є обов'язком національних органів влади, зокрема й судів; 3) рішення Верховного Суду мають бути належно обґрунтованими, оскільки вони є знаковими орієнтирами для інших суддів під час розгляду і вирішення ними податкових спорів.

Третій аспект доповіді стосується усталеності судової практики у сфері вирішення податкових спорів. Відомо, що наразі звучать нарікання з боку органів державної влади, адвокатів, підприємців, науковців та й інших зацікавлених осіб на мінливість судової практики під час вирішення податкових спорів. Ця обставина дійсно не підлягає запереченню, але за нею ховаються об'єктивні

причини, як-от: бюджетні відшкодування через надмірно сплачені податки тощо. Корінь проблеми полягає у тому, що законодавець не завжди сумлінно визначає механізм бюджетного відшкодування, натомість суд не уповноважений встановлювати такий механізм.

Крім того, ніхто ще не спростував аксіому: «Усталеність судової практики передбачає сталість законодавства». Висока динамічність податкового законодавства не дозволяє забезпечити гарантовану усталеність судової практики у сфері податкових відносин. Наразі потребують осмислення питання щодо формування судової практики в аспекті податкового контролю трансфертного ціноутворення та ін. Загалом забезпечення усталеності судової практики у сфері податкових відносин є комплексним питанням, вирішення якого залежить не тільки від суддівського, але й від законодавчого корпусу.

Четвертий аспект доповіді стосується дотримання процедури. Правосудні судові рішення мають ґрунтуватися на законодавчих приписах: «Ці джерела права не тільки визначають, які права мають користувачі системи правосуддя, а й установлюють процедурні рамки ухвалення судових рішень. Таким чином, вибір, зроблений законодавцем, впливає [...] на процесуальний порядок їх розгляду» [2]. Це означає, що суд, вирішуючи спір, зобов'язаний діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, відповідно до вимог процесуального законодавства. Процедурні рамки ухвалення судових рішень мають бути узгодженими і не суперечити нормам іншого законодавства. Проте національна практика нерідко містить огріхи в цьому питанні. Так, є необхідність узгодження положень КАС України і податкового законодавства, левова частка якого також має процесуальний характер. Проте для суддів адміністративної юрисдикції саме КАС України, а не Податковий кодекс України, є основним процесуальним актом, тому колізійність цих норм неприпустима.

Резюмуючи, зауважимо, що судді повинні твердо пам'ятати вимогу Податкового кодексу України: «Усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактуються на користь такої особи» [3]. Такий законодавчий імператив стосується також і діяльності адміністративних судів в порядку вирішення ними податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Справа «Шокін проти України»: рішення ЄСПЛ від 14.10.2010 р.: заява № 23759/03; заява № 37943/06. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858 (дата звернення: 10.05.2022).

2. Висновок № 11 (2008) Консультативної ради європейських суддів до уваги Комітету міністрів Ради Європи про якість судових рішень від 18.12.2008 р. / Консультативна рада європейських суддів (КРЄС). Страсбург, 2008. 17 с. URL: <https://rm.coe.int/opinion-n-11-2008-on-the-quality-of-judicial-decisions-/16806a1fbc> (дата звернення: 10.05.2022).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112.

2.3. ВПЛИВ СУДОВИХ РІШЕНЬ НА РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Олег Білоус,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук

ДОКАЗОВЕ ЗНАЧЕННЯ СУДОВИХ РІШЕНЬ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ ПІД ЧАС РОЗГЛЯДУ ПИТАННЯ ПРО РЕАЛЬНІСТЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Нещодавно започатковане парламентом та урядом масштабне та радикальне реформування податкового законодавства покликане забезпечити повноту та своєчасність податкових надходжень, а також сприяти справедливості на товарних ринках шляхом утвердження невідворотної відповідальності для тих суб'єктів господарювання, які несправедливо здобувають конкурентні переваги за рахунок податкового шахрайства. Поруч із запобіганням корупції у контролюючих органах та детінізацією економіки, невід'ємним фактором результативності цих перетворень є протидія схемам штучного завищення платниками податків їх валових витрат, а також тим, які розробляються для нарахування податкового кредиту платниками податків або досягнення ними інших цілей, пов'язаних з безпідставним зменшенням податкового навантаження або одержанням бюджетних коштів шляхом зловживання системою оподаткування. Водночас, зважаючи на велике значення належного функціонування системи оподаткування як для суспільства, видатки якого фінансуються, головним чином, за рахунок податкових надходжень, так й для платників податків, для яких необґрунтовані податкові донарахування та санкції можуть мати вкрай негативний вплив на їх фінансово-господарську діяльність, особливе значення має судовий контроль за правомірністю рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів.

Одним зі складних питань правозастосування у податкових правовідносинах є доказове значення вироків відносно посадових осіб суб'єктів господарювання за фактами фіктивності їхньої діяльності для визначення реальності їхніх господарських операцій з контрагентами. Огляд правових позицій Верховного Суду дозволяє констатувати розбіжності у його практиці між, узагальнено кажучи, визнанням несумісним фіктивного підприємництва із законною підприємницькою діяльністю та необхідністю перевірки відповідності нормам податкового законодавства усіх господарських операцій платника податків, посадові особи якого засуджені за

фіктивне підприємництво, з виваженим використанням преюдиційних властивостей такого вироку для вирішення питання про реальність господарських операцій цього платника податків.

Насамперед слід нагадати, що господарська операція, для її відображення у податковому обліку підприємства та її врахування під час визначення його податкових зобов'язань, має викликати зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Водночас поширеним явищем у економіці є формування первинних документів за наслідками неіснуючих операцій для безпідставного набуття права на податковий кредит та ухилення від сплати податків.

Способом досягнення таких цілей нерідко є фіктивне підприємництво – створення або придбання корпоративних прав юридичних осіб з метою вчинення ними господарських операцій, складення щодо цих операцій первинних документів та їх обліку без фактичного виконання та будь-яких економічних ефектів.

Фіктивне підприємництво до його декриміналізації розслідувалось правоохоронними органами з відображенням встановлених фактів, насамперед, в ухвалах про звільнення від кримінальної відповідальності та вироків. Факти, що свідчать про фіктивну підприємницьку діяльність, можуть впливати й з кримінальних проваджень, пов'язаних із суміжними кримінальними правопорушеннями (ухиленням від сплати податків, шахрайством тощо), але найбільш показовими є розбіжності у керівній судовій практиці щодо доказового значення судових рішень у кримінальних провадженнях щодо фіктивного підприємництва.

Так, зокрема, у справі № 640/18643/18 Верховний Суд підтримав раніше висловлені правові висновки Верховного Суду України про те, що суд не може не врахувати обставину набрання законної сили вироків суду, відповідно до якого директора підприємства визнано винним у скоєнні фіктивного підприємництва, або ухвалою про звільнення його від кримінальної відповідальності з nereабілітуючих підстав, оскільки статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, навіть за умови формального її підтвердження первинними документами. Господарські операції фіктивних підприємств не можуть бути легалізовані навіть за умови формального підтвердження документами бухгалтерського обліку. Відхилення покликання контролюючих органів на обставини, встановлені у вироді, є порушенням норм матеріального та процесуального права та є підставою для скасування судових рішень зі спрямуванням справи на новий розгляд [3].

Водночас у керівній судовій практиці та напрацюваннях наукової спільноти, на яких ґрунтуються законодавчі пропозиції, набуває поширення метод встановлення вироком факту фіктивної діяльності підприємства, автоматичним та неминучим правовим наслідком якого не може бути визнання нереальними господарських операцій суб'єкта господарювання з його контрагентами.

Оцінюючи доказове значення вироків у кримінальному провадженні за статтею про фіктивне підприємництво, колектив авторів проєкту Закону про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес вказує на те, що склалась поширена негативна практика хибного використання таких вироків для преюдиційного підтвердження нереальності операцій платника податку без дослідження його конкретних операцій з контрагентами. Натомість, як стверджується, вирок може слугувати підтвердженням нереальності операцій між платником податку та його контрагентом, тільки якщо він містить посилання саме на ці операції. Визнання вироків суду у кримінальному провадженні підприємства фіктивним не обов'язково означає, що всі його операції з усіма контрагентами були фіктивними за весь період його діяльності [1]. Так само, Верховний Суд неодноразово схилявся до думки про те, що навіть факт наявності вироків, ухвалених на підставі угод у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, внаслідок чого є нагальна потреба перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій із урахуванням обставин, встановлених у вироків, які набрали законної сили (Постанова Верховного Суду від 17 квітня 2018 р. у справі № 808/2459/17) [4].

Визнаючи неузгодженість позиції щодо несумісності встановленого вироківом фіктивного підприємництва із законною підприємницькою діяльністю з позицією щодо необхідності комплексного дослідження господарських операцій платника податків, відносно посадових осіб якого постановлений вирок, на спричинення ними реальних змін в структурі його активів та зобов'язань, власному капіталі, Велика Палата Верховного Суду констатувала, що у цьому зв'язку має місце виключна правова проблема.

Також, за підсумками попереднього опрацювання пов'язаних з цією проблемою питань права, Велика Палата Верховного Суду, погоджуючись з вищенаведеними аргументами, зауважила, що у висновках Верховного Суду України було перенесено вину директора за незаконну реєстрацію/перереєстрацію юридичної особи на юридичну особу, фактично виводячи останню за межі легальної господарської діяльності та ототожнюючи абсолютно різні категорії – фіктивне підприємство та фіктивне підприємництво. Водночас на практиці непоодинокими є випадки, коли підприємство, директор якого був визнаний винним за фіктивне підприємництво, справді функціонувало, забезпечуючи роботою реальних співробітників, дійсно придбаваючи / продаючи товари, сплачуючи податки тощо. Створювалися свого роду «преюдиції» невизнання податкових наслідків операцій із підприємствами з ознаками фіктивності, що зумовлювало тиск на сумлінних платників податків [2].

Осмысливши вищевикладене, маємо підстави стверджувати, що встановлення вироком або підтвердження ухвалою про закриття кримінального провадження і звільнення від кримінальної відповідальності фіктивності діяльності підприємства не може мати автоматичним та неминучим правовим наслідком визнання нереальними господарських операцій відповідного суб'єкта господарювання з його контрагентами та абсолютною підставою для зменшення сум податкового кредиту, податкових донарахувань та штрафних санкцій. Ці судові рішення можуть бути джерелом преюдиційних обставин, наприклад факту вчинення тих чи інших дій (бездіяльності) та вчинення їх конкретно особою. Зокрема, зазначеними підсумковими судовими рішеннями у кримінальному провадженні може констатуватись заперечення посадовими особами платника податків їх участі у створенні та діяльності платника податків, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, що може бути достатнім доказовим підґрунтям для покладення на відповідного платника податків або його контрагента тягаря спростування породжених цими судовими рішеннями сумнівів у реальності змін в структурі його активів та зобов'язань, власному капіталі, внаслідок відповідних господарських операцій. Водночас законодавство не передбачає можливості закріпити підсумковими рішеннями у кримінальному провадженні за платником податків статус фіктивного підприємства, який вважається єдиною та достатньою підставою для невизнання реальними будь-яких його господарських операцій та для звільнення адміністративних судів від їх комплексного дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Проєкт Закону про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес: пояснювальна записка від 29 серпня 2019 року. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=66310&pf35401=493558> (дата звернення: 18.02.2022).
2. Справа № 160/3364/19 «Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень»: ухвала Верховного Суду від 23 червня 2021 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97967381> (дата звернення: 18.02.2022).
3. Справа № 640/18643/18 «Про визнання недійсним правочину»: постанова Верховного Суду від 14 лютого 2020 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87601610> (дата звернення: 18.02.2022).
4. Справа № 808/2459/17 «Про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень»: постанова Верховного Суду від 17 квітня 2018 року. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73486794> (дата звернення: 18.02.2022).

Антон МОНАЄНКО,

*головний науковий співробітник
відділу дослідження проблем взаємодії
держави та громадського суспільства
Київського регіонального центру НАПрН України,
керівник Центру дослідження проблем
адміністративної юстиції Національної академії
правових наук України,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України*

ПРАКТИКА СУДУ ЄС ЩОДО ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ЗЛОВЖИВАННЯМ

Для України, зокрема її судової практики, застосування рішень Суду ЄС є новим явищем та неопрацьованим напрямом правозастосувальної роботи.

Велика Палата Верховного Суду у постанові від 12 березня 2019 року у справі № 9901/636/18 вважає безпідставними посилання сторони на рішення Європейського суду справедливості від 17 грудня 2018 року у справі № C-619/18R за позовом Європейської комісії проти Польщі, яке долучене до матеріалів справи за його клопотанням від 12 березня 2019 року, оскільки правові позиції, сформульовані у рішеннях зазначеного суду, можуть враховуватися адміністративними судами як аргументація, міркування стосовно гармонійного тлумачення національного законодавства України згідно з ustalеними стандартами правової системи Європейського союзу, однак не як правова основа (джерело права) врегулювання відносин, щодо яких виник спір. Варто наголосити й на тому, що рішення Європейського суду справедливості діють лише у межах правової системи Європейського Союзу, до членів-держав якого Україна на цей час не входить.

Поки в Україні ще не створений механізм застосування практики Суду ЄС у правозастосувальній діяльності, зокрема, і в адміністративній та судовій практиці, на відміну від механізму застосування практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), який регламентований спеціальним Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини». Але Угода про Асоціацію між Україною та ЄС зумовлює потребу реалізації її положень за допомогою врахування позиції Суду ЄС у процесі її імплементації.

Варіанти зловживань можуть бути різними, залежно від того, які положення податкового законодавства платники податків хочуть обійти. Так, зокрема, для того, щоб не сплачувати податок на корпорацію в державі за вищою податко-

вою ставкою, материнська компанія реєструє дочірню компанію в юрисдикції з нижчою ставкою цього податку. Далі материнська компанія використовує свою дочірню компанію для перерозподілу податкового тягаря. Дочірня компанія не здійснює реальної діяльності на території держави реєстрації, її створено з винятковою метою – мінімізувати сплату податку. Для протидії розмиванню податкової бази, в багатьох державах-членах ЄС діє законодавство про Контрольовану іноземну компанію (далі – КІК).

В умовах існування внутрішнього ринку і гарантування свободи заснування компаній всередині ЄС виникає колізія між законодавством про КІК і бажанням держав зберегти в себе можливість оподатковувати прибуток, що є наслідком права на свободу заснування компаній та їхньої господарської діяльності на території держави.

Сам факт створення компанією-резидентом дочірньої компанії в іншій державі-членові ЄС з метою отримання податкових переваг не є зловживанням свободою заснування, не створює презумпції уникнення від сплати податків, не виправдовує застосованих державою заходів, які підривають свободу заснування – одну із чотирьох економічних свобод, що гарантовані засновницькими документами ЄС (Case C-371/10 National Grid Indus BV versus Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond / kantoor Rotterdam, рішення Суду ЄС від 29.11.2011).

Однією із ключових справ, що розкриває сутність принципу заборони зловживання правом є справа Cadbury Schweppes (Case C-196/04 Cadbury Schweppes pic, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, рішення Суду ЄС від 12.09.2006). У цій справі було встановлено, що застосування національних заходів для обмеження свободи заснування може бути виправданим на підставі запобігання практиці зловживання, безпосередньо пов'язаній зі штучними схемами. Мета цих схем – обійти законодавство держав-членів ЄС, приховуючи показники економічної діяльності та уникаючи, у такий спосіб, сплати податку на прибуток, отриманого на території цієї держави.

У справі C-221/89 The Queen and The Secretary of State for Transport, ex parte Factorame Limited and Others (рішення Суду ЄС від 25.07.1991) було закріплено, що реальна економічна діяльність в державі реєстрації компанії є обов'язковою вимогою для можливого застосування свободи заснування до такої компанії. У справі C-196/04 Cadbury Schweppes pic, Cadbury Schweppes Overseas Ltd (рішення Суду ЄС від 12.09.2006) було встановлено, що у сфері прямого оподаткування відсутність справжньої економічної діяльності створює презумпцію податкового шахрайства або ухилення від сплати податків, що дає підставу не застосовувати положення про свободу заснування до такої компанії.

Іншим варіантом зловживання, яке допускають платники податків, є бажання отримати ті переваги, які передбачені директивами ЄС у сфері прямого

оподаткування. З цією метою створюються так звані «транзитні» штучні компанії, — «поштові скриньки». Такі компанії фізично відсутні в державі реєстрації. Про реальну присутність компанії свідчить наявність офісу, співробітників, здійснення господарської діяльності на території держави реєстрації (Case C-196/04 Cadbury Schweppes pic, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, рішення Суду ЄС від 12.09.2006). Такі компанії можуть здійснювати операції, укладаючи фіктивні «штучні» угоди. (Case C-425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze, formerly Ministero delle Finanze versus Part Service Srl, company in liquidation, formerly Italservice Srl, рішення Суду ЄС від 21.02.2008).

Якщо Суд ЄС доходить висновку, що КІК є штучним утворенням, яке не здійснює реальної економічної діяльності, то така компанія має визнаватися компанією, що має ознаки штучної схеми. У будь-якому випадку, платники податків, які використовують ті чи інші інструменти, мають доводити, що такі структури відображають економічну реальність і що компанії здійснюють реальну економічну діяльність.

У випадку, якщо зловживання правом у податковій сфері доведено, воно може призвести до двох наслідків, залежно від фактичних обставин справи. По-перше, якщо Судом ЄС розглядається законодавство про КІК, то вимога про включення до складу оподаткованого прибутку материнської компанії прибутку, отриманого дочірньою компанією в іншій державі-членові ЄС (у якій діє лояльніша система пільгового оподаткування), може бути виправданою і не вважатиметься такою, що порушує свободу заснування, якщо дочірня компанія створена лише з метою отримання податкових вигод.

По-друге, якщо перед Судом ЄС постає питання про застосування директив у сфері прямого оподаткування, то привілеї за цими директивами можуть не надаватися державою у випадку, якщо операції здійснюються суто з метою ухилення від сплати податків, а компанії, які перераховують і отримують кошти, створені лише для використання переваг вказаних вище директив ЄС.

У справі C-28/95 A. Leur-Bloem and Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam 2 (рішення Суду ЄС від 17.07.1997) Суд ЄС встановив таке: для того, щоб визначити чи є основною метою операції податкові зловживання, податкові органи мають перевіряти операцію в кожному окремому випадку і не повинні мати певних упереджень.

Держави-члени ЄС у цій ситуації керуються таким принципом: якщо операцію здійснено без належної комерційної мети, то її можна визнати операцією для уникнення сплати податків. У справі C-28/95 A. Leur-Bloem and Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (рішення Суду ЄС від 17.07.1997) було встановлено, що операція з умотивованою комерційною причиною повинна мати на меті не тільки отримання фіскальної переваги, але й будь-яку іншу розумну ціль.

Висновки. Для визнання того, що компанія зловживає своїм правом і здійснювана нею операція є повністю штучною схемою, необхідне виконання трьох умов: 1) наявність наміру отримати податкову вигоду; 2) угода не відображає економічної реальності, її здійснення не обґрунтоване економічною доцільністю; 3) у компанії відсутня реальна економічна діяльність на території держави своєї реєстрації. Тобто метою реєстрації компанії на території держави було суто використання переваг внутрішнього законодавства і переваг, що надаються правом ЄС. Але тільки намір мінімізувати податковий тягар є недостатнім для визнання угоди штучною, а ключовим моментом є саме відсутність реальної економічної мети в цієї операції.

Ігор ШМАРІН,

помічник голови

Запорізького окружного

адміністративного суду,

кандидат юридичних наук

СУДОВА ДОКТРИНА ЯК ПОТЕНЦІЙНИЙ ЧИННИК ДИСБАЛАНСУ МІЖ ПРИНЦИПОМ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА ТА ПРИНЦИПОМ СТАБІЛЬНОСТІ ПРАВЗАСТОСОВНОЇ ПРАКТИКИ У СФЕРІ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

Становлення та утвердження України як правової держави нерозривно пов'язане з двома фундаментальними кластерами: принципом підпорядкованості (адміністрації) та юридичним захистом громадянина від держави.

У досліджуваному аспекті слід погодитись з О. Заверухою, який зазначив, що на одному з етапів правового розвитку України був ухвалений Податковий кодекс України. Цим нормативно-правовим актом фактично створювались передумови для формування нових поглядів юристів-практиків та суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів у здійсненні правосуддя відповідно, а процес удосконалення законодавства, в тому числі і податкового, складові якого повинні відповідати конституційним засадам побудови такої правової держави, став безперервним та досяг значного рівня прозорості [1, с. 44].

На сьогоднішній день податкові відносини динамічно розвиваються, що зумовлює відповідне законодавче реагування, яке не завжди є своєчасним. Щодня суб'єкти правозастосування стикаються з великою кількістю випадків, що потребують практичної апробації законодавчих положень.

У цьому випадку привертає увагу позиція Є. Смичка, який зазначив, що хоча податкові відносини і є самостійною правовою категорією, їхні сутнісні характеристики в конкретній життєвій ситуації є різними. Неоднорідність податкових відносин, у свою чергу, зумовлює різноманітність податкових справ та, відповідно, судової доктрини.

Орієнтаційно-цільове призначення судової доктрини в дискурсі податкового права полягає в тому, що вона покликана врегульовувати прогалини в податковому законодавстві, долати колізії та конкретизувати оціночні поняття [2, с. 100–101].

Вважаємо за доцільне зауважити, що статус судової доктрини у вітчизняній правовій системі зазнавав докорінних змін у міру того, як розвивалось адміністративне судочинство.

Так, у попередньо чинній редакції Кодексу адміністративного судочинства України (до 15 грудня 2017 року) було регламентовано, що, вибираючи і застосовуючи правової норми до спірних правовідносин, суд враховує висновки Верховного Суду України, викладені у постановках, прийнятих за результатами розгляду заяв про перегляд судового рішення з підстав, передбачених пунктами 1 і 2 частини першої статті 237 Кодексу адміністративного судочинства України.

Окремо у статті 161 вказаного нормативно-правового акта законодавець передбачав, що суд має право відступити від правової позиції, викладеної у висновках Верховного Суду України, з одночасним наведенням відповідних мотивів.

Аналіз судової практики у сфері податкових відносин дозволяє стверджувати, що суди активно користувались правом відступу від правової позиції Верховного Суду України.

Відповідна процесуальна опція, на наш погляд, об'єктивно враховувала можливість допущення судом касаційної інстанції помилки з об'єктивних або суб'єктивних причин та, відповідно, дозволяла судді не екстраполювати хибний висновок Верховного Суду на правовідносини розглядуваного публічно-правового спору.

Натомість 15.12.2017 Верховна Рада України виклала у новій редакції Кодекс адміністративного судочинства України.

Так, у частині п'ятій статті 242 Кодексу адміністративного судочинства України вперше було передбачено, що, вибираючи і застосовуючи норми права до спірних правовідносин, суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду.

Також, за приписами статті 346 пункту 8 частини першої Перехідних положень цього нормативно-правового акта, відступити від них може тільки Верховний Суд [3].

Логічно припустити, що, запроваджуючи в процесуальне законодавство відповідну імперативну новелу, законодавець мав на меті забезпечити єдність судової практики.

Проте ця мета обтяжується тим, що подібними діями в адміністративному судочинстві була закладена конкуренція між принципом стабільності правозастосовної практики та принципом незалежності суду як складової верховенства права.

З цього приводу вважаємо за доцільне погодитись з Д. Гетьманцевим та Н. Блажівською в частині того, що на сьогодні в системі адміністративного судочинства спостерігається унікальний процес синтезу англо-саксонської і романо-германської правової традицій. У межах цього процесу в Україні як країні,

що відноситься до романо-германської правової сім'ї, з'явився у певній формі судовий прецедент, а судова доктрина, у свою чергу, утвердилась як джерело права [4, с. 89].

З огляду на викладені вище обставини, виходячи з того, що Україна на конституційному рівні проголошена суверенною і незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою, вважаємо, що обов'язковість судового рішення суду касаційної інстанції, зокрема у сфері податкових правовідносин, не може і не повинна беззаперечно сприйматись судами першої та апеляційної інстанцій як висновок у тлумаченні ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України.

Навпаки, вважаємо, що будь-який висновок Верховного Суду перед його застосуванням судами нижчих інстанцій повинен зіставлятись з іншими джерелами права (зокрема, податкового права), та, безумовно, законом у відповідній сфері правовідносин. Пріоритет джерел права, на наш погляд, суддя повинен самостійно визначати у кожному випадку окремо, з урахуванням їхньої ієрархії, а також беручи до уваги конкретні обставини справи.

Подібний правозастосовний підхід, на наш погляд, дозволить віднайти баланс у сфері податкових відносин, а саме: з одного боку, забезпечить незалежність суддів та, як результат, принцип верховенства права, а з іншого боку, зміцнить стабільність правозастосовної практики та внутрішньо-судову дисципліну.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Заверуха О. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. *Актуальні проблеми правознавства*. 2021. № 4 (28). С. 44–52.
2. Смичок Є. Класифікація судової доктрини в доктрині податкового права. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 100–106.
3. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV (в редакції Закону України № 2147-VIII від 03.10.2017 р.). *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, 37. Ст. 446.
4. Гетманцев Д., Блажівська Н. Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду. *Право України*. 2018. № 2. С. 84–101.

СЕКЦІЯ 3 СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ОКРЕМИХ КАТЕГОРІЙ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Dr Krzysztof WINIARSKI,

The President of the 3rd Division

Financial Chamber of the Supreme Administrative Court

IMPLEMENTATION OF LOCAL TAXES AND FEES

As a result of the administrative reform of Poland adopted on 1st January 1999, a three-tier structure of territorial division was introduced in the state. The reform introduced a system of territorial division in Poland consisting of:

- 16 self-governing provinces;
- 308 self-governing districts;
- approximately 2,500 self-governing municipalities.

From the point of view of the interests of citizens and business entities, most municipalities play the most vital role. They constitute a basic unit of the local government. The municipality's task is to satisfy on the current and uninterrupted basis collective needs of the population by providing generally available services. That includes such services as ensuring spatial order in construction and environmental protection, but also the pursuit of tasks in the range of health care, education, promotion of economic development, social service, etc. The municipality performs public tasks on its behalf and its responsibility. Each municipality also carries out tasks ordered by the government administration.

It is therefore essential to determine sources of financing the municipality's tasks. We can divide these sources into several groups:

- targeted subsidies from the state budget for pursuing tasks delegated in the range of the public administration (this issue does not arouse doubt, although the government is often late in paying such subsidies);
- general grants from the state budget, constituting municipalities' share in PIT, [personal income tax], CIT[corporate income tax] and VAT [valued added tax] generated by entities operating (based) in the territory of a municipality (these taxes contribute to the state budget);
- own revenues.

As far as grants from the state budget are concerned, there are vast disproportions among municipalities in Poland. Taxpayers who pay the highest taxes come from the biggest municipalities (Warsaw is the leader). That is why these municipalities receive the highest grants. In small rural municipalities, taxpayers pay little tax. In the case of PIT, the reduction in grants for small municipalities resulted, among other things, from:

- an increase in tax allowance up to thirty thousandzlotys per year and
- from July 2022, the basic tax rate stands at twelve per cent;
- increase in the amount subject to a higher thirty-two per cent tax to one hundred and twenty thousandzlotys.

To compensate for the losses of small municipalities, the Act on Revenues of Local Government Units imposes an obligation on those so called 'rich' municipalities to make payments to the central budget according to a fixed algorithm. That causes conflicts, which fortunately are not resolved by the Financial Chamber of the Supreme Administrative Court. These payments are informally called 'Janosik's tribute'. Janosik was a local highwayman in the 17th century who took from the rich and gave to the poor. You could say it was a Polish version of Robin Hood.

However, own revenues are of the essence to ensure that the municipality's tasks are pursued. Among them, the most vital are tributes anticipated by the Act on Local Taxes and Fees, the Agricultural Tax Act, and the Forestry Tax Act, i.e.:

- property tax,
- agricultural tax,
- forestry tax,
- tax on means of transport (not applicable to passenger cars),
- health resort fee,
- advertising fee,
- dog ownership tax and others.

In the case of these levies, the municipality's executive body is a tax authority, i.e. (depending on the type and size of the municipality): the mayor or the president.

There is also a group of taxes which contribute to the budget of the municipalities. The body authorised to collect them is a governmental administration body, i.e., the head of the tax office. These are:

- inheritance and gift tax;
- tax on civil law transactions (in respect of certain transactions carried out by companies, this tax constitutes a capital duty within the meaning of Council Directive 2008/7/EC of 12 February 2008 concerning indirect taxes on collecting capital).

However, these last two levies are highly insignificant in shaping municipal budgets.

The most considerable budgetary revenue of municipalities comes from the property tax. Only seven articles of the Act on Local Taxes and Fees regulate these issues, yet they raise the most doubts and controversies when applied in practice. That is confirmed by four interpretative judgments issued in the last 10 years by the Constitutional Tribunal and over ten resolutions passed by the panel of seven judges sitting in the Supreme Administrative Court to resolve serious legal issues in this respect.

Therefore, it is not surprising that in the Financial Chamber (specifically, in the division which I manage), over a thousand property tax cases await resolution. For comparison, there are approximately 400 CIT cases, 900 PIT cases, 400 excise tax cases. VAT cases are only slightly higher.

There are various types of property taxation in EU countries:

- 1) systems based on the value of the property (*ad valorem*);
- (2) surface systems, in which the taxable amount is the surface area of the property (so-called natural systems);
- (3) mixed systems (the taxable base is both the value of the property and its area)

Poland's legal system has adopted a mixed model: area-based and *ad valorem*. Areas of land, buildings and premises are taxed according to their usable area. Structures (airports, viaducts, bridges, tunnels, tanks, sewage treatment plants, industrial installations and others), on the other hand, are taxed on their value. In the latter case, the tax on structures connected with business activity amounts to two per cent per annum, calculated on the initial value (purchase or production costs), not including depreciation. This is a very high levy. The most disputes concern the question of distinguishing a building from a structure. Example:

– if the structure was purchased at the beginning of 2014 at a price of ten millionzlotys, the tax for 2014 was two per cent of this value, i.e., two hundred thousandzloty.

– the same amount of the tax was for 2021, even though the market value of the structure was lower.

As for land, the lowest tax rates have been adopted for agricultural and forestry land. The highest tax rates are applied to land and buildings related to non-agricultural and non-forest business activities.

For example:

a tax per hectare of land:

- connected with running business amounts to approximately EUR 2,300,
- an agricultural tax on 1 ha of agricultural land is approximately EUR 33

For buildings and premises:

- per 100 m² of residential surface amounts to approximately EUR 20 per year
- per 100 m² of business premises amounts to approximately EUR 580.

As indicated earlier, provisions of the Local Taxes and Fees Act raise many interpretative doubts, including questions about their compliance with Poland's Constitution. Since 2016, the Supreme Administrative Court has not referred questions to the Constitutional Tribunal to examine the compliance of provisions of tax laws with Poland's Basic Act. In many cases, the Supreme Administrative Court evaluates provisions of the law on its own, determining which their interpretation does not comply with the Constitution.

In the case of property tax, such examples encompass: – the judgment of the enlarged panel of seven judges of the Supreme Administrative Court of 22 October 2018, ref.no II FSK 2983/17, concerning taxation of wind farms (it shows how the legislature's ill-considered decision to increase taxation of wind farms in 2017, almost three times, caused the limitation on the creation of renewable energy sources in Poland);

It is also worth mentioning the resolution of a panel of seven judges of the Supreme Administrative Court of 29 September 2021, ref. no III FPS 1/21, the so-called resolution on silos, which resolved the issue of different meaning and effects of definitions with identical content, developed on the grounds of the construction law and tax law.

Significantly, this last resolution will be extremely significant when establishing tax obligations in respect of grain silos built with the United States funds on Polish territory, along the broad railway line which leads to Silesia. This applies to grain storage silos from Ukraine. We are already signalling a need to exempt such investments from taxation.

Ірена ГУЛКЕВИЧ,

суддя Львівського окружного адміністративного суду

ПРОБЛЕМИ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ КРИТЕРІЯМ РИЗИКОВОСТІ

Підставою для прийняття комісією регіонального рівня з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Комісія) рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості є встановлення Комісією відповідності платника податку хоча б одному із восьми вичерпно визначених в Додатку № 1 до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 (далі – Порядок № 1165) критерію ризиковості.

Порядок № 1165 визначив вісім критеріїв ризиковості платників податків, наявність яких є безумовною підставою для блокування реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування. Серед цих критеріїв ризиковості найбільше труднощів у платників податків виникає із п. 8 Додатку № 1 до Порядку № 1165, який полягає у тому, що у «контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній / розрахунку коригування» [1]. Актуальність окремого дослідження наведеного критерію ризиковості полягає у тому, що рішення Комісії про включення платника податку до переліку ризикових, на підставі п. 8 Додатку № 1 до Порядку № 1165, широко оскаржуються в судовому порядку у зв'язку із їх безпідставністю та необґрунтованістю.

Варто вказати, що рішення Комісії про відповідність платника податку на додану вартість одному із критеріїв ризиковості платника податку має наслідком фактичне блокування його господарської діяльності. Це твердження обґрунтовується тим, що включення платника податку до переліку ризикових є безумовною підставою для зупинення реєстрації усіх податкових накладних / розрахунків коригування, що вносяться для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Це зумовлює неотримання контрагентами платника податку, включеного до переліку ризикових, сум податку, що належать до податкового кредиту і має наслідком зниження конкурентоспроможності відповідного платника податку

на ринку надання послуг та припинення ведення із ним будь-яких господарських відносин.

На підставі детального аналізу судової практики можемо виділити такі підстави для оскарження рішення Комісії про відповідність платника податку визначеному п. 8 Додатку № 1 до Порядку № 1165 критерію ризиковості платника податку:

1. Відсутність у рішенні Комісії таких відомостей:

1) не заповнення граfi «підстава» (не розшифрування податкової інформації, що стала підставою для віднесення платника податку до переліку ризикових платників податку за пунктом 8 критеріїв ризиковості);

2) не заповнення граfi «податкова інформація» (не зазначення податкової інформації, яка стала підставою для віднесення платника податку до переліку ризикових платників податку за пунктом 8 критеріїв ризиковості).

2. Складання Комісією протоколу без зазначення в ньому інформації про підстави для прийняття рішення про відповідність платника податку визначеному п. 8 Додатку № 1 до Порядку № 1165. Звертаємо увагу, що в п. 53 постанови Верховного Суду від 05.01.2021 року у справі № 640/11321/20 зазначено, що «при вирішенні податкових спорів суди мають досліджувати і надавати оцінку змісту протоколу засідання Комісії» [2]. Аналогічні за змістом правові позиції містяться у постановах Верховного Суду від 05.01.2021 року у справі № 640/10988/20 [3] та від 16.02.2021 року у справі № 280/3235/20 [4].

3. Невідповідність рішення Комісії вимогам щодо конкретності (граничної точності). Акцентуємо, що головною рисою індивідуального акта суб'єкта владних повноважень (рішення Комісії про відповідність платника податку критеріям ризиковості) є його конкретність (гранична чіткість), яка включає в себе такі складові: 1) чітке формулювання конкретного юридичного волевиявлення суб'єкта владних повноважень, що видає індивідуальний акт; 2) вирішення таким актом конкретних індивідуальних, справ або питань; 3) чітка визначеність адресата, конкретної особи або осіб; 4) виникнення конкретних адміністративно-правових відносин, обумовлених цим індивідуальним актом; 5) чітка відповідність такого індивідуального акта нормам чинного законодавства. Водночас на практиці виникають випадки коли рішення податкового органу про відповідність платника податку критеріям ризиковості не відповідають наведеним вимогам щодо чіткості та зрозумілості акта індивідуальної дії, що породжує їх неоднозначне трактування, що, у свою чергу, впливає на можливість реалізації права або виконання обов'язку позивача виконати юридичне волевиявлення суб'єкта владних повноважень.

Також необхідно зауважити, що в абз. 7 п. 6 Порядку зазначено, що «комісією регіонального рівня розглядається питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку,

у разі отримання інформації та копій відповідних документів від платника податку, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку» [1]. У контексті наведеної проблематики слід вказати, що в абз. 10 п. 6 Порядку наведено загальний перелік документів, які можуть бути надані платником податку для його виключення з переліку ризикових платників податків, який в кожному окремому випадку (залежно від виду податкових правовідносин та платника податків) має обов'язково конкретизуватися податковим органом шляхом зазначення конкретних документів, які платнику податків необхідно подати для його виключення із переліку ризикових платників податків. Однак на практиці податковий орган часто ігнорує свій обов'язок щодо зазначення чіткого та вичерпного переліку документів, які є необхідними для виключення відповідного платника податків із переліку ризикових. Це, у силу ст. 5 Кодексу адміністративного судочинства України, породжує спори, в яких платники податків просять адміністративний суд визнати бездіяльність податкового органу, яка полягає у ненаданні інформації щодо конкретного переліку документів необхідного для виключення з переліку ризикових платників податків та зобов'язати податковий орган виключити відповідного платника податків із переліку ризикових платників податків.

Слід також звернути увагу, що Порядком № 1165 не регламентовано процедуру адміністративного оскарження рішення про відповідність / невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 затверджено Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, яким не охоплюється питання оскарження ризиковості платника податку на додану вартість на відповідність певному критерію такої ризиковості. Законодавство лише передбачає перелік документів, які необхідно подати для зняття ризиковості платника податків, натомість якщо платник податків за п. 8 подає документи на зняття ризиковості, а її не знімають і він не розуміє, що саме він має подати, то у такому випадку спір може бути переданий на розгляд у судовому порядку.

Водночас рішення про відповідність / невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку повинно відповідати вимогам для індивідуального акта, а також критеріям, що визначені у ст. 2 КАС України. Прийняття рішень контролюючим органом має бути обґрунтованим на основі положень законодавства. Відповідно до Порядку № 1165, ці питання розглядаються на засіданні комісії контролюючого органу, що включає такі етапи: доповідь секретаря комісії; доповідь члена комісії, співдоповідь (у разі потреби); внесення членами комісії пропозицій, їх обговорення; оголошення

головою комісії рішення про припинення обговорення питання; голосування; оголошення головою комісії результатів голосування; оформлення протоколу.

Отже, на підставі вищенаведених наукових розвідок можемо дійти висновку, що податковий орган може зловживати наданими йому дискреційними повноваженнями щодо видання рішення про відповідність платника податку визначеному п. 8 Додатку № 1 до Порядку № 1165 критерію ризиковості платника податку, що порушує права та інтереси платників податків, які підлягають захисту в судовому порядку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. *Офіційний вісник України*. № 10. Ст. 52.
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.01.2021 року у справі № 640/11321/20. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94022453> (дата звернення: 01.06.2022).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.01.2021 року у справі № 640/10988/20. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94022440> (дата звернення: 01.06.2022).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.02.2021 року у справі № 280/3235/20. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94938128> (дата звернення: 01.06.2022).

Олена ЗАПОТОЦЬКА,

професор кафедри адміністративного,

фінансового та інформаційного права

Державного торговельно-економічного університету,

доктор юридичних наук, доцент

МОМЕНТ КОЛІЗІЇ В ЗАКОНОДАВСТВІ ЩОДО РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКОМ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Відповідно до п.п. 212.1.15 п. 212.1 ст. 212 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) платником акцизного податку є особа (у тому числі юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи) та постійне представництво, які реалізують пальне або етиловий спирт.

Також п.п. 212.3.4 п. 212.3 ст. 212 ПКУ (в редакції з 01 січня 2016 р. і дотепер) регламентує, що особи, які реалізовуватимуть пальне або етиловий спирт, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб-підприємців до початку реалізації пального або етилового спирту [3].

Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою заяви, не пізніше ніж за три робочі дні до початку реалізації пального або етилового спирту, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

На виконання вимог п.п. 212.3.4 п. 212.3 ст. 212 ПКУ до початку своєї господарської діяльності, а саме 05 листопада 2018 р., господарське товариство (далі – ТОВ) подало заяву про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального відповідної форми, затвердженої наказом Міністерства фінансів України (далі – Мінфін) від 25 лютого 2016 р. № 218 (далі – Наказ 218) [3; 4].

За результатами розгляду вищезазначеної заяви ТОВ було зареєстровано платником акцизного податку з реалізації пального 05.11.2018, про що свідчить квитанція.

Згодом Наказом Мінфіну від 19 червня 2019 р. № 262 (далі – Наказ № 262), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 09 липня 2019 р. за № 753/33724, було затверджено нову форму заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального та визнано нечинним Наказ № 218. Наказ № 262 набув чинності після його публікації 23 липня 2019 р. в інформаційному бюлетені «Офіційний вісник України» (№ 55, стаття 1928, код акта 95142/2019) [5].

Відповідно до статті 57 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом [2].

Законодавчі та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними.

Зокрема, нормативно-правові акти Міністерства фінансів підлягають державній реєстрації у порядку, встановленому законодавством.

Особливо потрібно звернути увагу на той факт, що на дату набрання чинності змінами до ПКУ, внесеними Законом від 23 листопада 2018 р. № 2628-VIII, а саме станом на 01 липня по 22 липня 2019 р. включно, діяв Наказ № 218.

Того ж дня (23 липня 2019 р.), коли стали чинними Наказ № 262 і нова форма заяви для реєстрації платником акцизного податку з реалізації пального, ТОВ подадо заяву нової форми, за результатами розгляду якої 23 липня 2019 р. його було занесено до Реєстру платників акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового від 05 листопада 2018 р., про що свідчить квитанція [4; 5].

Згідно з Витягом із реєстру платників акцизного податку з реалізації пального від 17 грудня 2019 р. ТОВ є платником акцизного податку з реалізації пального з 05 листопада 2018 р. Дата та причина анулювання реєстрації відсутні.

Відповідно до п. 22 Підрозділу 5 Розділу XX ПКУ, про порушення якого йдеться в акті перевірки ТОВ, суб'єкти господарювання, які з 01 липня 2019 р. відповідатимуть визначенню «платник акцизного податку», зобов'язані до цієї дати зареєструватися платниками податку та зареєструвати в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕАРП) усі акцизні склади, розпорядниками яких такі платники податку будуть станом на 01 липня 2019 року.

На виконання зазначених положень ТОВ станом на 01 липня 2019 р. було зареєстровано платником акцизного податку в СЕАРП [3].

Відповідно до ПКУ податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу.

Платник податків зобов'язаний, зокрема, сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи, подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів.

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

Відповідно до вимог п. 23 Підрозділу 5 Розділу XX ПКУ обсяги ввезеного на митну територію України пального або етилового спирту з 01 по 15 липня 2019 р. (включно) обліковуються в СЕАРП у такій послідовності:

1) 16 липня 2019 року зараховуються автоматично на підставі оформлених належним чином митних декларацій у розрізі платників податку та умов оподат-

кування пального або спирту етилового за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;

2) з 16 до 22 липня 2019 року (включно) розподіляються між пересувними акцизними складами (далі – пересувний АС), що використовуються під час такого ввезення, на підставі акцизних накладних, зареєстрованих у Єдиному реєстрі акцизних накладних, складених платником податку – розпорядником таких пересувних АС [3].

Окрім того, відповідно до абз. 2 п. 1 Порядку № 408 СЕАРП, починає діяти з 01 липня 2019 року, що, всупереч вимогам представників ГУ ДПС у м. Києві, унеможливує здійснення в ній будь-якої реєстрації до зазначеної дати, та водночас підтверджує силу положень п. 22 Підрозділу 5 Розділу XX ПКУ щодо необхідності реєстрації платником акцизного податку в СЕАРП [3; 1].

Відповідно до приписів статті 19 Конституції України, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [2].

З огляду на положення статті 21 ПКУ, посадові особи контролюючих органів зобов'язані: дотримуватися Конституції України та діяти виключно відповідно до ПКУ та інших законів України, інших нормативних актів; забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій; не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм цього Кодексу та інших законів, не принижувати їхньої честі та гідності [3].

Рішення, дії суб'єкта владних повноважень не можуть бути упередженими, тобто дискримінувати через власний, зокрема, фінансовий, корпоративний інтерес. Також суб'єкт владних повноважень зобов'язаний діяти добросовісно, тобто з щирим наміром щодо реалізації владних повноважень та досягнення поставлених цілей і справедливих результатів. Водночас аналіз висновків, що нехтують нормами чинного законодавства, свідчить про недотримання податковим органом згаданих вимог.

Пунктом 56.21 ст. 56 ПКУ встановлено, що у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів / нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать одне одному 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, то рішення ухвалюється на користь платника податків.

Зазначене твердження повністю узгоджується із п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПКУ, яким передбачена презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону / нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів / нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого можна ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового: постанова Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 р., № 408. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/print-73389.html> (дата звернення: 12.04.2022).
2. Конституція України: Закон від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР (зі змінами). *Офіційний веб-портал Верховної Ради України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 12.04.2022).
3. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI (в ред. станом на 05 квітня 2022 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.04.2022).
4. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального: наказ Міністерства фінансів України від 25 лютого 2016 р., № 218. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/elektronne-administruvannya/nakazi/67506.html> (дата звернення: 12.04.2022).
5. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового: наказ Міністерства фінансів України від 19 червня 2019 р., № 262. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/73574.html> (дата звернення: 12.04.2022).

Юлія ПУСТОВІТ,

адвокат, доцент кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права Київського національного торговельно-економічного університету, кандидат юридичних наук, доцент

ПРИНЦИП ІНДИВІДУАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІД ЧАС ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ, ЩОДО НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Численними рішеннями судів зазначається про необхідність додержання принципу індивідуальної відповідальності платника податків під час розгляду податкових спорів.

У Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19.03.2021 року у справі № 460/143/19 зазначено: «...що Верховний суд зауважує, що норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням робіт (товарів)» [1].

На підтвердження фактичного здійснення господарських операцій, Товариство повинно мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами та, які в сукупності з встановленими обставинами справи, зокрема і щодо можливостей здійснення господарюючими суб'єктами відповідних операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна, обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для виконання умов, обумовлених договорами, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником податкового обліку.

Судова практика вирішення податкових спорів виходить з презумпції добросовісності платника, яка передбачає економічну виправданість дій платника, наслідком яких є отримання податкової вигоди, та достовірність у бухгалтерській та податковій звітності платника.

Аналогічний висновок щодо застосування норм права, викладений в Постанові Верховного Суду від 23.07.2020, має враховуватись судами під час вибору та застосування норм права до спірних правовідносин.

Порушення певними контрагентами позивача правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення платником податків вимог закону щодо формування даних податкової звітності, тому платник

податків не повинен зазнавати негативних наслідків за можливу неправомірну діяльність його контрагентів за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагентів та згадженість дій між ними. Зазначена правова позиція викладена Верховним Судом у постанові від 09.10.2018 у справі №815/3459/17 [2].

Так, розглядаючи справу №804/2551/13-а, Верховний Суд України у своїй Постанові від 23.05.2018 року зазначив: «... на думку суду, чинне законодавство України не ставить в залежність виникнення у платника ПДВ права на податковий кредит від дотримання вимог податкового законодавства іншим суб'єктом господарювання» [3].

Слід також зазначити, що вирішення податкових спорів із урахуванням принципу індивідуальної відповідальності платника податків цілковито узгоджується із практикою Європейського суду з прав людини, зокрема з висновками Суду у справі «Булвес А.Д. проти Болгарії», в якій суд зазначив щодо неможливості покладення на платника податків (ідеться про компанію-заявника) відповідальності за невиконання постачальником компанії своїх обов'язків щодо декларування ПДВ за умови відсутності доказів наявності шахрайської схеми щодо ПДВ, про яку компанія-заявник була обізнана чи могла бути обізнана [4].

Додатковим підтвердженням правомірності включення до податкового кредиту сум ПДВ на підставі отриманих податкових накладних, а також сум податку, сплачених у зв'язку з придбанням товарів / послуг, є й укладення відповідно до чинного законодавства Договорів між підприємствами, тобто згідно з главами 54, 69 Цивільного кодексу України № 435-IV від 16.01.2003 року (із змінами та доповненнями) (далі по тексті – ЦКУ). Укладення цих договорів призвело до здійснення правочинів, що відповідають вимогам ст. 203 ЦКУ (про загальні вимоги, додержання яких є необхідним для чинності правочину), а саме:

- укладення угод не суперечить ЦКУ та іншим актам цивільного законодавства, а також моральним засадам суспільства;
- особи, які вчинили правочин, мають необхідний обсяг цивільної дієздатності;
- волевиявлення учасників правочину було вільним і відповідало його внутрішній волі;
- правочин здійснено у формі, встановленій законом, тобто згідно із ст. 208 ЦКУ у письмовій формі між юридичними особами;
- правочин був спрямований на реальне настання обумовлених ним правових наслідків (п. 5 ст. 203 ЦКУ). Тобто відбулось постачання товарів / послуг (за які сплачено кошти) згідно з договорами, що підтверджено належними актами, накладними та платіжними дорученнями. Ця обставина підкреслює відсутність

підстав та умов (ст. 215, ст. 216 ЦКУ) стосовно вищезгаданих правочинів, у разі настання яких ці правочини можна визнати недійсними.

Також вищезазначені договори були складені відповідно до вимог ст. 207 та ст. 208 ГКУ. Саме тому правочини, здійснені внаслідок укладених договорів, а також власне договори не можна визнати недійсним та такими, що суперечать інтересам держави та суспільства та містять умисел в діях осіб, що уклали ці договори [5].

Відповідно до твердження про те, що правочини, укладені між підприємствами «Продавця» та «Покупця», не підтверджують реально вчинених господарських операцій (відповідно до п. 44.1 ст. 44 ПКУ), контролюючий орган часто не може довести чи правочин є дійсним, адже саме лише покликання на висновки, зазначені в акті документальної планової / позапланової перевірки, – не є доказом недійсності правочину та «встановлення факту нереальності вчинення господарських операцій» [6].

Також прикладом цього є й те, що суди адміністративної юрисдикції вже кілька років тотально скасовують податкові повідомлення-рішення органів ДПС, які перекладають на покупців відповідальність за порушення продавців (Постанова ВСУ від 12.06.2018 р. у справі № 810/4060/16, Постанова ВСУ від 02.10.2018 р. у справі № 808/2524/17) [7;8].

Особливу увагу слід звернути на припис акта цивільного законодавства України, викладений в частині 1 статті 204 ЦКУ, згідно з яким правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним (презумпція правомірності) [5].

Отже, ураховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що визнані недійсними (у тому числі нікчемними) правочини, що уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками (через ланцюг яких декларувався рух товарів / послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку), не можуть вважатися обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань платникам податків.

Відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів / послуг безпосереднього не впливають на дослідження факту реальності господарської операції, здійсненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом. Це слугує черговим підтвердженням того, що перекладати відповідальність на «Покупця» за порушення «Продавця» – незаконно, адже змінюється суть принципу індивідуалізації покарання, який полягає в тому, що правопорушник (якщо його визнано таким відповідно до законодавства) повинен нести особисту відповідальність за скоєне, відповідно, неприпустимим

є перекладання відповідальності на інших осіб лише за наявності будь-якого зв'язку з правопорушником.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19.03.2021 року у справі № 460/143/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95653856> (дата звернення: 20.04.2022).
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 09.10.2018 року у справі № 815/3459/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76989194> (дата звернення: 20.04.2022).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23.05.2018 року у справі № 804/2551/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74258869> (дата звернення: 20.04.2022).
4. Рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009 року у справі «Булвес» АД проти Болгарії URL: https://ips.ligazakon.net/document/SO000553?ed=2009_01_22 (дата звернення: 20.04.2022).
5. Цивільний кодекс України: Закон від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 20.04.2022).
6. Податковий кодекс України: Закон від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.04.2022).
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12.06.2018 року у справі № 810/4060/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74670636> (дата звернення: 20.04.2022).
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.10.2018 року у справі № 808/2524/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76911678> (дата звернення: 20.04.2022).

В'ячеслав ХОХУЛЯК,
*суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
доктор юридичних наук, доцент*

ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ ПРИ ВСТАНОВЛЕННІ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Держава прагне до збалансованості бюджету України [1]. Ці положення, закріплені у частинах першій, третій статті 95 Конституції України, мають визначальне, висхідне значення як для побудови і функціонування бюджетної системи нашої держави, так і для формування основних засад її податкового законодавства. Набувши конституційного закріплення, вони становлять основи правового регулювання публічних фінансів в цілому.

Конституційний Суд України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету) вказав, що формулювання: «Держава прагне до збалансованості бюджету України» треба розуміти як намагання держави, при визначенні законом про Державний бюджет України доходів і видатків та прийнятті законів, інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на доходну і видаткову частини бюджету, дотримуватися рівномірного співвідношення між ними та її обов'язок на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами, територіальними громадами враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов для її життя. При цьому, словосполучення «держави прагне», на думку Конституційного Суду України, означає намагання і обов'язок держави спрямовувати свою діяльність на виконання певного, визначеного Конституцією України завдання [2].

Встановлені у частинах першій та третій статті 95 Конституції України положення знайшли своє пряме відображення у Бюджетному кодексі України, стаття 7 якого закріплює принципи бюджетної системи нашої держави. Зокрема, пунктом другим частини першої статті 7 Бюджетного кодексу України встановлено принцип збалансованості, за яким повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний пе-

ріод. Пунктом дев'ятим частини першої цієї ж статті Бюджетного кодексу України встановлено принцип справедливості і неупередженості, згідно з яким бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами [3].

Водночас треба зазначити, що вказані вище конституційні положення безпосередньо втілені також у податковому законодавстві. Так, стаття 4 Податкового кодексу України закріплює принцип фіскальної достатності, суть якого розкриває в тому, що встановлення податків та зборів має здійснюватися з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [4].

Як можна простежити, зміст принципу фіскальної достатності у Податковому кодексі України трактується законодавцем крізь призму такої комплексної категорії, як «збалансованість витрат бюджету з його надходженнями». Останнє дає підстави окремим дослідникам розглядати принцип фіскальної достатності в ролі міжгалузевго принципу, який має комплексне регулятивне значення як для бюджетного, так і для податкового права. Робиться також спроба класифікації принципів податкового права на дві групи: власне податково-правових принципів та економічно зумовлених принципів податкового права, до якої і уналежнюють принцип фіскальної достатності. В основу підходу до такої класифікації закладається характер змісту, сутності відповідних принципів права та напрямок їхнього регламентаційного впливу. При цьому відзначається, що економічно зумовлені принципи податкового права спрямовані передусім на те, щоб створити умови для правового, гарантійно-формалізаційного окреслення основних економічно-детермінованих аспектів у межах податково-правових відносин. Їх змістовою основою є закони економічної логіки, які через свою есенціальність для податкових відносин потребують відповідного формалізованого закріплення [5, с. 145]. Пропонується також розглядати принцип фіскальної достатності як принцип, що відображає економічну сутність податку, який, на відміну від нормотворчих і правозастосовчих принципів податкового права, закріплює економічний зміст податку і дає йому змогу виконувати покладені на нього функції [6, с. 51–52].

Однак, подібне акцентування на економічній природі принципу фіскальної достатності, а тим більше – неврахування його правової (нормотворчої) складової видається досить сумнівним. Адже, як випливає з аналізу змісту цього принципу, закріпленого підпунктом 4.1.5 пункту 4.1. статті 4 Податкового кодексу України, в його основу закладений правовий припис суб'єкту, у компетенцію якого входить саме встановлення податків та зборів. З огляду на вказане, можна погодитись з висвітленою у фінансово-правовій літературі позицією, що головним адресатом принципу фіскальної достатності є вітчизняний законодавець та інші органи дер-

жавної влади, місцевого самоврядування, наділені правом законодавчої ініціативи та уповноважені на встановлення податків і зборів [7, с. 78–79]. Саме для даної категорії суб'єктів визначено необхідність врахування того факту, що для здійснення запланованих бюджетних витрат має бути наявним відповідний обсяг бюджетних надходжень, який формується переважно за рахунок сум податків і зборів.

Тому, слід підтримати позицію про те, що принципіві фіскальної достатності властива певна дихотомічна природа. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується також обмежити можливе свавілля при встановленні податків та зборів. Їхні розмір та види не можуть бути нескінченними, а лише забезпечують необхідні надходження до бюджетів [8, с. 30].

Екстраполюючи такий підхід на розуміння сутності принципу фіскальної достатності на правові відносини у сфері справляння місцевих податків і зборів, слід опиратися на факт, що формування та виконання місцевих бюджетів треба розглядати у двох аспектах: 1) як організаційну форму мобілізації частини фінансових ресурсів у розпорядження місцевих органів самоврядування; 2) як систему фінансових правовідносин, що виникають між бюджетами та населенням відповідної території; бюджетами різних рівнів щодо перерозподілу фінансових ресурсів; місцевими і державним бюджетами; місцевими бюджетами й господарськими структурами, що функціонують на певній території [9, с. 114].

Окремим проблемним аспектом в контексті реалізації принципу фіскальної достатності, що набув особливої актуальності в умовах військової агресії Російської Федерації щодо України, стало питання встановлення місцевих податків і зборів, або зміни їхніх елементів без дотримання вимог принципу стабільності, сформульованих у підпункті 4.1.9 пункту 4.1. статті 4 Податкового кодексу України. Ключовим у цьому аспекті є питання відповідності рішення органу місцевого самоврядування, яким змінено елементи місцевого податку (наприклад, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), зазначеним вище вимогам Податкового кодексу України, відповідно до яких зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки.

Відповідь на дане питання міститься у правових висновках Верховного Суду, сформованих, зокрема, у постановках від 15 травня 2019 р. у справі № 825/1496/17 та від 19 квітня 2022 р. у справі № 816/687/16 [10; 11]. Відповідно до цих правових висновків, прийняття законодавчих змін, спрямованих на створення умов для збільшення надходжень до бюджету та забезпечення його збалансованості, а також покращення адміністрування податків, зокрема, в частині порядку прийняття

та оприлюднення органами місцевого самоврядування рішень про встановлення місцевих податків та зборів (незастосування підпункту 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України), – скероване на захист суспільних (публічних) інтересів та з урахуванням ситуації, яка виникла в Україні у конкретний період часу та особливостей правової природи податкових правовідносин, – мало на меті усунення об'єктивних недоліків законодавчого регулювання конкретного аспекту оподаткування. Такі нормативні зміни, з фінансовим та соціальним ефектом, на досягнення якого це було направлено, зокрема, в частині реального забезпечення виконання функцій держави (збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії) свідчать на користь висновку, що вони не порушують норм Конституції України, є пропорційними у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників податків, для яких був встановлений обов'язок сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між публічними та приватними інтересами.

Таким чином, реалізація принципу фінансової достатності під час встановлення місцевих податків і зборів – має місце у поєднанні з принципами загальності оподаткування та соціальної справедливості, застосовується у балансі з принципами бюджетної системи та спрямована на втілення конституційно-правового принципу справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 26.12.2021).
2. Рішення Конституційного Суду України від 27 листопада 2008 р. № 26-рп/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v026p710-08>.
3. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920> (дата звернення: 01.06.2022).
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.06.2022).
5. Браславський Р. Г. Нормотворчі матеріальні принципи податкового права. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Вип. 6 (1). С. 143–146.
6. Котенко А. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4. С. 43–56.

7. Чорний О. А. Принцип фіскальної достатності в системі основних засад податкового законодавства України. *Право та державне управління*. 2017. № 2. С. 75–82.
8. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3 т. / Б. В. Колесніков, Т. І. Єфименко, В. А. Копилов та ін. ; під заг. ред. М. Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.
9. Сучасна бюджетна система: правила та процедури: навчальний посібник / За заг. ред. В. В. Зубенка ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження». Київ, 2017. 184 с.
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2019 р. у справі № 825/1496/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82119034> (дата звернення: 01.06.2022).
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19 квітня 2022 р. у справі № 816/687/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 01.06.2022).

СЕКЦІЯ 4 СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЩОДО МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Roberta HÜBNER,

Judge at the Federal Fiscal Court, Germany

(Supreme Court of the Federation for Taxes and Customs)

COMPLIANCE OF THE TAXPAYER WITH THE PRINCIPLE OF INDEPENDENCE OF PARTIES

The headline “Independence of Parties” tempts to give an overview of the law struggling between wishful thinking and hard reality. Independence presupposes and requires --apart from the absence of violence of course-- economic, personal and moral independence. The lack of real independence reduces legal independence to a shell.

1. This problem exists everywhere and maybe notably in the international sphere with its inequalities. We may assume that many cross-border contracts are gag contracts. We cannot discuss the problems set up by an imbalanced market on the whole but want to focus on the subtle kind of dependence special relationships between the parties may create. For companies within a group structure the corporate network allows to design special conditions and prices not in line with the free market for reasons whichever. There is often a tax-efficient choice reducing the assessment basis and/or the taxes in the high-tax country, often shifting it to low-tax countries, sometimes charming patches of earth with a special attitude towards taxes. A high-tax country considers this habit, base erosion and profit shifting (BEPS), a bad habit.

2. If the law of double taxation allocates the right of taxation to us we have to consider whether contractual network and especially prices may be accepted for tax purposes. We should not accept everything, and in Germany we don't.

a) Our legislative bodies were busy creating rules on testing contracts for compatibility with the arm's length principle. The “Außensteuergesetz” (let me translate it “foreign tax law” --FTL--) contains some fundamental rules on taxation in cross-border cases. It dates from the year 1972 but was changed several times since.

aa) § 1 FTL regulates the correction of income if the arm's length principle isn't complied with. The basic rule in § 1 para. 1 sent. 1 FTL says --rough translation-- the

following: If the taxpayer's income from a business relationship abroad with a person close to him is reduced by the fact that he takes as a basis for the calculation of his income other conditions, especially prices (transfer prices), than independent third parties would have agreed under the same or comparable circumstances (arm's length principle), then --without prejudice to other regulations-- his income is fixed just as if the income would have accrued under conditions agreed between independent third parties. Briefly: If third parties would not have chosen conditions, they are not accepted for taxation purpose. § 1 FTL provides a lot of further definitions and specifications trying to fix as precisely as possible how to find out the conditions which really comply with the arm's length principle, too long to quote all. § 1 para. 2 FTL gives a detailed definition of "person close to him". Its main topic is the question whether someone exercises dominant influence within a corporate network, starting with corporate participation of at least one quarter of capital or shares.

bb) The principal method to determine arm's length prices is the comparison with real or fictitious contracts between unrelated third parties. According to § 1 para. 3 FTL the actual circumstances of the respective business transaction, the function of those involved in the transaction and the risk distribution must be considered and form the benchmark for the test of comparability with business transactions between third parties. If a comparable value cannot be found, economically recognized valuation methods must be used. § 1 para. 3a FTL even prescribes how to find the appropriate value midst a range of values.

b) The FTL doesn't seem complicated enough. § 1 para. 6 FTL has entitled the Federal Ministry of Finance to regulate details on the arm's length principle. They did, and the outcome was the "Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung" (rough translation: regulation concerning profit-splitting between places of business) enacted in 2014 with 41 articles.

3. Our laws also tell us how to obtain all information necessary. The administrative procedure in tax matters is regulated in the "Abgabenordnung" (simply translated perhaps "tax code" --TC--). According to § 90 para. 2 TC the taxpayer generally has to provide all relevant information relating to what occurs abroad. § 90 para. 3 TC contains elaborated instructions on the records the taxpayer has to create concerning his business relationships abroad. § 90 para. 3 sent. 11 TC has entitled the Federal Ministry of Finance to regulate details on the records required, and this has been done by the "Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung" (rough translation: regulation concerning records on profit-splitting), latest version of 2017, fulfilling any regulation wish. There is no doubt that doubts arise however detailed regulation is.

4. The jurisprudence of the Federal Fiscal Court (FFC) in Germany, the I. Senate dealing with the matter, is consistently based on the wording of rules. Examples only:

a) The correction of income isn't limited to prices. § 1 para. 1 FTL says "especially prices" which doesn't mean "only prices". Therefore correction may extend to all other accounting measures influencing the income like the correction of accounted values (FFC-judgment from 19th of February 2020 – I R 19/17, point 33).

b) A good example as well is a judgment concerning profit shifting. Superficial consideration suggests that the correction of income because of non-compliance with the arm's length principle only takes place when the agreed condition reduces the German income and (!) at the same time increases the income abroad. This is wrong. § 1 FTL only requires the reduction of the taxpayer's income due to conditions not meeting the arm's length principle. The rule doesn't require a rise of the taxpayer's income anywhere else (FFC-judgment from 09th of June 2021 – I R 32/17, point 17). That means: We don't have to check whether and to what extent the questionable condition affects any foreign taxation.

c) An example for a practical implementation of the arm's length principle is a loan without valuable mortgage or at least personal guarantees or similar. There may be exceptions but generally we can assume that giving a loan just for good faith isn't the typical loan agreement between independent third parties. This is especially true if there are some risks in the business. Being part of a corporate group doesn't make a difference (FFC-judgment from 18th of December 2019 – I R 72/17, point 15, 16). The parent company not being legally obliged will not want to know anything about the loan once it turns to be a bad loan.

5. Last not least we often have to look beyond our national law, to be precise, to the European Law, and this is often crucial:

a) "Within the framework of the provisions set out below, restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State."

Freedom of establishment shall include the right to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, in particular companies or firms within the meaning of the second paragraph of Article 54, under the conditions laid down for its own nationals by the law of the country where such establishment is effected, subject to the provisions of the Chapter relating to capital." (Art. 49 of the Treaty on the Functioning of the European Union)

b) If the cross-border business takes place within the European Union the correction of income according to § 1 para. 1 FTL is a restriction on the freedom of establishment. If exactly the same business had taken place within Germany only, there would be no correction of income. According to the jurisprudence of the Court of Justice of the

European Union (CJEU) restrictions are permitted under strict conditions. The CJEU has already decided to accept § 1 FTL in principle but has added that it is for the national court to determine whether the legislation at issue in the main proceedings affords the resident taxpayer the opportunity to prove that the terms were agreed on for commercial reasons resulting from its status as a shareholder of the non-resident company (CJEU-judgment from 31st of May 2018 – C-382/16 “Hornbach-Baumarkt”).

c) This isn't just a formality. The Federal Constitutional Court (FCC) in Germany has quite recently overturned a FFC's judgment. The FCC thinks that the FFC had not properly implemented the legal opinion of the CJEU (FCC-decision from 04th of March 2021 – 2 BvR 1161/19). The case was remitted to the FFC for a new decision and is actually pending again (new file number I R 15/21).

6. So far – a tiny glimpse on a matter a scientist, a lawyer or a tax advisor certainly can devote all his professional life to.

I hope for another opportunity for all of us to take further views into this or any other legal matter of our mutual interest.

Наталія БЛАЖІВСЬКА,
суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
доктор юридичних наук, доцент

Олексій ШМАТКО,
дослідник (Erasmus University Rotterdam, Нідерланди),
кандидат економічних наук, LL.M. (Leiden University, Нідерланди)

РОЛЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ОПОДАТКУВАННІ ПОСТІЙНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ НЕРЕЗИДЕНТІВ

Спори щодо характеру діяльності представництв нерезидентів не є новими, протягом тривалого періоду формувалась усталена і обширна судова практика. З огляду на світові інтеграційні процеси в сфері оподаткування, які відбуваються також і в Україні та знаходять своє відображення в законодавчих змінах у частині оподаткування нерезидентів, судова практика мусить бути ґрунтовно переосмислена і мають бути вироблені ефективні підходи до вирішення відповідних спорів.

Так, наразі практика судів фокусується на таких ознаках розмежування основної діяльності та підготовчої чи допоміжної діяльності:

- підготовчою чи допоміжною є діяльність, яка здійснюється на користь самої іноземної компанії, а не на рахунок третіх осіб;
- під основною діяльністю зазвичай сприймається діяльність, що є суттєвою і важливою, з огляду на зміст комерційних цілей і завдань організації;
- підготовча діяльність передує початку основної діяльності нерезидента на території України;
- допоміжна діяльність забезпечує процес ведення основної господарської діяльності нерезидентом, здійснюється одночасно з основною діяльністю, але до основної не належить [1; 2];

Вказані ознаки стисло підсумовують підхід, що наведено в Коментарях Організації економічного співробітництва та розвитку (надалі – ОЕСР), який ґрунтується на необхідності вивчення кожної окремої ситуації, щоб визначити важливість та суттєвість функцій представництва стосовно підприємства в цілому. Коментарями до Модельної конвенції ОЕСР також закріплено дві своєрідні презумпції, тобто ситуації, коли постійне місце діяльності не вважається таким, що характеризується як підготовче або допоміжне: (1) презумпція збігу мети діяльності, і (2) презумпція діяльності для інших підприємств [3].

Судова практика демонструє, що обидві згадані презумпції (презумпція збігу мети діяльності і презумпція діяльності для інших підприємств) також переважно оцінюються судами не лише з точки зору формального збігу видів діяльності, зазначених в реєстраційних документах нерезидента і представництва, але також і з погляду аналізу суті діяльності представництва. Крім того, суди прагнуть розглядати презумпції в їх взаємозв'язку, а не кожному окремо.

Відтак, кожна окрема ситуація має розглядатись окремо, а для того, аби оцінити, чи відповідає діяльність представництва підготовчому або допоміжному характеру. Варто виділити такі критерії та способи її оцінювання:

– аналіз фактичної діяльності представництва та підприємства шляхом перевірки внутрішніх документів підприємства та представництва, а також шляхом аналізу реально здійснюваних представництвом функцій;

– кількісний та якісний аналіз працівників представництва, який треба виконувати, орієнтуючись на основну діяльність організації. Водночас особливої уваги варто приділяти опису їхніх повноважень та обов'язків в посадових інструкціях, трудових договорах, але необхідно враховувати також і сутнісний бік;

– істотність і значущість діяльності підприємства: чим більшу роль відіграє діяльність представництва в загальній діяльності організації, тим більша вірогідність постійного представництва [1, 2].

Також важливо враховувати, що, з погляду комплексу норм права (як Податкового кодексу України, так і міжнародних документів, що стосуються оподаткування), оподаткування постійних представництв нерезидентів ґрунтується на двох базових принципах: принципі окремої податкової правосуб'єктності та принципі «витагнутої руки».

У міжнародному контексті рекомендована методологія застосування принципу «витагнутої руки» визначається Настановами ОЕСР, і включає декілька важливих етапів:

а) аналіз факторів зіставності контрольованої операції, який включає аналіз функцій, ризиків та активів сторін контрольованої операції;

б) аналіз доступних джерел інформації;

в) обрання найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення, який би уможлиблював проведення порівняльного аналізу на основі наявної інформації (етап «б») з урахуванням важливих факторів зіставності (етап «а»);

г) проведення порівняльного аналізу: відбір зіставних операцій або зіставних компаній та розрахунок ринкового діапазону цін та рентабельності [4].

Методологія застосування принципу «витагнутої руки», закріплена статтею 39 Податкового кодексу України, загалом відповідає Настановам ОЕСР. Оскільки

сама ідея застосування принципу «втягнутої руки» бере свої початки з Модельної конвенції ОЕСР, то навіть за відсутності прямих вказівок в законодавстві України, Настанови ОЕСР використовуються на практиці тією самою мірою, як і Коментарі ОЕСР, оскільки ігнорування Настанов ОЕСР буде зумовлювати небажане подвійне оподаткування.

Методологія застосування принципу «втягнутої руки» в тих випадках, коли йдеться про прибуток незалежного підприємства, та в тих випадках, коли йдеться про постійне представництво, має певні відмінності, які стосуються етапу «а» (аналіз факторів зіставності, функцій, ризиків та активів).

Так, визначаючи прибуток окремого підприємства, за відправну точку для аналізу зіставності окремої операції беруть умови укладеного сторонами договору. Аналіз функцій і ризиків «за формою» (тобто на підставі договорів, первинних документів та бухгалтерського обліку сторін) доповнюється аналізом «по суті», який враховує також і фактичну поведінку сторін. Відтак, визначення контрольованих операцій здійснюється на підставі співвіднесення юридичної форми господарської операції та її економічної сутності.

Щодо операцій між постійним представництвом та іншими частинами підприємства, то відповідні операції не є наслідком цивільно-правового договору. Відтак, визначення характеру контрольованих операцій здійснюється виключно на підставі економічної суті відповідної операції. Операції між постійним представництвом і підприємством можуть не мати жодного юридичного чи бухгалтерського закріплення, а навіть якщо і мають — вони не є вихідною точкою для аналізу зіставності. Те саме стосується і операцій між постійним представництвом та іншими підприємствами — такі операції можуть бути юридично не оформлені, але фактично здійснюватись.

Враховуючи специфіку операцій між постійним представництвом і підприємством, для аналізу функцій, ризиків та активів використовується специфічний підхід, закріплений у Звіті ОЕСР. Цей підхід передбачає, що «ризики слідує за активами, а активи слідує за функціями».

Відтак, передусім, на підставі аналізу фактичних обставин здійснюється визначення функцій, які виконуються тими чи іншими особами в інтересах підприємства, та розподіл відповідних функцій між постійним представництвом та іншими частинами підприємства. Але незалежно від того, яким чином оформлені трудові відносини з персоналом, і навіть незалежно від того, чи в принципі оформлені відповідні трудові відносини, функція належить до тієї частини підприємства, де географічно знаходиться особа, яка виконує відповідну функцію.

Надалі активи підприємства умовно розподіляються між постійним представництвом та іншими частинами підприємства залежно від того, яким чином

розподілено функції, пов'язані з використанням або розпорядженням відповідними активами. Наявність певних активів в бухгалтерському обліку певної частини підприємства (в т.ч. в бухгалтерському обліку постійного представництва) не має вирішального значення.

Надалі здійснюється розподіл ризиків між постійним представництвом та іншими частинами підприємства, водночас основою для розподілу ризиків є попередньо проведений розподіл функцій і активів.

У подальшому, з урахуванням визначених функцій, активів та ризиків постійного представництва та інших частин підприємства, визначаються, власне, сутнісний характер контрольованих операцій між представництвом та відповідними іншими частинами підприємства. Аналіз доступних джерел інформації, обрання найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення та проведення порівняльного аналізу здійснюється відносно до визначених контрольованих операцій.

З огляду на особливості застосування методології, згідно з якою за принципом «витягнутої руки» визначається вартість наданих послуг (тобто згідно з методологією, що притаманна методу «витрати плюс» та методу чистого прибутку), варто звернути увагу також на такі аспекти функціонального аналізу:

а) представництво не може розглядатись як таке, що здійснює підготовчу та допоміжну діяльність, в тому випадку, якщо таке представництво, з огляду на важливість виконуваних ним функцій, значущості використовуваних ним активів та притаманних ризиків, не може розглядатись як аналізоване з погляду застосування методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку та проведення для такого підприємства порівняльного аналізу;

б) той факт, що представництво є аналізованою стороною в межах методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку (тобто коли обсяг функцій, активів та ризиків представництва є меншим за обсяг функцій, активів та ризиків інших частин підприємства), не означає автоматично, що представництво має підготовчий або допоміжний характер. Для остаточного вирішення варто також звертати увагу на такі характеристики, як обсяг (масштаб, інтенсивність) відповідних функцій, а також відносне значення виконуваних функцій та використовуваних активів з погляду на функції, які виконуються іншими частинами підприємства;

в) важливо звертати увагу на з'ясування функцій, активів та ризиків представництва, насамперед з огляду на превалювання сутності над формою;

г) варто враховувати, що значущість виконуваних представництвом функцій та обсяг (масштаб, інтенсивність) можуть характеризуватись кількістю персоналу, залученого до виконання відповідної функції, обсягом витрат, які понесені на її виконання, співвідношенням персоналу представництва та чисельності

підприємства в цілому й співвідношенням витрат представництва та виручки підприємства, що одержано з України.

Отже, нерезидент може вважатись таким, що здійснює діяльність через постійне представництво навіть в тому випадку, коли він не створив і не акредитував в Україні структурного підрозділу. Зокрема, постійне представництво може існувати як агентське представництво. Підхід для визначення характеру діяльності відповідного представництва буде повністю відповідати підходу, що використовується для визначення характеру діяльності акредитованого структурного підрозділу, але вага аналізу по суті (замість аналізу по формі) буде надзвичайно високою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Верховного Суду від 17 жовтня 2019 року у справі № 2а-16434/12/26707 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85153986> (дата звернення: 26.05.2022).
2. Постанова Верховного Суду від 29 вересня 2021 року у справі № 640/10685/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100010727> (дата звернення: 26.05.2022).
3. Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР щодо оподаткування доходів і капіталу (Commentary OECD Income and Capital Model Convention). URL: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата звернення: 26.05.2022).
4. Настанови ОЕСР (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en (дата звернення: 26.05.2022).

Олександр ГОЛОВАШЕВИЧ,

доцент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

кандидат юридичних наук, доцент

СУЧАСНІ СПОСОБИ ЗАПОБІГАННЯ ВИНИКНЕННЮ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇХ ЕФЕКТИВНІСТЬ

Економічна діяльність суб'єктів господарювання та звичайних фізичних осіб в умовах розвитку глобалізаційних процесів давно вийшла за межі кордонів однієї країни. Це обумовлює отримання ними прибутків та доходів на території різних країн світу, що неодмінно породжує питання щодо належного їх обрахування, обліку та недопущення подвійного оподаткування. Подвійне оподаткування вельми негативним чином впливає на ведення бізнесу та розвиток економічної діяльності будь-яких господарюючих суб'єктів. Проблеми, пов'язані з оподаткуванням одних і тих самих доходів на території декількох країн, часто стають предметом податкових спорів, тому їм варто приділяти пильну увагу, проводячи теоретико-правові дослідження та узагальнення судової практики. У рамках цієї публікації звернемо увагу на окремі шляхи побудови механізмів для усунення подвійного оподаткування у світі та на конкретні практичні аспекти розв'язання цієї проблеми.

Фахівці Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) пов'язують виникнення подвійного оподаткування із такими ситуаціями: а) кожна держава-підрядник вимагає оподаткування загального доходу однієї і тієї ж особи, а це означає, що існує повна конкуренція; б) особа-резидент в державі-джерелі отримує дохід або володіє капіталом в іншій договірній державі, коли обидві договірні держави оподатковують дохід або капітал; в) кожна держава оподатковувала одну й ту саму особу, яка не є резидентом договірних держав (наприклад, коли нерезидент має постійний офіс або постійне представництво, через які отримує об'єкт оподаткування в іншій договірній державі) [1].

Отже, дуже часто подвійне оподаткування виникає через неоднакове регулювання відносин оподаткування у різних країнах, коли податковий резидент однієї країни отримує оподатковуваний дохід у іншій. Наслідком цього є збільшення податкового навантаження на платника податків, що, безумовно, заважає розбудові трансеконімічних зв'язків та розвитку співробітництва. Науковці та практики також обґрунтовують думку щодо негативних наслідків подвійного оподаткування не лише для самого платника податку, який піддався його впливу, а й для інвестиційного клімату держав у цілому. З цього приводу І. Я. Олендер акцентує на особливій важливості врегулювання проявів подвійного оподат-

кування, які обумовлені накладанням юрисдикцій між державою проживання і державою-джерелом та зазначає, що «у разі застосування обома країнами усіх своїх механізмів оподаткування спостерігається підвищення податкового тягаря для міжнародних інвестицій, порівняно з інвестиціями національними» [2, с. 216–217].

Разом із тим, прояви подвійного оподаткування можна спостерігати навіть у країнах зі схожими підходами до регулювання питань оподаткування. Так, у країнах ЄС, які мають відносно гармонізоване податкове законодавство, можуть траплятися випадки подвійного оподаткування та призводити до виникнення податкових спорів, які у подальшому вирішуються у відповідних судах [3].

У контексті проблеми подвійного оподаткування варто наголосити на необхідності розмежування економічного та юридичного подвійного оподаткування. ОЕСР пропонує під першим розуміти оподаткування двох різних осіб щодо одного доходу або капіталу, а під другим – встановлення сумірних податків (англ. comparable taxes) у двох (або більше) державах на одного платника податків щодо одного і того ж предмета протягом однакових періодів [1]. Саме така термінологія відображена в Типовій податковій конвенції про доходи та капітал, яка була розроблена цією організацією та лягла в основу значної кількості міжнародних договорів з питань усунення подвійного оподаткування.

Міжнародні договори з питань усунення подвійного оподаткування широко використовуються у світі для подолання цього негативного явища. Разом із тим, вони повністю не замінюють інших економіко-правових важелів та не можуть повністю забезпечити платників від подвійного оподаткування, виникнення пов'язаних із цим податкових спорів та подальшого їх розгляду у судах різних юрисдикцій.

Європейські фахівці, що займаються проблематикою подвійного оподаткування, підкреслюють, що податкові угоди не можуть бути єдиним засобом подолання негативних проявів подвійного оподаткування. Зокрема, Саураб Багарія (Saurabh Bagaria) бачить можливість запобігти подвійному оподаткуванню шляхом видання односторонніх актів однієї з держав. З точки зору країн, що розвиваються, податкові договори – це ціна, узгоджена у формі суми податкових надходжень, для досягнення бажаного рівня іноземних інвестицій. Занадто жорсткі методи запобігання ухиленню від сплати податків можуть знеохотити іноземних інвесторів, а отже, країни, що розвиваються, можуть бути не надто готовими до співпраці та обміну інформацією. З іншого боку, збалансований та узгоджений податковий договір може сприяти прямим іноземним інвестиціям в країнах, що розвиваються, і це може знадобитися для підвищення рівня зайнятості та виправлення інших економічних порушень [4, с. 16–17].

Із зазначеним твердженням можна погодитися лише частково. Більш важеною, на наш погляд, є позиція вчених, які характеризують, з одного боку, двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування як найбільш дієві важелі, але, з іншого боку, підкреслюють неможливість їх ефективного застосування без імплементації належних заходів усунення подвійного оподаткування одностороннього (національного) характеру [5, с. 3].

Фактично, міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування слугують, насамперед, зменшенню тягаря юридичного подвійного оподаткування. Економічні питання подвійного оподаткування, як зазначається у Коментарях до Типової конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР, вирішуються шляхом процедури взаємної угоди [6].

У будь-якому разі, міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування зазвичай мають подвійну або навіть потрійну правову природу, що обумовлено процедурою їх імплементації до заходів правового регулювання у тій чи іншій країні. Найчастіше вони стають частиною національного законодавства. Саме таким чином реалізована імплементація норм міжнародних податкових договорів в Україні, які, після надання згоди на їх використання Верховною Радою України, не лише стають частиною національного законодавства, а й мають вищу юридичну силу, порівняно з іншими нормативними актами. Водночас укладені міжнародні договори є обов'язковими для виконання угодами, укладеними відповідно до норм міжнародного публічного права між державами.

Нарешті, міжнародні угоди з питань усунення подвійного оподаткування мають слугувати досягненню ще однієї мети – запобігати ухиленню від оподаткування. Така мета відображена у коментарі до статті 1 Модельної податкової конвенції ОЕСР 1977 року, де вказано про неприпустимість сприяння податкових угод уникненню та ухиленню від сплати податків [6]. Проте на практиці суб'єкти господарювання часом намагаються використовувати мережу угод про уникнення подвійного оподаткування з метою оптимізації власного податкового навантаження та уникнення оподаткування в окремих випадках. Отже, одним із напрямів, що може зменшити ризики з уникнення оподаткування через використання угод про усунення подвійного оподаткування, має стати чітка формалізація причин виникнення як першого, так і другого явища, а також тісна співпраця між правоохоронними органами держав.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version / Paris: OECD Publishing, 2010. 470 p. URL: https://read.oecd.org/10.1787/mtc_cond-2010-en?format=read#page3 (дата звернення: 29.03.2022).

2. Олендер І. Я. Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування: дис. на здобуття докт. юрид. наук: 12.00.07 / НЮУ імені Ярослава Мудрого, Харків; ЗНУ, Запоріжжя, 2020. 442 с.
3. Case of De Groot v. Staatssecretaris van Financien № C-385/00. European Court Reports. I-11819. 2002. December 12. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47588&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15444446> (дата звернення: 28.05.2022)
4. Saurabh B. The nature and purposes of double taxation agreements and the issues which the interpretation of such agreements may give rise. *SSRN Electronic Journal*. 2012. URL: <http://ssrn.com/abstract=2018859> (дата звернення: 28.05.2022)
5. Rohatgi R. Basic International Taxation. 2nd ed. Vol. 1. Richmond: Richmond Law & Tax Ltd, 2005. 34 p.
6. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. Paris: OECD Publishing, 2010. 381 p. URL: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (дата звернення: 28.05.2022).

Ігор ОЛЕНДЕР,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук

УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: СУТНІСТЬ ТА ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДУ

У сучасних умовах економічна діяльність суб'єктів господарювання не обмежується кордонами однієї держави, у той час, як питання оподаткування регулюються передусім законодавством окремої країни. При цьому подвійне оподаткування, що може виникати внаслідок невідповідності нормативного регулювання оподаткування в різних країнах, часто є вагомою проблемою і для розширення економічної діяльності, і для нормального функціонування вже існуючого бізнесу.

Про проблеми виникнення режиму подвійного оподаткування почали говорити ще на початку минулого століття та вже у той час кілька окремих континентально-європейських держав підписали двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування, переважно це були країни-сусіди, які мали тісні економічні зв'язки. Із розвитком економічної співпраці у 1920-х роках проблема подвійного оподаткування стає більш помітною, однак досягти значних змін у правовому регулюванні проблеми подвійного оподаткування вдалося лише у 1960-х роках, коли переважного значення в обговоренні міжнародних податкових питань набуває Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). На новій платформі активізувалися процеси з подальшого розвитку та адаптації Модельної конвенції (вже ОЕСР), зокрема, для створення стимулів для спрощення внесення змін до неї та відповідних національних законодавств держав у економічних умовах, що постійно змінювались. Результатом створення ОЕСР Модельної конвенції стало значне зростання кількості двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, що уклалися між державами. За загальним правилом країни не зобов'язані використовувати положення Модельної конвенції ОЕСР у своїх двосторонніх переговорах. Водночас майже всі податкові угоди, що діють сьогодні, дотримуються її, а це понад 2 000 угод. Процедура укладання двосторонніх угод щодо усунення подвійного оподаткування найчастіше зводиться до того, що партнери за договором домовляються про укладення Модельної конвенції ОЕСР та пристосовують лише деякі її положення до своїх потреб.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування в сучасних економіко-правових умовах стали невід'ємною частиною міжнародних економічних відносин та

зовнішньої політики. Завдяки нормам міжнародних податкових угод вдається досягти більшої визначеності у фіскальних режимах різних країн та встановити дієві механізми взаємодопомоги та обміну інформацією про діяльність платників податків.

Тому, на практиці особливого значення набуває принцип добросовісності виконання міжнародного договору (*pacta sunt servanda*), який в контексті зазначених відносин полягає в тому, що для інтерпретації термінів міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування всіма країнами, які не зазначили про інше, має застосовуватись однорідне тлумачення, джерелом якого є, насамперед, Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР (в тій редакції, яка була чинна на момент укладення відповідної угоди між державами).

В межах національного законодавства, зокрема, у статті 13 Податкового кодексу України (усунення подвійного оподаткування) приділено увагу не лише місцю внутрішнього законодавства в системі правового регулювання таких правовідносин, а також і міжнародному договору. Крім того, статтею 14 Податкового кодексу України визначено термін «дохід з джерелом їх походження з України», який передбачає, що таким доходом є, зокрема, дохід отриманий нерезидентами у вигляді: процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України або постійними представництвами нерезидентів в Україні.

У своїй діяльності, під час розгляду справ, пов'язаних з проблемами подвійного оподаткування, зокрема, визначення меж повноважень (у відповідній сфері господарської діяльності) «постійних представництв» нерезидентів, – відповідних суб'єктів господарювання, зареєстрованих та розташованих за межами України, Верховний Суд звертається до положень Модельної конвенції ОЕСР та Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР, оскільки вони є основою для розробки переважної більшості міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а також становлять собою джерело уніфікованих рішень щодо найбільш поширених питань, які виникають у сфері міжнародного оподаткування та усунення подвійного оподаткування.

Так, одним із найпоширеніших питань, які виникають під час розгляду вказаної категорії справ Верховним Судом та пов'язаних з обранням належного режиму оподаткування, є визначення ознак та критеріїв, які дозволяють уналежнити представництво нерезидента до категорії «постійних» та/або «непостійних». На оцінці таких критеріїв для цілей встановлення відповідності діяльності представництв ознакам постійного представництва Верховний Суд звертав увагу, зокрема, у постанові від 17 жовтня 2019 року у справі № 2а-16434/12/267.

Для оподаткування іноземних організацій, які отримують доходи від джерел за кордоном, вироблена система критеріїв для визначення ступеня присутності

іноземної організації на території держави, якими обумовлено обов'язок цієї організації сплачувати встановлені податки: 1) наявність місця ведення підприємницької діяльності на території іноземної держави, тобто об'єкта або обладнання, де така діяльність ведеться; 2) місце ведення підприємницької діяльності має характер стабільності і стаціонарності, тобто має розташовуватися в певному місці і з певним ступенем сталості; 3) підприємницька діяльність ведеться через це місце, тобто персонал і/або інші виконавці діють в державі, на території якого утворено таке місце ведення діяльності.

За загальним правилом (пункт 1 статті 5 Модельних конвенцій ОЕПСР і ООН), постійним представництвом вважається постійне місце діяльності, через яке нерезидент повністю або частково провадить свою господарську діяльність. Також постійним представництвом вважається особа, яка має і звичайно використовує повноваження укладати договори від імені нерезидента. Виключення (пункт 4 статті 5 Модельних конвенцій) стосується декількох випадків, коли навіть за наявності місця діяльності або уповноваженої особи, діяльність нерезидента не вважається такою, що створює постійне представництво. До таких випадків, зокрема, належать випадки, коли у певному місці здійснюється суто діяльність, яка має для підприємства (нерезидента) допоміжний характер.

Тому, під час вирішення спору щодо характеру діяльності представництва, важливо враховувати: 1) наявність постійного місця діяльності нерезидента в Україні або наявність в Україні особи, яка має і зазвичай використовує повноваження щодо укладання контрактів від імені нерезидента; 2) наявність у нерезидента ділової мети в утриманні відповідного місця діяльності; 3) функціонал представництва, на підставі якого має бути визначено характер взаємовідносин між представництвом і підприємством з погляду принципу окремої податкової правосуб'єктності; 4) оцінку того, наскільки виконувани представництвом функції становлять суттєву або істотну частину діяльності нерезидента; 5) визначення того, чи виконує представництво функції виключно відносно підприємства (нерезидента), чи також у відносно до інших осіб.

Крім того, одним із основних принципів сучасного міжнародного оподаткування та міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку є принцип «превалювання суті над формою», який полягає в тому, що операції враховуються не лише з огляду на юридичну форму, а й відповідно до їхньої економічної сутності. У випадку невідповідності юридичної форми її економічній сутності перевага надається останній. З точки зору превалювання сутності над формою, кожна функціональна дія представництва має відповідного отримувача. Таким отримувачем може бути як безпосередньо представництво, так і підприємство або треті особи. Ділова мета відповідної функціональної дії характеризується особою, яка одержує економічний ефект відповідної функціональної дії.

Визначення того, наскільки виконувані представництвом функції становлять суттєву або істотну частину діяльності нерезидента є критично важливим з погляду підходу до розмежування допоміжної та основної діяльності. Кожен окремий випадок може відрізнитись від іншого, оскільки навіть в тому випадку, коли функції двох різних представництв є порівняно однаковими, суттєвість та істотність таких функцій для кожного з підприємств може істотно відрізнитись. Визначення того, чи виконує представництво функції виключно щодо підприємства (нерезидента), чи також відносно інших осіб, є наслідком аналізу функцій представництва. Оскільки одержувачем продукту внаслідок здійснюваних функцій (особою, яка отримує економічний ефект відповідних дій), можуть бути різні особи, то повний та коректний аналіз відповідних вчинюваних функцій (дій) є передумовою правильного характеру взаємовідносин між представництвом і підприємством в межах принципу окремої податкової правосуб'єктності.

Також слід звернути увагу на застосування та співвідношення понять, визначених у положеннях пункту 103.3 статті 103 Податкового кодексу України (яка особа є бенефіціарним [фактичним] отримувачем [власником] доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні) та Коментарів до Модельної конвенції ОЕСР. Так, визначення такої особи, яке міститься в пункті 103.3 статті 103 Податкового кодексу України загалом відповідає визначенням, наведеним в Коментарях ОЕСР (пункт 12 Коментарів до статті 10, пункт 9 Коментарів до статті 11, пункту 4 Коментарів до статті 12). Водночас слід враховувати, що ані в положеннях Модельної конвенції, ані в положеннях Коментарів ОЕСР поняття бенефіціарного власника не згадується в інших статтях, окрім статей, які стосуються дивідендів, процентів та роялті. З цього приводу Коментар вказує, що застосування терміну «бенефіціарний власник» пов'язано із специфічними формулюваннями, які використано в статті 10, 11 і 12 Модельної конвенції, а саме – використанням словосполучення «що сплачуються на користь резидента договірної держави».

Таким чином, з огляду на правове регулювання таких правовідносин, Верховний Суд дійшов висновку, що застосування концепції бенефіціарного власника відносно будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті – не відповідає положенням законодавства. Наведений висновок не дає підстав стверджувати, що звільнення, передбачені конвенцією, безумовно надаються до будь-яких платежів, що здійснюються на користь посередника (агента, номінального утримувача [номінального власника] або тільки посередника щодо такого доходу). За загальним правилом, таке звільнення має надаватись в контексті розгляду інших, аніж статус бенефіціарного власника, обставин, зокрема, в контексті інтерпретації терміну «прибуток» або дохід.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Brian A. J., McIntyre M. J. *International Tax Primer*. Boston ; The Hague: Kluwer Law International, 1995. 149 p. P. 95.
2. Brauner Y. An International Tax Regime in Crystallization. *Tax Law Review*. 2003. Vol. 56. Pp. 259–328.
3. Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: <http://www.oecd.org/ctp/tt/mtc> (дата звернення: 31.05.2022).
4. Rixen T., Rohlfig I. The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation. *International Negotiation*. 2007. Vol. 12. Iss. 3. Pp. 389–414.
5. Постанова Верховного Суду від 29 вересня 2021 року у справі № 640/10685/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100124167> (дата звернення: 31.05.2022).
6. Постанова Верховного Суду від 17 жовтня 2019 року у справі № 2а-16434/12/267. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74785269> (дата звернення: 31.05.2022).
7. Постанова Верховного Суду від 29 липня 2021 року у справі № 826/13255/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98710829> (дата звернення: 31.05.2022).

Лариса ТРОФІМОВА,
суддя Черкаського окружного
адміністративного суду,
кандидат юридичних наук, доцент,
старший науковий співробітник

ПЛАН ДІЙ WPS ЯК ДОРОГОВКАЗ РЕФОРМ І БАЛАНСУВАННЯ ІНТЕРЕСІВ

У кризовий період гостро постають питання людяності та справедливості, балансування інтересів особи і держави, наріжними є питання добросовісності та задоволення потреб, отримання доходів і визначення напрямку витрат, переглядаються орієнтири реформ у змінених умовах буття.

Юридично значущий інтерес уявляється як прагнення досягти різних соціально-економічних цілей в суспільних відносинах за допомогою можливостей, що надаються правовими засобами, наприклад, визнанням правосуб'єктності, встановленням, зміною, припиненням суб'єктивних прав і обов'язків, діяльністю судових, правоохоронних органів тощо [1, с. 28]. З метою підвищення авторитету судової влади варто розширити коло наукових розвідок (М. Булкат «Теоретико-правові засади судової влади: сучасний концепт»; І. Юревич «Принцип єдності судової влади») та поглибити дослідження складових правового регулювання суспільних відносин (О. Заверуха наголошує на застосуванні судових доктрин у зв'язку із відсутністю єдиної позиції щодо буквального і цільового тлумачення норм податкового права; В. Городовенко окреслює зміст доктрини «margin of appreciation» (простір обдумування) у практиці Конституційного Суду України; не втрачають актуальності оцінки «доктрини Трумена»), що віддзеркалюють стан викликів і спонукають до подолання проблем на шляху удосконалення якості вирішення конфліктів, правотворчого процесу та розвитку правової культури.

Як відомо, Дж. Локк запропонував ієрархію видів влади та принципи їх взаємодії, обґрунтував суспільну потребу в судочинстві як особливий формі вирішення конфліктів. Довіра до суду ґрунтується на цінностях правосвідомості, моралі, життя людини, що позначається на мотивації реалізації власного потенціалу і особистісного розвитку, зміцненні суверенітету держави і формуванні авторитету влади, репутації суддівської спільноти (процеси засудження і реабілітації: за Сократом, несправедливий вирок не примусить почуватись приниженим, він ганьбить тих, хто постановив його) і кожного судді (сумління у пошуку правди / об'єктивної істини), якості судових послуг і публічної політики. Жвава дискусія серед юристів щодо викликів відправлення правосуддя у забезпеченні ухвалення справедливих рішень (ризиків і наслідків недотримання принципів судочинства,

суперечливі висновки, розмежування юрисдикцій, систематизація, інтерпретація і тлумачення законодавства, врахування правових доктрин, межі суддівського розсуду, значення порядності учасників провадження, ставлення до відповідальності і критики) спонукає до аналізу помилок нормопроекування, з'ясування впливу правничої допомоги і професійної майстерності на зміст підготовлених процесуальних документів і судових рішень, оцінки нечесних конкурсних процедур та призначень без конкурсу за участі «непідкупної/політично незаангажованої» громадськості, вивчення підстав для відступу від попередніх висновків (мотивованого, «політичної доцільності») судів на правопорядок у суспільстві.

Розумна передбачуваність судової політики і судового контролю є запорукою віри у ефективний захист прав, свобод та інтересів людини, принципів функціонування судової влади та інтересів правосуддя. Беручи до уваги повідомлення Transparency International Ukraine (Україна за 2021 рік погіршила показники в Індексі сприйняття корупції і опустилася на 122 місце у світі) та інформацію Вищого антикорупційного суду щодо засудження колишніх суддів, неможливо погодитись із недоведеною прикладами позицією науковців О. Зельдіна і О. Хрїмлі, що «корупція існує у всій судовій системі України без винятків і це загальноновизнаний факт» [2]. Відповідно до § 2 статті 10 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод здійснення свободи вираження поглядів може мати обмеження, що встановлені законом і є необхідними в демократичному суспільстві, у тому числі для підтримання авторитету і безсторонності суду.

Одним із ключових елементів принципу верховенства права є те, що право стоїть вище за розсуд осіб, які застосовують правові норми [3]. У майбутній перспективі існування норм щодо безумовної обов'язковості правових позицій ВС та відміни дискреції судів нижчих інстанцій з цього питання позитивно вплине на становлення єдності судової практики [4, с. 30]. Сталість судової практики як чинник правового регулювання визначається, насамперед, її єдністю [4, с. 26]. Україна активно адаптує, реалізує окремі принципи Плану дій BEPS (Base erosion and Profit Shifting) в національне законодавство. З метою протидії зменшенню податкової бази утворено робочу групу відповідно до Указу Президента України 28.04.2016 № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон». Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, вчинена 24.11.2016 (підписана Україною 23.07.2018; ратифікована із застереженнями та повідомленнями Законом України від 28.02.2019 № 2692-VIII); Конвенція MLI (Multilateral Instrument) – багатосторонній договір, що розроблений ОЕСР (набрала чинності для України з 01.12.2019). План протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS) згаду-

ється у справі № 2340/4742/18 ЄДРСР 80314417, апеляційна інстанція – ЄДРСР 81951554 за позовом ТОВ «Монастирищенська ВВФ «Енергетик» (24359125) до Головного управління ДФС у Черкаській області (39392109), третя особа: ДФС України (39292197) про визнання протиправними та скасування ППР у контексті того, що у випадку пов'язаності платника податку з контрагентом нерезидентом операції можуть визнаватися контрольованими незалежно від країни реєстрації такого контрагента-нерезидента, позаяк відомості стосовно засновника контрагента позивача, що містяться у базі даних «RUSLANA» та ЄДР юридичних осіб Федеральної податкової служби Росії є загальнодоступними і відкритими, тому були використані контролюючим органом під час здійснення перевірки та враховані у процедурі прийняття ППР.

План дій BEPS згадується у справі № 640/10685/20 ЄДРСР 92048092 (перевіркою встановлено факти, що свідчать про неправомірність користування позивачем пільгами, встановленими Конвенцією «Про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал»), де Верховний Суд під час перегляду справи у контексті розмежування основної діяльності та підготовчої чи допоміжної діяльності передав справу на новий розгляд і зазначив: зміст судових рішень не дає можливості вважати, що суди попередніх інстанцій надавали належну оцінку аспектам правовідносин між компанією «Меда» (Швейцарія) та Позивачем як таким, що свідчать або не свідчать про допоміжний характер діяльності останнього – в межах цієї справи судами не перевірено наявності чи відсутності ділової мети, важливим є критерій істотної ролі діяльності представництва. Для цілей вирішення цього спору необхідно було здійснити детальний функціональний аналіз та перевірити, чи відіграє Позивач вагомую роль у здійсненні дистриб'юторської функції, чи діяльність в Україні створює цілісну систему взаємопов'язаних скоординованих операцій, що супроводжують дистриб'юторську діяльність як таку. Типова Конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування (редакція 2017 року) розрізняє сфери застосування «збори за технічні послуги» (стаття 12А) і «незалежні індивідуальні послуги» (стаття 14), враховує особливості складових «послуг постійного представництва» (стаття 5(3)(b)), незалежно від кількості проектів, що реалізуються у країні протягом понад 183-х днів.

Актуально вчасно слідкувати за зміною законодавства щодо правил оподаткування для оновлення навчальних програм закладів освіти у питаннях фінансової грамотності. Встановлення зрозумілих правил господарювання та втілення принципів належного врядування, адміністрування і однотипність судової практики у подібних податкових спорах є підґрунтям розвитку ідеї гуманізму в праві, оптимального розподілу соціальних обов'язків у балансуванні різних інтересів з урахуванням зовнішньої і внутрішньої політики країни та утвер-

дження верховенства права у життєдіяльності суспільства під час формування і реалізації фінансової політики держави та модернізації публічного управління. Конституційний Суд України вважає, що зміни законодавства у соціальній сфері, складна фінансово-економічна ситуація, потреба в забезпеченні збалансованості Державного бюджету України – не повинні призводити до порушення гідності людини, що належить до фундаментальних цінностей, захищених Конституцією України, та становить основу системи конституційного захисту прав і свобод людини і громадянина. Обов'язковою складовою людської гідності є доступ людини до мінімальних соціальних благ, здатних забезпечити їй достатній і гідний життєвий рівень [5]. Оскільки в умовах режиму воєнного стану (АТО / ООС) в країні особливе значення мають джерела наповнення бюджетів різних рівнів та правомірне використання спеціальних (пільгових) режимів оподаткування, то під час вирішення податкових спорів якісне застосування принципів судочинства у перевірці рішень, дій, бездіяльності суб'єктів публічної адміністрації за критеріями частини другої статті 2 КАС України у контексті пропорційності матимуть позитивний вплив на забезпечення виконання функцій держави і впровадження реформ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Михайлов С.В. Категория интереса в российском гражданском праве. Москва: Статут, 2002. 205 с.
2. Зельдіна О., Хрімлі О. Г. Судовий захист прав суб'єктів підприємництва: теоретичні та практичні аспекти: монографія / НАН України, Ін-т екон.-прав. дослідж. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 175 с. URL: <https://6aas.gov.ua/ua/proekty/articles/h/1139-sudovij-zakhist-prav-sub-ektiv-pidpriemnitstva-teoretichni-i-praktichni-aspekti.html> (дата звернення: 12.05.2022).
3. Дробязко К. Єдність судової практики – головна запорука довіри суспільства до судової влади. *Інформаційне агенство «ЛІГА: ЗАКОН»*. 2016. URL: https://jurliga.ligazakon.net/ru/analitics/152874_dnst-sudovo-praktiki-golovna-zaporuka-dovri-susplstva-do-sudovo-vladi (дата звернення: 12.05.2022).
4. Пархоменко Н.М. Єдність судової практики як складова правового регулювання. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 3. С. 26–30 (Серія: Теорія та історія держави і права. Філософія права).
5. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: рішення ВП Конституційного Суду України № 9-р/2018 у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 7 розділу II Закону України від 07.11.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-18> (дата звернення: 12.05.2022).

СЕКЦІЯ 5

ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Василь ІЛЬКОВ,

суддя Дніпропетровського окружного

адміністративного суду,

доктор юридичних наук, професор

ПРОЦЕСУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У СУДІ ПЕРШОЇ ІНСТАНЦІЇ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Указом Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом № 2102-ІХ від 24.02.2022 року, зі змінами, внесеними, згідно з Указами Президента № 133/2022 від 14.03.2022 року, № 259/2022 від 18.04.2022 року, № 341/2022 від 17.05.2022 року на підставі пропозиції Ради національної безпеки і оборони України, відповідно до пункту 20 частини першої статті 106 Конституції України, Закону України «Про правовий режим воєнного стану» постановлено ввести в Україні воєнний стан із 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року [3].

В Указі зазначено, що, у зв'язку із введенням в Україні воєнного стану, тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, можуть обмежуватися конституційні права і свободи людини і громадянина, а також вводиться тимчасові обмеження прав і законних інтересів юридичних осіб в межах та обсязі, що необхідні для забезпечення можливості запровадження та здійснення заходів правового режиму воєнного стану.

Проблематика розгляду податкових спорів та формування судової практики у сфері податкових правовідносин в Україні в умовах воєнного стану, має особливе значення для учасників судового процесу, адже і після введення режиму воєнного стану існує необхідність захисту прав та інтересів фізичних та юридичних осіб і забезпечення повного, всебічного та об'єктивного розгляду податкових спорів.

Проблема застосування процесуальних норм в адміністративному судочинстві була предметом дослідження у працях В.М. Бевзенка, В.С. Князева, В.М. Кравчука, Р.О. Куйбіди, О.В. Кузьменко, Д.Д. Лупсника, О.Б. Прокопенка, М.І. Смоковича та інших.

Відповідно до положень ст. 26 Закону України «Про правовий режим воєнного стану», правосуддя на території, на якій введено воєнний стан, здійснюється лише судами. У статті 12-2 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» підкреслюється, що в умовах правового режиму воєнного стану суди, органи та установи системи правосуддя діють виключно на підставі, в межах повноважень та в спосіб, визначені Конституцією України та законами України. Повноваження судів, органів та установ системи правосуддя, передбачені Конституцією України, в умовах правового режиму воєнного стану не можуть бути обмежені [2].

Діє фундаментальний принцип, закладений у положення статті 55 та статті 64 Конституції України, згідно з яким права і свободи людини і громадянина захищаються судом і не можуть бути обмежені. В умовах воєнного стану суди повинні працювати безперервно.

Верховним Судом, після введення воєнного стану, було вказано на особливості та порядок здійснення правосуддя на території, на якій введено воєнний стан, та які слід використовувати і під час розгляду податкових спорів. Зокрема, підкреслено, що скорочення чи прискорення будь-яких форм судочинства забороняється. Справи, які не є невідкладними, розглядатимуться лише за наявності письмової згоди на це всіх учасників судового провадження.

З метою дотримання режиму безпеки учасників судових процесів і відвідувачів судів припиняється проведення особистого прийому громадян керівництвом суду й обмежується допуск на судові засідання осіб, які не є учасниками цих засідань.

Якщо суд не припинив здійснювати судочинство, учасники судових процесів мають можливість подати заяву про відкладення розгляду справ у зв'язку з воєнними діями та/або про розгляд справ у режимі відеоконференції за допомогою будь-яких технічних засобів, зокрема власних [4].

У процесі розгляду справи та прийняття рішення по суті у податкових спорах в адміністративному суді першої інстанції, можуть виникати та виникають проблемні питання щодо застосування положень процесуального закону в умовах воєнного стану. Про них йтиметься далі.

Процесуальні строки

В умовах воєнного стану постає питання обсягу часу (зважаючи на обставини справи) для вчинення процесуальної дії, а також врахування завдання адміністративного судочинства, які встановлені законом або судом під час розгляду податкового спору. У Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України) визначено чіткі строки, а в окремих випадках строки, у межах яких вчиняються процесуальні дії, встановлюються судом.

Після введення воєнного стану, зміни до процесуального законодавства щодо строків – не вносились. Кожен податковий спір, кожна позовна заява повинна розглядатись з врахуванням обставин справи та обставин, у яких опинились учасники судового процесу.

Положеннями КАС України не передбачено можливості продовження строку на звернення до суду, відкладення розгляду справи, оголошення перерви у зв'язку із введенням воєнного стану. Однак, у будь-якому випадку, за правилами КАС України, сторона не позбавлена права клопотати про поновлення чи продовження строків з поважних причин. Якщо сторона звертається з клопотанням про подовження строків через воєнний стан – їх слід подовжувати після вивчення підстав такого подовження.

Зупинення провадження

Потребує доопрацювання положення щодо зупинення провадження у справі. Відповідно до вимог п. 5 ч. 1 статті 236 КАС України, суд зупиняє провадження у справі у разі перебування сторони або третьої особи, яка заявляє самостійні вимоги щодо предмета спору, у складі Збройних Сил України або інших утворених відповідно до закону військових формувань, що переведені на воєнний стан або залучені до проведення антитерористичної операції, – до припинення перебування сторони або третьої особи, яка заявляє самостійні вимоги щодо предмета спору, у складі Збройних Сил України або інших утворених відповідно до закону військових формувань, що переведені на воєнний стан або залучені до проведення антитерористичної операції [1].

Доволі ускладненою є конструкція «до припинення перебування сторони у складі Збройних Сил України або інших утворених відповідно до закону військових формувань». У цьому випадку виникає необхідність внесення змін до ст. 236 КАС України. Так, було б доцільно внести поправки, якими передбачити можливість зупинення провадження, внаслідок введення воєнного стану, з правом сторін клопотати про поновлення провадження у справі у випадку зміни певних обставин, наприклад, припинення фази активних бойових дій.

У Верховній Раді України група народних депутатів зареєструвала Проект Закону про внесення змін до Кодексу адміністративного судочинства України, Цивільного процесуального кодексу України та Господарського процесуального кодексу України (щодо здійснення судочинства в умовах воєнного чи надзвичайного стану) реєстр.№7316 від 26.04.2022 року.

27.05.2022 року зареєстровано Проект Постанови про прийняття за основу проекту Закону України про внесення змін до Кодексу адміністративного судочинства України, Цивільного процесуального кодексу України та Господарського

процесуального кодексу України (щодо здійснення судочинства в умовах воєнного чи надзвичайного стану) реєстр. № 7316/п.

Проте зміни до процесуального закону так і не внесені, законопроект навіть не прийнято у першому читанні.

Письмове провадження

Доволі важливим для суду першої інстанції є питання розгляду справи у письмовому провадженні та вихід із загального позовного провадження у письмове провадження.

Позиція податкових органів є різко негативною щодо завершення розгляду справ в письмовому провадженні та слухання справ у письмовому провадженні. Доходить до випадків внесення клопотань щодо заперечення розглядати справу у письмовому провадженні вже після винесення рішення у податковому спорі. Також, у податковому спорі сторона зазвичай відмовляється подати заяву щодо розгляду справи без її участі.

Під час воєнного стану, було б доцільно надати суду право вирішувати питання щодо розгляду справи у письмовому провадженні, якщо немає перешкод для розгляду справи на судовому засіданні, зібрані докази по справі та відсутня необхідність заслухати учасників судового процесу.

Після введення воєнного стану важливо зменшити випадки фізичного візиту учасників справи до суду – подання документів, ознайомлення з матеріалами справи, проведення відкритих судових засідань, проведення засідань під час тривоги. Слід поширити практику розгляду податкових спорів у режимі відео-конференції та згоди на конференцію податкових органів.

Повідомлення учасників судового процесу

Під час воєнного стану виникає ситуація відсутньої можливості відправлення поштових повідомлень сторонам у справі. Секретарі судових засідань масово звільняються та переміщуються.

Існує необхідність внесення змін до підходів та судової практики повідомлення сторони у справі. Суд не повинен у процесі податкового спору очікувати декілька місяців на поштовий конверт лише для того, щоб отримати інформацію, що повідомлення не було вручено. Сторона після подання позовної заяви у податковому спорі не повинна «зникнути».

Телефонограми, повідомлення електронною поштою, повідомлення через електронний кабінет, оголошення на сайті судової влади повинні мати таку ж нормативну вагу, як і поштове повідомлення про вручення. До прикладу, у

спорах щодо сплати податкового боргу доволі складно, практично неможливо, повідомити сторону, з якої стягують податковий борг.

Таким чином, процесуальні питання щодо особливостей відправлення адміністративного судочинства в умовах воєнного стану у податкових спорах потребують законодавчого удосконалення та доопрацювання. Зокрема, слід звернути увагу на обчислення та продовження строків під час воєнного стану; можливості зупинення провадження у справі у зв'язку з воєнним станом; удосконалення механізму здійснення судового розгляду податкових спорів без участі сторін, у порядку письмового провадження, переходу у письмове провадження; удосконалення питання викликів, повідомлення, вручення рішень сторонам у справі під час дії воєнного стану.

Верховний Суд, з огляду на особливості податкових правовідносин, застосування положень процесуального законодавства, може здійснити тлумачення норми та скласти висновки щодо застосування цієї процесуальної норми. До прикладу, підтримати позицію, що повідомлення електронною поштою є належним повідомленням сторони.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс адміністративного судочинства України: текст прийнятий Верховною Радою України 6 липня 2005 року [із змінами та доповненнями станом на 24.05.2022]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення 18.05.2022).
2. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 травня 2015 року № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19> (дата звернення 18.05.2022).
3. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022> (дата звернення 18.05.2022).
4. Особливості здійснення правосуддя на території, на якій введено воєнний стан. *Портал Верховного Суду*. 2022. (04.03). URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1261727> (дата звернення 18.05.2022).

Юлія КОВАЛЬ,

асистент кафедри фінансового права

Навчально-наукового інституту права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

доктор філософії у галузі права

ОПОДАТКУВАННЯ ПЕРЕХІДНИХ ОПЕРАЦІЙ У РАЗІ ПЕРЕХОДУ НА СПЛАТУ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ЗА СТАВКОЮ 2% ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ

Можливість переходу на сплату єдиного податку (далі – ЄП) за ставкою 2% на період воєнного стану спричинила підвищену актуальність питання щодо оподаткування перехідних операцій у разі зміни системи оподаткування. Під перехідними операціями у межах цього дослідження ми маємо на увазі господарські операції, які передбачають розрив у часі між відвантаженням товарів та їх оплатою, внаслідок чого одна з подій відбувається під час перебування на загальній системі оподаткування, а інша – на спрощеній. Якщо у мирний час платники податків у разі зміни системи оподаткування могли подбати про завершення усіх поточних операцій до такого переходу, то в умовах воєнного стану рішення про перехід на сплату ЄП за ставкою 2% часто ухвалювалося в умовах цейтноту і без оцінки податкових наслідків за перехідними операціями, що в перспективі спричиняє підвищений ризик податкових спорів.

1. Особливості оподаткування ПДВ під час перехідних операцій

1.1. Перехід на сплату ЄП за ставкою 2%

У такому випадку ключовим принципом оподаткування ПДВ є правило «першої події». Відповідно, наявність чи відсутність податкових зобов'язань з ПДВ залежатиме від того, чи відбулася перша подія (відвантаження або аванс) до переходу на сплату ЄП за ставкою 2%, чи після такого переходу, адже платники ПДВ, які обирають сплату ЄП за ставкою 2%, звільняються від обов'язку нарахування та сплати ПДВ за операціями з постачання товарів, а їх реєстрація платником ПДВ є призупиненою.

Водночас цікавим є питання щодо впливу податкових змін на визначення ціни товару. Так, на практиці виникають питання у тих випадках, коли укладений договір передбачає періодичне постачання товарів різними партіями, а договірна ціна зафіксована з ПДВ. У таких випадках постачальник після переходу на сплату ЄП за ставкою 2% не має правових підстав нараховувати ПДВ на договірну вартість, а отже, умови таких договорів потребують перегляду. Наприклад, якщо

договором була закріплена вартість товару 1200 грн, в тому числі ПДВ 200 грн, то такі умови мають бути переглянуті, а ціна – встановлена на рівні 1000 грн.

Разом з тим, відповідно до підпункту 9.9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – ПК України) за товарами, придбаними з ПДВ до переходу на сплату ЄП за ставкою 2%, які поставлені платником в період застосування спрощеної системи оподаткування в операціях, що не є об'єктом оподаткування, платник ПДВ зобов'язаний не пізніше останнього дня звітного періоду, в якому здійснено відновлення його реєстрації ПДВ, нарахувати податкові зобов'язання відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПК України [1]. Водночас база оподаткування в такому випадку визначається з огляду на вартість придбання поставлених товарів. Таким чином, якщо постачальник продає товар, за яким він уже має сформований податковий кредит, то перегляд вартості товару у бік зменшення призведе до недоотримання ним фактично сплаченої суми ПДВ, тобто в описаному вище прикладі ціна має бути навіть підвищена до 1200 грн (без ПДВ) на час воєнного стану. З іншого боку, у разі подібного підвищення ціни покупець не зможе отримати податкову накладну та сформувати податковий кредит, а отже, у разі подальшого перепродажу придбаного товару, залишаючись платником ПДВ, йому доведеться нарахувати ПДВ на всю суму проданого товару. Крім того, рано чи пізно у постачальника закінчиться товар, за яким у нього був сформований податковий кредит, і він почне продавати товар, придбаний ним вже після переходу, а за збільшення ціни це означатиме додаткові втрати для покупця, який добровільно погодився на зміну вартості товару. Складність врегулювання цих питань в договірному порядку, а також розуміння тимчасового характеру запровадженого законодавцем спеціального режиму оподаткування обумовили низьку зацікавленість у ньому платників ПДВ, які мають залишки товарів, за якими було сформовано податковий кредит, і співпрацюють з іншими платниками ПДВ.

1.2. У разі відновлення реєстрації платником ПДВ. Відповідно до підпункту 9.5 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» ПК України операції, здійснені платником ЄП за ставкою 2%, вважаються такими, що не є об'єктом оподаткування ПДВ. Тож якщо перша подія припала на період сплати ЄП за ставкою 2%, то настання другої події після повернення до сплати ПДВ не призводить до необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ.

2. Особливості оподаткування доходів за перехідними операціями

2.1. Перехід на сплату ЄП за ставкою 2%

Ситуація 1. Відвантаження товару відбулося під час перебування на загальній системі оподаткування, а оплата – на спрощеній. Відповідно до підпункту 6 пунк-

ту 292.11 статті 292 ПК України до складу доходу платника ЄП не включаються суми коштів, що надійшли як оплата товарів, реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПК України, вартість яких була включена до доходу юридичної особи під час обчислення податку на прибуток підприємств. Разом з тим, на практиці виникають питання щодо оподаткування доходів, отриманих платниками ЄП за відвантажені товари, якщо оплату здійснює не покупець, а третя особа, наприклад, за результатами укладеного договору про відступлення права вимоги. Так, за своєю правовою природою відступлення права вимоги є способом заміни кредитора у зобов'язанні, тобто замість первинного кредитора виконання такого зобов'язання прийматиме новий кредитор, у зв'язку з чим останній повинен сплатити на користь попереднього кредитора компенсацію (ціну за переуступку права вимоги). Таким чином, існує ймовірність того, що податкова служба розглядатиме кошти, отримані первісним кредитором, не як оплату товарів, а як компенсацію вартості боргу за договором про відступлення права вимоги, що прямо не передбачено підпунктом 6 пункту 292.11 статті 292 ПК України, а тому така сума вважатиметься доходом платника ЄП.

Ситуація 2. Оплата товару відбулася під час перебування на загальній системі оподаткування, а відвантаження товару – на спрощеній. Законодавцем такі випадки врегульовані в загальному порядку, адже, відповідно до абзацу четвертого пункту 292.3 статті 292 ПК України, до суми доходу платника ЄП третьої групи (юридичні особи) включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів, за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

2.2. Повернення на загальну систему оподаткування

Ситуація 3. Відвантаження товару відбулося під час сплати ЄП, а оплата – після повернення на загальну систему оподаткування. Відповідно до підпункту 9.12 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» ПК України результати діяльності за періоди перебування на сплаті ЄП за ставкою 2% не враховуються під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Однак після повернення до сплати податку на прибуток підприємств, відповідно до пункту 4-1 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду збільшується на суму доходу, отриманого як оплата за товари, відвантажені під час сплати ЄП. Таким чином, у цій ситуації повна вартість реалізованих товарів має бути включена до фінансового результату платника без права зменшити отриманий дохід на витрати (собівартість), здійснені під час перебування на спрощеній системі оподаткування, що може бути дуже невигідним для платника податків, який, замість 2% з доходу або 18% від прибутку, фактично має сплатити 18% з доходу за цією операцією.

Ситуація 4. Оплата товару відбулася під час сплати ЄП, а відвантаження – після повернення на загальну систему оподаткування. За загальним правилом отримані платником ЄП кошти включаються до його доходу. Однак за повернення на загальну систему оподаткування вартість реалізованих товарів також відображається у складі доходів під час визначення фінансового результату до оподаткування, а собівартість таких товарів одночасно відображається у складі витрат цього платника. Тобто по факту операція включається до розрахунку об'єкта оподаткування двічі. Водночас положеннями ПК України не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на вартість товарів, що реалізовані під час сплати податку на прибуток підприємств, оплата за які надійшла під час сплати ЄП [2].

Слід зазначити, що наведений перелік перехідних операцій не є вичерпним. Наприклад, можуть виникати питання щодо оподаткування ЄП сум поворотної фінансової допомоги, яка була надана іншому платнику під час перебування на загальній системі оподаткування, а повернена після переходу на ЄП, адже пункт 292.11 статті 292 ПК України не містить прямої норми, яка дозволяла б не включати такі доходи в розрахунок об'єкта оподаткування.

Висновки. Чинне законодавство фрагментарно врегульовує оподаткування перехідних операцій у разі переходу на сплату ЄП за ставкою 2%, закріплюючи винятки із загального правила визначення об'єкта оподаткування. Разом з тим, такі винятки не враховують усіх можливих ситуацій, що потенційно може призвести до подвійного оподаткування. Таким чином, для прийняття рішення про перехід на сплату ЄП за ставкою 2% суб'єкти господарювання мають враховувати не лише поточні операції, але й аналізувати податкові наслідки перехідних операцій, і, за можливості, завершувати їх до зміни системи оподаткування. А виявлені прогалини повинні бути враховані під час доопрацювання положень податкового законодавства, адже проблема оподаткування перехідних операцій залишатиметься актуальною за повернення на загальну систему оподаткування після припинення воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 29.05.2022).
2. Питання-відповіді щодо особливостей переходу платників на спрощену систему оподаткування. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/578879.html> (дата звернення 29.05.2022).

Тетяна КОЛОМОЄЦЬ,

декан юридичного факультету

Запорізького національного університету,

член-кореспондент Національної академії правових наук України,

доктор юридичних наук, професор,

заслужений юрист України

«ЦІЛЬОВІ ПОДАРУНКИ» ДЛЯ ПУБЛІЧНИХ СЛУЖБОВЦІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ЧИ ДОЦІЛЬНИМ Є СКАСУВАННЯ ЇХНЬОЇ «ВАРТІСНОЇ ОЗНАКИ», ДЕКЛАРУВАННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ?

Подарункові обмеження (до складу яких входять і подарункові заборони, і безпосередньо подарункові обмеження) традиційно посідають своє чільне місце в системі антикорупційних обмежень, зорієнтованих на осіб, уповноважених на виконання функцій держави та місцевого самоврядування, наділених владою для служіння публічним інтересам. Упровадження таких обмежень є цілком виправданим задля усунення будь-яких передумов для зовнішнього впливу на осіб, уповноважених служити публічним інтересам, й використання останніми свого особливого правового статусу для незаконного збагачення.

Практика нормативного закріплення таких обмежень є поширеною у різних країнах світу, хоча й із особливостями зовнішньої їх фіксації, деталізації змістовного наповнення, релевантності заходів реагування з боку держави у разі їх недотримання. У цілому ж аналіз законодавства різних країн світу дозволяє стверджувати, що подарункові обмеження досить активно використовуються як антикорупційний фільтр у діяльності публічних службовців, як інструмент для запобігання корупції у всьому розмаїтті її проявів у публічній службі.

Водночас в умовах зовнішньої військової агресії проти України і, як наслідок, впровадження та продовження дії правового режиму воєнного стану, істотної концентрації зусиль всіх без винятку громадян України, зокрема, публічних службовців, щодо сприяння відсічі агресії, надання допомоги державі, зокрема, із залученням зовнішніх партнерських контактів, виникає запитання, чи дієвими є подарункові обмеження за таких умов функціонування публічних службовців? З огляду на активність останніх у налагодженні надходжень різних матеріальних предметів (насамперед, гуманітарної допомоги), грошових коштів для задоволення потреб ЗСУ, внутрішньопереміщених осіб у межах країни, осіб, які перебувають на тимчасово окупованих територіях, зокрема, із оформленням конкретних публічних службовців одержувачами цих партій надходжень, їхніх даних (для

звітності суб'єктів-надавачів, для оперативності постачання, з огляду на контактну особу тощо), виникає питання, а чи можна вважати такі надходження, які оформлені як «надходження, що одержує безпосередньо особа», як подарунку та чи поширюються на них подарункові обмеження?

Варто звернути увагу, що такі контакти особа налагоджує, незважаючи на свій особливий правовий статус публічного службовця, однак для оперативної доставки, наприклад, гуманітарної допомоги від відправника до одержувача, суб'єкти-надавачі оформлюють товарно-транспортні накладні та іншу необхідну документацію, зазначаючи особові дані публічного службовця. Така ж ситуація є цілком ймовірною і для грошових надходжень на персональні рахунки публічних службовців, що займаються волонтерською діяльністю, хоча цільове призначення цих коштів є очевидним і публічний службовець у цьому випадку фактично є «посередником» між суб'єктом-надавачем матеріальних предметів, послуг, грошей та безпосередніми споживачами (благодійними організаціями, волонтерськими службами тощо). Одразу ж виникає резонне запитання: чи потрібно публічному службовцю декларувати такі надходження, з огляду на їхнє цільове призначення та фактично суто «технічну» роль особи у відносинах із такими надходженнями?

Масштабність таких відносин у межах країни та залученість до них різних категорій публічних службовців об'єктивно зумовили законопроектну ініціативу – Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про запобігання корупції» щодо особливостей застосування законодавства у сфері запобігання корупції в умовах воєнного стану (проект № 7280), згідно з яким пропонується скасувати на період воєнного стану вартісну ознаку для подарунків для публічних службовців, їх декларування та оподаткування [2]. Чи доцільними є такі зміни до законодавства і чи дієвим, результативним буде їх застосування в умовах воєнного стану?

Для відповіді на це запитання, як, до речі, й на інші, про які вже зазначалося у цій публікації, слід детально проаналізувати запропоновану законопроектну ініціативу, акцентуючи на умовах її застосування.

По-перше, зміни до Закону зорієнтовані не на скасування подарункових обмежень для публічних службовців, а лише на тимчасове скасування однієї ознаки таких подарунків. Ідеться про те, що законодавець не змінює і не скасовує дефініцію «подарунок» (ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції») [1], не скасовує подарункові заборони (подарунки, які пов'язані із службовою діяльністю особи, та подарунки від підлеглих), а лише ставить на паузу одну із ознак подарункових обмежень (вимога щодо відповідності подарунків загальноновизнаним уявленням про гостинність, передбачена ст. 23 Закону) [1].

По-друге, законодавець уточнює свою позицію, фіксуючи тимчасовий характер дії таких змін («[...] з дня введення воєнного стану [...] на період до припинення або скасування воєнного стану» [2]), що жодним чином не змінює чинну редакцію, яка діє в умовах звичайного правового режиму. Отже, зміни є тимчасовими, вимушеними, зумовлені запровадженням відповідного особливого правового режиму.

По-третє, зміни є цільовими, як і правовий режим воєнного стану в цілому. Пауза у дотриманні ознаки відповідності загально визначеним уявленням про гостинність, вартісної ознаки та періодичності одержання подарунку (з одного або кількох джерел) – не є абсолютною або ж такою, що надається на розсуд особи, яка одержує подарунок. Законодавець пропонує вичерпний перелік обставин одержання публічним службовцем (або особою, яка прирівнюється до нього за своїм статусом) коштів, товарів, робіт, послуг безоплатно або ж за ціною, нижчою від мінімальної ринкової (тим самим відмежовуючи подарунок від неправомірної вигоди), на які під час воєнного стану не поширюються подарункові обмеження (ст. 23-24 Закону) [1].

У Проекті абсолютно чітко закріплено цільове призначення кожної з умовних груп, залежно від того, що саме особа одержує – грошові кошти / товари / послуги. Наприклад, грошові кошти у повному обсязі використовуються для таких цілей, як-от: переказ на спецрахунок, відкритий НБУ для потреб ЗСУ та/або гуманітарної допомоги українцям, що постраждали від дій держави-агресора; здійснення благодійних пожертв для забезпечення бойової, мобілізаційної готовності, боєздатності ЗСУ, для захисту осіб, які постраждали внаслідок агресії; придбання товарів (наданих з припиненням права власності на них) для ЗСУ, добровільних формувань територіальних громад, розвідувальних, правоохоронних органів або ж для гуманітарної допомоги особам, які постраждали внаслідок агресії (п. 2³) [2].

Положення аналогічного змісту передбачаються й щодо товарів / послуг / робіт, які особи можуть отримувати й передавати за цільовим призначенням. Саме цільовий характер подарунків законодавець вважає базовою підставою для внесення змін до законодавства для дотримання антикорупційних обмежень публічними службовцями у період воєнного стану.

Формулюючи свою позицію, законодавець звертає увагу на імператив щодо використання подарунку у повному обсязі для досягнення однієї із передбачених цілей й підтвердження такого цільового призначення. Тобто фактично цільова ознака подарунку означає: а) одержуючи подарунок (кошти, товари, роботи, послуги), особа зобов'язана його передати у повному обсязі, що має бути документально підтверджено; б) одержуючи подарунок, особа зобов'язана передати його для задоволення потреб ЗСУ або осіб, що постраждали від дій держави-агресора, що має бути документально підтверджено; в) одержуючи

подарунок, особа має усвідомлювати, що як одержання, так і його передання (цільовий характер, обсяг тощо) повинні бути підтвердженими. Цільовий характер подарунка корелюється із цільовим призначенням правового режиму воєнного стану, саме тому цілком логічним виглядає перелік напрямків цільового використання подарунку, запропонований законодавцем.

За таких умов, дійсно, вимога щодо відповідності подарунку загальновизнаним уявленням про гостинність, як і його вартісна ознака та ознака періодичності одержання не у повному обсязі узгоджується із вимогами воєнного часу, не сприяє активізації безпосередньої участі публічних службовців у наданні допомоги ЗСУ, правоохоронним органам, особам, які постраждали від дій держави-агресора тощо. А отже, цілком логічним є внесення змін до законодавства щодо особливостей застосування базового антикорупційного законодавчого акту у частині дотримання окремих ознак подарункових обмежень у період воєнного стану.

З огляду на те, що цільові подарунки для публічних службовців у період воєнного стану не є подарунками у їх класичному розумінні за дотримання подарункових обмежень в цілому, варто звернути увагу і на таке. Як вже зазначалося, публічні службовці відносно до таких подарунків виконують суто «технічну» роль – отримали і у повному обсязі перенаправили на потреби ЗСУ чи осіб, що постраждали від дій держави-агресора, одночасно підтвердивши кількісні показники та цільове призначення цих подарунків.

Отже, не може йтися про те, що публічні службовці отримують товари / послуги безоплатно або ж за ціною, нижчою від мінімальної ринкової, для себе чи своїх близьких осіб. Одержані товари / послуги фактично не є надходженнями для публічних службовців, отже отримання цих товарів / послуг не впливає на їхні доходи чи видатки, зокрема і на матеріальне становище загалом. З огляду на це, залучення публічних службовців до цільових подарункових відносин у період воєнного стану не зумовлює обов'язку публічних службовців повідомляти про зміни (суттєві зміни) у їхньому матеріальному становищі, а також зазначати відповідну інформацію у своїх деклараціях. Тобто цільові подарунки не слугують підставою для виконання публічними службовцями зобов'язань, передбачених п.п. 7,10 ч. 1 ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції». Цінні подарунки не є об'єктами, на які поширюються відповідні законодавчі положення, а отже, вони не підлягають оподаткуванню, що є цілком логічним, аргументованим, а позиція законодавця – своєчасною, релевантною вимогам воєнного стану в Україні.

Отже, в умовах впровадження в Україні правового режиму воєнного стану цілком своєчасним, релевантним є внесення змін до антикорупційного законодавства у частині регламентації цільових подарункових відносин. З огляду на цільовий та тимчасовий характер таких відносин, цілком виправданою є пауза у дотриманні вимог відповідності подарунків загальновизнаним уявленням про

гостинність, їх вартості та періодичності отримання, а також нульове оподаткування та декларування, щоправда із чітким дотриманням вимог щодо їх повного використання та цільового призначення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про запобігання корупції: Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18> (дата звернення: 20.05.2022).
2. Щодо особливостей застосування законодавства у сфері запобігання корупції в умовах воєнного стану: проєкт Закону про внесення змін до Закону України «Про запобігання корупції» від 12 квітня 2022 р. № 7280. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7280&skl=10 (дата звернення: 20.05.2022).

Володимир МУЗИКА,

*головний спеціаліст правового управління (I)
департаменту аналітичної та правової роботи
Верховного Суду*

БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ЗАПОБІГАННЯ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЮ) ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ІНШОГО МАЙНА, ЗДОБУТОГО ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ

На національному рівні наразі спостерігається економічна криза, викликана насамперед збройною агресією російської федерації, окупаційними процесами, епідеміологічною ситуацією тощо. З огляду на недосконалість законодавчого визначення, правові висновки відносно реалізації органами податкової служби вимог законодавства, щодо способу здійснення контролю за правильністю та своєчасністю надходження до державного та місцевих бюджетів частини прибутку (доходу) господарських організацій, не мають абсолютно визначеного характеру.

Нормативні підстави дозволяють стверджувати наявність відповідної компетенції органів податкової служби, ураховуючи обставину законодавчо передбаченого у податкових органів повноваження здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю надходження до державного та місцевих бюджетів, зокрема, частини чистого прибутку (доходу) господарських організацій. Відповідно, податковий орган наділений повноваженням визначати податковим повідомленням-рішенням, за результатами перевірки, суму частини чистого прибутку (доходу), яка підлягає відрахуванню до державного бюджету державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями.

Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) у своїх рішеннях погоджується з наявністю широких меж національних органів влади у регулюванні податків та зборів, якщо вони, очевидно, не позбавлені розумних підстав.

У пункті 26 рішення ЄСПЛ у справі «Кечко проти України» зазначено, що органи державної влади не можуть посилатися на відсутність коштів як на причину невиконання своїх зобов'язань [1].

ЄСПЛ у пункті 48 рішення у справі «Бакалов проти України» та в пункті 40 рішення у справі «Терем ЛТД, Чететкін та Оліус проти України» зазначив, що відсутність бюджетних коштів, передбачених у видатках Державного бюджету України, не є підставою для звільнення від відповідальності за порушення зобов'язання [2; 3].

За таких умов, застосування державою норм щодо зміни відрахування частини прибутку нормативними актами, з міркувань публічного інтересу, є виправданим, оскільки таким чином держава дбає про забезпечення прав, свобод та законних інтересів людини. Такі інструменти слугують засобом усунення недоліків бюджетного планування.

Вкрай важливе гарантування економічної безпеки щодо запобігання легалізації (відмиванню) грошових коштів, отриманих злочинним шляхом, що перешкоджає неправомірному надходженню в реальні сектори економіки «брудних» коштів, призводить до розвитку того чи іншого виду злочинності. Грошові активи зазвичай вливаються в ту сферу економіки, у якій був вчинений предикатний злочин, що зумовлює монополізацію ринку, створює нездорові умови для ведення економічної конкуренції, підвищення інфляційних процесів, порушення законного порядку підприємницької та іншої економічної діяльності тощо. Водночас без легалізації таких доходів доцільність вчинення предикатного злочину будь-якого виду ставиться під сумнів. Тобто за відсутності легалізації «брудних» коштів відпадає потреба у їх накопиченні, через неможливість їх повноцінної реалізації в економіці.

Забезпечення стану «економічної безпеки» безпосередньо залежить від комплексної, якісної, та ефективної системи запобігання та протидії економічній і корупційній злочинності, що є невіддільною її частиною. Належний стан економічної безпеки в кожній країні відіграє фундаментальну роль для забезпечення стабільного функціонування та прогресивного розвитку економіки, незалежності від іноземного впливу, від чого прямо залежить рівень забезпечення прав, свобод і законних інтересів кожної людини.

В умовах воєнного стану, зокрема, під час бюджетного планування в контексті запобігання легалізації (відмиванню) грошових коштів та інших доходів, отриманих злочинним шляхом в Україні, необхідно стимулювати відбудову економіки через механізм «держави загального добробуту» [4; 5], що передбачає:

- удосконалення нормативної бази:

 - недопущення «схем» для операцій з продукцією оборонного призначення;

 - оптимізацію порядку створення юридичних осіб (зокрема усунення можливості їх створення за довіреністю), що використовується суб'єктами як засіб вчинення предикатного злочину, легалізації (відмивання) злочинних доходів тощо;

- удосконалення режиму банківської таємниці:

 - розробку системи заохочення та стимулів для суб'єктів підприємництва, щодо прозорості ведення господарської діяльності, яка виражається в застосуванні пільг, амністій, податкових канікул, а також пропорційності санкцій за порушення податкового законодавства, зокрема, за кримінальні правопорушення;

– інституційну модернізацію:

національний публічно-приватний та зовнішній контроль за регулюванням діяльності банківських установ і страхових компаній;

підпорядкованість уповноважених суб'єктів на виявлення, розслідування відповідних злочинів, забезпечення повноцінної незалежності таких суб'єктів під час реалізації своїх функцій, зокрема, органами кіберполіції;

– функціональні зміни:

підвищення ефективності державного нагляду за здійсненням посередництва за договорами, а також контролю над масштабними банківськими вкладками;

покращення якості роботи та підзвітності органів, що забезпечують запобігання та протидію контрабанді, щодо виведення капіталу за межі території України, повернення його через суб'єктів господарювання, за змішування грошових потоків, на територію України;

застосування новітніх інформаційних технологій з виявлення схем легалізації злочинних доходів, що уможлиблює виявлення та розслідування окремих видів і способів відповідної легалізації (використання багаторазових схем змішування відповідних активів під виглядом законних господарських операцій з використанням нерезидентів, легалізації злочинних доходів з використанням криптографічних активів тощо).

Отже, в умовах воєнного стану, зокрема, під час бюджетного планування в контексті запобігання легалізації (відмиванню) грошових коштів та інших доходів, отриманих злочинним шляхом в Україні, важливу роль відіграє підвищення рівня соціального та економічного забезпечення, усунення стимулювальних факторів вчинення предикатних злочинів, а також комплексне планування та прогнозування ефективної протидії та запобігання, боротьби з тіньовою економікою в межах політичного курсу держави на вихід з глибокої економічної кризи, створення резервних ресурсів для покриття непередбачуваних витрат на стабілізацію економічних процесів тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Кечко проти України» від 08.11.2005 р., заява № 63134/00. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_025 (дата звернення: 20.04.2022).
2. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Бакалов проти України» від 30.11.2004 р., заява № 14201/02. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_322 (дата звернення: 20.04.2022).

3. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Терем ЛТД, Чететкін та Оліус проти України» від 18.10.2005 р., заява № 70297/01. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_444 (дата звернення: 20.04.2022).
4. Звіт Державної служби фінансового моніторингу України на 2018 р. URL: <https://sdfm.gov.ua/index.php?cat=581&lang=uk> (дата звернення: 22.04.2022).
5. Звіт Державної служби фінансового моніторингу України на 2019 р. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/0350/zvity/zvit2019ua.pdf> (дата звернення: 20.04.2022).

Євген СМІЧОК,

доцент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

доктор юридичних наук, доцент

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УМОВАХ ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Стаття 13 Конституції України встановлює, що земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією України. Власність зобов'язує. Власність не повинна використовуватися на шкоду людині і суспільству [1]. Наведені конституційні положення закладають фундамент розвитку не тільки земельного, екологічного, цивільного права. Однозначно вони мають вплив на інші правовідносини, зокрема, податкові. Важко уявити використання землі, її надр не на шкоду людині і суспільству без належного та стабільного виконання податкового обов'язку щодо сплати до бюджету відповідних платежів за користування ними. Особливого значення наведені тези набувають в умовах режиму воєнного стану в Україні.

Важливе значення у забезпеченні повноти та стабільності виконання податкового обов'язку, беззаперечно, мають органи судової влади. Водночас на органи судової влади покладається важка функція впорядкування правозастосовної практики там, де законодавець не встигає за розвитком суспільних відносин, або там, де законодавцем допущені помилки у правовому регулюванні, які, на жаль, не завжди ним оперативного рівня нівелюються та усуваються.

З огляду на наведене, неабияке зацікавлення викликає Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 року у справі № 816/687/16. Фактично фабула наведеного судового рішення та судової справи зводиться до того, що контролюючий орган прийняв відповідні податкові повідомлення-рішення, якими платнику податків було донараховано податкові зобов'язання з рентної плати за користування надрами. Підставою такого донарахування стало внесення змін до Податкового кодексу України на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31 липня 2014 року № 1621-VII та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII, якими були встановлені нові ставки збору за користування

надрами та запроваджені ставки з рентної плати за користування надрами, зокрема, із збільшенням ставок за користування надрами для видобування природного газу, у тому числі нафтового (попутного) газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 м, з 28% до 55%. У свою чергу, платник податків наголошував на тому, що вказані Закони прийняті законодавчим органом менше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у зв'язку з чим порушується принцип стабільності податкового законодавства [2].

Цей принцип, який отримує свою формалізацію в рамках приписів п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, є досить важливим в аспекті судового правозастосування принципів податкового законодавства. Регламентаційні приписи названого вихідного положення сформульовані цілком чітко. Суди, вирішуючи податкові спори, часто покликаються на цей принцип податкового законодавства (наприклад, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 лютого 2018 р. (справа № 826/16171/16) [3; 4 с. 313].

В окремих рішеннях Верховного Суду водночас може простежуватися концептуалізація розглядуваного принципу податкового законодавства. Ідеться про правову позицію, що закріплена в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 вересня 2018 р. (справа № 810/4099/16), а саме: «[...] Згідно з п.п. 4.1.9 п. 4.1 цієї статті податкове законодавство України ґрунтується, зокрема, на принципі стабільності. Цей принцип законодавцем закріплено в двох аспектах: перший – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; другий – податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року[...]» [5]. У рамках розглянутої правової позиції виокремлено два самостійні правила, які визначаються принципом стабільності, що свідчить про теоретичне опрацювання Верховним Судом цього вихідного положення податкового законодавства [4, с. 313].

Регулятивна специфіка принципу стабільності була відображена також в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 березня 2018 р. (справа № 813/2808/16), де зазначено таке: «[...] Серед принципів, наведених у вказаній нормі, є, зокрема, принцип стабільності, який передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість 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 (п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. ПК України). Фактично цей спеціальний принцип податкового законодавства спрямований на конкретизацію одного з аспектів принципу

правової визначеності – вимоги розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів протягом певного часу [...]» [6].

У своєму рішенні Верховний Суд підкреслив, що принцип стабільності є певною мірою галузево-орієнтованою адаптацією такого загального принципу права, як принцип правової визначеності. Значущість останньої не можна применшувати, оскільки вона є одним з елементів верховенства права, що, у свою чергу, вказує на регламентаційну вагомість принципу стабільності для всієї сфери оподаткування [4, с. 314].

Діаметрально протилежний висновок отримала правова позиція Верховного Суду, наведена у постанові від 19.04.2022 року (справа № 816/687/16), де зазначається, що: «Норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК не відмінюють дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше, ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елементу податку (збору). Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, якщо вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном» [2].

Одразу потрібно згадати, що принцип верховенства права, серед іншого, включає в себе і принцип правової визначеності, який передбачає, що органи державної влади повинні бути обмежені у своїх діях заздалегідь встановленими та оголошеними правилами, які дають можливість передбачити з великою вірогідністю та точністю заходи, що будуть застосовані представниками влади в тій чи іншій ситуації. Такий підхід був відображений у окремій думці (спільній) від 21.01.2020 р. (справа № 820/11382/15) до постанови Верховного Суду у складі Палати з розгляду справ щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду.

Серед іншого, у наведеній окремій думці зазначається, що правова визначеність передбачає стабільність і цілісний характер законодавства, здійснення адміністративної практики органами державної влади на основі закону відповідно до принципу верховенства права, а також прозорість і демократизм під час ухвалення владних рішень. Ідея передбачуваності (очікуваності) суб'єктом суспільних відносин правових наслідків (правового результату) своєї поведінки, яка відповідає існуючим в суспільстві нормативним приписам, утворює основу принципу правової визначеності. Згідно з усталеною прецедентною практикою Європейського суду з прав людини, однією з вимог, що впливає із означення «встановлений законом», – є вимога передбачуваності. Питання забезпечення єдності практики також є складовим елементом принципу верховенства права.

Отже, суб'єкт владних повноважень, виконуючи надані йому законом повноваження щодо вчинення дій чи прийняття індивідуальних актів стосовно конкретної особи, повинен дотримуватися згаданого принципу, забезпечуючи водночас сталість і єдність своєї адміністративної практики [7].

Суд звертає увагу на положення, що стосуються принципу верховенства права, а саме такої його інтегративної складової, як принцип правової визначеності, в аспекті якого й було концептуалізовано такі його вимоги: а) чіткість і точність нормативно-правових приписів, б) постійна прогнозованість (передбачуваність) розвитку правовідносин і в) стабільний і цілісний характер законодавства й адміністративної практики [4, с. 188].

Не даючи правової оцінки наведеним рішенням Верховного Суду, у формі висновків підсумуємо викладене. Використання судової дискреції, тим паче у воєнний час, повинно бути спрямоване на гарантування демократичних засад з узгодженням головних цінностей, що характеризують сучасний розвиток правової системи. Крім того, в основі умов використання судової дискреції знаходиться забезпечення стабільності права, тому часті та непередбачувані зміни законодавства провокують дотримання цього принципу на рівні не достатньому, аніж це потрібно для гарантування такої стабільності. До того ж важливо мати на увазі, що реалізація дискреції в подібних умовах залишається певним винятком із загальних правил [4, с. 100].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (у ред. від 01.01.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 25.05.2022).
2. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16 (дата звернення: 25.05.2022).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. у справі № 826/16171/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289511> (дата звернення: 01.07.2021).
4. Смичок Є. Судові доктрини у податковому праві : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с.
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.09.2018 р. у справі № 810/4099/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76615265> (дата звернення: 01.07.2021).

6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29.03.2018 р. у справі № 813/2808/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73042384> (дата звернення: 01.07.2021).
7. Окрема думка (спільна) від 21.01.2020 р. у справі № 820/11382/15 до постанови Верховного Суду у складі Палати з розгляду справ щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87363996> (дата звернення: 01.07.2021).

Раїса ХАНОВА,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

секретар судової палати з розгляду справ щодо податків,

зборів та інших обов'язкових платежів

Касаційного адміністративного суду

у складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук

ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ЯК ПРЕДМЕТ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ

Питання оподаткування в Україні, які стали предметом судового розгляду починаючи з 2014 року (в умовах проведення АТО, ООС та під час воєнного стану), пов'язані із соціальним забезпеченням, особливостями справляння окремих податків і зборів (адміністрування земельного податку й орендної плати [1; 2], анулювання платника ПДВ [3]), порушенням резидентами строків здійснення розрахунків у іноземній валюті [4; 5], зупиненням реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування [6], поданням податкової звітності [7; 8].

Перехід від загальних правил оподаткування до спеціальних правил був зумовлений агресією російської федерації, починаючи з лютого 2014 року в Автономній Республіці Крим та квітня 2014 року на окупованих територіях Донецької та Луганської областей. 2 вересня 2014 року був прийнятий Закон України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» [9], який вплинув на застосування положень Податкового кодексу України [10] та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [11] (надалі – Закон № 2464-VI). Цими змінами запроваджено окремі правила оподаткування нормами прямої дії: мораторій на виконання договірних зобов'язань та на нарахування пені та штрафів на основну суму заборгованості за кредитними та іншими договірними зобов'язаннями (стаття 2); мораторій на проведення перевірок органами та посадовими особами, уповноваженими законами здійснювати державний нагляд (контроль) у сфері господарської діяльності (стаття 3); підтвердження обставин непереборної сили (стаття 10). Перехід від АТО до ООС був пов'язаний із залишенням чинних на той час правил оподаткування [12].

Розглядаючи зразкову справу № 812/292/18 [13; 14], Верховний Суд дійшов висновку, що вимоги щодо заяви платника єдиного внеску як підстави для звільнення від виконання своїх обов'язків, визначених частиною другою статті 6 цього Закону, на період з 14 квітня 2014 року до закінчення антитерористичної операції, не можна виокремлювати з контексту норми, яка вимагає системного аналізу положень у сукупності статей 6, 25 і пункту 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI [11].

Перебування платника єдиного внеску, місцезнаходження якого зареєстроване на території визначених переліком населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, на обліку в органі доходів і зборів, який розташований поза межами території проведення антитерористичної операції, – виключає звільнення такого платника від відповідальності, штрафних і фінансових санкцій, передбачених Законом № 2464-VI [11].

Законодавчі зміни внаслідок розгляду цієї зразкової справи свідчать про чіткий та зрозумілий намір законодавця щодо звільнення платників єдиного внеску виключно від відповідальності за невиконання вимог законодавства щодо сплати єдиного внеску з фактом перебування такого платника на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, за визначеним переліком. Так, положення пункту 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI були виключені на підставі Закону України від 14 січня 2020 року № 440-IX «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» [15], який набрав чинності 13 лютого 2020 року. Фактично законодавець визнав помилковість зазначеної юридичної норми, приводячи до належного рівня понятійний апарат законодавства України для системи центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну митну та державну податкову політику, які направлено на розмежування функцій Державної митної служби України та Державної податкової служби України.

З метою забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави тимчасово з 3 серпня 2014 року в Україні введено військовий збір (з фіксованою ставкою 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування) [16], термін дії якого був продовжений з 1 січня 2015 року, а тимчасовий характер дії було замінено на невизначений час, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України [17]. Спостерігалися складнощі адміністрування та збільшення витраченого часу на обчислення і звітність за таким платежем насамперед з огляду на відсутність законодавчо визначеної бази оподаткування. Під час воєнного стану запропоновано збільшити розмір військового збору до 3 відсотків [18].

Запроваджені зміни оподаткування під час воєнного стану пов'язані, зокрема, з преференціями для фізичних осіб-підприємців і платників єдиного податку, під час проведення перевірок і документообігу з податковими органами, щодо податку на додану вартість і акцизу, податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку, плати за землю, благодійної допомоги, строків давності, відповідальності за неповернення валютної виручки [19]. Подальші нововведення щодо стягнення репарацій та оподаткування, скасування преференцій в частині наповнення державного бюджету мають забезпечити правомірність обмеження майнових прав (законних очікувань) платників податків з боку держави.

Обмеження в реалізації будь-якого права може бути визнане правомірним за дотримання таких умов, як законність, легітимна мета та необхідність у демократичному суспільстві (сукупність таких умов наразі відома під назвою «трискладовий тест»). Йдеться про встановлення балансу між засобами впливу, адекватною оцінкою протиправних дій та метою, якої хоче досягти держава. У цьому контексті необхідно насамперед враховувати баланс інтересів національних споживачів і товаровиробників, а також держави щодо бюджетних потреб, оптимального співвідношення між доходами бюджету та рівнем цін на відповідні товари та їхньою доступністю.

Отже, організація роботи органів влади щодо адміністрування податків та оподаткування у період воєнного стану та забезпечення розгляду спорів цієї категорії має враховувати прогнозовані параметри цінової та товарної пропозиції, оцінку як прямих втрат / вигод (надходження / недонадходження коштів до бюджету), так і опосередкованих результатів, які, зокрема, у частині вигод, можуть перевищувати їхні прямі параметри. Потрібно також зважати на різно-рідні та істотні за обсягом негативні наслідки збройної агресії з боку російської федерації, що зумовлюють істотне скорочення обсягів виробництва товарів в Україні, втрату робочих місць, доходів та майна, зниження платоспроможності, вимушену зміну місця перебування або проживання тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Верховного Суду від 05.06.2018 р. у справі № 805/4569/16-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74512856> (дата звернення: 31.05.2022).
2. Постанова Верховного Суду від 11.09.2018 р. у справі № 805/4279/16-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76421990> (дата звернення: 31.05.2022).
3. Постанова Верховного Суду від 24.01.2019 р. у справі № 805/221/16-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79409443> (дата звернення: 31.05.2022).
4. Постанова Верховного Суду від 02.10.2018 р. у справі № 805/2130/17-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77045039> (дата звернення: 31.05.2022).
5. Постанова Верховного Суду від 30.07.2020 р. у справі № 812/625/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90726826> (дата звернення: 31.05.2022).
6. Постанова Верховного Суду від 14.11.2018 р. у справі № 805/365/17-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77860286> (дата звернення: 31.05.2022).
7. Постанова Верховного Суду від 06.02.2018 р. у справі № 812/275/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72088961> (дата звернення: 31.05.2022).
8. Постанова Верховного Суду від 14.11.2019 р. у справі № 812/258/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77860077> (дата звернення: 31.05.2022).

9. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції: Закон України від 2 вересня 2014 року № 1669-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18> (дата звернення: 31.05.2022).
10. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 31.05.2022).
11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8 липня 2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 31.05.2022).
12. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відносин, пов'язаних із здійсненням заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях: Закон України від 19 червня 2018 року № 2463-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2463-19> (дата звернення: 31.05.2022).
13. Рішення Касаційного адміністративного суду від 30.03.2018 р. у зразковій справі № 812/292/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73108956> (дата звернення: 31.05.2022).
14. Постанова Великої палати Верховного Суду від 06.11.2018 р. у зразковій справі № 812/292/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136> (дата звернення: 31.05.2022).
15. Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи: Закон України від 14 січня 2020 року № 440-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-20> (дата звернення: 31.05.2022).
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України: Закон України від 31 липня 2014 року № 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> (дата звернення: 31.05.2022).
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України: Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 31.05.2022).
18. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану від 24.04.2022 р. з реєстр. № 7311. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39493> (дата звернення: 31.05.2022).
19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (дата звернення: 31.05.2022).

Людмила ЧУПРИНА,

доцент кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

кандидат юридичних наук, доцент

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ

Сьогодні в Україні склалася дуже непроста ситуація у всіх сферах життя. Не є винятком і сфера фінансової безпеки держави в цілому та важлива її складова – податкова та бюджетна політика. Від бюджетів та податку залежить фінансування Збройних Сил України та соціальної сфери загалом. Перед парламентом та урядом постав складний виклик – оптимізувати податкове навантаження в умовах війни та, не менш, складні перешкоди стоять перед громадянами України та бізнесом – платниками податків.

І хоча різні аспекти правового регулювання військового збору вже неодноразово були предметом дослідження та обговорення науковців та практиків, у період воєнного часу це набуває особливого маркування. Ще одним аргументом щодо актуальності цього питання є наявність проекту Закону України «Про внесення змін до ПК України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану» від 24.04.2022 р. № 7311 [1], який знаходиться на розгляді у Верховній Раді України. Відповідно до зазначеного проекту пропонується підвищити розмір військового збору до 3 %.

Відповідно до перехідних положень Податкового кодексу України (далі – ПК України): «Тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір» (у початковій редакції норма мала такий зміст: «Тимчасово, до 1 січня 2015 року, встановлюється військовий збір»).

Із 3 серпня 2014 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621 запроваджено військовий збір у розмірі 1,5% [2]. Ним, по суті, оподатковуються всі види доходів фізичних осіб (резидентів та нерезидентів). Визначаючи основні елементи цього платежу законодавець відсилає нас до розділу 4 ПК України «Податок на доходи фізичних осіб» [3], а отже, платники, об'єкт, особливості нарахування та оподаткування військового збору – аналогічні до базових елементів податку на доходи фізичних осіб. Саме тому часто можна почути, що військовий збір збільшує ставку податку на доходи фізичних осіб з 18 % до 19,5 %.

Відповідно до п.п. 1.7 п. 16-1 п. 10 розділу XX ПК України встановлено, що статус учасника бойових дій не передбачає окремих пільг щодо сплати військового

збору. Військовий збір тимчасово не стягується з осіб, які визначені у нормах ПК України, лише на період їх залучені до Антитерористичної операції / Операції об'єднаних сил (далі – АТО / ООС) (після повернення із зони АТО / ООС стягується за загальним порядком. Військовий збір не стягується лише з грошового забезпечення військовослужбовців на період їх перебування в зоні АТО / ООС [3].

Крім того, тимчасово, на період проведення АТО / ООС, не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в АТО / ООС. Порядок підтвердження статусу зазначених осіб з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором визначається Кабінетом Міністрів України.

Необхідно зазначити, що на нашій історичній території вже був досвід справляння спеціальних військових платежів. Військовий податок існував у СРСР у період Другої світової війни. Він був уведений 1 січня 1942 року Указом Президії Верховної Ради СРСР замість надбавок до прибуткового та сільськогосподарського податків. Платниками податку визначались всі громадяни держави, які досягли 18-ти років. Водночас звільнялися від оподаткування військовослужбовці діючої армії всіх видів військ та члени сімей військовослужбовців, які отримували допомогу від держави, пенсіонери за віком та ін. Оскільки податкова система СРСР була малорозвиненою, попри широке коло пільговиків, запровадження військового податку дозволило мобілізувати до бюджету понад 721 млн радянських рублів. Скасували його справляння 6 липня 1945 р.

В історії зарубіжних країн застосування податків та зборів для досягнення військових цілей держави практикувалося ще з 1874-го року: так вперше в Іспанії протягом Третьої карлістської війни було введено воєнно-податкові марки (поштові марки з відповідним написом «Військовий податок»). Їх наклеювали на конверти поряд із загальноновживаними поштовими марками за рахунок відправника, а всі кошти, що надходили від їх оплати, перераховувались на озброєння армії. Дещо пізніше такий податок був введений у Великій Британії та її колоніях, Канаді, Новій Зеландії, Австралії та деяких інших державах [4].

На задоволення військових потреб частково перераховувались і кошти від сплати податку на доходи фізичних осіб. Водночас аналіз історії введення податку на доходи фізичних осіб яскраво ілюструє те, що вперше його було запроваджено саме для фінансування військових потреб. Зокрема, слід згадати той факт, що в США ще в 1861-му році було встановлено податок на доходи фізичних осіб для покриття витрат держави під час громадянської війни, яку в той час вели Сполучені Штати за незалежність від Великої Британії [5].

Згодом кошти для військових потреб почали збиратися шляхом введення окремих військових податків. Так, 17 серпня 1917 року в Канаді було введено військовий податок («The Income War Tax Act»).

Досвід зарубіжних країн ілюструє, що навіть враховуючи історичний аспект, частина коштів з бюджету держави має спрямовуватись на військові цілі. Перераховувати на потреби армії частину інших податків не вбачається доцільним хоча б з тієї точки зору, що це б призвело до відсутності чіткої правової регламентації та недостачі стабільних відрахувань на ці потреби. Тому встановлений в Україні військовий збір є найбільш ефективним засобом для врегулювання цієї проблеми.

У контексті правового регулювання військового збору потрібно виокремити дискусійні моменти: по-перше, сама назва цього платежу та віднесення його до збору, а не податку; по-друге, надходження коштів від військового збору спрямовуються до загального фонду Державного бюджету України.

Відповідно до ст. 6 ПК України, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до ПК України [3]. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [3]. Тобто, по-суті, військовий збір є податком та відповідає всім його правовим характеристикам.

Відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України (далі – БК України), бюджет може складатися із загального та спеціального фондів [6]. Основна відмінність між загальним та спеціальним бюджетними фондами – це цільовий характер коштів бюджетного фонду. Та, у свою чергу, можливість застосування відповідальності у разі нецільового використання бюджетних коштів. На порядку денному постає питання: куди поділися кошти, акумульовані військовим збором? Лише за 2021 рік до Державного бюджету України надійшло 28,6 млрд грн, з яких 22,6 млрд грн складають оборотні закупівлі. За 2022 рік з об'єктивних причин такі дані поки що відсутні, але показники минулих років наочно ілюструють, що відсутність цільового характеру коштів, мобілізованих за рахунок військового збору, призводить до правової невизначеності на етапі здійснення публічних видатків.

Отже, зокрема, особливістю військового збору в нашій державі є те, що отримані кошти направляються не до цільового фонду, а до загального фонду державного бюджету, а вже звідти спрямовуються на потреби армії, що, не відповідає сутності збору в цілому.

Отже, вважаємо, що необхідно внести зміни до ПК України у частині уналежнення військового збору до загальнодержавних податків та доповнити БК України статтею щодо уналежнення надходжень від військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України, що посилить цільовий характер використання коштів, мобілізованих до бюджету за рахунок військового збору, виключно на фінансування оборони України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до ПК України та інших законів України щодо окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану: проект Закону України № 7311 від 24.04.2022 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39493> (дата звернення: 02.05.2022 року).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України № 1621 від 31.07.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> (дата звернення: 02.05.2022 року).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.05.2022 року).
4. Klug J. War tax stamps help finance the war effort. *Linn's Stamp News*. 2003. (07.07). URL: <https://www.linns.com/insights/war-tax-stamps-help-finance-the-war-effort.html> (дата звернення: 02.05.2022 року).
5. Terrell E. History of the US Income Tax. *Business Reference Services*. 2004. URL: <https://guides.loc.gov/this-month-in-business-history/april/tax-day> (дата звернення: 02.05.2022 року).
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 02.05.2022 року).

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ П'ЯТОЇ МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО- ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ «АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ. ПОДАТКОВІ СПОРИ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ»

ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ І ПОДАТКОВИЙ СПІР: СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ ТА НАСЛІДКІВ

Дотримання принципів зарубіжного податкового законодавства наблизить українське законодавство до європейських правових стандартів, сприятиме вдосконаленню механізмів правотворчості й правореалізації, слугуватиме додатковою гарантією захищеності платників податків. Досвід минулого та сучасна практика різних держав переконують, що удосконалення податкової політики є важливим інструментом реалізації стратегії суспільного розвитку.

У публічній фінансовій діяльності держави правовладдя (верховенство права) посідає надзвичайно важливе місце. У системі виконавчої влади гостро стоїть питання дискреційних повноважень посадових осіб. Чи не найактуальнішим у сучасних українських реаліях є зведення до мінімуму дискреційних повноважень державних чиновників у тих сферах, що безпосередньо пов'язані з реалізацією прав і свобод людини і громадянина (у т.ч. надання фінансових пільг і фінансових ресурсів, оподаткування, контролю тощо). Основне призначення принципу верховенства права полягає, насамперед, в обмеженні влади держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання держави у відповідні сфери її життєдіяльності.

Податкова політика держави має бути збалансованою. Законодавець повинен бути відповідальним у сфері визначення податкової політики у державі, натомість сутність такої політики має бути спрямована на стимулювання економічного

зростання і підприємництва в Україні. Водночас податкове законодавство повинно мати підвищений рівень стабільності. Платник податків має право очікувати від держави справедливого дотримання нею принципу правової визначеності та збалансованості інтересів.

Законодавець, вносячи зміни і доповнення до Податкового кодексу України, щонайменше, повинен: упередити «незбалансоване» унормування податкових відносин; протистояти можливому погіршенню прав платників податків; запобігти появі неправомірних правових актів суб'єктів владних повноважень у процесі реалізації податкової політики держави тощо.

Податкові надходження до державного та місцевого бюджетів є важливою умовою виконання державою своїх функцій та основною структуроутворюючою частиною дохідної частини бюджету. Більше того, податкові надходження визначаються суттю фіскальної політики, яку провадить держава на конкретному етапі її розвитку. Реалізуючи свої владні управлінські функції, податковий орган, з огляду на принципи бюджетної політики, покликаний постійно віднаходити компроміс між економічною ефективністю та справедливістю в процесі адміністрування платежів, податків і зборів. Прагнення до збалансованості Державного бюджету України має виступати одним з наріжних орієнтирів у діяльності податкового органу.

Вказаній меті можуть сприяти ефективний інституціональний механізм практичного втілення прогресивних рішень податкового органу у сфері оподаткування, а також адекватні податкові відносини між державою, економічними агентами та суспільством, що передбачають наявність високого рівня політичної, соціальної та моральної відповідальності усіх учасників фінансових правовідносин.

У системі правового регулювання оподаткування аграрних виробників, реалізація стимулюючої функції, полягала у законодавчому встановленні податкової знижки, яка вилучається безпосередньо із суми податку, а не з доходу, який підлягає оподаткуванню, а також – у бюджетному фінансуванні державою суб'єктів аграрного виробництва. Нині такі преференції на законодавчому рівні зазнали суттєвого обмеження. Конкретною пропозицією з активізації податкового стимулювання сільського господарства є збереження в редакції Податкового кодексу України, яка діяла до 1 січня 2016 року, застосування спеціального режиму оподаткування податку на додану вартість. Це дасть можливість забезпечити стабільний розвиток аграрного сектору у сучасних умовах нестабільності, викликаній спробами організації ринку земель сільськогосподарського призначення; обмеженістю бюджетних дотацій, економічною неефективністю банківських кредитів, зростанням цін на матеріально-технічні ресурси та інших проявів фінансової нестабільності у державі в умовах складної санітарно-епідеміологічної ситуації та війни із загарбником.

Важливим кроком у цьому процесі є конструктивна взаємодія інститутів державної влади. Вбачається необхідність предметної співпраці Верховного Суду, Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, Міністерства цифрової трансформації України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, а також Державної казначейської служби України щодо вироблення ефективного механізму бюджетного відшкодування надміру сплачених податків.

Податковий спір можна визначити як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку. У зв'язку з цим, пропонуємо це поняття закріпити на законодавчому рівні через внесення відповідних змін до статті 14 Податкового кодексу України, яка регламентує визначення понять у Кодексі.

Принципово важливим вбачається досягнення балансу інтересів всіх учасників податкових відносин. На перший погляд, максимальне навантаження на платника податку може призвести до зростання бюджетних доходів. Може, на короткий термін так і буде, але потім ігнорування приватного інтересу платника призведе до того, що він скоротить виробництво, згорне діяльність, зменшить базу оподаткування і, в підсумку, нехтування його інтересами призведе до значних втрат надходжень до бюджету. До того ж, треба враховувати іще одну позитивну тенденцію в намаганні та можливості досягнення балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Якщо такий баланс наявний, тоді мінімізуються або й взагалі зникають підстави виникнення спору, а це виключить необхідність витрат, фінансування процедур апеляційного узгодження чи судового вирішення податкових спорів.

Визнання протиправними дій контролюючого органу щодо складання та направлення платнику податків запитів про надання пояснень та документів, а також зобов'язання утриматись від проведення документальної позапланової перевірки, як спосіб захисту прав платника в умовах зупинення строків надання відповіді на запит, – може бути досить дієвим та ефективним, але ускладнюється відсутністю єдиного правозастосовчого підходу до розуміння підстав складання та направлення таких запитів. Такий підхід наразі не враховує презумпцію правомірності рішень платника податків та судову доктрину презумпції добросовісності платника податків.

Нормами Податкового кодексу України, з дотриманням балансу публічних і приватних інтересів, встановлені умови та порядок прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, зокрема документальних позапланових невізних. Лише їх дотримання може бути належною підставою наказу

про проведення перевірки. З наказом про перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку. Невиконання вимог підпункту 78.1.1 та пункту 79.2 Податкового кодексу України призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності її правових наслідків.

Руйнація концепції природи податку, шляхом акцентування винятково на системному упорядкуванні імперативного обов'язку платників податків, закономірно призводить до знищення низки принципів оподаткування. Не можуть відносини оподаткування регулюватися ефективно та справедливо в умовах, коли невиконання державою своїх обов'язків знижує можливість виконання обов'язку платником. Це призводить і до непослідовних, нелогічних (саме в сенсі аналізу природи податку) висновків, які породжують правові наслідки. І ці наслідки, природньо, є несприятливими, передусім, для платників.

Послідовною у цій ситуації вбачається, після з'ясування характеру обов'язків зобов'язаного та владного суб'єкта, необхідність виокремити саме їх обумовленість одне одним, поставивши за мету досягнення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин. Дійсно, правовий статус платника податку включає облікові, реєстраційні обов'язки. Облікові обов'язки платника податку виражають зміст лише одного із елементів податкового обов'язку, але цілісне уявлення щодо останнього має чітко відображати процедурне забезпечення обліку, сплати та звітності. Невиконання обов'язку щодо своєчасної реєстрації податкових накладних, додержання граничних строків реєстрації має пов'язуватися із поведінкою та діями платника.

Перспективним в оцінці такої ситуації може бути визначення обставин, які виключають протиправність діяння. Відповідальність у цій ситуації передбачає поєднання об'єктивних і суб'єктивних умов. Об'єктивні умови мають неперсоніфікований характер, в основі якого лежить відповідний припис норми, що розрахована на невизначене коло осіб. Суб'єктивні умови передбачають персоніфікацію, визначення конкретної особи, унаслідок протиправної діяльності якої і настають несприятливі наслідки. Тобто об'єктивні умови визначають, що саме повинна була зробити особа, а суб'єктивні – що вона могла зробити. Водночас суб'єктивні умови безпосередньо пов'язуються з умовами, за яких в особи були всі можливості реалізувати свою поведінку таким чином, яким це закріплено під час визначення об'єктивних умов. Відповідно до ситуації, яка аналізується, щодо поведінки платника податку об'єктивні умови (стосовно своєчасної реєстрації тощо) визначені, але суб'єктивні умови, як сукупність можливостей реалізувати свою поведінку згідно з нормативним приписом унаслідок бездіяльності суб'єктів владних повноважень, – відсутні. Саме тому

можна дійти висновку, що в такій ситуації поведінку платника необхідно розглядати в контексті врахування обставин, які виключають протиправність діяння.

Встановлення податкового правопорушення (з огляду на зміст статті 109 Податкового кодексу України) пов'язується із такою оцінкою поведінки платника, коли в основі податкового правопорушення має бути протиправна бездіяльність платника податку щодо реєстрації ним податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних у визначені законодавством строки. Принциповим моментом у цій ситуації є саме наявність вини (умислу чи необережності) з боку платника податків, протиправний характер діяння. Тобто має йтися саме про умисне порушення чи невиконання норм закону платником податків, коли він мав безумовний обов'язок його виконання.

Особливого значення в цій ситуації набуває розмежування «протиправності» та «неналежності». Неналежне виконання вимог податкового законодавства платником стосовно своєчасної реєстрації податкових накладних дуже часто відбувається з вини контролюючого органу, що виключає протиправність діянь платника податку, що об'єктивно свідчить про відсутність у його діях вини. До того ж подібні ситуації породжують підстави, оцінюючи такі відносини, констатувати невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу. Протиправність у цих умовах характеризує саме поведінку владного суб'єкта.

Досі залишається невирішеною така проблема, як належне оформлення джерела походження податкової інформації. Це спричинене тим, що формують податкову інформацію різні підрозділи однієї юридичної особи – тобто, так би мовити «сам для себе». Це примушує сумніватися у правовій силі інформації, бо вона не відповідає критеріям повноти та достовірності, оскільки створена тією ж особою, що її використовує та подає до суду. Податківцям треба бути більш пильними і ретельними, збираючи і оформлюючи податкову інформацію, задля того, щоб українські суди мали змогу визнавати надану інформацію як підставу для висновків актів перевірок, а також як доказ у справі в контексті процесуального законодавства.

Набрання чинності єдиним кодифікованим нормативно-правовим актом, який регламентуватиме загальні засади адміністративної процедури, характерні ознаки адміністративного акту і, відповідно, процедуру адміністративного оскарження – ще один істотний крок до належного і правильного визначення предмету оскарження і, відповідно, обрання способу захисту порушених прав та інтересів осіб.

Для суддів адміністративної юрисдикції саме Кодекс адміністративного судочинства України, а не Податковий кодекс України, є основним процесуальним актом, тому колізійність цих норм неприпустима. Наявна необхідність узгодження положень Кодексу адміністративного судочинства України і податкового законодавства, левова частка якого також має процесуальний характер.

ПРОБЛЕМИ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Важливе значення у забезпеченні повноти та стабільності виконання податкового обов'язку беззаперечно мають органи судової влади. На органи судової влади покладається важка функція впорядкування правозастосовної практики там, де законодавець не встигає за розвитком суспільних відносин, або там, де законодавцем допущені помилки у правовому регулюванні, які, на жаль, не завжди ним оперативного нівелюються та усуваються.

Судова практика відіграє важливу роль у удосконаленні податкового законодавства, бо її застосування і використання дають можливість заповнювати прогалини в чинному податковому законодавстві шляхом застосування аналогії закону або аналогії права, усувати суперечності між правовими нормами, здійснювати тлумачення податкових норм та формувати єдині (концептуальні) підходи до розгляду податкових спорів.

Розумна передбачуваність судової політики і судового контролю є запорукою віри у ефективний захист прав, свобод та інтересів людини, принципів функціонування судової влади та інтересів правосуддя. Установлення зрозумілих правил господарювання та втілення принципів належного врядування, адміністрування і однотипність судової практики у подібних податкових спорах є підґрунтям розвитку ідеї гуманізму в праві, оптимального розподілу соціальних обов'язків у балансуванні різних інтересів з урахуванням зовнішньої і внутрішньої політики країни та утвердження верховенства права у життєдіяльності суспільства під час формування і реалізації фінансової політики держави та модернізації публічного управління.

Єдність і сталість судової практики як найважливіший елемент принципу правової визначеності, є одним з фундаментальних аспектів верховенства права та гарантує розумну передбачуваність судового рішення. А також сприяють діалектичному розвитку права, забезпечуючи його внутрішній динамізм на появу нових правовідносин, які гарантують правову стабільність шляхом узагальнення та уніфікації правових позицій у судових рішеннях, заповнюючи «прогалини» податкового законодавства шляхом усунення суперечностей між правовими нормами, здійсненням тлумачення податкових приписів та формування єдиного (концептуального) підходу до розгляду податкових спорів. Забезпечення послідовного та єдиного застосування законів може гарантувати платникам податків та податковому органу передбачуваність та прогнозованість судових рішень, а у підсумку посилять незалежність судової влади, підвищить ефективність її діяльності шляхом оперативного розгляду справ та прийняття рішень.

Наявний взаємозв'язок і взаємний вплив судової практики щодо податкових питань, які були предметом розгляду різних юрисдикцій. Це, зі свого боку, вка-

зує на динамічність правовідносин, які виникають і розвиваються у державі, і судова практика Верховного Суду є тим інструментом, який забезпечує захист порушених прав та законних інтересів учасників судового процесу незалежно від юрисдикції.

Будь-який висновок Верховного Суду перед його застосуванням судами нижчих інстанцій повинен зіставлятись з іншими джерелами права (зокрема, податкового права), та, безумовно, законом у відповідній сфері правовідносин. Пріоритет джерел права, на наш погляд, суддя повинен самостійно визначати у кожному випадку окремо, з урахуванням їхньої ієрархії, а також беручи до уваги конкретні обставини справи. Подібний правозастосовний підхід дозволить віднайти баланс у сфері податкових відносин, а саме: з одного боку, забезпечить незалежність суддів та, як результат, принцип верховенства права, а з іншого боку, зміцнить стабільність правозастосовної практики та внутрішньо-судову дисципліну.

Вирішуючи питання про те, чи має поширюватись дія нового правового висновку на правовідносини, з яких впливає справа, у якій здійснений відступ від попереднього прецеденту, та на ті правовідносини, які виникли раніше та тривають, Верховний Суд повинен: 1) враховувати, чи встановлює рішення нове правило, яке замінює попередній чітко встановлений прецедент, чи вперше вирішує питання у спосіб, який не був явно передбачуваним; 2) зважати на переваги та недоліки ретроспективності в кожному конкретному випадку, звертаючи увагу на попередню історію відповідного правила, його мету і наслідки, і на те, чи буде ретроактивність сприяти його дії чи гальмувати її; 3) визначити, чи має місце істотна несправедливість, пов'язана з ретроактивним застосуванням правового висновку, зокрема ступінь впливу попереднього правового висновку на принципове рішення особи щодо її вступу до відповідних правовідносин, їх зміни або припинення, а також фактична можливість особи відкоригувати її поведінку для уникнення негативних наслідків, пов'язаних зі зміною усталеного праворозуміння.

Запровадження у правореалізаційну та правозастосовну практику методів застосування норм законодавства, успішно апробованих у судовій сфері, гарантуватиме якість правореалізації, правову визначеність, створить єдність норм права та їх застосування, а також забезпечить всі рівні бюджетної системи від необґрунтованих видатків суб'єктами публічної адміністрації на судові витрати, а також видатків, що є наслідком нових задоволених позовних вимог про відшкодування моральних та матеріальних збитків, пов'язаних із порушенням соціальних прав, зумовлених несвоєчасними соціальними виплатами та реалізацією відповідних соціальних гарантій тощо.

Чіткість, обґрунтованість та прозорість рішень податкових органів, ефективна комунікація з платником податків сприятиме врегулюванню спорів у податкових

правовідносинах та знизить навантаження на судову систему України. Рішення податкових органів повинні відповідати вимогам, що ставляться до індивідуальних актів, бути обґрунтованими та вмотивованими, містити конкретний, а не абстрактний, перелік документів, які має подати платник податків у відповідній ситуації.

Якість правозастосування та випробування норми позитивного права практикою її застосування, значною мірою залежить від професіоналізму та кваліфікації суб'єктів правозастосування, зокрема наявності у останніх достатніх знань, умінь та навичок правильного (з огляду на принципи права, зокрема, верховенство права), застосування норм позитивного права, враховуючи практику вітчизняних судів та досвід правового регулювання відповідних (однорідних) суспільних відносин міжнародними судовими інстанціями. Саме міжнародні суди, з огляду на сучасний розвиток суспільства, уміло застосовують регулятор суспільних відносин – право, виходячи з джерел його походження, природи самої людини, рівня розвитку суспільства та відносин у ньому, надаючи саме цим аргументам правового значення.

Не менш важливою є дискреція повноважень суб'єктів публічної адміністрації, яка не повинна зводитися виключно до шаблонної поведінки, а також необхідність застосування до суб'єктів, які не бажають чи не здатні використовувати весь арсенал правового інструментарію для якісного регулювання суспільних відносин шляхом, насамперед утвердження прав і свобод людини, незалежно від її соціального статусу, статі чи віку, відповідних правових засобів впливу, зокрема й регресу у відшкодуванні відповідного судового збору, стягнення якого відбулося у наслідок неналежного виконання повноважень відповідної посадової особи суб'єкта публічної адміністрації.

Лише висока правова культура у поєднанні з високим рівнем правових знань забезпечить захист державних інтересів шляхом захисту прав і свобод громадян, зокрема й під час вибору способів (судового чи позасудового) захисту цих прав і свобод.

У профільних законодавчих актах багатьох зарубіжних держав утілений такий же погляд на обов'язок адміністративних судів надавати пріоритет / перевагу захисту порушених прав порівняно з процесуальним формалізмом та абсолютизацією диспозитивності.

Вийти за межі позовних вимог для ефективного захисту від порушень з боку суб'єктів владних повноважень у сфері публічно-правових відносин є обов'язком адміністративного суду, для якого досягнення мети адміністративного судочинства, з урахуванням сутнісного для адміністративного судочинства принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі, є несумісним з абсолютизацією диспозитивності та надмірним процесуальним формалізмом. Водночас адміні-

стративний суд має забезпечити якомога ефективніший захист прав, свобод та законних інтересів, по який звернулась приватна особа. Адміністративний суд не повинен допускати охоплення предметом судового контролю прав, свобод та законних інтересів, питання про захист яких позивач не порушував у відповідній справі, навіть якщо з обставин справи випливають достатні підстави вважати їх порушеними, адже у цьому випадку відбувається підміна позицією суду волі особи, яка звернулась до суду.

Повноваження суду вийти за межі позовних вимог не має супроводжуватись позбавленням суб'єкта владних повноважень можливості висловити свою думку та подати докази стосовно обставин, встановлення яких є необхідним для вирішення справи поза межами позовних вимог. Вкрай важливим є також обґрунтування наявності підстав для виходу за межі позовних вимог, особливо зважаючи на винятковий характер цього рішення й пов'язану з цим особливу заінтересованість сторін у справі та суспільства отримати детальне уявлення про передумови та шлях реалізації цього рішення.

Практичні шляхи реалізації (застосування) принципу «прямої дії норм» Конституції України пов'язані із застосуванням процесуальних механізмів, передбачених чинною редакцією Кодексу адміністративного судочинства України, яка, порівняно з попередньою, не зобов'язує зупиняти провадження у справі до прийняття відповідного рішення Конституційним Судом України з одночасним зверненням до останнього через відповідний процедурний механізм. На сьогодні, незалежно від наявності рішення органу конституційного контролю, яке поширюється на спірні правовідносини, що досліджуються судом в межах предмета спору, він не може бути звільнений від обов'язку використовувати Конституцію України як орієнтир, тлумачачи застосовуваний у справі закон, а в разі виникнення переконання в неузгодженості або сумнівів щодо узгодженості конституційного і законодавчого регулювання – застосовувати конституційні норми.

Застосування процедури досудового врегулювання податкового спору є важливим механізмом захисту інтересів платника податків, виявлення недоліків у роботі контролюючих органів та своєчасного їх усунення у позасудовому порядку, оскільки платники податків мають відповідну альтернативу у виборі найбільш сприятливого для них способу оскарження, який є швидшим за тривалістю процедури, а рішення, ухвалені за результатами такого розгляду, набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню. Водночас для більш відкритої та прозорої діяльності контролюючих органів, з метою дотримання послідовності та системності, слід було б сформувати державний реєстр таких рішень контролюючих органів.

Тест розумності щодо фінансової відповідальності відіграє істотне значення в застосуванні правил доказування у відповідній категорії спорів, зокрема, до

відповідальності держави, гарантій чи імунітету проти вимог щодо відшкодування шкоди тощо. Ураховуючи принцип «non bis in idem» як складовий елемент принципу верховенства права, потрібно відмовити в засудженні, якщо наявний сумнів – не пустопорожній чи оманний, а розсудливий, заснований на здоровому глузді та спонукає суддю не приймати свідомо неправильне рішення, тим самим запобігаючи небажаному висновку (з позначкою більше, ніж 7 ½ на шкалі від 1 до 10), а також відсутні достатньо вагомі, чіткі та взаємно підтверджувальні висновки або сукупність ознак чи аналогічних неспростовних презумпцій факту.

Принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі має «приватно-правовий вектор» («human rights friendly»), а не розшуковий характер адміністративного процесу) у частині забезпечення повного контролю за додержанням верховенства права, законністю та обґрунтованістю у діяльності суб'єкта владних повноважень під час прийняття оскаржуваних рішень, дій чи бездіяльності, а не зобов'язує його, підмінити відповідний орган державної влади чи місцевого самоврядування, втручатися у зміст первинних спірних матеріальних правовідносин та, встановивши законний порядок реалізації компетенції, виправляти допущені раніше помилки на користь суб'єкта владних повноважень.

Кодекс адміністративного судочинства України (у контексті продовження вектору контролю за суб'єктом владних повноважень, а не просто вирішення спору між сторонами як для видів судочинств, які виникають з приватно-правових спорів) заборонив суб'єкту владних повноважень «виправляти» помилки процедури прийняття рішення, дій чи бездіяльності в частині їхнього «дообґрунтування» уже на стадії судового розгляду. Він додатково утверджує правоцентристський підхід у адміністративному судочинстві, ставлячи на перше місце істину з позицій забезпечення прав, свобод та інтересів особи у діяльності держави. Кодекс допускає широке втручання у сферу реалізації компетенції, якщо це необхідно для ефективного захисту позивача-особи приватного права, та ставить процесуальні «перепони» для відступу суду «на поле» суб'єкта владних повноважень.

Оскільки форми податкових повідомлень-рішень, які найчастіше оскаржуються платниками в судовому порядку, не передбачають наявності мотивувальної частини; таким чином, у податковому повідомленні-рішенні просто не фіксується, на підставі яких доказів контролюючий орган прийняв відповідне рішення. Водночас навіть ознайомлення та підписання акта платником чи його уповноваженим представником без заперечень (що відповідач вважав достатнім обґрунтуванням для прийняття оскаржуваних рішень / вчинення дій), не позбавляє платника податків права оскаржувати рішення, дії / бездіяльність, прийняті / вчинені на основі цього акта, з поданням додаткових документів та доказів до суду. У такому випадку, аби спростувати ці заперечення та додатково обґрунтувати законність власних висновків, відповідач повинен бути забезпе-

чений можливістю подавати додаткові докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення.

У цих умовах необхідність долучення додаткових доказів під час розгляду справи, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, а тим більше заяви про витребування їх або іншої додаткової інформації про зміст спірних правовідносин у третіх осіб з боку відповідача, – є першим свідченням необґрунтованості оскаржуваного прийнятого рішення, вчиненої дії чи бездіяльності. Відповідні докази повинні обґрунтовувати законність прийнятого рішення, вчиненої дії чи бездіяльності, сукупно із доказами, додатково наведеними у оскаржуваних рішеннях, а не бути єдиним вирішальним аргументом, який був відсутній на момент прийняття відповідного рішення, що свідчить про його необґрунтованість («дію наосліп») на час прийняття (вчинення). Суб'єкт владних повноважень мав вжити всіх можливих заходів для отримання і аналізу доказів до моменту прийняття рішення, вчинення дії / бездіяльності, але не отримав їх з незалежних причин, що слід відобразити у відповідних процесуальних клопотаннях (це свідчитиме про добросовісність та розсудливість реалізації компетенції), або ж такі докази повинні спростовувати нові додаткові обставини з боку позивача, що не були заявлені на момент прийняття відповідного рішення, вчинення дії / бездіяльності.

Для визнання того, що компанія зловживає своїм правом і здійснювана нею операція є повністю штучною схемою, необхідне виконання трьох умов: 1) наявність наміру отримати податкову вигоду; 2) угода не відображає економічної реальності, її здійснення не обґрунтоване економічною доцільністю; 3) у компанії відсутня реальна економічна діяльність на території держави своєї реєстрації. Тобто метою реєстрації компанії на території держави було суто використання переваг внутрішнього законодавства і переваг, що надаються правом Європейського Союзу. Тільки намір мінімізувати податковий тягар є недостатнім для визнання угоди штучною, а ключовим моментом є саме відсутність реальної економічної мети в цієї операції.

Установлення вироком або підтвердження ухвалою про закриття кримінального провадження і звільнення від кримінальної відповідальності фіктивності діяльності підприємства не може мати автоматичним та неминучим правовим наслідком визнання нереальними господарських операцій відповідного суб'єкта господарювання з його контрагентами та абсолютною підставою для зменшення сум податкового кредиту, податкових донарахувань та штрафних санкцій. Ці судові рішення можуть бути джерелом преюдиційних обставин, наприклад факту вчинення тих чи інших дій (бездіяльності) та вчинення їх конкретною особою. Зокрема, зазначеними підсумковими судовими рішеннями у кримінальному провадженні може констатуватись заперечення посадовими особами платника податків їх участі у створенні та діяльності платника податків, зокрема й у під-

писанні будь-яких первинних документів, що може бути достатнім доказовим підґрунтям для покладення на відповідного платника податків або його контрагента тягаря спростування породжених цими судовими рішеннями сумнівів у реальності змін в структурі його активів та зобов'язань, власному капіталі, внаслідок відповідних господарських операцій. У законодавстві потрібно закріпити підсумковими рішеннями у кримінальному провадженні за платником податків статус фіктивного підприємства, який вважається єдиною та достатньою підставою для невизнання реальними будь-яких його господарських операцій та для звільнення адміністративних судів від їх комплексного дослідження.

Сучасний стан податково-правового регулювання діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання потребує істотного законодавчого оновлення. Усунення наявних проблем податково-правового регулювання діяльності адвокатського бюро та адвокатського об'єднання можливе шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Адвокатська діяльність не є підприємницькою, адже мета цієї незалежної професійної діяльності полягає у наданні правової допомоги фізичним та юридичним особам для захисту їх прав, свобод і законних інтересів. У зв'язку з цим адвокатське бюро та адвокатське об'єднання здійснюють некомерційну господарську діяльність. Відповідно до податкового законодавства, адвокатське бюро та адвокатське об'єднання повинні бути неприбутковими організаціями і не належати до платників податку на прибуток підприємств. Водночас доходи адвокатського бюро та адвокатського об'єднання мають використовуватися суто для фінансування видатків на їх утримання та здійснення адвокатської діяльності, а також не повинні розподілятися серед засновників (учасників). Адвокати, які виконують свої професійні обов'язки у організаційних формах адвокатського бюро та адвокатського об'єднання та отримують гонорар за надання правової допомоги, повинні сплачувати податок на доходи фізичних осіб.

Убачається за необхідне внести зміни до пункту 4 частини четвертої статті 12 та пункту 4 частини четвертої статті 257 Кодексу адміністративного судочинства України шляхом диференціювання позивачів на юридичних осіб та фізичних осіб (фізичних осіб-підприємців), і встановлення за цієї ознакою різних сум грошових коштів, що можуть бути стягнуті з них за рішенням суб'єкта владних повноважень та, відповідно, свідчать про те, що справу належить розглядати за правилами загального позовного провадження. Водночас суму стягнення для юридичних осіб доцільно залишити незмінною – 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, а для фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців встановити у розмірі 250 прожиткових мінімумів для працездатних осіб, який, як уявляється, відповідатиме вимогам розумності. Обов'язковий розгляд в порядку загального

позовного провадження спорів майнового характеру із великою ціною позову здається слушним, з огляду на те, що подальша реалізація такого рішення може призвести до значних фінансових втрат для особи або суттєвого зменшення її майна.

СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ОКРЕМИХ КАТЕГОРІЙ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

На сьогодні криптовалюта в Україні має чітко визначену правову форму так званого «віртуального активу», а її зміст визначається п. 1 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи», п. 13 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», а також ч. 1 ст. 177 та ч. 1 ст. 200 Цивільного кодексу України.

Визнані недійсними (у тому числі нікчемними) правочини, що уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками (через ланцюг яких декларувався рух товарів / послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку), не можуть вважатися обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань платникам податків. Відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів / послуг безпосереднього не впливають на дослідження факту реальності господарської операції, здійсненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом. Це слугує ще одним підтвердженням того, що перекладати відповідальність на «Покупця» за порушення «Продавця» – незаконно, адже змінюється суть принципу індивідуалізації покарання, який полягає в тому, що правопорушник (якщо його визнано таким відповідно до законодавства) повинен нести особисту відповідальність за скоєне, відповідно, неприпустимим є перекладання відповідальності на інших осіб лише за наявності будь-якого зв'язку з правопорушником.

Рішення, дії суб'єкта владних повноважень не можуть бути упередженими, тобто дискримінувати через власний, зокрема, фінансовий, корпоративний інтерес. Суб'єкт владних повноважень зобов'язаний діяти добросовісно, тобто з щирим наміром щодо реалізації владних повноважень та досягнення поставлених цілей і справедливих результатів.

Між рішенням податкового органу щодо визнання платника податків ризиковим і податковим повідомленням-рішенням та актом перевірки – є недоречними, тому що акт податкової перевірки не зумовлює правових наслідків, оскільки в ньому відображена лише позиція працівників контролюючих органів, що спрямовується на затвердження керівника контролюючого органу. Відтак, сама по собі думка працівника податкової служби без рішення відповідного керівника

нік не впливає на права платників податків. Проте коли йдеться про рішення податкового органу щодо визнання платника податків таким, що відповідає критеріям ризиковості, то вже ніхто після відповідної комісії, іншого – наступного чи іншого рішення не ухвалює, не затверджує, не погоджує, не аналізує. Лише сам факт засідання цієї комісії і відображення в протоколі цієї інформації автоматично означає, що змінюється алгоритм моніторингу податкових накладних, які надсилаються на реєстрацію відповідним платником податків. Вже на відповідність формулі вони не аналізуються, податкова накладна такого платника податків автоматично блокується. І в цьому разі очевидними є правові наслідки для платника податків. Вони полягають, фактично, у забороні реєстрації його податкових накладних до того моменту, доки він не спростує свою належність до ризикованих платників податків. Тобто тут вже йдеться не про ризиковість кожної власної податкової накладної, а про персональну ризиковість як суб'єкта податкових правовідносин.

Податковий орган може зловживати наданими йому дискреційними повноваженнями щодо видання рішення про відповідність платника податку критерію ризиковості платника податку, що порушує права та інтереси платників податків, які підлягають захисту в судовому порядку. Рішення про відповідність / невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку повинно відповідати вимогам для індивідуального акта, а також критеріям, що визначені у статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Прийняття рішень контролюючим органом має бути обґрунтованим на основі положень законодавства. Ці питання розглядаються на засіданні комісії контролюючого органу, що включає такі етапи: доповідь секретаря комісії; доповідь члена комісії, співдоповідь (у разі потреби); внесення членами комісії пропозицій, їх обговорення; оголошення головою комісії рішення про припинення обговорення питання; голосування; оголошення головою комісії результатів голосування; оформлення протоколу.

Пунктом 56.21 статті 56 Податкового кодексу України встановлено, що у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів / нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать одне одному 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, то рішення ухвалюється на користь платника податків. Зазначене твердження повністю узгоджується із підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 цього Кодексу, яким передбачена презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону / нормативно-правового акта, виданого на підставі

закону, або якщо норми різних законів / нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого можна ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Податкове повідомлення-рішення під час провадження про банкрутство є результатом здійснення податковим органом функції контролю за дотриманням платниками податків законодавства з питань оподаткування та може бути оскаржене, зокрема, до адміністративного суду.

Реалізація принципу фіскальної достатності під час встановлення місцевих податків і зборів – має місце у поєднанні з принципами загальності оподаткування та соціальної справедливості, застосовується у балансі з принципами бюджетної системи та спрямована на втілення конституційно-правового принципу справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами.

СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЩОДО МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

З погляду комплексу норм права (як Податкового кодексу України, так і міжнародних документів, що стосуються оподаткування), оподаткування постійних представництв нерезидентів ґрунтується на двох базових принципах: принципі окремої податкової правосуб'єктності і принципі «витягнутої руки».

Визначаючи прибуток окремого підприємства, за відправну точку для аналізу зіставності окремої операції беруть умови укладеного сторонами договору. Аналіз функцій і ризиків «за формою» (тобто на підставі договорів, первинних документів та бухгалтерського обліку сторін) доповнюється аналізом «по суті», який враховує також і фактичну поведінку сторін. Відтак, визначення контрольованих операцій здійснюється на підставі співвіднесення юридичної форми господарської операції та її економічної сутності.

Щодо операцій між постійним представництвом та іншими частинами підприємства, то відповідні операції не є наслідком цивільно-правового договору. Відтак, визначення характеру контрольованих операцій здійснюється виключно на підставі економічної суті відповідної операції. Операції між постійним представництвом і підприємством можуть не мати жодного юридичного чи бухгалтерського закріплення, а навіть якщо і мають – вони не є вихідною точкою для аналізу зіставності. Те саме стосується і операцій між постійним представництвом та іншими підприємствами – такі операції можуть бути юридично оформлені, але фактично здійснюються.

Передусім, на підставі аналізу фактичних обставин здійснюється визначення функцій, які виконуються тими чи іншими особами в інтересах підприємства, та розподіл відповідних функцій між постійним представництвом та іншими частинами підприємства. Незалежно від того, яким чином оформлені трудові відносини з персоналом, і навіть незалежно від того, чи в принципі оформлені відповідні трудові відносини, функція належить до тієї частини підприємства, де географічно знаходиться особа, яка виконує відповідну функцію.

Потім активи підприємства умовно розподіляються між постійним представництвом та іншими частинами підприємства залежно від того, яким чином розподілено функції, пов'язані з використанням або розпорядженням відповідними активами. Наявність певних активів в бухгалтерському обліку певної частини підприємства (в т.ч. в бухгалтерському обліку постійного представництва) не має вирішального значення.

Надалі здійснюється розподіл ризиків між постійним представництвом та іншими частинами підприємства. Основою для розподілу ризиків є попередньо проведений розподіл функцій і активів.

Надалі, з урахуванням визначених функцій, активів та ризиків постійного представництва та інших частин підприємства, визначаються, власне сутнісний характер контрольованих операцій між представництвом та відповідними іншими частинами підприємства. Аналіз доступних джерел інформації, обрання найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення та проведення порівняльного аналізу здійснюється відносно визначених контрольованих операцій.

З огляду на особливості застосування методології, згідно з якою за принципом «витягнутої руки» визначається вартість наданих послуг (тобто згідно з методологією, що притаманна методу «витрати плюс» та методу чистого прибутку), варто звернути увагу також на такі аспекти функціонального аналізу:

представництво не може розглядатись як таке, що здійснює підготовчу та допоміжну діяльність, в тому випадку, якщо таке представництво, з огляду на важливість виконуваних ним функцій, значущості використовуваних ним активів та притаманних ризиків, не може розглядатись як аналізоване з погляду застосування методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку та проведення для такого підприємства порівняльного аналізу;

той факт, що представництво є аналізованою стороною в межах методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку (тобто коли обсяг функцій, активів та ризиків представництва є меншим за обсяг функцій, активів та ризиків інших частин підприємства), не означає автоматично, що представництво має підготовчий або допоміжний характер. Для остаточного вирішення варто також звертати увагу на такі характеристики, як обсяг (масштаб, інтенсивність) відповідних

функцій, а також відносно значення виконуваних функцій та використовуваних активів з погляду на функції, які виконуються іншими частинами підприємства;

важливо звертати увагу на з'ясування функцій, активів та ризиків представництва, насамперед з огляду на превалювання сутності над формою;

варто враховувати, що значущість виконуваних представництвом функцій та обсяг (масштаб, інтенсивність) можуть характеризуватись кількістю персоналу, залученого до виконання відповідної функції, обсягом витрат, які понесені на її виконання, співвідношенням персоналу представництва та чисельності підприємства в цілому й співвідношенням витрат представництва та виручки підприємства, що одержано з України.

Нерезидент може вважатись таким, що здійснює діяльність через постійне представництво навіть в тому випадку, коли він не створив і не акредитував в Україні структурного підрозділу. Зокрема, постійне представництво може існувати як агентське представництво. Підхід для визначення характеру діяльності відповідного представництва буде повністю відповідати підходу, що використовується для визначення характеру діяльності акредитованого структурного підрозділу, але вага аналізу по суті (замість аналізу по формі) буде надзвичайно високою.

На практиці суб'єкти господарювання часом намагаються використовувати мережу угод про уникнення подвійного оподаткування з метою оптимізації власного податкового навантаження та уникнення оподаткування в окремих випадках. Отже, одним із напрямів, що може зменшити ризики з уникнення оподаткування через використання угод про усунення подвійного оподаткування, має стати чітка формалізація причин виникнення як першого, так і другого явища, а також тісна співпраця між правоохоронними органами держав.

Застосування концепції бенефіціарного власника відносно будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті – не відповідає положенням законодавства. Наведений висновок не дає підстав стверджувати, що звільнення, передбачені конвенцією, безумовно надаються до будь-яких платежів, що здійснюються на користь посередника (агента, номінального утримувача [номінального власника] або тільки посередника щодо такого доходу). За загальним правилом, таке звільнення має надаватись в контексті розгляду інших, аніж статус бенефіціарного власника, обставин, зокрема, в контексті інтерпретації терміну «прибуток» або дохід.

ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

У кризовий період гостро постають питання людяності та справедливості, балансування інтересів особи і держави, наріжними є питання добросовісності та задоволення потреб, отримання доходів і визначення напрямку витрат, переглядаються орієнтири реформ у змінених умовах буття.

Організація роботи органів влади щодо адміністрування податків та оподаткування у період воєнного стану та забезпечення розгляду спорів цієї категорії має враховувати прогнозовані параметри цінової та товарної пропозиції, оцінку як прямих втрат / вигод (надходження / недонадходження коштів до бюджету), так і опосередкованих результатів, які, зокрема, у частині вигод, можуть перевищувати їхні прямі параметри. Потрібно також зважати на різні та істотні за обсягом негативні наслідки збройної агресії з боку Російської Федерації, що зумовлюють істотне скорочення обсягів виробництва товарів в Україні, втрату робочих місць, доходів та майна, зниження платоспроможності, вимушену зміну місця перебування або проживання тощо.

Під час бюджетного планування в контексті запобігання легалізації (відмиванню) грошових коштів та інших доходів, отриманих злочинним шляхом в Україні, важливу роль відіграє підвищення рівня соціального та економічного забезпечення, усунення стимулювальних факторів вчинення предикатних злочинів, а також комплексне планування та прогнозування ефективної протидії та запобігання, боротьби з тінговою економікою в межах політичного курсу держави на вихід з глибокої економічної кризи, створення резервних ресурсів для покриття непередбачуваних витрат на стабілізацію економічних процесів тощо.

Чинне законодавство фрагментарно врегульовує оподаткування перехідних операцій у разі переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2%, закріплюючи винятки із загального правила визначення об'єкта оподаткування. Такі винятки не враховують усіх можливих ситуацій, що потенційно може призвести до подвійного оподаткування. Для прийняття рішення про перехід на сплату єдиного податку за ставкою 2% суб'єкти господарювання мають враховувати не лише поточні операції, але й аналізувати податкові наслідки перехідних операцій, і, за можливості, завершувати їх до зміни системи оподаткування. А виявлені прогалини повинні бути враховані під час доопрацювання положень податкового законодавства, адже проблема оподаткування перехідних операцій залишатиметься актуальною за повернення на загальну систему оподаткування після припинення воєнного стану.

В умовах воєнного стану та нестабільної економіки України, вкрай актуальною є проблема амністії коштів українських громадян, що мають бути використані для відновлення економіки нашої держави. Альтернативним розв'язанням цієї проблеми може стати продовження строків (наприклад, для певних регіонів України) щодо застосування інституту добровільного декларування та полегшення процедури чи взагалі виключення з неї етапу первинного фінансового моніторингу, що здійснюється банками.

В умовах впровадження в Україні правового режиму воєнного стану цілком своєчасним, релевантним є внесення змін до антикорупційного законодавства

у частині регламентації цільових подарункових відносин. З огляду на цільовий та тимчасовий характер таких відносин, цілком виправданою є пауза у дотриманні вимог відповідності подарунків загально визнаним уявленням про гостинність, їх вартості та періодичності отримання, а також нульове оподаткування та декларування, щоправда із чітким дотриманням вимог щодо їх повного використання та цільового призначення.

Не може йтися про те, що публічні службовці отримують товари / послуги безоплатно або ж за ціною, нижчою від мінімальної ринкової, для себе чи своїх близьких осіб. Одержані товари / послуги фактично не є надходженнями для публічних службовців, отже отримання цих товарів / послуг не впливає на їхні доходи чи видатки зокрема і на матеріальне становище загалом. З огляду на це, залучення публічних службовців до цільових подарункових відносин у період воєнного стану не зумовлює обов'язку публічних службовців повідомляти про зміни (суттєві зміни) у їхньому матеріальному становищі, а також зазначати відповідну інформацію у своїх деклараціях. Тобто цільові подарунки не слугують підставою для виконання публічними службовцями зобов'язань, передбачених п.п. 7,10 ч. 1 ст. 46 Закону України «Про запобігання корупції». Цінні подарунки не є об'єктами, на які поширюються відповідні законодавчі положення, а отже, вони не підлягають оподаткуванню, що є цілком логічним, аргументованим, а позиція законодавця – своєчасною, релевантною вимогам воєнного стану в Україні.

Необхідно внести зміни до Податкового кодексу України у частині уналежнення військового збору до загальнодержавних податків та доповнити Бюджетний кодекс України статтею щодо уналежнення надходжень від військового збору до спеціального фонду Державного бюджету України, що посилить цільовий характер використання коштів, мобілізованих до бюджету за рахунок військового збору, виключно на фінансування оборони України.

Оскільки в умовах режиму воєнного стану (АТО / ООС) в країні особливе значення мають джерела наповнення бюджетів різних рівнів та правомірне використання спеціальних (пільгових) режимів оподаткування, то під час вирішення податкових спорів якісне застосування принципів судочинства у перевірці рішень, дій, бездіяльності суб'єктів публічної адміністрації за критеріями частини другої статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України у контексті пропорційності матимуть позитивний вплив на забезпечення виконання функцій держави і впровадження реформ.

Використання судової дискреції, тим паче у воєнний час, повинно бути спрямоване на гарантування демократичних засад з узгодженням головних цінностей, що характеризують сучасний розвиток правової системи. В основі умов використання судової дискреції знаходиться забезпечення стабільності права, тому часті та непередбачувані зміни законодавства провокують дотримання

цього принципу на рівні не достатньому, аніж це потрібно для гарантування такої стабільності.

Процесуальні питання щодо особливостей відправлення адміністративного судочинства в умовах воєнного стану у податкових спорах потребують законодавчого удосконалення та доопрацювання. Зокрема, слід звернути увагу на обчислення та продовження строків під час воєнного стану; можливості зупинення провадження у справі у зв'язку з воєнним станом; удосконалення механізму здійснення судового розгляду податкових спорів без участі сторін, у порядку письмового провадження, переходу у письмове провадження; удосконалення питання викликів, повідомлення, вручення рішень сторонам у справі під час дії воєнного стану.

Доцільно внести поправки, якими передбачити можливість зупинення провадження внаслідок введення воєнного стану, з правом сторін клопотати про поновлення провадження у справі у випадку зміни певних обставин, наприклад, припинення фази активних бойових дій.

Якщо сторона звертається з клопотанням про подовження строків через воєнний стан – їх слід подовжувати після вивчення підстав такого подовження.

Під час воєнного стану, було б доцільно надати суду право вирішувати питання щодо розгляду справу у письмовому провадженні, якщо немає перешкод для розгляду справи на судовому засіданні, зібрані докази по справі та відсутня необхідність заслухати учасників судового процесу.

Після введення воєнного стану важливо зменшити випадки фізичного візиту учасників справи до суду – подання документів, ознайомлення з матеріалами справи, проведення відкритих судових засідань, проведення засідань під час тривоги. Слід поширити практику розгляду податкових спорів у режимі відео-конференції, та згоди на конференцію податкових органів.

Існує необхідність внесення змін до підходів та судової практики повідомлення сторони у справі. Суд не повинен у процесі податкового спору очікувати декілька місяців на поштовий конверт лише для того, щоб отримати інформацію, що повідомлення не було вручене. Сторона після подання позовної заяви у податковому спорі не повинна «зникнути».

Телефонограми, повідомлення електронною поштою, повідомлення через електронний кабінет, оголошення на сайті судової влади повинні мати таку ж нормативну вагу, як і поштове повідомлення про вручення. До прикладу, у спорах щодо сплати податкового боргу доволі складно, практично неможливо, повідомити сторону, з якої стягують податковий борг.

Наукове видання

П'ЯТА МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

ПОДАТКОВІ СПОРИ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

(м. Київ, 4–5 липня 2022 року)

ЗБІРНИК ТЕЗ ДОПОВІДЕЙ

Підписано до друку 26.06.2022 р. Формат 60x90 1/16.

Папір офсетний. Друк офсетний.
Обл.-вид. арк. 15. Наклад 200 прим.

Видавництво ТОВ "Компанія ВАІТЕ"

01042, м. Київ, вул. Саперне поле, 26, к. 27.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
серія ДК № 2570 від 27.07.2006 р.

Стежте за нами онлайн:



<https://supreme.court.gov.ua/>



fb.com/supremecourt.ua



t.me/supremecourtua



instagram.com/supremecourt_ua/