



Верховний  
Суд



**USAID**  
ВІД АМЕРИКАНСЬКОГО НАРОДУ

DEUTSCHE STIFTUNG FÜR  
INTERNATIONALE RECHTLICHE  
ZUSAMMENARBEIT E.V.



**PRAVO-JUSTICE**



Організація з безпеки та  
співробітництва в Європі  
Координатор проєктів в Україні



THIS PROJECT IS FUNDED BY  
THE EUROPEAN UNION

II МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ

# «СУДОВИЙ РОЗГЛЯД ПОДАТКОВИХ І МИТНИХ СПОРІВ: ПРОБЛЕМИ, ВИКЛИКИ, ПРІОРИТЕТИ»

(м. Київ, 4–5 липня 2019 року)

ЗБІРНИК МАТЕРІАЛІВ

II МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ

«СУДОВИЙ РОЗГЛЯД  
ПОДАТКОВИХ  
І МИТНИХ СПОРІВ:  
ПРОБЛЕМИ, ВИКЛИКИ,  
ПРІОРИТЕТИ»

(м. Київ, 4–5 липня 2019 року)

ЗБІРНИК МАТЕРІАЛІВ

УДК 343.359.2:347.93}(06)(082)

С89

Рекомендовано до друку Вченою радою Університету державної фіскальної служби України  
30 травня 2019 року, протокол № 5

**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** – Перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України, завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, член Науково-консультативної ради при Верховному Суді, доктор юридичних наук, професор

**І. Л. Желтобрюх** – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, кандидат юридичних наук

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

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

**С. В. Пилипець** – завідувач сектору секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду

**В. П. Базов** – науковий консультант секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук

С89 **II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року)** : Збірник матеріалів. – Київ, 2019. – 354 с.

ISBN 978-617-7679-16-4

Збірник праць друкується за матеріалами II Міжнародної науково-практичної конференції «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети». Досліджено сучасні тенденції судового розгляду податкових і митних спорів у світлі внесених у 2016 році відповідних змін до Конституції України та інших законів України щодо правосуддя. Визначено пріоритетні напрями подальшого вдосконалення процесуального законодавства задля подальшого удосконалення механізму судового захисту прав та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин в умовах реалізації Україною європейських і євроатлантичних прагнень.

Видання розраховане на суддів, науковців, адвокатів, працівників контролюючих та інших державних органів, а також усіх тих, хто цікавиться проблематикою судового розгляду податкових та митних спорів.

УДК 343.359.2:347.93}(06)(082)



Ця публікація була здійснена за підтримки американського народу, наданої через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID) в рамках Програми «Нове правосуддя». Погляди авторів, викладені у цьому виданні, не обов'язково відображають погляди Агентства США з міжнародного розвитку або уряду Сполучених Штатів Америки.

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.

© Верховний Суд, 2019

© Колектив авторів, 2019

© Агентство США з міжнародного розвитку (USAID), 2019

# ЗМІСТ

Вітальне слово Голови Верховного Суду Валентини Данішевської .....	9
Вітальне слово Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Михайла Смоковича .....	11

## **Секція I Сучасні тенденції судового розгляду податкових і митних спорів у контексті інтеграційних та глобалізаційних процесів**

<b>1. Віктор БАЗОВ</b> Державний фіскальний суверенітет в умовах глобалізації та інтеграції .....	14
<b>2. Наталія БЛАЖІВСЬКА</b> Податково-правові доктрини в судовій практиці США .....	23
<b>3. Олена ГУБСЬКА</b> Імплементация міжнародно-правових норм у податкове законодавство України .....	36
<b>4. Ярослав ДОБКОВСКИ (Jarosław Dobkowski)</b> Tax mediation in Poland: current status and perspective of changes .....	41
<b>5. Андрій ІВАНСЬКИЙ</b> Європейські орієнтири в оподаткуванні доходів фізичних осіб .....	46
<b>6. Майя КАЛАНТАЙ</b> До питання про термінологічні вади Класифікатора категорій адміністративних справ .....	51
<b>7. Віталій КУЗЬМИШИН</b> Податкове регулювання, інвестиційна діяльність – шляхи до розвитку держави .....	55
<b>8. Тамара ЛАТКОВСЬКА</b> <b>Олександр ДОЛЖЕНКОВ</b> Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні .....	63
<b>9. Євген ЛЕГЕЗА</b> Особливості митного міжнародного співробітництва між Україною та Європейським Союзом .....	71

<b>10. Олеся РАДИШЕВСЬКА</b>	
Міжнародне податкове право в системі глобального публічного права: сучасний стан та виклики реформування .....	75
<b>11. Павло СЕЛЕЗЕНЬ</b>	
Особливості використання модельних актів ОЕСР в тлумаченні концепції постійного представництва в Україні .....	79
<b>12. Катерина СОЛОДАН</b>	
План BEPS як інструмент вирішення проблем правового регулювання оподаткування електронної комерції .....	83
<b>13. Лариса ТРОФІМОВА</b>	
Про врегулювання податкових і митних спорів за участю судді .....	87
<b>Секція II Податкові процедури як предмет судового розгляду</b>	
<b>14. Ян БЕРНАЗЮК</b>	
Конституційний принцип рівності та його особливості в адміністративному судочинстві .....	101
<b>15. Мирослава БІЛАК</b>	
Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування .....	113
<b>16. Василь ІЛЬКОВ</b>	
Судове рішення як джерело права в адміністративному судочинстві під час розгляду справ з податкових правовідносин .....	118
<b>17. Олег ІЛЬНИЦЬКИЙ</b>	
Конституційні основи принципу стабільності у податково-правовому регулюванні за законодавством України .....	123
<b>18. Марія Кармаліта</b>	
Щодо тлумачення норми статті 120 <sup>1</sup> ПК України: як знайти баланс приватного та публічного інтересу? .....	128
<b>19. Любов КАСЬЯНЕНКО</b>	
<b>Олег ПОПОВИЧ</b>	
Застосування принципу верховенства права при розв'язанні податкових конфліктів .....	134
<b>20. Микола КУЧЕРЯВЕНКО</b>	
<b>Євген СМІЧОК</b>	
Процедурне регулювання виконання податкового обов'язку: проблемні аспекти при вирішенні судових спорів .....	140

<b>21. Юрій ОНИЩИК</b>	
Судова доктрина «сутність над формою»: досвід Італії .....	144
<b>22. Олег ПЕЧЕНИЙ</b>	
До питання про спадкове правонаступництво у податкових правовідносинах .....	148
<b>23. Надія ПИСАРЕНКО</b>	
Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування (деякі міркування на тлі змінених положень Кодексу адміністративного судочинства України) .....	153
<b>24. Тетяна ПОДРОЖНА</b>	
<b>Олена ОВЧАРЕНКО</b>	
Норми Конституції України про податки в правових позиціях Конституційного Суду України та Верховного Суду .....	162
<b>25. Микола САМБОР</b>	
Судова доктрина: проблеми впровадження та застосування .....	169
<b>26. Оксана СОЛДАТЕНКО</b>	
Правові позиції Конституційного Суду України щодо окремих податкових норм .....	174
<b>27. В'ячеслав ХОХУЛЯК</b>	
Юридична визначеність оподаткування як невід'ємна складова принципу верховенства права .....	178
<b>28. Ольга ЧІНЯЄВА</b>	
Висновки Верховного Суду в контексті судових доктрин у податкових спорах .....	186

### **Секція III Митні процедури як предмет судового розгляду**

<b>29. Денис ГОЛОБОРОДЬКО</b>	
Особливості оскарження рішень митних органів Державної фіскальної служби України щодо коригування митної вартості транспортних засобів, які ввозяться на митну територію України .....	190
<b>30. Олена КАЛАШНІКОВА</b>	
До характеристики досвіду США щодо правового регулювання використання інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у митній справі .....	195

- 31. Юлія КЛИМЕНКО**  
Рішення про коригування митної вартості товарів як предмет  
судового оскарження ..... 199
- 32. Ігор КРИНИЦЬКИЙ**  
«Митні платежі»: категорія на перетині податкового та митного законодавства . 204
- 33. Сергій КУВАКІН**  
Адміністративні стягнення за порушення митних правил: проблеми  
їх застосування у судовій практиці ..... 209
- 34. Юрій КУНЄВ**  
Митна процедура – опорне поняття у гармонізації митного  
законодавства України ..... 212
- 35. Владислав ЛІПИНСЬКИЙ**  
Деякі питання судового розгляду справ про порушення митних правил,  
заведених за ознаками статті 472 Митного кодексу України ..... 217
- 36. Роман МИРОНЮК**  
Обставини, які мають враховувати адміністративні суди при розгляді  
справ щодо оскарження рішень митних органів щодо відмови  
в прийнятті митної декларації ..... 221
- 37. Ілона МІЩЕНКО**  
Консультація з питань державної митної справи як предмет  
судового оскарження: проблемні питання ..... 226
- 38. Павло ПАШКО**  
**Даляна ПАШКО**  
Щодо інституціонального механізму формування й реалізації  
податкової та митної політики ..... 231
- 39. Віктор ПРОКОПЕНКО**  
Митні процедури: термінологічна колізія та складнощі праворозуміння .. 238
- 40. Олег ПРУДИВУС**  
Реалізація митним органом права на уточнення відомостей із країни походження  
товару як одна з гарантій захисту прав суб'єкта зовнішньоекономічної  
діяльності у сфері митно-тарифного регулювання в Україні ..... 242
- 41. Ольга СЕМЧИК**  
Деякі особливості застосування пільгового оподаткування  
при використанні митного режиму переробки на митній  
території України ..... 247

<b>42. Ілля ЮРІЙЧУК</b>	
Процедура митного контролю в Україні: теоретико-правовий аспект .....	252
<b>Секція IV Пріоритетні проблеми судового розгляду податкових і митних справ</b>	
<b>43. Олександр БАЗОВ</b>	
MLI Конвенція та міжнародно-правові стандарти у сфері трансфертного ціноутворення .....	257
<b>44. Олег БіЛОУС</b>	
Тлумачення поняття «якість закону» (за матеріалами практики Європейського Суду з прав людини) .....	266
<b>45. Сергій БРОЯКОВ</b>	
До питання аналізу судової практики із оскарження податкових консультацій .....	268
<b>46. Олександр ГОЛОВАШЕВИЧ</b>	
Процедури обміну інформацією між учасниками податкових відносин при здійсненні контролю за сплатою податків .....	272
<b>47. Ганна ГУБІНА</b>	
Специфіка судового розгляду спорів з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів за участі медіатора (досвід країн ЄС) .....	276
<b>48. Ірина ЖЕЛТОБРЮХ</b>	
Фінансова та кримінальна відповідальність платників податків у світлі принципу «non bis in idem» .....	279
<b>49. Олег ЗАВЕРУХА</b>	
Судова медіація як форма захисту прав платників податків .....	284
<b>50. Роман КІРІН</b>	
Проблеми об'єктного кола недобувних рентних правовідносин .....	292
<b>51. Дар'я КЛІМЕНКО</b>	
Стан та перспективи транспортного податку .....	297
<b>52. Наталія КОВАЛЕНКО</b>	
Єдиний соціальний внесок та право на пенсію .....	302
<b>53. Артем КОТЕНКО</b>	
Проблемні питання призначення та проведення фактичних або виїзних документальних перевірок органами Державної фіскальної служби України .....	307



- 54. Анатолій МАЗУР**  
Роль рішень ЄСПЛ у справах щодо розгляду митних спорів  
для узагальнення практики судочинства ..... 312
- 55. Антон МОНАЄНКО**  
Особливості розгляду адміністративним судом спорів з приводу  
застосування адміністративного арешту майна та коштів платника  
податків з урахуванням практики ЄСПЛ ..... 315
- 56. Василь НАСТЮК**  
**Олександр ШЕВЧУК**  
Вплив практики Європейського суду з прав людини  
на правозастосування при вирішенні справ щодо митних правопорушень . 321
- 57. Ярослава ПАЛІЙ**  
«Проблемні питання сплати єдиного соціального внеску адвокатами  
у разі зупинення адвокатської діяльності» ..... 324
- 58. Дмитро ПРИЙМАЧЕНКО**  
Узагальнення практики розгляду судами справ про порушення митних  
правил (з урахуванням практики Європейського суду з прав людини) ..... 327
- 59. Тетяна ФУЛЕЙ**  
Законність як вимога виправданості втручання у майнові права  
у податкових правовідносинах ..... 335
- 60. Вікторія ЧАЙКА**  
Самозахист прав платників податків в умовах реалізації заходів  
податкового контролю ..... 340
- 61. Олександр ШЕМЯТКІН**  
Штраф за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної –  
чи все однозначно? ..... 345
- 62. Ігор ШМАРІН**  
Проблемні аспекти розгляду адміністративним судом справ, пов'язаних  
з оскарженням дій органів казначейства щодо зупинення списання  
бюджетних коштів на користь суб'єкта господарювання у зв'язку  
з виконанням листів Служби Безпеки України про недопущення  
фінансування тероризму ..... 350

# ВІТАЛЬНЕ СЛОВО ГОЛОВИ ВЕРХОВНОГО СУДУ ВАЛЕНТИНИ ДАНИШЕВСЬКОЇ

## **Шановні судді! Дорогі гості!**

Для мене велика честь вітати вас на II Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій актуальним питанням судового розгляду податкових і митних спорів.

Тема ефективного врегулювання правовідносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а також митної справи, набуває особливої актуальності в період гармонізації українського законодавства та судової практики із законодавством та практикою Європейського Союзу.

Укладаючи Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, наша країна взяла на себе зобов'язання щодо поглиблення співпраці з країнами ЄС, розробки шляхів ефективного захисту інвестицій, у тому числі через механізми судового захисту та контролю за виконанням судових рішень, підвищення правової освіти й культури населення та щоденної роботи із забезпечення верховенства права.

Важлива роль у цьому питанні належить Верховному Суду – як щодо вирішення багаторічних правових проблем у сфері справляння податків, зборів, митних платежів, так і щодо формування прогнозованої та єдиної судової практики.

Посилення позицій України в рейтингу Doing Business є безумовним пріоритетом і для уряду, і для судів, адже саме цей рейтинг впливає на вибір інвестором країни інвестування. Наразі Україна займає 76-те місце в цьому рейтингу. У звіті Світового банку зазначається, зокрема, що Україна поліпшила позиції за такими напрямками: посилюється захист прав міноритарних акціонерів, спростилося отримання дозволів на будівництво, пом'якшилася процедура врегулювання суперечок щодо виконання контрактів. Незначне поліпшення зафіксовано і за показником реєстрації власності. Інші критерії (система сплати податків, доступ до електроенергії, доступ до кредитів, врегулювання неплатоспроможності) згідно зі звітом погіршилися, що стримує просування України в рейтингу Doing Business.

Безумовно, покращення багатьох із цих показників не залежить напряду від рішень Верховного Суду, але судовій системі є над чим працювати. Саме суд своїми рішеннями може забезпечити зрозумілі та прогнозовані правила гри для внутрішніх і зовнішніх інвесторів.

Реформа судового законодавства, розпочата в нашій державі, значно посилила роль у правозастосовній практиці «висновків щодо застосування норм права, викладених у постановках Верховного Суду». Зокрема, згідно з вимогами статті 242 Кодексу адміністративного судочинства України суди повинні враховувати такі висновки при виборі й застосуванні норм права.

Верховний Суд удосконалює, а в певних випадках – і кардинально змінює судову практику, у тому числі в тих її аспектах, що стосуються питань захисту прав платників податків, відповідно до кращих європейських стандартів та практик.

Верховний Суд ініціював нові підходи щодо захисту прав платників податків, зокрема у сфері бюджетного відшкодування податку на додану вартість, судового розгляду спорів, пов'язаних з так званими «фіктивними контрагентами», тощо.

Водночас судова практика потребує подальшого вдосконалення, підвищення ефективності та якості. Очевидно, що такі заходи сприятимуть наближенню наукових та практичних підходів до розв'язання системних правових проблем як у сфері справляння податків і зборів, так і у сфері регулювання митної служби.

Бажаю учасникам цієї конференції творчої наснаги, ефективної спільної роботи та цікавих дискусій!

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

## **Вельмишановні пані та панове!**

Вітаю вас із відкриттям II Міжнародної науково-практичної конференції «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети!»

У Касаційному адміністративному суді у складі Верховного Суду розв'язання судових спорів у сфері справляння податків і зборів та діяльності митних органів належить до повноважень судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів. До її складу входять 15 висококваліфікованих суддів, більшість з яких є докторами і кандидатами юридичних наук.

Насамперед хотів би відзначити результативну роботу суддів цієї палати, а також працівників апарату, які забезпечують процесуальну діяльність із розгляду спорів у сфері податкових і митних правовідносин.

За період із початку діяльності Верховного Суду до 31 грудня 2018 року до Касаційного адміністративного суду надійшли 76 879 справ і матеріалів, з яких 31 536 (41%) справ і матеріалів надійшли на розгляд суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів. У середньому на кожного суддю цієї палати у зазначений період припадало 3 504 справи і матеріали. З 15 грудня 2017 року до 31 грудня 2018 року судді розглянули 16 745 справ і матеріалів. Отже, у середньому в цей період кожний суддя палати розглянув 1 861 справу і матеріал.

У січні – травні 2019 року в розрізі діяльності судових палат судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів розглянула 7 967 справ і матеріалів, або 42% від їх загальної кількості.

За надзвичайного навантаження, в умовах якого Касаційний адміністративний суд розпочав свою процесуальну діяльність, суддям і працівникам цієї

судової палати вдалось ефективно організувати роботу зі здійснення правосуддя, про що яскраво свідчать наведені вище статистичні показники.

Водночас в аспекті імплементації кращих європейських і світових стандартів у цій сфері, а також задля пошуку нових шляхів удосконалення судової діяльності актуальним питанням є налагодження ефективної взаємодії та творчої співпраці представників юридичної науки і практики.

Отже, хочу із задоволенням привітати учасників конференції: представників Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Львівського національного університету імені Івана Франка, Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Національного університету державної фіскальної служби України, Національної школи суддів України, Національної академії правових наук України та інших наукових установ і закладів освіти, а також колег із Німеччини, Польщі, Литви, Нідерландів. Особливу подяку хотілося б висловити нашим партнерам: проекту Європейського Союзу «Право Justice», Координатору проектів ОБСЄ в Україні, Програмі «Нове правосуддя» Агентства США з міжнародного розвитку (USAID), Німецькому фонду міжнародного правового співробітництва, а також Національній академії правових наук України і Національному університету державної фіскальної служби України.

Шановні колеги! У рамках цієї конференції пропонуємо дослідити сферу податкових і митних спорів за чотирма напрямками (секціями).

*У першій секції* пропонуємо здійснити обмін думками з питань *сучасних тенденцій судового розгляду податкових та митних спорів у контексті інтеграційних і глобалізаційних процесів*, що охоплює дослідження проблем гармонізації податкового та митного законодавства з урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду, особливостей імплементації міжнародно-правових норм у національне податкове та митне законодавство, питань державного фіскального суверенітету в умовах глобалізації та інтеграції. У межах цього напрямку, на нашу думку, варто також зупинитися на розгляді податкових і митних спорів у практиці Європейського суду з прав людини, сучасному досвіді міжнародного податкового регулювання у сфері протидії ухиленню від сплати податків, а також на міжнародно-правових стандартах у сфері трансфертного ціноутворення.

*У другій секції* пропонуємо розглянути *питання податкових процедур як предмета судового розгляду*. У межах цієї секції вважаємо за потрібне дослідити питання визначення природи податкового обов'язку при вирішенні судових спорів, проаналізувати податкові процедури забезпечення виконання податкового

обов'язку, процедурне забезпечення судового розгляду справ щодо податків, зборів та інших платежів. У межах цього напряму, на нашу думку, потрібно також розглянути питання судової доктрини та значення принципів податкового права при розв'язанні судових спорів.

*Третю секцію конференції пропонуємо присвятити правовому інституту митних процедур як предмету судового розгляду. У межах цієї секції, на наш погляд, варто розглянути питання правової природи адміністративних процедур у державній митній справі та безпосередньо адміністративні процедури митного контролю та митного оформлення. Варто було б докладніше зупинитися на проблемах судового розгляду спорів щодо контролю за правильністю визначення декларантом митної вартості товару та особливостях адміністративного акта митного органу як предмета судового оскарження.*

*Четвертий напрям роботи конференції цілком логічно, на нашу думку, присвятити розгляду пріоритетних проблем судового розгляду податкових і митних спорів. У межах цієї секції, вважаємо, потрібно розглянути такі питання: а) забезпечення сталості та єдності судової практики при розгляді податкових і митних спорів; б) особливості захисту прав платників податків при реалізації податкового контролю; в) специфіка судового розгляду спорів з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів; г) вплив практики Європейського суду з прав людини на правозастосування при вирішенні податкових спорів.*

Вважаю, бажаним результатом роботи конференції могло б стати напрацювання учасниками відповідних рекомендацій.

Насамкінець дозвольте побажати плідного обміну досвідом та ідеями. Із задоволенням братиму участь у подальшому обговоренні проблемних питань. Успіхів усім нам і наснаги під час роботи конференції!

# СЕКЦІЯ I СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ І МИТНИХ СПОРІВ У КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ТА ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

## **Віктор БАЗОВ**

*науковий консультант секретаріату Касаційного адміністративного суду  
у складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук*

## ДЕРЖАВНИЙ ФІСКАЛЬНИЙ СУВЕРЕНІТЕТ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ТА ІНТЕГРАЦІЇ

У сучасних умовах, які характеризуються посиленням глобалізації та інтеграційних процесів у світі формування нової доктрини державного фіскального суверенітету набуває особливого значення. Питання державного суверенітету загалом та державного фіскального (податкового) суверенітету зокрема мають важливе значення як в національній правовій доктрині, так і у правозастосуванні, зокрема під час здійснення судової діяльності, що обумовлено насамперед реалізацією європейських та євроатлантичних прагнень України.

Державний суверенітет виступає найважливішою умовою існування держави як самодостатнього і незалежного суб'єкта міжнародного права. Суверенітет обумовлює верховенство, незалежність і самостійність державної влади, повноту законодавчої, виконавчої і судової влади держави на своїй території і її незалежність у міжнародних відносинах. Саме тому питання державного суверенітету є предметом першого розділу Основного Закону держави. В Конституції України принцип «суверенної держави» знайшов відображення таким чином: у статті 1 зазначається, що Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава, а у статті 2 – що суверенітет України поширюється на всю її територію [1]. Оскільки державний суверенітет дістає

вияву в різних сферах діяльності, насамперед у міждержавних відносинах, зокрема при вирішенні інтеграційних питань, розв'язанні міждержавних суперечок у міжнародних судових установах тощо, у міжнародному праві закріплено принцип «суверенної рівності» держав, який визначено у статті 2 Статуту ООН, де зазначається, що Організація Об'єднаних Націй «заснована на принципі суверенної рівності всіх її членів» [2].

Оскільки поняття суверенітету і в законодавстві і в правовій доктрині знаходиться в постійному еволюційному розвитку, проблематика державного суверенітету належить до найбільш складних об'єктів дослідження як загальної теорії держави і права, так і галузевих правових наук. Проблеми державного суверенітету у різні часи діставали відображення у фундаментальних працях Й. Альтузія, А. Болевські, Т. Джефферсона, Дж. Джексона, Дж. Дজেма, М. фон Зейделя, С. Краснера, Р. Хуго, С. Пуфендорфа, А. Гамільтона, Дж. Медісона, Г. Вайца, Дж.-А. Шольте, Ю. Штала та ін. Проте і сьогодні питання державного суверенітету залишаються актуальними. Наприклад, дискусійними є проблеми меж державного суверенітету у складних державних і міждержавних інтеграційних об'єднаннях, питання впливу на державний суверенітет різного роду політичних і економічних санкцій з боку відповідних міжнародних організацій чи окремих країн, так само як і питання щодо ролі і значення судової влади у механізмі забезпечення державного суверенітету тощо. Прикладом важливості судової влади у механізмі забезпечення державного суверенітету у сфері економічних відносин може слугувати рішення Верховного суду США 1810 року (головою цього Суду у той час був відомий суддя Джон Маршалл) у справі *Fletcher v. Peck* щодо неконституційності рішення губернатора штату Джорджія Дж. Метьюза стосовно передачі приватним компаніям права на Землю Язу (the Yazoo Act) загальною площею 35 млн акрів (150 тис. кв. км), на якій сьогодні знаходяться сучасні штати Алабама і Міссісіпі, всього за 500 тис. дол. США. Виходячи з принципу верховенства федерального законодавства над законодавством штатів, що був закріплений у ст. VI Конституції США, Верховний суд став на позицію захисту єдності держави і в умовах формування доктрини «вічного і неподільного Союзу» зазначив, що штат не можна розглядати як окрему суверенну державу, він є лише складовою великої імперії – Американського Союзу.

Оскільки суверенітет держави має різний галузевий зміст за функціональним критерієм, важливою складовою державного суверенітету виступає суверенітет економічний, який змістовно включає суверенітет фіскальний



(податковий) – суверенітет держави у сфері податкових правовідносин. Податок і податкова система є невід’ємними атрибутами суверенної держави. Саме в податковій системі держави дістає вияв фіскальний (податковий) суверенітет держави, до основних складових якої (системи) належать: загальні принципи і правила оподаткування, засади встановлення податків і зборів, види податків та зборів, податкові режими, повноваження органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері оподаткування, механізм контролю та розв’язання спорів у сфері оподаткування тощо. Правовою формою реалізації податкового (фіскального) суверенітету держави є спеціальна система правових норм у сфері податкових відносин. Таким чином, податковий (фіскальний) суверенітет держави знаходить свою об’єктивізацію та формалізацію в юрисдикції держави у сфері податкових відносин, яка з функціонально-правової точки зору визначається через правове регулювання податкових відносин. Держава має виключне право створювати на своїй території національну податкову систему, визначати вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в ній, та порядок їх адміністрування, визначати платників податків та зборів, їх права та обов’язки, визначати компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Отже, фіскальний суверенітет як різновид державного суверенітету дістає вияв як у визначенні національної податкової системи, видів податків та зборів, так і в їх адмініструванні. Саме фіскальний суверенітет як різновид суверенітету економічного спрямований на забезпечення поповнення доходної частини бюджету. Тому не можна погодитись з позицією окремих дослідників, які вважають, що фіскальний суверенітет виявляється лише у встановленні податків [5].

Податкову систему України становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються у встановленому Податковим кодексом України порядку (п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України) [3]. З урахуванням наведеного може виникати питання щодо наявності державного фіскального суверенітету в органів місцевого самоврядування. Вважаємо, що оскільки відповідно до вимог частини першої статті 5 Конституції України носієм суверенітету в Україні є народ, тобто багатонаціональний Український народ в цілому, про наявність державного суверенітету загалом і фіскального суверенітету зокрема в органів місцевого самоврядування говорити не доводиться. Народ як носій суверенітету і єдине джерело влади в Україні, здійснюючи свою

владу безпосередньо, через референдум може в порядку, який має бути визначений Конституцією і законами України, приймаючи закони, вносити зміни до чинних законів, скасовувати їх (крім законів з питань податків, бюджету, амністії) [4]. Відповідно до статті 74 Конституції України референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії [1]. Конституційні повноваження щодо прийняття законів в Україні має єдиний орган законодавчої влади – Верховна Рада України, до повноважень якої, зокрема, належить прийняття Податкового кодексу України та інших законів у сфері оподаткування, затвердження рішень про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, здійснення контролю за їх використанням. З урахуванням вимог статті 5 Конституції України народ визначає межі дискреційних повноважень Верховної Ради України у сфері податкового (фіскального) регулювання, формування напрямів і змісту фіскальної політики, що включає як безпосередньо правові, так і соціально-економічні та політичні елементи.

Україна є активним учасником системи міжнародних відносин, яка характеризується високим рівнем міждержавних взаємин та взаємозалежності учасників міжнародного співробітництва. Сучасні міжнародні економічні відносини характеризуються посиленням глобалізації та поглибленням інтеграційних процесів, наслідком чого є поява та активна діяльність на міжнародній арені впливових міжнародних, насамперед міжнародних, фінансових інституцій, які діють як на наднаціональному, міжнародному рівні, так і на рівні національному та суттєво впливають на політичні, соціальні і економічні процеси в державах, що дає окремим дослідникам підстави стверджувати, що в умовах глобалізації здійснюється послаблення влади держави під впливом потужних економічних процесів [6].

У цих умовах трансформація державного фіскального суверенітету обумовлена посиленням впливу міжнародних фінансових інституцій на державу як носія державного суверенітету, що у свою чергу спричиняє послаблення позицій держави у фінансово-економічній сфері, послаблення її суб'єктності та самодостатності, порушує взаємозв'язок органів державної влади із джерелом влади – народом. Д. Гетманцев звертає увагу на те, що трансформація багатьох сучасних держав із держав податкових на держави «боргові» (*debt states*) ще більше розриває взаємозв'язок між волевиявленням (згодою) суспільства

та рішенням про його (суспільства) оподаткування, нівелюючи й принцип *no taxation without representation* і народний суверенітет як такий. Адже боргова держава, що позичає гроші в іноземних кредиторів в особі міжнародних організацій (Міжнародний валютний фонд, Європейський банк реконструкції і розвитку, Економічний і монетарний союз Європейського Союзу, Світовий банк тощо), «фактично управляється не власним виборцем, а своїми кредиторами, що дуже добре видно на прикладі України» [7, с. 186].

Проте забезпечення національних інтересів і безпеки потребує активного та ефективного міжнародного економічного співробітництва. Рівень інтеграції в кожному конкретному випадку повинен залежати від змісту та термінів конкретного міжнародного фінансового зобов'язання. Міжнародна інтеграція у сфері фіскальних (податкових) відносин в умовах посилення глобалізації та інтеграції економіки, як правило, стосується питань: а) утворення єдиних міжнародних стандартів у сфері оподаткування (наприклад, у сфері трансфертного ціноутворення); б) усунення подвійного оподаткування; в) запобігання ухиленню від оподаткування; г) надання правової допомоги в податковій сфері; д) взаємодії компетентних органів держави з питань оподаткування; е) боротьби із шахрайством та іншими злочинами у фінансово-податковій сфері тощо. Прикладом необхідності активізації юридичної інтеграції у сфері міжнародного фінансового права може бути Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування – MLI Конвенція від 24 листопада 2016 року.

Важливі питання у сфері фіскальних (податкових) правовідносин потребують свого вирішення у взаємовідносинах України з Європейським Союзом, оскільки держава добровільно передає Союзу суверенні повноваження у певній сфері фіскальних (податкових) правовідносин. Зокрема, такі питання виникають у зв'язку із набуттям чинності з 1 вересня 2017 року у повному обсязі Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Аналіз положень цієї Угоди засвідчує, що Україна добровільно погоджується запровадити певні правила ЄС у сфері оподаткування та митного контролю як у національне законодавство, так і у практичну діяльність судових та відповідних контролюючих державних органів. Зокрема, важливою частиною Угоди є положення Додатку XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V

«Економічне і галузеве співробітництво» та Додатку XV «Наближення митного законодавства» до цієї Угоди. Так, щодо непрямого оподаткування, відповідно до зазначеного Додатку XXVIII Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у відповідні терміни.

Оскільки Україна прагне набуття повноправного членства в ЄС, слід звернути увагу, що на відміну від участі держав у міжнародних організаціях, членство в ЄС призводить до обмеження державами-членами інших своїх суверенних прав, частину яких вони передають Союзу. Проте держави – члени ЄС не тільки і не стільки передають частину власного суверенітету, а й разом з цим в умовах цього інтеграційного міждержавного об'єднання створюють принципово новий механізм взаємодії, який дозволяє об'єднати зусилля держав-членів для досягнення спільної мети у рамках Єдиної Європи, зокрема у сфері податкової та митної справи, судового розгляду спорів у цій галузі. Р. Арнольд справедливо зазначає, що готовність держави на суттєве звуження зовнішнього суверенітету заради європейської інтеграції невіддільна від глибокого усвідомлення того, що політичний, економічний та культурний прогрес йде поряд з міжнародною співпрацею. Передача внутрішніх справ на міжнаціональний та навіть наднаціональний рівень є необхідним внеском держави у справу зміцнення міжнародного співробітництва [8]. Дж. Джексон пропонує застосовувати прагматичний підхід до аналізу таких фундаментальних питань суверенітету та закликає з особливою увагою ставитися до аналізу критеріїв, згідно з якими державна влада розподіляється на субнаціональний, національний та міжнародний рівні; і саме такий підхід він називає сучасним підходом до визначення суверенітету [9].

Вважаємо, що незважаючи на те, що міжнародна економічна діяльність держави може призводити до виникнення в її суб'єктів фінансових (податкових) зобов'язань, зазначені процеси впливають не на власне фіскальний (податковий) суверенітет держави, а на форми і способи його реалізації, зокрема в умовах участі держави в інтеграційних об'єднаннях. Повноваження держави в податковій (фіскальній) сфері зазнають відповідних змін лише внаслідок прийнятих державою відповідних міжнародних зобов'язань. Межі і форми реалізації державою власного фіскального (податкового) суверенітету визначаються державою за власною ініціативою або відповідно до взятих нею міжнародних зобов'язань. Міжнародний розподіл праці і взаємодія національних економік призводять лише до вдосконалення механізму здійснення державою податкової (фіскальної) юрисдикції. Оскільки держави доволі обережні в питаннях

фіскального (податкового) суверенітету, відповідно до вимог одного з принципів розмежування і реалізації компетенції Європейського Союзу – принципу наділення повноваженнями (*d'attribution de competence*) – ЄС має діяти тільки в межах своєї компетенції, яку надали йому в Договорах держави-члени для досягнення цілей, визначених цими Договорами. Межі повноважень ЄС мають поважати як органи Союзу, так і держави-члени (ст. 5.2 ДЄС). Принцип наділення повноваженнями також означає, що будь-яка компетенція, не надана Союзу в Договорах, належить державам-членам (ст. 4.1 та ст. 5.2 ДЄС). Лісабонські договори визначили такі види компетенції ЄС: виключна, спільна з державами-членами, доповнююча та спеціальна. Засоби реалізації компетенції ЄС визначені в договорах про ЄС та функціонування ЄС з урахуванням принципів субсидіарності і пропорційності (ст. 5.1 ДЄС).

Важлива роль у Євросоюзі у запровадженні принципу наділення повноваженнями відведена Суду ЄС, практика якого застосовується Європейським судом з прав людини як джерело права (див., наприклад, рішення ЄСПЛ у справі «Булвес» АД проти Болгарії» від 22 січня 2009 року (п.п. 30–32) (заява № 3991/03) [10].

У рішенні у справі 6/64 «Costa v. ENEL» Суд ЄС робить висновок про наявність особливого правопорядку в ЄС, що не залежить від правопорядку держав-членів, а також що ЄС створив свою власну систему права, яка після набуття чинності договором «стала інтегрованою частиною систем права держав-членів, яку їхні суди зобов'язані застосовувати». У рішенні у справі 26/62 «Van Gend en Loos» Суд ЄС звернув увагу на автономний характер права Європейського Союзу та зазначив, що Співтовариство створює «новий правовий порядок у міжнародному праві, для якого держави обмежили свої суверенні права».

Вважаємо, що у цьому випадку йдеться не про остаточне відчуження суверенних прав чи окремих повноважень, а лише про делегування права їх здійснення або про спільну з інститутами ЄС реалізацію внутрішньої компетенції держави доти, доки держава виявляє волю бути членом наднаціонального утворення. На це звернув увагу, зокрема, Конституційний суд ФРН, який у своєму рішенні щодо тлумачення положень пункту 1 статті 24 Основного закону ФРН від 23 травня 1949 року зазначив, що Федерація може на підставі закону передати здійснення своїх суверенних прав міждержавним установам. Він наголосив, що це положення «не уповноважує на власне передачу верховних прав держави, а відкриває національний правопорядок таким чином, що претензія

ФРН на виключне право розпоряджатися своїми верховними повноваженнями скасовується і допускається пряма дія і застосування права з іншого джерела в рамках внутрішньодержавної компетенції». На практиці, оскільки Лісабонський договір підтверджує суверенне право держави вийти зі складу ЄС, за результатами референдуму 29 березня 2017 року Великобританія передала в ЄС офіційну заяву щодо початку процесу припинення членства держави в ЄС, що отримав назву «Брекзит». Відповідно до статті 50 Лісабонського договору будь-яка держава-член може вийти з ЄС згідно зі своїми конституційними вимогами відповідно до угоди, в якій формулюються положення про її вихід з урахуванням рамок майбутніх відносин з Союзом. Застосування договорів до держави припиняється від дати набуття чинності угодою про вихід або, в разі відсутності такої, через два роки після повідомлення про свій намір Європейської Ради, якщо Рада за згодою з цією державою-членом не вирішить одноставно продовжити цей термін. Слід зазначити, що деякі дослідники навіть у процесі «Брекзит» вбачають позитивні наслідки в частині посилення інтеграційних процесів. Зокрема, І.В. Яковюк звертає увагу на те, що «за цих умов Берлін зможе пролобіювати реалізацію кроків, проведенню яких перешкождала Британія, а саме... посилення бюджетів держав – членів ЄС» [11].

В Україні застосування практики Суду ЄС має певні особливості. Зокрема, Велика Палата Верховного Суду у постанові у справі № 9901/636/18 наголосила, що рішення Європейського суду справедливості діють лише у межах правової системи Європейського Союзу, до держав-членів якого Україна на сьогодні не належить. В окремих законах України йдеться про те, що у відповідних випадках суди беруть до уваги правозастосовну практику Суду Європейського Союзу. Наприклад, відповідно до вимог частини другої статті 2 Закону України від 9 квітня 2015 року № 329-VIII «Про ринок природного газу» при визначенні правової основи ринку природного газу зазначається, що «суб'єкти владних повноважень, а також суди при застосуванні норм цього Закону беруть до уваги правозастосовну практику Енергетичного Співтовариства та Європейського Союзу, зокрема рішення Суду Європейського Союзу (Європейського Суду, Загального Суду), практику Європейської Комісії та Секретаріату Енергетичного Співтовариства щодо застосування положень актів законодавства Європейського Союзу» [13].

З урахуванням наведеного формування нової доктрини державного фіскального суверенітету та забезпечення сталості та єдності судової практики у сфері фіскального (податкового) суверенітету набувають особливого значення.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Конституція України *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Статут ООН. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_10](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_10).
3. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Рішення Конституційного Суду України від 16.04.2008 р. № 6-пп/2008.
5. Див., напр.: Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях. *Журнал рос. права*. 2013. № 11. С. 43–44.
6. Strange S. The Global Transformation Reader : An Introduction to the Globalization Debate. 2003. № 1. P. 127–134.
7. Гетманцев Д. Сучасний світ. Новий погляд на легітимність публічних фінансів. *Право України*. 2018. № 4. С. 186.
8. Арнольд Р. Европейское конституционное право: некоторые размышления о концепции, возникшей во второй половине двадцатого века *Конституционное право : Восточное обозрение*. 2001. № 4 (37). С. 107–114.
9. Jackson J. The Changing Fundamentals of International Law and Ten Yearsofthe WTO // *Journal of International Economic Law*. 8(1). 2005. P. 3–15.
10. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-90792>.
11. Яковюк І. В. Brexit: причини і наслідки британського референдуму *Європейська інтеграція в контексті сучасної геополітики* : зб. наук. ст. за матер. наук. конф., м. Харків, 24 травня 2016 р. Харків, 2016. С. 86–90.
12. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80783425>.
13. Про ринок природного газу : Закон України від 09.04.2015 р. № 329-VIII *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 27. Ст. 234.

## **Наталія БЛАЖІВСЬКА**

*суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді,  
президент Міжнародної фіскальної асоціації (IFA Ukraine),  
віце-президент Асоціації податкових радників,  
кандидат юридичних наук*

## ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ ДОКТРИНИ В СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ США

*Добре судочинство ... означає створення  
і розвиток цінностей, а не лише більш ефективне  
досягнення чогось, що нам потрібне зараз.  
Дункан Кеннеді,  
професор Гарвардського університету [1]*

Осміслення проблематики становлення та розвитку судових податково-правових доктрин, вироблених американськими судами в кінці XIX – на початку XX століття, має прикладне значення для національної судової практики, яка з року в рік стикається з новими правовими викликами [2].

Цілком очевидно, що історія становлення податково-правових доктрин органічно пов'язана з практично постійним пошуком платниками податків способів уникнення оподаткування.

Судова доктрина покликана насамперед заповнити прогалини в законодавстві та продемонструвати напрями його вдосконалення. Слід зауважити, що термін «судова доктрина» в літературі як данина певному тренду став надто універсальним, при цьому в доктрині немає єдності в підходах до розуміння цього правового явища. З огляду на межі цього дослідження обмежимося посиленням на розуміння поняття судової доктрини, запропоноване Д. Шапіро. Так, автор співвідносить ідейне навантаження доктрини з обранням обґрунтованої відповіді на обґрунтований аргумент в процесі застосування норм права в суді [3].

Утім, аналіз генезису податкових доктрин має важливе значення і для науковців. Як справедливо зауважила І.В. Спасибо-Фатеєва, доктринальні праці базуються на узагальненні судової практики; інше свідчило б про відрив науки від



практики. У той самий час правову науку не можна зводити ані до коментаторства законодавства, ані до огляду судової практики. Лише їх взаємний аналіз може сприяти розвитку і становленню доктрин, що, у свою чергу, стає аргументованою підставою для внесення змін до законодавства [4].

А. Селіванов натомість звертає увагу на практику, коли суди використовують доктринальні положення безпосередньо як підставу для мотивації своїх рішень. У такому разі доктринальні ідеї, з урахуванням міжнародних стандартів права, є мірою правомірної поведінки, а тому дістають підтримки суспільства. Таке розуміння цих питань вказує на існування судової правотворчості, яка виявляється в судових рішеннях як формі доктринального права, що становить основу права судового [5].

Характеризуючи правове регулювання податкового планування, Т.А. Гусева [6] наголошує, що в більшості економічно розвинутих країн визначення меж податкового планування виглядає так: 1) правомірне зменшення податків (податкове планування – tax planning); 2) обхід податку (легальне ухилення – tax avoidance); 3) ухилення від сплати податку (tax evasion) [7].

З огляду на це слід зауважити, що спосіб, у який суди інтерпретують податкове законодавство, має велике значення для того, в який спосіб платники будуть ставитися до питання уникнення оподаткування.

При цьому О.І. Муранов дотримується позиції, згідно з якою концепція «обходу закону», крім законних і незаконних, виокремлює в особливу групу і дії в «обхід закону», тобто ті, які букву закону не порушують, проте чітко спрямовані на досягнення результату, який не збігається з цілями закону. «Обходом закону є спосіб дій, який порушує норми закону не прямо, а підриваючи мету, на досягнення якої ця норма спрямована». А критерієм виділення в окрему групу слугує намір досягти бажаного результату шляхом маскуванню дій під законні [8].

Саме тому суди відіграють ключову роль у боротьбі з уникненням оподаткування як шляхом тлумачення і застосування закону, так і вироблення власне судових доктрин у країнах звичаєвого права.

У спеціальній літературі виділяють наступні види податкових доктрин, які найчастіше застосовуються судами США: доктрина пріоритету суті над формою, доктрина економічної суті, доктрина належної обачності, доктрина ділової мети, доктрина угоди по кроках та удаваної угоди.

Суть **доктрини ділової мети (business purpose doctrine)** полягає, передусім, у тому, що економічний ефект від учиненого правочину стає ключовим

критерієм оцінки добросовісності платника податків. Відповідно до підходу Служби внутрішніх доходів США [9] з'ясувати те, чи є правомірною оптимізація угоди, можна виходячи з визначення тієї обставини, чи інвестуються засоби для отримання доходу, чи це робиться лише для отримання необґрунтованих пільг. Якщо податкові пільги є більш значними порівняно з реальними інвестиціями, відповідні дії свідчать про умисел на ухилення від оподаткування, а не про мету отримання прибутку від господарської діяльності. Чи не найяскравішим рішенням, яке заклало фундамент для цієї доктрини, є рішення у справі *Evelyn Gregory v Guy T. Helvering*, яке буде проаналізовано нижче. Втім, як слушно наголошується в літературі, вказана доктрина є фактично частиною доктрини економічної суті – «*economic substance doctrine*».

**Доктрина пріоритету суті на форму (*substance over form doctrine*)** передбачає, що суди вправі перекваліфіковувати правочин відповідно до його справжньої суті, якщо така суть очевидно є відмінною від обраної форми. Ефектом такого визначення, як правило, є отримання податкового результату іншого, ніж той, який передбачала обрана форма правочину. Наприклад, суд може перекваліфікувати борг на капітал для цілей оподаткування для того, щоб кваліфікувати виплату відсотків (які обліковуються компанією як витрати) як виплату дивідендів (які не обліковуються компанією як витрати) [10].

Верховний суд США у справі *Helvering v. F. & R. Lazarus & Co.* – 308 U.S. 252 (1939), підсумовуючи стосовно вказаної доктрини, зауважив: «У галузі оподаткування адресати правових норм і суди беруть до уваги суть правочину і його реальність, а формальні письмові документи не є жорстко зв'язуючими» [11].

Як свідчить аналіз практики застосування вказаної доктрини, вона має суттєві обмеження, які слугують гарантією дотримання права добросовісного платника податків на захист від свавільного перекваліфікування правочину з боку держави. Так, форма правочину не може бути проігнорована, якщо відбулися реальні зміни в економічному становищі осіб, та/або правочин мав реальну ділову мету. Більш того, форма має суттєво відрізнитися від суті угоди. Безперечно, це – оціночний критерій. Тому в складних випадках суди використовують також доктрину угода по кроках (*step transaction doctrine*). Нарешті, доктрина підлягає застосуванню, якщо форма угоди дає податкові переваги, яких не могло б бути у разі її відповідності змісту.

**Доктрина економічної суті (*economic substance doctrine*)** – це вироблена судами доктрина, зважаючи на яку в отриманні очікуваної податкової вигоди

від правочину може бути відмовлено, якщо угода не призводить до значущих змін в економічному становищі платника податків, крім зниження федерального прибуткового податку, або угода не має ділової мети.

30 березня 2010 року доктрина економічної суті дістала свого законодавчого закріплення в статті 7701 (о) Кодексу внутрішніх доходів США (що спричинило жваву дискусію серед як практиків, так і науковців). Так, з указаної норми випливає, що правочин має економічну суть, якщо: а) він призводить до суттєвої зміни в економічному становищі платника податків; б) платник податків мав власну суттєву мету на вчинення правочину (крім отримання податкової вигоди).

Відтак, законодавець чітко акцентує саме на зміні економічного становища платника податку, а не на отриманні прибутку [12].

Доктрина угоди по кроках (***step transaction doctrine***) використовується для того, щоб встановити, чи має ряд правочинів розглядатися як елементи єдиного правочину. Доктрина угоди по кроках може застосовуватися, коли два або більше правочинів, незалежних за формою, вважаються настільки залежними один від одного по суті, що їх слід розглядати як елементи одного правочину.

Доктрина удаваної угоди (***sharm transaction doctrine***). Удавані угоди є угодами, які позбавлені ділової мети і не передбачають жодного економічного ефекту, і які вчиняються з метою обману. Загалом суди в США розрізняють *удавану по суті (sharm in substance)* і *удавану фактично (sharm in fact)* угоди. Удаваність по суті має місце, коли правочин не має ділової чи спрямованої на отримання доходу функції, крім отримання податкових переваг. Удаваною фактично суди визнають угоду, коли вона ніколи не відбувалася та/або має місце лише на папері [13].

У літературі почасти зазначається, що доктрина удаваної угоди і доктрина угоди по кроках є похідними від доктрини переваги суті над формою.

Крім вказаних вище доктрин, як у науці, так і на практиці наголошується на необхідності використання ***доктрини належної податкової обачності (doctrine of tax due diligence)*** як законної передумови отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента.

Слід наголосити, що для України необхідність застосування цієї доктрини безпосередньо впливає з рішення Європейського суду з прав людини «Булвес»

АД проти Болгарії», яке доволі часто цитується судами України у податкових справах. У цьому рішенні зазначено, що платник ПДВ не має нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальником, якщо він **не знав про такі зловживання і не міг про них знати**. Таким чином, встановленню підлягає обізнаність платника податків із можливими зловживаннями контрагента.

Відтак, «обачний» платник ПДВ в Україні перед учиненням правочину має, принаймні, але не тільки, перевірити свого контрагента на предмет податкової «добросовісності» за доступними базами даних, так само як і бути готовим навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо.

Утім, ретроспективний аналіз податкових доктрин свідчить, що ще до середини ХХ століття тлумачення податкового законодавства в США переважно здійснювалось з урахуванням текстуального підходу. «Текстуалізм» (textualism) передбачає, що податковий закон має тлумачитись буквально, у чіткій відповідності до його тексту, а тому формальне дотримання закону захищає позицію платника податків [14]. Згодом податкові органи і суди поступово переглянули свою позицію, адже побоювалися, що текстуальний підхід може призвести до серйозних зловживань.

У науковій літературі домінує позиція, що критерії тлумачення законодавства характеризуються циклічністю та коливаються між літеральним тлумаченням і тлумаченням відповідно до мети [15]. Цікавою є теза Дж. Коллітона, який вважає, що нециклічна, непрямая внутрішня історія руху від стандартів до норм в податковому праві базується на презумпції того, що типовим процесом у податковому праві є прийняття норми, порушення норми, судовий процес і прийняття більш комплексного доповнення в виді норми [16].

Розглядаються ряд чинників – інституційні, економічні і політичні, які можуть визначати специфічний підхід конкретної правової системи до тлумачення законодавства. Натомість дослідник А. Вермюель категорично відкидає вплив політичного чинника на формування підходу судів до тлумачення законодавчих норм [17].

Цікаво, що Д. Шнайдер, зробивши спробу емпіричного дослідження підходу суддів США до вирішення податкових спорів, дійшов інших висновків. Так, автор прослідковує взаємозв'язок між рішеннями, прийнятими на користь платника податків, і такими чинниками, як жіноча стать судді, елітна освіта, робота в приватному секторі перед призначенням на посаду судді або призначення президентом від Демократичної партії [18].

Інший дослідник, М. Альтері, дійшов висновку, що судді податкових судів, призначені президентом від Республіканської партії, були більш схильні вирішувати справи на користь платників податків. Але ще важливішим фактором, як зауважує автор, є досвід роботи у приватному секторі безпосередньо перед призначенням на посаду судді. Ті, що призначені республіканцями, здебільшого походять з приватного сектору, ніж з публічної служби, а відтак, резюмує автор, саме досвід безпосередньо перед призначенням, більше ніж ідеологія, є тим чинником, який справді визначає спрямованість на користь платника податків [19].

Загалом, характеризуючи підхід американських судів кінця XIX – початку XX сторіччя, можна констатувати, що здебільшого застосовувався підхід буквального тлумачення норм права, демонструючи таким чином лояльність до платників податків. І саме такий підхід було застосовано в рішенні у справі *Charles F. Adams and others s. George Bancroft, Collector of the Port of Boston and Charlestown* (1838 р.), в якому суд вказав, що закони, які запроваджують зобов'язання, ніколи не тлумачаться за межами природного значення формулювання; зобов'язання ніколи не накладаються на громадян на підставі нечіткого тлумачення; будь-які податки накладають зобов'язання на громадськість у цілому, формулюються точно і мають бути виписані у зрозумілий і чіткий спосіб у законодавчому акті [20].

Більш того, у рішенні у справі *Hartranft, Collector, etc. v Wiegmann and another* (1887) [21] суд ще раз наголосив, що «податки ніколи не накладаються на громадян на підставі неоднозначного або сумнівного тлумачення».

У рішенні у справі *Benziger v. United States* (1904) [22] суд вказав, що податкові норми мають бути ліберально витлумачені на користь імпортера, і якщо виникають сумніви щодо фактичного змісту відповідного положення, суди мають вирішувати спори на його користь.

Однак, як уже зазначалося в цій статті, такий формальний підхід із впливом часу почав зазнавати критики з боку ряду науковців і навіть суддів. Так, зокрема, суддя Бенджамін Кардозо опонував формальному підходу в судочинстві й наполягав на тому, що судді мають відмовитися від нього на користь більш відкритого, «розширювального» тлумачення [23].

Федеральні суди доволі швидко відреагували на критику стосовно тлумачення норм податкового законодавства, і судова практика почала змінюватися. Так, уже в 1926 році в рішенні у справі *Irwin v. Gavit* суд вказав, що

«податкове законодавство має бути сформульоване сприятливо для платника податків. Але це не є підставою для створення нечіткої або надмірно розширеної норми» [24].

Так, розглядаючи в 1933 році справу *Burnet v. Guggenheim* [25], суддя Кардозо в певному сенсі знівельовав правило, відповідно до якого у випадку сумнівів податкові норми мають тлумачитися на користь платника: «... є багато аспектів такого правового принципу. Треба розглянути їх усіх для того, щоб мудро їх застосувати. Формулювання, яке є ліберальним для одного платника податків, може бути неліберальним щодо іншого. Необхідно відшукати/встановити баланс переваг».

У цьому контексті цікавою є позиція Верховного суду США у справі *U.S. v. One Hundred Barrels of Spirits*, в якій було зазначено, що обов'язком суду є вивчати весь закон, його реальний зміст, дух, мету, формулювання і використовувати його очевидне і природне значення для читання акту з цією метою у спосіб, який буде найкращим чином відображати мету законодавця. Законодавча мета є путівником для належної судової інтерпретації [26].

У літературі того часу [27] вже зустрічаємо позицію, з якої слідує, що принцип найбільшого сприяння платникам податків є «старим підходом», адже ухилення від сплати податків увійшло в звичку, а останніми тенденціями судочинства є жорсткий опір конструкціям, що допускають ухилення від сплати податків. Підставою для цієї нової тенденції стало нове податкове законодавство, а збільшені ставки зробили привабливішим ухилення від сплати податків. Більш того, маючи справу з новими формами ухилення від сплати податків, суди дійшли обґрунтованого висновку, що законодавче реагування часто не було достатньо швидким, і лише суди можуть «впоратися з багатьма з цих злодіянь» шляхом вироблення більш гнучкого підходу в тлумаченні податкових норм.

Утім, незважаючи на важливість вищенаведених рішень, у літературі першим прецедентом, який послугував підставою для одразу двох податкових доктрин – економічної суті і ділової мети – вказується саме рішення у справі *Evelyn Gregory v Guy T. Helvering*. З огляду на це нижче подаємо аналіз обставин та подій, що стали основою для вироблення судом саме такого підходу.

Так, напередодні ухвалення цього відомого рішення питання уникнення оподаткування багатими громадянами набуло великого публічного розголосу, зокрема з огляду на розкриття схем ухилення від оподаткування групами лідерів промислового ринку та банківської справи. Головним сподвижником цих схем

вважався Ендрю Меллон, колишній міністр фінансів. Аналіз історичних джерел для розуміння аргументації судового рішення є виправданим, адже приймаючи рішення, судді так чи інакше мотивовані суспільними, економічними чи ідеологічними чинниками, домінуючими в суспільстві в конкретний проміжок часу, коли приймається рішення.

Верховний суд США, переглядаючи справу, вказав, що «аргументація нижчої судової інстанції... залишає мало можливостей для того, щоб щось додати» [28]. Мається на увазі аргументація судді Апеляційного суду Лернада Хенда (Learned Hand). З огляду на це нижче аналізується аргументація саме апеляційного суду.

Евелін Грегорі була дружиною Джорджа Д. Грегорі, приватного секретаря банкіра, мультимільонера Валентина Еверіта Мейсі. Евелін Грегорі була єдиним власником компанії United Mortgage Corporation, яка, в свою чергу, володіла 1000 акціями Monitor Securities Corporation. В 1928 році усі активи United Mortgage Corporation, включно з акціями Monitor Securities Corporation, оцінювалися в 814 064 \$, а окремо вартість акції компанії Monitor становила 133,333 \$. Евелін Грегорі прийняла рішення продати акції Monitor Securities Corporation. Одним із способів для компанії United зробити це був продаж акцій компанії Monitor і розподіл прибутку після сплати Е. Грегорі податків. У такому випадку прибутки, отримані Е. Грегорі після сплати податків з продажу акцій, вважалися б дивідендами і знову підлягали б оподаткуванню як звичайний дохід. Відтак, United заплатила б 14 760 \$ корпоративного прибуткового податку, а Евелін Грегорі мала б сплатити прибутковий податок принаймні в розмірі 15 000 \$.

Другий спосіб полягав у тому, щоб акції Monitor були розподілені як дивіденди і потім продані нею. У цьому випадку також акції Monitor, розподілені для Е. Грегорі, підлягали б оподаткуванню як звичайний дохід. Відповідно, Е. Грегорі мала б сплатити принаймні 20 000 \$ податку. Для того, щоб продати акції Monitor, сплачуючи лише податок від доходу з капіталу (за ставкою нижчою, ніж ставка звичайного доходу) та одночасно зменшуючи розмір податку, Е. Грегорі 18 вересня 1928 року створила нову компанію під назвою Averill. Фактично, єдиною метою створення Averill була мінімізація податків для місис Грегорі. Компанія United передала акції Monitor до Averill, і таким чином місис Грегорі отримала 100% акцій компанії Averill, яка, у свою чергу, стала власником 100% акцій компанії Monitor. Вона стверджувала, що мала місце реорганізація згідно з нормами параграфу 112(g) Акту про доходи 1928 року. Згідно з зазначеним параграфом вказаного акту реорганізація – це передача корпорацією

частини або усіх активів іншої корпорації, якщо одразу після такої передачі відчужувач або його акціонер або обидва набувають контролю над компанією, до якої передані ці активи.

Утім, через три дні після так званої реорганізації, а саме 24 вересня 1928 року, компанію Averill було ліквідовано. Е. Грегорі як єдиний акціонер отримала акції компанії Monitor як єдиний актив компанії Averill і цього ж дня продала їх за вартістю 133,333 \$. Позиція Е. Грегорі полягала в тому, що вона отримала акції Monitor від Averill як єдиний післяліквідаційний дивіденд, який оподатковувався як дохід від капіталу, і його вартість становила 76,000 \$.

Е. Грегорі заплатила 350 000 \$ за придбання United. База для визначення доходу від отримання акцій Monitor була такою:  $133,333 / 814,064 \times 350,000 = 57,235$  \$. Е. Грегорі, таким чином, повідомила про приріст капіталу тільки виходячи з наступного:  $133,333 - 57,325 = 76\ 008$  \$. Податок з цієї суми становив 9500 \$.

Представники тодішньої Ради з податкових спорів (The Board of Tax Appeals) погодилися з позицією Е. Грегорі, яка полягала в текстуальному тлумаченні терміна «реорганізація» за Актом про Доходи 1928 року. Представник податкового органу не погоджувався із застосуванням текстуального тлумачення та, в свою чергу, звертав увагу на реальну економічну суть правочину, як полягала в тому, що насправді жодної корпоративної реорганізації не відбулося, а всі вчинені правочини були лише інструментом створення умов для відчуження акцій Monitor з меншим податковим навантаженням.

Розглядаючи цю справу, суддя Хенд відхилив текстуальний підхід. При цьому він зазначив, що «угода ... не втрачає своєї сили через те, що вона була продиктована бажанням мінімізації. Кожен може так організувати свої справи, що його податки будуть настільки низькими, наскільки це можливо; ніхто не зобов'язаний обирати спосіб, який буде найкращим способом сплати для Міністерства фінансів; немає навіть такого патріотичного обов'язку збільшувати свої податки».

Водночас суддя Хенд зазначив, що у цій справі передача акцій компанії Monitor до Averil не була справжньою господарською «реорганізацією» для цілей тлумачення податкового законодавства. Так, незважаючи на те, що текстуально угода Е. Грегорі підпадала під розуміння терміна «реорганізація», як це було визначено в Акті про доходи 1928 року, ці положення не підлягають застосуванню, оскільки «як мелодія є більшою за ноти», так і «значення речення



може бути більшим, ніж значення окремо взятих слів». Метою цього законодавчого положення про реорганізацію було розмежувати реорганізацію, яка вчиняється з «причин, доречних для її проведення» в бізнесі, та ту, єдиною метою якої є мінімізація оподаткування».

Як впливає з матеріалів справи, суддя Хенд наполягав на тому, що передачу акцій Averill до місіс Грегорі слід розцінювати як виплату дивідендів для фізичної особи, а не як відчуження акцій у процесі корпоративної реорганізації.

Варто нагадати, що в січні 1935 року Верховний суд США повністю погодився з такою аргументацією нижчестоящої інстанції. Примітно, що саме ця справа є найбільш цитованою за всі часи.

Утім, 5 липня 1933 року, тобто перед прийняттям цього ключового рішення, суддя Хенд у рішенні *Delaware & Hudson Co. v. Commissioner of Internal Revenue* [29] зазначив, що «наша податкова система є настільки детальною та чіткою, що не допускає якої-небудь гнучкості при застосуванні, на відміну від іншої з більш загальними нормами».

Водночас вважаємо за доречне звернути увагу на те, що 14 травня 1933 року (тобто до ухвалення рішення у справі Грегорі) суддя Хенд під час лекції на тему «Наскільки вільний суддя в прийнятті рішення?» зазначив, що судді не є повністю вільними ігнорувати букву закону, але тим не менш він критикував так звану «словникову школу», тобто тих, хто займав позицію, що судді «мають абсолютно слідувати букві закону» [30]. Крім того, в окремій думці у справі *Bliss v. Commissioner of Internal Revenue* [31] (8 січня 1934 року) суддя Хенд активно використовував літеральний підхід у тлумаченні норм податкового законодавства, стверджуючи, що чіткі положення норм податкового законодавства залишають мало свободи для будь-якого цілеспрямованого тлумачення.

Враховуючи викладене, перебільшенням буде вважати справу Грегорі революційною. Насправді вона є частиною цілого ряду справ щодо тлумачення норм податкового законодавства.

Аналіз вищенаведеного підводить нас до положення про те, що коли суддя пише рішення, як правило, воно має демонструвати відповідність принципам чесності, великодушності, мудрості, канонічному авторитету і понад усе тому, чого вимагає право. Коли вчений-правник критикує право, передумовою цього є бажання перетворити його найбільш зручним способом – як правило тим, який вчений уже вибрав сам [32].

Все вищевикладене підкреслює актуальність продовження досліджень проблематики належного застосування норм законодавства в світлі дискусії про податкову мінімізацію.

У цьому контексті цікавою є позиція англійського судді Кренворта, який у справі *Edwards v. Hall* зазначив: «Я ніколи не розумів, що означає обхід парламентського закону; або цей закон поширюється на вас, або ні. Якщо він на вас не поширюється, у вас є право уникати його дії, не підпадати під його заборону» [33].

Як резюме хочу навести «відкрите питання» відомого науковця Ф. Бейкера: «Чи є якісь моральні ліміти до кроків, які хтось може робити з метою зменшення податків? (Моральні ліміти на протипагу лімітам правовим: існують чіткі правові ліміти до кроків, які ви можете робити). Ми, зрештою, усі є платниками податків. Ми усі отримуємо переваги від добре профінансованого уряду, то чи є ліміти щодо того, що є правовим податковим пом'якшенням в моральному значенні? Знову ж, дебати на цю тему були б корисними для визначення моральних лімітів, якщо такі є» [34].

Таким чином, вважаємо обґрунтованим продовжувати дослідження порушених у статті питань не лише в американському, а й європейському контекстах, зокрема в аспекті докладного аналізу судових рішень Європейського Суду Справедливості та національних судових органів держав – членів Європейського Союзу. Крім того, актуальним є опрацювання відповідних рекомендацій для вивчення їх суддями під час навчання в Національній школі суддів України.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. URL: <http://duncankennedy.net/documents/Form%20and%20Substance%20in%20Private%20Law%20Adjudication.pdf>.
2. Гаврилюк Р. О. Сучасні європейські доктрини податкового права : Порівняльне правознавство: сучасний стан і перспективи розвитку : збірник наукових праць / за ред. Ю. С. Шемшученка, І. С. Гриценка, М. Б. Бучка ; упор. О. В. Кресін. Київ : Логос, 2010. С. 331–333.
3. Shapiro David L. In Defense of Judicial Candor. 100 HARV. L. REV., 1987. P. 711–747.
4. Спасибо-Фатеева И. В. Некоторые подходы к понятию источников права: в порядке постановки проблемы. *Проблеми законності* : респ. міжвід. наук. зб. / відп. ред. В. Я. Тацій. Харків : Нац. юрид. акад. України, 2000. Вип. 42. 218 с.
5. Селіванов А. Судове право: нова галузь права чи теоретична думка? *Щорічник українського права*. 2009. № 1. С. 77–84.

6. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование : монография / Т. А. Гусева; под ред. Н. И. Химичевой. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Wolters Kluwer Russia, 2007. С. 73.
7. В англійській мові використовується два окремих поняття tax avoidance (податкова мінімізація) і tax evasion (ухилення від сплати податків). Так, tax evasion – це порушення закону, і воно є незаконним. Щодо платника податків, викритого у вчиненні ухилення від сплати податків, може бути порушено кримінальну справу. Tax avoidance, з другого боку, є законним і відбувається, коли платник податків зменшує своє податкове зобов'язання, скориставшись фінансово привабливим варіантом, що його містить законодавство. Деякі форми «податкової мінімізації» (tax avoidance) судова система визнає прийнятними (іноді використовується ще термін «податкове пом'якшення» – tax mitigation), в той час як інші форми «уникнення податків» є неприйнятними. Водночас Європейський Суд Справедливості іноді використовує поняття tax avoidance, коли фактично має на увазі tax evasion. Докладніше див.: ECJ, 21 Feb. 2006, Case C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise (Halifax), [2006] ECR I-1609.
8. Муранов А. И. «Обход закона» в международном частном праве: мнимость актуальности и надуманность проблем. *Законодательство*. 2004. № 7. С. 8.
9. URL: <http://www.irs.gov/for-Tax-Pros>.
10. Докладніше див.: Рішення Gregory v. Helvering, Laidlaw Transportation, Inc. v. Commissioner, Т. С. та Tax Ct. Memo LEXIS 230.
11. URL: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/308/252>.
12. Rovakat LLC et al. v. Commissioner. URL: <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca3/12-1779/12-1779-2013-06-17.html>
13. Falsetti v. Commissioner. URL: [http://www.leagle.com/decision/198541785stc332\\_1399](http://www.leagle.com/decision/198541785stc332_1399).
14. Madison A. D. The tension between textualism and substance over form doctrines in Tax Law // Santa Clara Law Review. 2003. Vol. 43. P. 699.
15. Докладніше див.: William N. Eskridge, Jr. and Philip P. Frickey, Legislation Scholarship and Pedagogy in the Post-Legal Process Era, 48 U. PITT. L. REV. 691, 715 (1987).
16. James W. Colliton, Standards, Rules and the Decline of the Courts in the Law of Taxation, 99 DICK. L. REV. 236 (1995).
17. Adrian Vermeule, The Cycles of Statutory Interpretation, 68 U. CHI. L. REV. 149 (2001).
18. Докладніше див.: Daniel M. Schneider, Assessing and Predicting Who Wins Federal Tax Trial Decisions, 37 WAKE FOREST L. REV. 473 (2002).
19. Mark P. Altieri et al. Political Affiliation of Appointing President and the Outcome of Tax Court Cases, 84 JUDICATURE 310, 313 (2001).
20. The Law Reporter. Edited by P.W. Chandler, of the Suffolk Bar. Volume 1 // Boston: Weeks, Jordan and Company 1839, p. 320. URL: <http://books.google.com.ua/books?id=7y0ZA AAAYAAJ&pg=PR5&lpg=PR5&dq=%22Adams+v.+Bancroft%22+case&source=bl&ots=0>

miWHux-rz&sig=3NtTQjJAR3HXok4zDHRJ0uN1mtY&hl=uk&sa=X&ei=LjUGU97rEvDT4Q TbsIGQAq&ved=0CC4Q6AEwAQ#v=onepage&q=%22Adams%20v.%20Bancroft%22%20 case&f=false.

21. URL: <http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/121/609>.
22. URL: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/192/38/case.html>.
23. William E. Nelson, *The Legalist Reformation: Law, Politics and Ideology in New York, 1920–1980*, 22-24 (2001). P. 824.
24. *Irwin v. Gavit*, 268 U.S. 161, 168 (1926) [URL: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/268/161/case.html>].
25. URL: <http://www.vdebooks.com/burnet-v-guggenheim-us-supreme-court-transcript-of-record-with-supporting-pleading-PDF-13065245>.
26. W. Earl Smith, *The Changing Construction of Revenue Laws*, *American Bar Association Journal*, Vol. 20, № 1 (January 1934), P. 12–14.
27. Докладніше див.: *Law of Federal Income Taxation* by Randolph E. Paul; Jacob Mertens, Chicago, Callaghan & Co, 1934.
28. *Gregory v. Helvering*, U.S. Court of Appeals, Second Circuit, Case no 13158. URL: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>.
29. URL: <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/65/292/1477730>.
30. *Learned Hand, How Far is a Judge Free in Rendering a Decision?* in *The Spirit of Liberty: Papers and Addresses of Learned Hand* 103, 107 (Irvin Dilliard ed. 1963).
31. URL: <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/68/890/1565230/>
32. Kahn P. W. *The Cultural Study of Law: Reconstructing Legal Scholarship*. Chicago, 1999. P. 7–30.
33. *Stroud's judicial dictionary of words and phrases*. London, 1972. Vol. II. P. 946.
34. URL: [http://www.taxbar.com/documents/Tax\\_Avoidance\\_Tax\\_MitigationPhillip\\_Baker.pdf](http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhillip_Baker.pdf).

## **Олена ГУБСЬКА**

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

### **ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИХ НОРМ У ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ**

Актуальність теми дослідження імплементації міжнародних норм у податкове законодавство нашої держави обумовлена обранням Україною інтеграції до ЄС як зовнішньополітичного пріоритету.

Для позначення процесу гармонізації та адаптації в офіційних документах ООН дістав поширення термін «імплементація», що буквально означає «здійснення». У міжнародно-правовій літературі поняття «імплементація» використовується в широкому значенні – як здійснення норм міжнародного права на міжнародному й національному рівнях. Імплементацією є фактична реалізація міжнародних зобов'язань на внутрішньодержавному рівні, здійснювана шляхом трансформації міжнародно-правових норм у національні законодавчі та підзаконні акти. Норма міжнародного права зберігає свій статус, але її змісту надається й статус норми національного права [6, с. 46].

На сучасному етапі ця проблема частково вирішується Віденською конвенцією про право міжнародних договорів, відповідно до якої держави не мають права посилатися на внутрішнє законодавство для виправдання невиконання міжнародного договору. Тому на практиці всі демократичні держави у своїх конституціях закріплюють принцип пріоритету міжнародного права (наприклад, ст. 10 Конституції Італії, п. 1 ст. 96 Конституції Іспанії тощо) [3].

Регуляторні акти, що діють у Європейському Співтоваристві, є винятком, адже держави-члени відмовилися від будь-якої процедури імплементації, визнаючи безпосередню дію актів, що офіційно публікуються Європейським Співтовариством відповідно до ст. 189 Римського договору про створення Європейського Співтовариства. Про те, що похідні міжнародно-правові норми безпосередньої дії запроваджуються у внутрішньодержавний правопорядок без застосування будь-яких внутрішніх заходів, зазначено в рішенні Європейського суду 1968 р. [7].

З аналізу українського законодавства (ст. 9 Конституції України, п. 1 ст. 17 Закону України від 22 грудня 1993 р. «Про міжнародні договори України» тощо) можна дійти висновків, що Україна теж визнає пріоритет загальновизнаних норм міжнародного права над нормами права внутрішньодержавного.

Так, ще в 1994 році була підписана Угода про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС. Значно пізніше, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.03.2013 року № 157-р затверджено план заходів щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС. В 2010 році Верховна Рада України прийняла Закон «Про засади внутрішньої та зовнішньої політики», в якому визнавала пріоритетним забезпечення інтеграції України в європейський політичний, економічний, правовий простір з метою набуття членства в Європейському Союзі. Після цього було прийнято цілий ряд законів та підзаконних нормативних актів.

7 лютого 2019 року Верховна Рада України закріпила у Конституції курс України на Європейський Союз та НАТО.

Така міжнародна інтеграція передбачає реформи не тільки політичної системи, соціальних стандартів, а й економічної системи, в тому числі податкової політики держави.

Необхідно зазначити, що в податковому законодавстві ЄС велика увага приділяється непрямим податкам, в тому числі ПДВ, податкам з обороту та акцизним зборам. У цьому контексті право ЄС поділяється на первинне і вторинне. Основними нормативними актами первинного права є Угода про Євроатом та Лісабонський договір, який складається із двох угод – Угоди про Європейський Союз та Угоди про функціонування Європейського Союзу. Саме в Угоді про функціонування Європейського Союзу закріплені основи вільного обігу товарів усередині ЄС, встановлена низка фундаментальних принципів, які визначають функціонування всієї системи податкового права, системи регулювання ПДВ.

Вторинне право складається із директив, регламентів та рішень, які мають обов'язкову силу, а також рекомендацій. Згодом було прийнято цілий ряд директив, накопичилась велика кількість нормативних актів, у зв'язку з чим 28 листопада 2008 року була прийнята Директива ЄС № 2006/112 про спільну систему оподаткування податком на додану вартість, яка досі діє.

Крім того, що стосується питань ПДВ, чинними є Директива 86/560 (тринадцята) та Директива 2008/9, які встановлюють порядок відшкодування податку,

Директива 2007/74 та Директива 2009/132, які регулюють звільнення від ПДВ деяких видів товарів, імпортованих до ЄС.

Сплату акцизного податку регулюють Директива ЄС від 16 грудня 2008 року № 2008/118 (загальний режим акцизних зборів), Директива Ради ЄС від 19 жовтня 1992 року № 92/84 (щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої) [4, с. 365].

Крім директив, важливе місце посідають регламенти. Так, основним є Регламент про ПДВ 282/2011, який встановлює правила, які імплементують ті чи інші положення Директиви про ПДВ. Регламентом 952/2013 також прийнятий Митний кодекс ЄС.

Також важливе місце займають рішення Суду Європейського союзу, які є джерелом права та регулюють податкові правовідносини у сфері ПДВ у ЄС. Цим судом, наприклад, було винесено понад 400 рішень у сфері ПДВ, які тлумачили положення Директиви про ПДВ.

Таким чином, різні інститути ЄС відіграють важливу роль у процесі гармонізації та адаптації як законотворчої, так і правозастосовної діяльності.

Отже, на підставі наведеного, можна дійти висновку, що особливістю податкового режиму країн ЄС є відсутність єдиного загального документа (як в Україні – Податкового кодексу), що систематизує всі норми податкового законодавства. Але, оскільки норми податкового права у кожній державі – члені ЄС відрізняються, немає можливості взяти і нічого змінюючи, просто імплементувати окремі норми у чинне законодавство України. Необхідно провести декілька етапів, першим з яких є ретельний аналіз положень директив ЄС стосовно суб'єктів та об'єктів оподаткування, бази, порядку та обчислення сплати податків. Тільки потім ми можемо побачити розбіжності у законодавстві ЄС та податковому законодавстві України. Наступним етапом буде внесення змін та доповнень до законодавства України з метою інкорпорації положень директив ЄС. Але необхідно пам'ятати, що без проведення юридичної, нормопроектувальної роботи позитивного результату ми не досягнемо, оскільки всю термінологію, яка використовується у цих двох правових системах, необхідно уніфікувати, виробити чіткий понятійно-категоріальний апарат з метою подальшого однакового тлумачення законодавства.

Крім того, дуже важко знайти спільний знаменник у формуванні ставок оподаткування фізичних та юридичних осіб. Ставки оподаткування європейських країн істотно відрізняються. До того ж, процес гармонізації

податкового законодавства держав Європи досі перебуває у динамічному розвитку [1, с. 150].

Разом з тим, якщо говорити про розподіл податків на прями і непрямі, можна говорити про те, що в Україні найбільша частка належить непрямим податкам. Так, наприклад, як вбачається із звіту Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету на 2018 рік, можна зробити висновок, що в загальній структурі податків більшість становить ПДВ із ввезених товарів – 295,4 млрд грн. та акцизний податок – 118,9 млрд грн. Тоді як податок з доходів фізичних осіб становить 91,7 млрд грн., а рентна плата – 45,3 млрд грн.

Багато питань з приводу імплементації норм міжнародного права за цей час було вирішено. Важливу роль у цьому процесі відіграє впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. Саме із якісним впровадженням системи електронного документообігу наша держава наблизилась до світових економічних стандартів. Зокрема, понад 60 країн світу використовують електронну форму податкової звітності.

Крім того, 4 липня 2013 року було прийнято Закон України № 408 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». Цей Закон є імплементацією рекомендації ОЕСР щодо контролю за визначенням цін у операціях між пов'язаними особами та актом впровадження в Україні світових механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням, зокрема за операціями з контрагентами, зареєстрованими в офшорних зонах.

Загалом в рамках імплементації прийнято понад 170 нормативно-правових актів, в тому числі закони, що наблизили ставки акцизного збору до рівня, передбаченого у директивах ЄС. В основу розділу щодо податку на додану вартість покладено діючий порядок оподаткування податком на додану вартість з урахуванням напрямів його реформування та вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість.

Необхідно зазначити, що предметом гармонізації є нормативно-правові акти країн – членів ЄС, які регулюють відносини, пов'язані зі сплатою податків, та спрямовані на усунення подвійного оподаткування у різних країнах. Україна є учасницею 61 міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. У ЄС були прийняті важливі рішення щодо усунення податкових бар'єрів на шляху транснаціональної діяльності західноєвропейських компаній: Директива «Про єдину систему оподаткування материнських фірм та їх філіалів», Конвенція



«Про усунення подвійного оподаткування прибутку асоційованих підприємств». Згідно з цими документами національні податкові відомства повинні або звільняти від оподаткування величину прибутку, яка перераховується іноземним компаніям розташованими на їх території філіалами, або враховувати сплачені цими філіалами податки при оподаткуванні материнської компанії [2].

**Таким чином, ми погоджуємося з позицією Н.М. Ногінової, що основними напрямами адаптації та імплементації податкової політики України на майбутнє є: впровадження норм ЄС у сфері оподаткування в національну правову систему та податкову практику; удосконалення принципів податкової політики, а також модифікація структури національної системи за видами податків відповідно до європейських стандартів; забезпечення системного й ефективного функціонування режиму внутрішнього оподаткування та процесу адміністрування податків [5, с. 10].**

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. Київ : Алерта, 2012. 222 с.
2. Загальні засади адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. URL: <http://www.info-library.com.ua/books-text7484.html>.
3. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посібник / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, Ю. А. Федчишин, Ю. М. Лавреха. 2-ге вид. Київ : Юрінком Інтер, 2016. 592 с.
4. Ногінова Н. М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції : *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*; Економіка. Вип. 25. 2014.
5. Плавич В. П. Імплементація норм і принципів сучасного міжнародного права у внутрішнє право (порівняльно-правові аспекти) *Держава і право*. Вип. 60.
6. *Справа № 28/67 Fima Molkerey, Recueil des arrêts de la C.I.J. (ou de la C.J.C.E.) ou des décisions du Conseil constitutionnel (France)*. 1968. P. 228.

**Ярослав ДОБКОВСКИ**

завідувач кафедри адміністративного права  
і науки про адміністрацію факультету права та адміністрації Вармінсько-  
Мазурського університету в Ольштині, член (суддя) апеляційної самоврядної  
колегії в Ольштині (Республіка Польща), габілітований доктор права, професор

**TAX MEDIATION IN POLAND: CURRENT STATUS AND PERSPECTIVE  
OF CHANGES**

Polish tax law, both in the substantive and in the legal-procedural terms, has hitherto been seen as a fairly strict and relatively rigid normative regulation (*lex stricta*), which together with the fiscal praxis meant that there was not much room for concessions or compromises in tax matters, and therefore, any tax concessions. The forefront was put forward such issues as: the principle of legality, the principle of equality or the uniqueness of concessions and other tax facilities. For many years, these issues were treated as an absolute obstacle to opening the tax system for people, or a closer approximation between the taxpayer and the tax administration. There was no room for a flexible tax policy, even more taking into account the characteristics of the individual case. There was no question of introducing tax mediation [1, p. 17–35].

The mediation procedure foreseen in the court administrative procedure, in particular in tax matters, did not have a broad impact in practice (in the light of official statistics from 2004, the cases settled in mediation proceedings were never more than 50 a year with a downward trend, which was only a promise all tax matters) [2, p. 46]. Also its essence assumes that if as a result of the mediation the opponents of the process reach a mediation meeting and the authority finds the party right, it issues a new act or takes a new action, and if the party considers the position of the body in the case expressed in the contested decision, it may withdraw the complaint, and the court then terminates the court administrative proceedings. In many cases, the process opponents were concerned about the actual duration of the trial or obtaining any judgment and its subsequent complaint rather than settling the case in mediation proceedings [3, p. 75; 4, p. 124–139; 5].

In recent years, this traditional approach gives way to creative thinking, focusing on the problems of a particular taxpayer, and not just the application of tax law

servicing only the public interest. Only from the perspective of postmodern tax law one can see the need to mitigate the effects of tax law through a specific «privatization of tax procedures», and thus the involvement of the «third party» in tax matters. Matters that will no longer be only unilaterally resolved but mutually resolved with the help of a mediator. Matters that will not be dealt with by the imperious administrative act, but in which the tax (public-law) agreement will be concluded. Agreements based on mutual trust - the culture of the contract, assuming the good will of both equal parties. The parties to a tax-related relationship with their will - with the participation of a mediator - may shape the content of this relationship in a manner different from the tax provisions.

Polish tax law is in the period of changes towards the mitigation of the effects of the provisions. In the so-called «Tax constitution» - the Act of August 29, 1997. Tax Ordinance (consolidated text: Journal of Laws of 2018, item 800, as amended), which in particular regulates tax liabilities and tax proceedings, a few years ago the *in dubio pro tributario* principle has been introduced, according to which the unquestionable doubts as to the content of tax law provisions are settled in favor of the taxpayer.

These changes are visible in advanced legislative work [6, p. 29]. The draft of the new Tax Ordinance prepared by the Codification Commission of the General Tax Law assumes far-reaching transformations of the tax system. In the justification of the last version of March 8, 2019, we read: «the need for a general reconstruction of the existing ordinance is also related to the fact that there are no consensual methods for settling tax issues. Mediation and its contract or consultation procedure in specific cases may increase the efficiency of tax proceedings. It has only recently been noticed that these non-tax forms of tax administration can be effectively applied in tax procedures and have a number of advantages». The regulations included in the bill are to be implemented protect the taxpayer's rights in his relations with tax authorities. This is to be implemented, among others by alleviating the excessive rigidity of the tax code with regard to taxpayers. The new tax ordinance introduces legal mechanisms protecting the taxpayer's position in his contacts with tax administration. These are, in particular, the general principles of tax law and consensual forms of settling tax matters (tax agreements, mediation, consultations of tax consequences of transactions).

As regards the general principles of tax law, in particular the principle of *in dubio pro tributario* continues, with the fact that in the light of the new editorial the unquestionable doubts as to the content of the legal norm are resolved in favor of

the obligor, and moreover, if after the evidentiary proceedings in the case there are unmistakable doubts as to the facts, they are also settled in favor of the obligee. Further general principles of law and tax proceedings are introduced, including the duty of parties to cooperate in a tax-related relationship, so that in the scope resulting from the provisions of tax law, the obligor cooperates with tax authorities. In addition, the tax authorities should be guided by the principle of trust in the trustee, assuming that it acts honestly and in accordance with the law. Then, the tax authorities can not, without just cause, not depart from the consolidated practice of settling cases in the same factual and legal state. Finally, the tax authorities have to take measures to achieve the statutory goal, which is least onerous for the obligee.

These principles are to be developed in further provisions, in particular regarding hearing and advisory meetings, and above all mediation and tax agreement. The tax agreement is one of the so-called non-tax forms of settling tax issues, which until recently were considered to be unsuitable in tax law. Guided by the experience of other countries in this area, it is assumed that the proposed ordination of conciliatory methods of settling tax issues, which consist in contractual settlement of difficult issues between the taxpayer and the tax authority. The taxpayer and tax authority can communicate alone or with the participation of a neutral and impartial third party - a mediator. Mediation can be initiated by the party or by the tax authority and is of a voluntary nature. This method of resolving disputes can be used wherever a tax agreement can be concluded. The mediation is assumed precisely so that the tax authority and the taxpayer come to an agreement, which means that tax proceedings can be cheaper and more effective.

However, it will not be possible to conclude a contract in each case. You can not agree on the amount of tax. Contracts in the light of the project can, however, be used, inter alia, in the evidentiary process, especially when it concerns the findings of the facts from a few years ago, determining the value of the transaction, activity or event, or the type of discretionary discounts (eg the number of installments or the date of tax deferment). In these areas, the tax authority and the taxpayer may, for example, agree on the value of the real estate without appointing an expert for this purpose and conducting long-term tax and court proceedings. It will pay off for both parties, which is the best incentive to conclude such agreements.

It is envisaged that in cases where a tax agreement may be concluded and in order to conclude it, mediation may be conducted. The tax authority may refer the case to mediation upon a request or ex officio with the consent of the party to the tax

proceedings. Nevertheless, the tax authority is to refer the case to mediation or refuse to refer it by way of a decision. Before issuing the order to refer the case to mediation, the tax authority: 1) explain to the party the aims and principles of mediation; 2) inform the party about the amount of expected mediation costs; 3) accept from the party consent to participate in mediation and arrange a mediator with it; 4) withdraw from the mediator permission to conduct mediation. The termination of mediation may not exceed two months from the date of mediation. This deadline, at the request of the mediator with the consent of the party, the tax authority could extend the deadline for the time necessary to complete the mediation.

The mediator is to mediate. The mediator is to be a person who meets the legal requirements and has been entered on the list of mediators kept by the Head of the National Tax Administration. The mediator who conducts the mediation is to be the person indicated in the decision to refer the case to mediation. While conducting mediation, he must be impartial and neutral. The mediator should read the files and have the right to take notes, copies and copies from them. The mediator could resign from conducting mediation during its course only for important reasons, which he is obliged to immediately notify the tax authority and the party. Then the tax authority exits the mediator from the office or at the request of the party. He could also do so in the event of: 1) deleting the mediator from the list of mediators; 2) loss of trust in the mediator by the tax authority or the party; 3) other legitimate circumstances. If, after the mediator has been canceled, the tax authority and the party agree to continue to participate in the mediation, the tax authority shall appoint another mediator to conduct it. The time which has elapsed since the date of delivery of the decision on referral to the mediator to the previous mediator shall be counted towards the date of termination of the mediation. The cancellation and appointment of the next mediator shall be made by way of a decision.

Immediately after the mediation has been carried out, the mediator shall prepare a report on its course, which is to include primarily the result of mediation and the content of the tax agreement, if any. The mediator shall provide a report on the course of mediation to the tax authority, which includes it in the case file, and then delivers the copy to the party. Mediation will be terminated upon signing the protocol or when the termination of mediation expires ineffectively. In the course of tax and court proceedings, the tax authority and the party can not invoke settlement proposals, proposals of reciprocal concessions or other statements made during the mediation. This does not apply to the arrangements contained in the tax agreement.

Taking into account the announcements of official factors, it seems that the presented *de iure condendo* will become *de iure condito*. It is important that tax mediation does not share the fate of the court-administrative mediation.

## BIBLIOGRAPHY

1. Rocha J. F. Post-modern state, tax law and alternative dispute resolution mechanisms *The portuguese tax arbitration regime*. Ed. Villa-Lobos N., Pereira T. C. Almedina. 2015. 396 p.
2. Dauter B. Postępowanie mediacyjne w sprawach podatkowych // *Przegląd Podatkowy*. 2003. № 12. PP. 46–49.
3. Kwiatkowska E., Sasin-Knothe D. Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sprawach podatkowych: sześć lat funkcjonowania w systemie sądownictwa administracyjnego // *Master of Business Administration*. 2010. № 5. PP. 75–86.
4. Gortych-Ratajczyk A. Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych // *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*. Ed. Brzeziński B., Tarno J.P. Warszawa, 2011. 404 p.
5. Szewiоła P. Mediacje w postępowaniu przed sądami administracyjnymi martwe, choć z potencjałem. *Gazeta Prawna*. 15.03.2018 [on-line].
6. Dumas A. Mediacja w sprawach podatkowych // *Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury*. 2018. № 4(32). PP. 29–42.

## **Андрій ІВАНСЬКИЙ**

*заступник керівника Північного офісу*

*Державної аудиторської служби України,*

*професор Національного університету «Одеська юридична академія»,*

*доктор юридичних наук, професор*

## **ЄВРОПЕЙСЬКІ ОРІЄНТИРИ В ОПОДАТКУВАННІ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

Актуальність теми обумовлена значущим місцем податку на доходи фізичних осіб в системі податкових доходів держави та необхідністю адаптації національної податкової системи до вимог законодавства країн – членів Європейського Союзу. В умовах створення в Україні соціально орієнтованої ринкової економіки в бік європейської інтеграції пошук шляхів удосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб із урахуванням світового досвіду в цій сфері є надзвичайно важливим та таким, що відповідає вимогам часу.

Значним є науковий доробок українських вчених, які багато в чому сприяли вирішенню проблем вдосконалення податку на доходи фізичних осіб, насамперед Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, Д.А. Бекерської, Г.В. Бех, О.В. Бакун, О.С. Вишневецького, П.Т. Геги, Л.М. Долі, С.Т. Кадькаленко, І.Є. Криницького, Д.А. Кобильніка, М.П. Кучерявенка, М.О. Перепелиці, В.М. Федосова та інших.

Актуальність теми вдосконалення оподаткування доходів фізичних осіб підтверджується сучасними науковими розробками, опублікованими у працях В.Л. Андрущенко, А.І. Крисоватого, О.Л. Кириленка, В.М. Пушкарьової, С.І. Юрія та інших [1, с. 136].

У частині оподаткування доходів фізичних осіб до числа проблем, без вирішення яких неможливо створити стабільну та ефективну систему прямого оподаткування громадян, на думку В. П. Мартиненка, відносяться: недостатнє комплексне теоретичне та практичне дослідження податкових відносин з урахуванням сучасного стану національної економіки; хаотичне використання зарубіжного досвіду; низький рівень податкової культури; проблематичність оптимальності ставки податку з доходів фізичних осіб; ухилення від сплати податків [2, с. 71].

На обсяг податкових надходжень від оподаткування доходів фізичних осіб впливають різні чинники. По-перше, це – чинники, що закладені в самому механізмі оподаткування доходів фізичних осіб, зокрема розширення податкової бази і регулювання ставок податку. По-друге, об'єктивні чинники ринкового економічного середовища, головними з яких є зростання доходів населення, збільшення кількості працюючих, на що, в свою чергу, впливає низка чинників, таких як рівень безробіття, трудової міграції тощо.

У місцевих бюджетах податок з доходів фізичних осіб становить значну частку і коливається в межах від 30 до 70%. Тобто цей податок значно впливає на утримання бюджетної сфери міст і районів України.

На сьогодні податок на доходи фізичних осіб використовується в податкових системах майже в усіх країнах світу. Податок на доходи фізичних осіб є дуже дієвою формою взаємовідносин між державою та її громадянами, яка здійснюється на основі примусового обов'язкового вилучення частини їх доходу для створення централізованого грошового фонду держави з метою виконання її функцій. Рівень оподаткування фізичних осіб безпосередньо впливає на реальні особисті доходи значної частини населення, особливо тих громадян, які отримують основні доходи у вигляді заробітної плати.

При цьому слід відзначити, що в різних країнах по-різному розуміється і сутність категорії «податок»: в Німеччині – це підтримка, яку громадяни надають державі; у Великобританії – це обов'язок перед державою; у США податок розуміється як «такса»; у Франції – як обов'язкова плата [3, с. 81]. У розумінні чинного законодавства України ця фінансова категорія зводиться лише до обов'язкового, нецільового, безеквівалентного, такого, що не повертається платнику, примусового платежу [4].

На відміну від українського, в зарубіжних країнах існує інший підхід до платників податків на доходи фізичних осіб, де стан демократії та суспільні норми значною мірою мають вплив на побудову та функціонування фіскальної політики, яка передусім спрямована на вирішення соціальних питань та економічну мотивацію домогосподарств, а вже потім – на забезпечення уряду фінансовими ресурсами [5, с. 36].

На сьогодні ставки податку на доходи фізичних осіб в різних країнах Європи різні. Крім того, в одних країнах ставка змінюється залежно від величини доходів, а в інших вона є фіксованою. Так, у Німеччині ставка становить від 19 до 53%, у Великобританії – від 20 до 40%, у Швеції – близько 25%, у Франції – близько 13%, в Італії – близько 27%, в Австрії – від 10 до 50% [6, с. 37–49].



При цьому прогресія в більшості країн досягає значних величин. Так, у Бельгії максимальна ставка цього податку – 57%, в Іспанії – 56, у Франції – 70, у Німеччині – 53, в Італії – 51, в Японії, Швеції, Австрії – 50, в Ірландії – 48, в Австралії – 47, у Данії – 45,6, у Великобританії – 40, у Норвегії – 37,5%. В розвинутому суспільстві податок на доходи фізичних осіб посідає головне місце, оскільки прямо пов'язаний з ефективністю використання основної продуктивної сили – людини. Але головне місце він може посідати, будучи при цьому прогресивним, коли максимально враховується принцип платоспроможності [7, с. 136].

З 1 січня 2004 р. в Польщі всі підприємці мають право обирати метод оподаткування: або відокремити дохід з господарської діяльності від інших джерел надходжень і платити від такого відокремленого часткового доходу лінійний (пропорційний) податок в розмірі 19% податкової ставки, або сумувати дохід від господарської діяльності з іншими джерелами доходу і оподатковуватися від такого створеного глобального доходу відносно прогресивної податкової шкали з врахуванням всіх податкових пільг. До 1997 р. ці ставки становили, відповідно, 20%, 32% і 44%, а з 1998 р. ці ставки були, відповідно, знижені до 19%, 30% і 40%.

В Австрії податок на доходи фізичних осіб стягується в порядку, встановленому Законом про прибутковий податок 1988 р. Цей Закон, що був одним з компонентів податкової реформи, проведеної в Австрії в 1988 р., змінив граничні податкові ставки і замінив Закон про прибутковий податок 1972 р.

Метою податкової реформи в Австрії у 1988 році було зниження граничних податкових ставок шляхом скасування великих ставок, насамперед для стимулювання інвестиційної діяльності. Граничну ставку податку знизили з 62 до 50%. Закон про прибутковий податок 1988 р. розрізняє необмежене та обмежене податкове зобов'язання. Необмежене податкове зобов'язання – це обов'язок платити податки з доходів, одержаних протягом календарного року як усередині країни, так і за кордоном. Обмежене податкове зобов'язання – це обов'язок особи платити податки з доходів, одержаних всередині країни, тобто у самій Австрії. Він покладається на фізичних осіб, що проживають у межах країни та мають там місце проживання, а також на фірми (підприємства), що не є акціонерними товариствами або товариствами з обмеженою відповідальністю, інакше кажучи ті, що не є юридичною особою.

Слід особливо відзначити те, що в Австрії платник, керуючись очікуваними розмірами прибуткового податку за конкретний рік, зобов'язаний здійснювати щоквартальні авансові відрахування. При розрахунку річного зобов'язання з

прибуткового податку враховуються подібні авансові виплати, податки, утримані із заробітної плати та грошової винагороди, а також податки з капіталу. Тобто платник сам обраховує прогнозований дохід і сплачує щоквартально авансовий платіж до бюджету. Прив'язки до доходу за минулий рік, як це визначено в пункті 177.5 статті 177 Податкового кодексу України, немає [4].

У Швеції діють окремі умови оподаткування резидентів та нерезидентів. Для останніх діє єдина ставка 25% незалежно від суми доходу. Резиденти сплачують податок двох видів: муніципальний податок – дохід до визначеної суми оподатковується за ставкою 32%; національний податок – понад 80% працівників, які мають доходи, менші за визначену суму, звільнені від його сплати. Для громадян, які мають доходи, що перевищують визначену суму, ставка становить 20%. Для тих, хто має великі доходи, ставка становить 50%, середні – 30%, а для низькооплачуваних працівників – 24%. При розрахунку бази оподаткування з усіх доходів вираховуються витрати, які несе працівник при одержанні цього доходу [8, с. 299].

Як зазначає Т.М. Демченко, «досвід країн – учасниць ЄС засвідчив, що зниження верхньої межі оподаткування, по-перше, сприяло зростанню особистих заощаджень населення, що дало змогу використовувати вільні від оподаткування кошти на інвестиційні цілі, по-друге, сприяло збільшенню самого споживання, що, звичайно, дало імпульс для розвитку цілих галузей економіки, вплинуло на зниження рівня цін, знизило запаси товарної маси. Завдяки цьому зменшився рівень інфляції, зміцніла національна валюта. Загалом, у багатьох країнах збільшився неоподатковуваний мінімум доходів громадян, що сприяло економічному зростанню» [9, с. 275].

Оскільки податкові системи розвинених європейських країн зорієнтовані на оподаткування доходів громадян, і ця тенденція має незворотний характер, очевидним для України є посилення уваги до такого виду оподаткування, а **головним моментом**, про що свідчить європейський досвід, **має бути стягнення податків із тієї частки доходів платників податку на доходи фізичних осіб, які залишаються після забезпечення основних життєвих потреб працівника та його сім'ї. У цьому контексті має бути переглянутий неоподатковуваний мінімум доходів громадян, який сьогодні не відповідає потребам платників.**

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Шмир І. П. Теоретично-еволюційні аспекти оподаткування доходів громадян: питання методології *Формування ринкових відносин в Україні*. 2008. № 6. С. 136–140.
2. Мартиненко В. П. Основні напрями розвитку оподаткування доходів фізичних осіб. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2008. № 5. С. 70–73.
3. Нікітішин А. О. Використання іноземного досвіду при оподаткуванні доходів фізичних осіб. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 6. С. 80–83.
4. Податковий кодекс України. *Офіційний вісник України*. 2010. № 92.
5. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : Курс лекций. Москва : ЮрИнфоР, 2003. С. 37–49.
6. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко : Довідник. Київ : МП Леся, 2004. 480 с.
7. Кривицький В. Б. Адміністрування податку з доходів фізичних осіб / В. Б. Кривицький, А. О. Нікітішин. *Фінанси України*. 2005. № 9. С. 34–39.
8. Райнова Л. Б. Система оподаткування доходів фізичних осіб та їх особливості. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 11. С. 132–137.
9. Демченко Т. М. Податок з доходів фізичних осіб у системі державних доходів. *Регіональна економіка*. 2007. № 2. С. 270–276.

## **Майя КАЛАНТАЙ**

*суддя господарського суду Харківської області,  
аспірант кафедри адміністративного права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого*

### **ДО ПИТАННЯ ПРО ТЕРМІНОЛОГІЧНІ ВАДИ КЛАСИФІКАТОРА КАТЕГОРІЙ АДМІНІСТРАТИВНИХ СПРАВ**

Митні відносини, що виникають у перебігу транскордонного переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, становлять сутнісну характеристику митної справи, реформа якої, включно з інтеграцією в митну спільноту Європейського Союзу, є одним із інструментів реалізації Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020».

Важливим напрямом формування державної правової політики є забезпечення захисту та охорони прав і свобод людини та громадянина [1, с. 30].

На жаль, у митних відносинах нерідко ігнорується спрямованість на забезпечення належної реалізації та охорони прав і свобод людини; абсолютизується лише одна функціональна сторона митного права – управлінська, до якої додається ще й каральна (відповідальність за порушення митних правил) [2, с. 31], – така оцінка митних правовідносин, озвучена на сторінках фахового юридичного видання понад десятиліття тому, почасти лишається актуальною і тепер, в умовах дії Митного кодексу України 2012 року, чинності Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур.

Принцип верховенства права також, на жаль, не знайшов свого втілення в практиці митної діяльності. Цей процес справедливо уявляється як переорієнтація митної системи з виконання «каральної», «управлінської» функції на «правозабезпечувальну» [2, с. 32], безпосередньо пов'язану з забезпеченням реалізації прав, свобод і законних інтересів громадян – учасників митних правовідносин. Останнє вкрай важливо здійснювати під час вирішення митних спорів, тобто в момент, коли відбувається заперечення суб'єктивного митного права або ж юридичного обов'язку вчинити дії в рамках виконання так званих митних формальностей.

Крім як питання теоретичного характеру, виникає потреба розв'язувати, так би мовити, «технічні» завдання, з-поміж яких – впорядкування Класифікатора категорій адміністративних справ. Він затверджений рішенням Ради суддів адміністративних судів України від 31.10.2013 року № 114 [3] і має важливе значення для організації адміністративного судочинства, бо на його основі визначається спеціалізація суддів (судових палат) адміністративних судів із розгляду справ, розподіляються справи між суддями, ведеться звітність судів про судовий розгляд справ, здійснюється систематизація та узагальнення судової практики, визначаються навантаження на суддів та складність справ, спеціалізація суддів із надання методичної допомоги суддям судів нижчого рівня тощо [4].

У вказаному Класифікаторі на позначення митних органів вжито термін «Державна митна служба та її органи», а податкових – органи доходів і зборів. Так, до Розділу 5 «Справи зі спорів з приводу реалізації державної політики у сфері економіки, зокрема зі спорів щодо»... віднесено підрозділ 5.2 «митної справи (крім охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності); зовнішньоекономічної діяльності; спеціальних заходів щодо демпінгового та іншого імпорту, у тому числі: 5.2.1 – оскарження рішень, дій чи бездіяльності Державної митної служби та її органів щодо визначення коду товару за УКТЗЕД та 5.2.2 – оскарження рішень, дій чи бездіяльності Державної митної служби та її органів щодо визначення митної вартості товару [5].

«Спори щодо митної справи» – невдале, на наш погляд, словосполучення на позначення категорії спорів, що виникають з митних правовідносин. Навіть якщо погодитися із ужитим у Класифікаторі терміном, алогічним є включення «спорів щодо митної справи» лише до числа «спорів з приводу реалізації державної політики у сфері економіки». Остання, на нашу думку, не поглинає інший важливий термін «митна політика», або, послугуючись термінологією чинного МК України, – «державна митна політика». Статтею 5 Кодексу її визначено як систему принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки.

Можна зробити припущення, що надто абстрактні дефініції «митні інтереси України» й «митна безпека» у ст. 6 МК України, а також послугування термінами «зовнішня торгівля», «внутрішній ринок», «економіка України», «світова

економіка» в сукупності спонукали законодавця до висновку, що «державна митна політика є складовою частиною державної економічної політики».

Категорія «*спори у сфері митної справи*» (крім охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності); зовнішньоекономічної діяльності; спеціальних заходів щодо демпінгового та іншого імпорту» (пункт 5.2 Класифікатора) охоплює, зокрема, спори у сфері митної справи, – роблять «висновок» автори Методичних роз'яснень.

З огляду на визначення поняття митної справи та митних платежів (ст. 7 та ст. 4 МКУ відповідно) справи зі спорів з приводу справляння акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) як митних платежів пропонується обліковувати у пункті 5.2 Класифікатора, із чим важко не погодитися. Хіба що не до кінця зрозуміло, до якої рубрики відносити спори, що виникають унаслідок виконання митним органом доходів і зборів завдання сприяння захисту права інтелектуальної власності в разі переміщення через митний кордон товарів, що містять об'єкти такого права.

У категорію 5.2 цілком слушно рекомендовано включати справи за зверненнями органів доходів і зборів про зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим.

У Класифікаторі органи доходів і зборів, – термін, яким Митним кодексом України позначено спеціально уповноважені в галузі митної справи органи виконавчої влади, – згадуються для вказівки на категорії спорів (обмеження здійснення грального бізнесу; адміністрування податків, зборів, платежів, контролю за дотриманням вимог податкового законодавства тощо), учасниками яких вони не є. Очевидно, малися на увазі податкові органи, які чинним Податковим кодексом України [6] найменовано «контролюючі органи».

І словосполучення «органи доходів і зборів», і термін «контролюючі органи» впроваджено шляхом внесення змін та доповнень до згаданих вище кодифікованих актів. Перманентна інституційна реформа фіскальних органів не дає впевненості щодо непорушності понятійного апарату Митного та Податкового кодексів. Відтак, задля впорядкування термінології у Класифікаторі пропонується вживати терміни, через які розкривається зміст державно-владних

повноважень відповідних суб'єктів публічного права: «орган виконавчої влади, що безпосередньо здійснює митну справу», «орган виконавчої влади, що безпосередньо здійснює податкову справу».

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Петришин О. В. Основні напрями формування і розвитку правової політики. *Правова політика України* : концептуальні засади та механізми формування : зб. матеріалів наук.-практ. конф. Київ, 5 груд. 2012 р. / за ред. О. М. Рудневої. Київ : НІСД, 2013. С. 28–31.
2. Давиденко Л. М. Забезпечення прав і свобод громадян при здійсненні митних процедур. *Митна справа*. 2006. № 3(45). С. 31–37.
3. Про Класифікатор категорій адміністративних справ та Методичні роз'яснення щодо його застосування : Рішення Ради суддів адміністративних судів від 31.10.2013 р. № 114. URL: [http://www.vasu.gov.ua/samovr/rada/rish\\_rsas\\_31\\_10\\_2013N114/](http://www.vasu.gov.ua/samovr/rada/rish_rsas_31_10_2013N114/)
4. Методичні роз'яснення щодо застосування Класифікатора категорій адміністративних справ. URL: [https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.vasu.gov.ua/userfiles/file/Samovraduvanna/RSAS/Metod\\_roz\\_do\\_Klasifikatora.doc](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.vasu.gov.ua/userfiles/file/Samovraduvanna/RSAS/Metod_roz_do_Klasifikatora.doc).
5. Класифікатор категорій адміністративних справ. URL: [http://www.vasu.gov.ua/samovr/rada/klasifikator\\_kategorij\\_sprav](http://www.vasu.gov.ua/samovr/rada/klasifikator_kategorij_sprav).
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 92. Ст. 3248.

## **Віталій КУЗЬМИШИН**

*голова Сьомого апеляційного адміністративного суду,  
кандидат юридичних наук*

### **ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ, ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ – ШЛЯХИ ДО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ**

Основною характеристикою сучасного історичного етапу розвитку правового регулювання суспільних відносин у зв'язку з активними глобалізаційними процесами є модернізація шляхом інтеграції найкращого досвіду законодавчого врегулювання в правових системах інших країн. На сьогодні в Україні спостерігається динаміка всіх правових процесів, пов'язаних із реалізацією податкових правових відносин, сутність яких полягає у забезпеченні надходжень до бюджетів усіх рівнів у вигляді податків та зборів. Створюються новітні форми відносин, для яких притаманним є свідоме виконання платниками податків податкового обов'язку і, як результат, забезпечення безумовної реалізації фіскальних інтересів держави. Метою також є впровадження необхідних умов для збільшення інвестицій у виробництво, що забезпечить зростання обороту товарів і послуг і, відповідно, надходжень податків на споживання та податку на доходи фізичних осіб з метою зростання загального економічного рівня країни. Актуальність дослідження зумовлена необхідністю ґрунтового аналізу найкращого досвіду правового податкового регулювання в зарубіжних країнах, впровадження якого в Україні сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату та матиме наслідком сталий економічний розвиток держави.

Методологічну основу дослідження правореалізаційного процесу встановлення новітніх форм взаємодії між державою, платниками податків, інвесторами, сутністю яких є партнерство та суспільно корисний результат, становлять праці таких вчених, як Д.О. Гетманцев, А.В. Головач, П.М. Дуравкін, О.В. Ларина, Д.Г. Мулявка, О.В. Онишко, Н.Ю. Онищук, Г.В. Россіхіна, І.Л. Самсін, Р.В. Стецко, М.М. Чинчин, С.В. Шахов та ін.

Для виконання завдання дослідження, а саме ґрунтового аналізу іноземного досвіду правового регулювання інвестиційної діяльності, необхідно визначити понятійний апарат, який застосовується в цій сфері. Так, згідно



із Законом України «Про інвестиційну діяльність» [1] інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, у результаті якої створюється прибуток (дохід) та/або досягається соціальний та екологічний ефект. Статтею 2 Закону визначено поняття інвестиційної діяльності, що є сукупністю практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій. У п. 14.1.18 ст. 14 Податкового кодексу України [2] також визначено поняття «інвестиції», зокрема «господарські операції», які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно.

Метою податкового регулювання інвестиційної діяльності є застосування державою механізмів оподаткування, спрямованих на поліпшення умов інвестування, а саме: спрощення оподаткування підприємницької діяльності; зниження податкового навантаження; надання додаткових пільг іноземним інвесторам. Одним із найважливіших завдань податкового регулювання є стимулювання інвестиційної діяльності, що включає в себе і надання пільг.

Частиною 2 статті 7 Закону України «Про режим іноземного інвестування» [3] для окремих суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють інвестиційні проекти із залученням іноземних інвестицій, що реалізуються відповідно до державних програм розвитку пріоритетних галузей економіки, соціальної сфери і територій, може встановлюватися пільговий режим інвестиційної та іншої господарської діяльності, який може передбачати зменшення податкового тиску за рахунок зменшення ставки податку на прибуток, звуження об'єктів оподаткування корпоративними видами податків, звільнення від оподаткування тощо.

На шляху поліпшення інвестиційного клімату в Україні впроваджено деякі податкові пільги для окремих видів діяльності, які використовуються інвесторами. Суб'єкти господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки, схвалених відповідно до Закону України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць» [4], тимчасово, з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2022 року, при ввезенні у митному режимі імпорту на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що звільняються від оподаткування ввізним митом у порядку, визначеному підпунктом 10

пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України [5], за умови оформлення митної декларації можуть за власним бажанням видавати контролюючому органу (а контролюючий орган зобов'язаний його прийняти) податковий вексель на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість, визначену в такій митній декларації (п. 1 підрозділу 3 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [2]).

Також товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» [3] з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах (ч. 2 ст. 287 Митного кодексу України [5]).

На сьогодні постає гостра необхідність в активному розвитку та забезпеченні індустрії інформаційних технологій відповідними ресурсами, адже через відсутність належних умов для стабільного розвитку ІТ-галузі відбувається відтік цінного кадрового потенціалу. Тому позитивним впровадженням є звільнення від оподаткування ПДВ за операціями з постачання програмної продукції відповідно до Закону України «Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції» [8] суб'єктів індустрії програмної продукції тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року (п. 261 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [2]).

Зазначені податкові преференції є першими кроками до лібералізації податкового тиску щодо господарської діяльності з інвестиційною складовою. Для планування наступних ефективних кроків з поліпшення інвестиційного клімату держави необхідним є аналіз кращого іноземного досвіду [6, с. 42; 7, с. 75–76]:

Країна	Чинники сприятливого інвестиційного клімату
США	<ul style="list-style-type: none"> <li>– звільнення іноземних інвесторів від місцевих податків на нерухомість, податку на прибуток, який спрямовується на капіталовкладення;</li> <li>– фінансове сприяння у формі кредитів за низькими ставками, навчання персоналу (на рівні штатів);</li> <li>– скасування податків на дивіденди, що сплачуються іноземними власниками цінних паперів;</li> <li>– гарантування відсутності будь-якої дискримінації серед інвесторів, що стимулювало б створення філій іноземними інвесторами у цій країні;</li> <li>– страхування іноземних інвестицій;</li> <li>– можливість надання земельних ділянок для будівництва промислових підприємств.</li> </ul>
Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Французька Республіка	<ul style="list-style-type: none"> <li>– відсутність податків на капіталовкладення в обладнання;</li> <li>– зниження ставки податку на інвестиції в будівництво споруд;</li> <li>– іноземним інвесторам надано національний режим і можливість здійснювати прямі іноземні інвестиції незалежно від розміру за умови повідомлення міністра економіки.</li> </ul>
Країни Східної та Центральної Європи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– іноземним інвесторам гарантується національний режим. Усі пільги доступні для будь-якого інвестора незалежно від його національної приналежності за умови відповідності інвестора певним вимогам;</li> <li>– діяльність зарубіжних інвесторів дозволена практично у всіх сферах економіки. Дозволено купувати нерухомість, землю (за винятком земель сільськогосподарського призначення). Державами чітко фіксуються об'єкти, у яких частка іноземного інвестора не може становити 100%;</li> <li>– диференціація податкових пільг для іноземних інвесторів залежно від рівня розвитку регіону (наприклад, підприємства, розташовані в депресивних регіонах Угорщини (рівень безробіття перевищує 15%), повністю звільнені від сплати податку на прибуток терміном до 5 років за умови щорічного зростання продажів на 5% від обсягу інвестицій).</li> </ul>

Аналіз взаємозв'язку податкового правового регулювання інвестиційної діяльності та рівня розвитку економіки дає змогу сформулювати висновок, що в Україні необхідним є впровадження у законодавство зазначених чинників у наведеній вище таблиці, однак варто зауважити, що в нашій державі існують умови, що є привабливими для інвесторів і спрямовані саме на їхній захист.

Наприклад, статтею 9 Закону України від 31.05.2016 року № 1390-VIII «Про режим іноземного інвестування» [3] визначено, що іноземні інвестиції в Україні не підлягають націоналізації. Державні органи не мають права реквізувати іноземні інвестиції, за винятком випадків здійснення рятівних заходів у разі стихійного лиха, аварій, епідемій, епізоотій. Зазначена реквізиція може бути проведена на підставі рішень органів, уповноважених на це Кабінетом Міністрів України. За аналітичними даними, перешкодою для становлення в Україні конкурентоспроможної у глобальному вимірі національної економіки, забезпечення належної технологічної та екологічної безпеки є високий рівень зносу основних засобів (в цілому по національній економіці близько 60%, а у провідному її секторі – переробній промисловості – понад 75%). За таких обставин та з метою вивільнення коштів на розвиток та модернізацію підприємств і стимулювання економічного зростання доцільним є запровадження оподаткування лише тієї частини прибутку підприємств, яка не спрямовується на розширення чи створення виробництва. Такий підхід не є новим у світовій економіці, зокрема його застосовано у Республіці Естонія, Латвійській Республіці та Грузії.

Про необхідність підготовки законопроекту щодо поліпшення інвестиційного клімату йшлося на засіданні Національної ради реформ у жовтні 2016 року. Аналогічне положення закріплено у пункті 5 розділу II Закону України від 21.12.2016 року № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [9]. Комітетом з питань податкової та митної політики рекомендовано Верховній Раді України прийняти за основу проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал (реєстр. № 8557 від 05.07.2018 року), поданий Президентом України. Законопроект передбачає заміну з 1 січня 2019 року податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. При цьому на 3 роки (до 31 грудня 2021 року) дозволяється застосування податку на прибуток підприємств банками за їхнім рішенням. Також законопроектом передбачається, що сума дивідендів, що виплачуються за 2018 рік (а для банків, які продовжили сплату податку на прибуток підприємств після 1 січня 2019 року, за 2021 рік), не оподатковуватиметься податком на виведений капітал у межах обсягу оподаткованого прибутку, з якого раніше був сплачений податок на прибуток підприємств. Об'єктом оподаткування податком на виведений капітал визначаються операції з виведення капіталу та операції, прирівняні до операцій з виведення капіталу. Пропонується застосовувати такі ставки податку на

виведений капітал: 15% – до операцій з виведення капіталу; 20% – до операцій, прирівняних до операцій з виведення капіталу (крім зазначених нижче операцій, що оподатковуються за ставкою 5%); 5% – до коштів, сплачених на виконання боргових зобов'язань пов'язаним особам-нерезидентам (у випадках перевищення сукупної суми боргових зобов'язань перед усіма пов'язаними особами-нерезидентами над сумою власного капіталу платника більш ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, понад у 10 разів); у разі реєстрації нерезидента у державі, що є низькоподатковою юрисдикцією, застосовуватиметься ставка 20%).

Важливими умовами позитивної трансформації податкової системи є збільшення інвестицій, оскільки нерозподілені прибутки не оподатковуються, що сприятиме інвестиційній діяльності, а також зменшення адміністративного навантаження. Замість фінансових прибутків податковою базою є операційні доходи. Вважається, що оподаткування операційних доходів полегшує адміністративне навантаження підприємств та податкових органів. Ключовою відмінністю між податком на виведений капітал та податком на прибуток підприємств є те, що база оподаткування, тобто вартість активів об'єктів оподаткування, включатиме не скориговані фінансові прибутки підприємств, а окремі операції, що підлягають оподаткуванню. Це – докорінна відмінність, адже відтепер податкове регулювання буде спрямоване на окремі платежі, а не на перевірку всієї фінансової звітності платників податків. Податок дозволить підприємствам відкласти податковий тягар, відкладаючи розподіл прибутку. Тому можна зробити висновок, що це сприятиме інвестиційній діяльності.

Хоча законопроект покликаний стимулювати економіку, деякі його положення є доволі дискусійними серед науковців, зокрема щодо відсутності його фінансово-економічного обґрунтування з відповідними розрахунками щодо негативного впливу податку на виведений капітал на стан бюджету країни та тривалість дії бюджетних ризиків. На сьогодні відсутнє чітке розуміння розміру бюджетних ризиків у разі запровадження податку на виведений капітал, тим більш в умовах й так складної ситуації з рівнем бюджетного фінансування низки напрямів (освіта, охорона здоров'я, наука тощо). Крім того, Міжнародний валютний фонд не підтримує введення закону про податок на виведений капітал та вимагає у Верховній Раді України не приймати цей документ, оскільки він не узгоджується із зобов'язаннями українських органів влади, взятими в межах поточної Програми Стенд-бай. Про це йшлося у листі про наміри від 5 грудня

2018 року і Меморандумі про економічну та фінансову політику, зокрема стосовно утримання від зменшення або зміни податку на прибуток підприємств прямим або непрямим способом шляхом заміни режиму оподаткування прибутку підприємств. Тому запропоноване законодавче регулювання інвестиційної діяльності потребує удосконалення та доопрацювання.

### **На основі викладеного сформульовано наступні висновки та пропозиції:**

1. В умовах глобалізації національний економічний розвиток залежить від конкурентоздатності законодавства у створенні дієвих механізмів забезпечення вільного руху капіталів, а відтак – і захисту національних інтересів.

2. Інвестиційна діяльність – це динамічний процес, ефективність якого базується на створенні державою умов щодо безперешкодної реалізації та налагодження партнерських відносин з метою збалансування інтересів учасників інвестиційних правових відносин, при цьому ефективного наповнення публичних грошових фондів.

3. На основі емпіричних даних встановлено, що інвестиційний клімат є багатоаспектною системоутворюючою категорією, а найдієвішими інструментами інвестиційної політики держави є використання податкових пільг (податковий кредит, податкові знижки та податкові субсидії), а також програмно-цільове управління інвестиційною діяльністю.

4. Посилення здатності податкової системи сприятиме економічному зростанню, в тому числі за рахунок усунення податкових прогалин та звуження можливостей для ухилення від оподаткування. Адже з економічної та законодавчої точок зору зараз в Україні – один із найсприятливіших періодів для здійснення інвестицій.

### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. Про інвестиційну діяльність : Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>.
3. Про режим іноземного інвестування : Закон України від 19.03.1996 р. № 93/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80>.
4. Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць : Закон України від 06.09.2012 р. № 5205-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5205-17#n3>.
5. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

6. Касянок К. Г. Міжнародний досвід залучення прямих іноземних інвестицій в умовах фінансових дисбалансів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 18. Ч. 2. С. 38–44.
7. Новікова Л. В., Чернишова Л. О. Правові аспекти державного регулювання іноземного інвестування в Україні. *Світове господарство та міжнародні економічні відносини*. 2018. Вип. № 16. С. 72–80.
8. Про державну підтримку розвитку індустрії програмної продукції : Закон України від 16.10.2012 р. № 5450-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5450-17>.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 15.04.2017 р. № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.

**Тамара ЛАТКОВСЬКА**

*завідувач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права  
Чернівецького юридичного інституту Національного університету  
«Одеська юридична академія», доктор юридичних наук, професор*

**Олександр ДОЛЖЕНКОВ**

*аспірант кафедри адміністративного і фінансового права  
Національного університету «Одеська юридична академія»*

## ОДИН ІЗ КЛЮЧОВИХ НАПРЯМІВ ПЛАНУ ДІЙ ВЕРС ЯК ОРІЄНТИР УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

Податкова політика держави – а вона є елементом політики фінансової – на сучасному етапі, коли Україна знаходиться в умовах соціально-економічної кризи, вимагає відповідного переосмислення та визначення її нових, пріоритетних завдань. У будь-якій країні податкова політика має важливе значення для соціально-економічного розвитку, а головним її орієнтиром є побудова таких відносин із платниками податків, завдяки яким останні будуть своєчасно та в повному обсязі виконувати свої податкові обов'язки.

Суспільні відносини, що виникають у процесі податкової діяльності держави, обумовленої функціонуванням податкової системи, потребують постійного упорядкування – чіткого визначення прав та обов'язків суб'єктів, які беруть у них участь, а також притягнення їх до відповідальності у випадку порушення встановленого порядку правового регулювання таких відносин. Податкова система становить собою сукупність податків, зборів, платежів і виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів з акумуляції доходів держави. Податки є складною й такою, що надзвичайно впливає на всі економічні процеси, фінансовою категорією. З одного боку, податки виступають фінансовим підґрунтям існування держави, мірилом її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту громадян. З іншого боку, податки є знаряддям перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, їх мобілізація й використання зачіпає інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп.



На сьогодні роль податків як регулятора економіки зростає, адже вони є основою існування держави. Держава шляхом встановлення ставок податків та їх видів стимулює чи обмежує розвиток окремих галузей або сфер економіки. Так, звільняючи від оподаткування суми, що йдуть на технологічний розвиток виробництва, а саме на інновацію та модернізацію, держава сприяє вдосконаленню науково-технологічного потенціалу. Таким чином, шляхом регулювання податків держава може впливати на ефективність і стабільність економічного розвитку. Податкова політика держави має забезпечити виконання таких завдань, як встановлення оптимальних податків, що не стримуватимуть розвиток підприємництва, та забезпечення надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення державних потреб. Податкова система є невід'ємною складовою податкової політики, вони тісно пов'язані один з одним: реалізація податкової політики впливає на існування та реалізацію податкової системи, а податкова система впливає на податкову політику, тобто чим ефективнішою є податкова політика, тим ефективнішою є і податкова система. Отже, вдосконалення податкової політики є пріоритетним напрямом діяльності держави.

На цей час в Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих законодавчих актів, що були недостатньо адекватними стану економіки, характерними рисами яких була неузгодженість окремих норм, наявність значних обсягів тіньових оборотів.

Із прийняттям Податкового кодексу податкова система України частково змінилася, передусім за рахунок скорочення кількості податків, зборів, а також за рахунок більш точного групування податків, зборів, платежів за групами податків.

На жаль, становлення та функціонування податкової системи України має ряд негативних особливостей: створення податкової системи відбулося без достатнього теоретико-методологічного обґрунтування; система оподаткування не відповідає реальному соціально-економічному стану країни; податки відіграють у державі суто фіскальну роль, яка постійно посилюється.

Тож, існуюча податкова система України характеризується наступними негативними рисами:

- для податкової системи України притаманною є передусім фіскальна спрямованість, що є лейтмотивом більшості змін, які вносяться до податкового законодавства;
- окремі законодавчі норми недостатньо узгоджені, інколи суперечливі, чимало податкових норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, що негативно позначається на діяльності суб'єктів господарювання, знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів;
- витрати на адміністрування окремих податків є більшими порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння;
- механізм митно-тарифного регулювання не дає можливості оперативно реагувати на зміни кон'юнктури світового ринку та структури економіки в Україні.

Відповідні недоліки призводять до значних проблем системного характеру у податковій системі:

- податкова заборгованість платників перед бюджетом та цільовими фондами. Ця проблема породжена низкою причин, а саме відсутністю ефективних механізмів, що забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань;
- ухилення від оподаткування. В Україні на масштаби ухилення від сплати податків впливають не стільки розміри податкових ставок, скільки викривлення умов конкурентної боротьби внаслідок нерівномірного розподілу податкового тягаря; корупція; недосконалість законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, у тому числі податкового; загальне недотримання норм законів платниками податків;
- нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг [1].

У світі, який стає дедалі більш взаємопов'язаним, національне податкове законодавство не завжди йде в ногу з глобальними корпораціями, мінливим рухом капіталу та розвитком цифрової економіки [2]. Сьогодні розробляються відповідні заходи для відновлення довіри до системи оподаткування, в тому числі до міжнародної, а також забезпечення оподаткування прибутку там, де

здійснюється економічна діяльність та створюється вартість. На підставі цього з січня 2017 року Україна офіційно долучилася до міжнародного тренду «боротьби з ухиленням від оподаткування», приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Реалізація плану BEPS є одним із способів повернення довіри до української системи оподаткування.

Це означає, що в законодавство України необхідно, як мінімум, впровадити мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який включає ініціативи, спрямовані на боротьбу з податковим зловживанням при застосуванні податкових конвенцій, збільшення ефективності вирішення спорів щодо договорів про уникнення подвійного оподаткування тощо. Імплементация Мінімального стандарту Плану дій BEPS, що є обов'язковою вимогою для всіх країн – учасниць Програми розширеного співробітництва, яка представляє собою платформу для діалогу між країнами, створену задля реалізації заходів з протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування, дозволить ефективно протидіяти агресивному податковому плануванню та розмиванню податкової бази. Мінімальний стандарт – це обов'язкові 4 із 15 кроків, які мають бути реалізовані кожною країною-учасницею, тож відповідальність України – реалізувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS.

Мінімальний стандарт включає обов'язкову реалізацію таких заходів:

- виявлення та усунення шкідливих податкових практик або шкідливих пільгових режимів – Захід 5 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою – Захід 6 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією – Захід 13 Плану дій BEPS;
- удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів – Захід 14 Плану дій BEPS.

За останні три роки 115 країн вже розпочали запровадження цього Плану у національному податковому законодавстві. На виконання Плану дій BEPS Кабінет Міністрів України спільно з НБУ подали проект закону «Про внесення

змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування». 24 жовтня 2018 року Мінфін та НБУ оприлюднили проект цього закону, який покликаний підтримати фінансову стабільність в країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу в Україні за міжнародними стандартами.

Прийняття цього законопроекту дозволить уникнути визнання України як країни, що не співпрацює з питань оподаткування. Також це розширить можливості українського бізнесу вести повноцінну діяльність на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів.

Впровадження в національне законодавство правил для оподаткування іноземних компаній, які належать та/або фактично контролюються її резидентами, – ініціатива, передбачена в Кроці 3 Плану BEPS [3].

На сьогодні розмивання податкової бази – актуальна проблема для України, тому впровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній є пріоритетним для нашої країни, однак до цього часу Податковим кодексом України це питання залишається неврегульованим.

Необхідно зазначити, що правила оподаткування контрольованих іноземних компаній мають достатньо давню історію та поширені в понад тридцять країн світу.

Зокрема, вперше вказані правила були застосовані в США в 1962 році. Згодом правила контрольованих іноземних компаній були запроваджені в національному законодавстві Канади, Німеччини (1972 рік), Японії (1978 рік), Франції (1980 рік), Великобританії (1984 рік), Нової Зеландії (1988 рік), Австралії, Швеції (1990 рік), Норвегії (1992 рік), Індонезії, Іспанії, Данії, Фінляндії (1995 рік), Угорщини, Мексики, Південної Кореї, ПАР (1997 рік), Ізраїлі та Італії (2000 рік), Туреччині (2006 рік), КНР (2007 рік) [4].

На сьогодні повний список країн, які застосовують правила контрольованих іноземних компаній, виглядає так: Австралія; Аргентина; Бразилія; Великобританія; Угорщина; Венесуела; Німеччина; Греція; Данія; Єгипет; Ізраїль; Індонезія; Ісландія; Іспанія; Італія; Канада; Китай; Литва; Мексика; Нова Зеландія; Норвегія; Перу; Португалія; Росія; США; Туреччина; Уругвай; Фінляндія; Франція; Швеція; Естонія; ПАР; Південна Корея; Японія. Зараз правила контрольованих іноземних компаній також розробляються в Індії і на Тайвані [5].

У кожній з перерахованих вище країн існують свої особливості застосування правил контрольованих іноземних компаній, але головний принцип скрізь однаковий: певний тип доходів контрольованої іноземної компанії обкладається податком тією державою, податковим резидентом якої є контролююча особа такої компанії, пропорційно її частці участі в капіталі компанії.

Під поняттям «контроль» мається на увазі пряма або непряма участь у капіталі іноземної компанії і відповідний вплив від такої участі при розподілі прибутку компанії.

Деофшоризацію в Україні необхідно проводити із урахуванням найкращого позитивного досвіду інших країн у цьому руслі.

Загальні характерні риси правил оподаткування контрольованих іноземних компаній в різних країнах:

1. Можливість ініціації застосування правил тільки при встановленні факту наявності контролю податкового резидента над контрольованими іноземними компаніями (пряме або опосередковане володіння акціями або частками чи здійснення контролю іншим способом).

2. Включення певного виду доходів контрольованих іноземних компаній в оподатковувану базу контролюючої особи.

3. Наявність факту систематичного нерозподілу дивідендів чи інших форм доходу контрольованих іноземних компаній між її контролюючими особами і досягнення тим самим нескінченної відстрочки оподаткування отриманого доходу.

4. Звільнення від обов'язку дотримуватися правил контрольованих іноземних компаній у деяких ситуаціях.

Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній були розроблені з метою запобігти багатонаціональним компаніям, які застосовують інструменти агресивного податкового планування, переміщувати без оподаткування (з мінімальним податковим навантаженням) прибуток в країни з пільговим режимом оподаткування (офшорні зони).

Наявність угод про усунення подвійного оподаткування призводить до недопущення податкових зловживань лише на рівні «транзитних» компаній, які використовують багатонаціональні компанії в своїй корпоративній структурі, але це практично не працює з материнськими компаніями, які зареєстровані в офшорних зонах.

Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній покликані нівелювати практику відстрочення сплати дивідендів іноземними компаніями,

які зареєстровані в офшорах, шляхом включення нерозподіленого прибутку в податкову базу контролюючої особи та подальшого оподаткування згідно з податковим законодавством країни.

Під контрольованою іноземною компанією розуміється юридична особа-нерезидент або іноземна структура без створення юридичної особи, зареєстрована в іноземній країні (території), що надає пільговий режим оподаткування (офшорні зони), контролюючою особою якої є резидент України.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, враховуючи міжнародний досвід та практику, впроваджуючи в національне податкове законодавство правила оподаткування контрольованих іноземних компаній з метою боротьби з ухиленням від оподаткування, податковими зловживаннями при застосуванні податкових конвенцій, припинення відтоку капіталу з України та розмивання податкової бази, доцільно передбачити наступне:

1. Визначити контролюючою особою резидентів України юридичних або фізичних осіб, які безпосередньо та/або опосередковано володіють корпоративними правами контрольованої іноземної компанії у розмірі 50 і більше відсотків; або частка такої участі в контрольованій іноземній компанії перевищує 10 відсотків, якщо частка участі всіх резидентів України в цій контрольованій іноземній компанії становить 50 і більше відсотків. При цьому при визначенні частки участі резидента-фізичної особи в контрольованій іноземній компанії враховується як безпосередня її участь, так і опосередкована участь через її подружжя та/або неповнолітніх дітей.

2. Зобов'язати платників податків щорічно надавати відповідним контролюючим органам за своєю податковою адресою довідки в довільній письмовій формі про контрольовані іноземні компанії, в яких вони є контролюючими особами.

3. Звільнити прибуток контрольованої іноземної компанії від оподаткування у випадку наявності однієї з умов: 1) контрольована іноземна компанія зареєстрована в будь-якій країні, з якою укладена угода про уникнення подвійного оподаткування; 2) контрольована іноземна компанія є стороною в угоді про розподіл продукції, концесійній угоді, учасником державно-приватного партнерства; 3) є емітентом облігацій, що розміщуються на міжнародних фондових біржах, перелік яких затверджується Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

4. Прибуток контрольованої іноземної компанії повинен бути підтверджений відповідною фінансовою звітністю, яка складена згідно із законодавством

країни місцезнаходження (реєстрації) контрольованої іноземної компанії за відповідний фінансовий (звітний) рік.

Впровадження в національне податкове законодавство правил для оподаткування контрольованих іноземних компаній сприятиме боротьбі з ухиленням від оподаткування, з податковими зловживаннями при застосуванні податкових конвенцій, припиненню відтоку капіталу з України та розмиванню податкової бази, прискоренню повернення капіталу в Україну. Податки будуть залишатися в бюджеті країни, а масове шахрайське виведення капіталів пригальмується.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_11350](https://minjust.gov.ua/m/str_11350).
2. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf).
3. План BEPS – запровадження в Україні. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-plan-beps-%E2%80%93-shagi-dlya-ukrainy>.
4. Старженецкая Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=6kCFDwAAQBAJ&pg>.
5. MLI BEPS. URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/MLI\\_BEPS](https://ru.wikipedia.org/wiki/MLI_BEPS).

**Сьвен ЛЕГЕЗА**

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

## ОСОБЛИВОСТІ МИТНОГО МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ

На сучасному етапі розвитку нашої держави триває реформування митних органів України з метою інтеграції до Європейського Союзу (далі – ЄС). Основним завданням на шляху до вступу в ЄС є приведення норм національного законодавства у відповідність з міжнародно-правовими стандартами.

Необхідність міжнародно-правового співробітництва в митній сфері продиктована також складністю сучасних митних тарифів, існуванням численних обтяжливих митних формальностей. Специфіка митних відносин, їх «прикордонний» характер зумовлюють неминучість міжнародно-правової регламентації відносин, що виникають при транскордонному переміщенні товарів і транспортних засобів. Тому й система митного права має дві складові – національне і міжнародне митне право. Останнє складається переважно з численних міжнародно-правових договорів та угод, однією із сторін яких є Україна. Значний нормативний масив сучасного митного права становлять спеціальні митні конвенції, угоди з митної співпраці, укладені на двосторонньому рівні. Часто це стосується реалізації конституційних прав громадян – так звана технічна сторона здійснення гуманітарних контактів, зустрічей на підставі родинних зв'язків, молодіжних зустрічей, спортивних заходів, поїздок з особистих і професійних причин, туристичних поїздок.

З метою уніфікації, починаючи з середини минулого сторіччя укладались конвенції щодо переміщення промислових зразків, тимчасового ввезення наукового устаткування (обладнання); спрощення ввезення товарів для показу або використання на виставках, ярмарках, зустрічах або інших заходах; тимчасового ввезення упакувань; спрощення і гармонізації митних процедур; тимчасового ввезення. Значне число міжнародних конвенцій свідчить про зацікавленість держав у правовому упорядкуванні. Оновлення митного законодавства України



(а це вже сталося тричі) завжди спрямоване на удосконалення регулювання зовнішньоекономічної діяльності, удосконалення митних процедур. Якщо звернутися до чинного Митного кодексу України, знаходимо прямі посилання на Стамбульську конвенцію (тимчасове ввезення), Кіотську конвенцію (спрощення митних процедур), застосування міжнародних документів для декларування (книжки МДП, А. Т. А., CPD; накладні УМВС, ЦИМ та ін.) [1].

Безперечно, і зараз залишаються різні підходи до визначення основних положень, які використовуються при транскордонному переміщенні. Однотипність і уніфікованість цієї процедури досі не дістали чіткого і однозначного закріплення. Так, наприклад, в першій редакції Митного кодексу Європейського Союзу [2] і в Кіотській конвенції (Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур) [1] ще майже не приділяється увага процедурі переміщення. Ці питання розглядаються крізь призму митних режимів і транспортних процедур.

Співпраця між Україною та ЄС і його державами-членами здійснюється в рамках Угоди про асоціацію, в тому числі Поглибленої і всеосяжної зони вільної торгівлі (DCFTA). Політичні та економічні положення Угоди про асоціацію були підписані 21 березня 2014 року і 27 червня 2014 року відповідно [3].

Відповідно до Угоди про асоціацію 2014 року сторони домовляються посилити співробітництво в митній сфері, визнаючи важливість митних питань та сприяння торгівлі в двосторонніх відносинах [3].

Угода про асоціацію 2014 року висвітлює такі питання: 1) обмін інформацією щодо митного законодавства та митних процедур, що є важливим аспектом вдосконалення митної системи України та гармонізації митного законодавства ЄС; 2) розробка спільних механізмів щодо експортних, імпорتنих та транзитних процедур; 3) співробітництво в питаннях автоматизації митних та торговельних процедур, перехід до новітніх систем обслуговування та координації митниць; 4) співробітництво в наданні технічної допомоги, а саме сприяння в проведенні реформ в митних питаннях; 5) обмін практичними навичками в проведенні митних операцій; 6) сприяння координації між прикордонними агенціями з метою полегшення перетину митного кордону; 7) взаємне визнання, якщо це необхідно, уповноважених трейдерів та митних контролів, хоча рамки цього співробітництва, імплементація та практичні заходи мають бути визначені спеціально створеним Підкомітетом з питань митного співробітництва [3].

Сторони Угоди про асоціацію 2014 року зосереджуються на митному співробітництві, домовляються про відповідність та стабільність норм торговельного і митного законодавства, зазначають, що положення та митні процедури мають бути пропорціональними, відкритими та прозорими, передбачуваними та недискримінаційними, об'єктивними й мають застосовуватися уніфіковано та ефективно [4].

Реалізація домовленостей має на меті запровадити ефективні та спрощені митні процедури, скасувати ризики та мінімізувати труднощі при веденні зовнішньоекономічної діяльності, що сприятиме імпорту, експорту та транзиту товарів. Проте наразі не варто стверджувати, що ці процеси є новими для України, адже спрощення процедур міжнародної торгівлі відбувається постійно. Спрощені та прозорі митні процедури сприятимуть загальному зниженню цін на товари на ринку України чи протидіятиме їх зростанню. Імплементация результатів цих домовленостей вимагатиме від України підготовки цілої низки нормативно-правових актів, що поступово наблизить митне законодавство до стандартів ЄС [4].

Розвиток такого співробітництва сприятиме прискоренню процесу автоматизації митних та торговельних процедур [4]. Як і серед держав-членів ЄС, у митних відносинах між Україною та ЄС мають бути заборонені кількісні обмеження на імпорт і експорт енергетичних товарів, так само, як і всі заходи еквівалентного характеру; така заборона також поширюється на митні збори фіскального характеру [5].

Аналогічне положення міститься в ст.ст. 28–30 Договору про функціонування ЄС 2007 року [5].

Кожна Сторона Угоди про асоціацію 2014 року зобов'язується зменшити або скасувати ввізне мито, а після п'ятирічного терміну з моменту набрання чинності цієї Угоди Сторони можуть провести консультації між собою за запитом однієї зі сторін з приводу розгляду питання прискорення та розширення сфери скасування ввізного мита у взаємній торгівлі між ними [3].

Відповідно до цієї Угоди існуючі мита та заходи еквівалентної дії, що застосовуються на території України, повинні поступово анулюватися протягом перехідного періоду, встановленого Угодою про асоціацію 2014 року.

Завдяки співробітництву у митній сфері України та ЄС Україна має можливість отримати право на безмитний доступ до європейського ринку сільськогосподарської продукції, продуктів харчування, цигарок та сигар в межах відведених тарифних квот.

Отже, угода про асоціацію між Україною та ЄС 2014 року має ключове значення для регулювання митних відносин та митного співробітництва між Сторонами. Завдяки підписанню Угоди Сторони створюють спеціальний орган з врегулювання питань митного співробітництва, який за необхідності надаватиме рекомендації та прийматиме внутрішні правила та процедури.

Також завдяки цій Угоді значно зменшуються ставки мита та мають бути заборонені кількісні обмеження та заходи еквівалентної дії в митних відносинах України з ЄС. Готовність держав – членів ЄС допомагати та співпрацювати з Україною підтверджується значною кількістю держав європейського регіону, які ратифікували Угоду про асоціацію між Україною та ЄС в такий короткий строк.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Киотська Конвенція) від 18.05.1973 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643).
2. Регламент Ради (ЄЕС) № 2913/92, що засновує Митний кодекс Співтовариства. URL: [http://www.uazakon.com/documents/date\\_87/pg\\_gfchxp.html](http://www.uazakon.com/documents/date_87/pg_gfchxp.html).
3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=246581344&cat\\_id=223223535](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246581344&cat_id=223223535).
4. Бетлій О. Економічна складова Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: наслідки для бізнесу, населення та державного управління / Бетлій О., Риженков М., Кравчук К., Кравчук В., Коссе І., Галько С., Науменко Д., Мовчан В., Бурковський І., Кузнецова Г. 2014. С. 140.
5. Текст Лісабонського договору 2007 р. URL: [http://ec.europa.eu/archives/lisbon\\_treaty/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/archives/lisbon_treaty/index_en.htm).

## **Олеся РАДИШЕВСЬКА**

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

### МІЖНАРОДНЕ ПОДАТКОВЕ ПРАВО В СИСТЕМІ ГЛОБАЛЬНОГО ПУБЛІЧНОГО ПРАВА: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ВИКЛИКИ РЕФОРМУВАННЯ

У сучасних умовах реформування суспільних відносин виникла необхідність оптимізації податкового законодавства, стимулювання різних галузей і сфер економіки та регулювання фінансової діяльності господарюючих суб'єктів. Важливу роль у цьому процесі відіграє й міжнародне право, норми якого імплементуються в національне законодавство.

Податки як предмет міждержавного регулювання є важливим предметом міжнародного економічного співробітництва, розвиток якого є постійним і незмінним напрямом у податковій політиці на міжнародній арені. З огляду на тисячі податкових угод, укладені між сучасними державами, розгляд проблем, пов'язаних з міжнародним податковим правом, є актуальним.

Розвиток міжнародного податкового права як галузі права розпочався у другій половині XIX століття. Перші міжнародні угоди, що були укладені на той час, не стосувалися проблем уникнення подвійного оподаткування, а були присвячені питанням адміністративного співробітництва (наприклад, Угода між Бельгією та Францією 1843 року), а також звільнення від сплати податків посадових осіб дипломатичних представництв і консульських установ (наприклад, Угоди між Німецькою Імперією та Бразилією 1882 року, Сербією 1883 року та Південною Африкою 1885 року).

Основу сучасного міжнародного податкового права становлять його принципи, які відіграють основоположну роль у формуванні цієї галузі права. Вони є головними нормативними регуляторами та слугують імпульсом для суверенної рівності держав в міжнародних податкових відносинах, співробітництва та взаємодії держав на справедливій і взаємовигідній основі, що дає можливість вирішувати спірні проблеми, що стосуються подвійного оподаткування, а також обмінюватися інформацією з метою боротьби з ухиленням від сплати податків;

взаємного визнання прав і обов'язків у податковій сфері; податкової недискримінації тощо.

Предмет міжнародного податкового права становлять міждержавні відносини, які виникають у сфері оподаткування, у тих випадках, коли відбувається стягнення податків і зборів з іноземних юридичних і фізичних осіб. До них, зокрема, відносяться: відносини між державами з приводу укладення міжнародних податкових угод з метою розмежування податкової юрисдикції держав; податкові відносини між державами і фізичними та юридичними особами інших держав (суб'єктами іноземного права), тобто податкові правовідносини, що стосуються суверенітету інших держав; відносини публічного характеру між юридичними та/або фізичними особами різних держав, зокрема відносини між публічними особами щодо внутрішніх правових режимів, які стосуються фінансових ресурсів.

Однак варто враховувати, що зазначені відносини можуть регулюватися нормами як міжнародного, так і національного податкового права, оскільки в системі останнього умовно виділяються дві частини. До першої належать норми, що регулюють відносини зі сплати податків і зборів, які повністю підпадають під національну юрисдикцію, а до другої – норми, що регулюють відносини за участю іноземного елемента. Тому саме «міжнародна» частина податкового права часто йменується міжнародним податковим правом [1, с. 30]. Однак вона відрізняється від власне міжнародного податкового права, яке складається з норм, установлюваних двосторонніми та багатосторонніми податковими угодами.

Правові норми, які належать до другої частини, стосуються міжнародного права, проте не входять до нього, оскільки встановлюються і змінюються країнами в односторонньому порядку. Проте держави зобов'язані поважати і сумлінно виконувати норми міжнародного права: норми *jus cogens*; договори, що втілюють ці норми; норми звичаєвого права; загальні правові принципи; нормативні акти міжнародних організацій; певні односторонні акти, які породжують міжнародні зобов'язання. З цього приводу відомий західний дослідник М. Ейкхерст вважає, що питання про способи реалізації міжнародних зобов'язань вирішує держава, яка прийняла це зобов'язання [2, с. 64]. Відтак, складові цієї міжнародної системи – внутрішньодержавне право та міжнародне право – утворюють глобальну правову систему. Такий взаємний вплив, переплетення двох правових систем в епоху глобалізації поступово призводять

до їх нової якості – нерозривної єдності, в якій ці системи зберігаються як самостійні та автономні.

Крім того, в сучасних умовах економічної глобалізації велику роль відіграє конвенційне право, а саме угоди про уникнення подвійного оподаткування. Вони є тим інструментом, за допомогою якого може бути знайдений компроміс у питанні спільного врегулювання конфліктних ситуацій в податкових правовідносинах між державами. І цей процес взаємодії на сьогодні досить налагоджений. Адже як тільки країна вступає на шлях інтеграції у світовий соціально-економічний простір шляхом прямої або непрямої (як спостерігач) участі в тих чи інших наднаціональних інституціях, вона імплементує норми права, які діють в масштабі такого наднаціонального інституту. Так, наприклад, більшість міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, що пов'язані з урегулюванням податкових суперечок між договірними державами, створені на основі Типової конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, розробленої Податковим комітетом Організації економічного співробітництва та розвитку ще в 1963 році (зі змінами у 1977 році). Саме ця модельна конвенція набула широкого визнання в міжнародній практиці, оскільки на її основі державами було укладено понад 500 угод такого змісту.

Водночас з 1988 року міжнародне податкове право, що спрямоване на взаємодію органів публічної адміністрації у сфері податків і зборів, розвивається у рамках Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, яка була розроблена Радою Європи спільно з Організацією економічного співробітництва та розвитку (Страсбург, 25 січня 1988 року) [3]. Це говорить про новий етап розвитку міжнародного податкового права, яке все більше відповідає необхідності дотримання глобальних інтересів, пов'язаних з формуванням публічних форм фінансових ресурсів.

Міжнародна економічна глобалізація, з точки зору позитивних тенденцій, означає можливість маневрування фінансовими, матеріальними, трудовими ресурсами, впровадження нових технічних досягнень і новітніх технологій. У процесі глобалізації відбувається збільшення обсягів економічної діяльності, зростає прибуток і зменшуються затрати багатьох господарюючих суб'єктів. Водночас економічна діяльність набуває масштабного інтеграційного характеру, за якого суб'єкт може вважатися платником податків в різних юрисдикціях. Тому будь-яка суверенна держава, маючи власну систему правового регулювання податкових правовідносин, може стати суб'єктом конфлікту інтересів з

іншою суверенною державою. Врегулювати такі ситуації власне і покликане міжнародне податкове право як частина глобального публічного права, до числа джерел якого можемо віднести національне податкове право, конвенційне податкове право, судову практику, засновану на юридичних прецедентах, об'єктом якої є міжнародне податкове право. Також в системі міжнародного податкового права мають місце рішення судових інстанцій.

Таким чином, коли ми говоримо про питання застосування, наприклад, угоди про уникнення подвійного оподаткування, слід враховувати, що процес міжнародної економічної глобалізації сприяє розвитку податкової глобалізації, а також так званого «глобального податкового права». Тому основними цілями політики податкової гармонізації, що проводиться нині у світі, повинно стати зближення податкових ставок на одні й ті самі товари, а також недопущення прямої або непрямої дискримінації в оподаткуванні на національному рівні. Це дозволить виробити єдиний підхід до оподаткування та сформулювати єдину податкову конструкцію для всіх держав, зокрема і держав – членів ЄС.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Mączyński D. Międzynarodowe prawo podatkowe. Warszawa : Wolters Kluwer Polska, 2015. 268 s.
2. Akehurst M. Modern Introduction to International Law. 7th edn. / red. by P. Malahczuk. L., 2002. 472 p.
3. Organisation for Economic Co-operation and Development. URL.: <http://www.oecd.org/tax/transparency>.

## **Павло СЕЛЕЗЕНЬ**

*в.о. начальника відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції  
Науково-дослідного інституту фіскальної політики  
Університету державної фіскальної служби України,  
кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник*

### **ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МОДЕЛЬНИХ АКТИВ ОЕСР В ТЛУМАЧЕННІ КОНЦЕПЦІЇ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА В УКРАЇНІ**

З моменту появи Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї (далі – МПК ОЕСР) її визнання як джерела тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування лише зростало та не обмежується нині безпосередньо колом держав – членів ОЕСР. Підтвердженням цьому є висновки професора Е. Еш та дослідника О. Маріана про те, що саме МПК ОЕСР та коментарі до неї є «найбільш впливовою моделлю» серед інших подібних актив міжнародних об'єднань, та навіть окремих держав (як, наприклад, США) в світі [1, с. 24]. Такі результати вони отримали на основі узагальнення 4502 двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених в період з 1942 р. до 2015 р. по всьому світу, в т.ч. Україною.

Більш того, уряд України поставив собі за мету «приведення положень діючих Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність з МПК ОЕСР стосовно оподаткування доходів та капіталу» згідно з Середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затвердженим розпорядженням КМУ від 03.04.2017 року № 275-р [2]. За такого підходу очевидним є надання все більшої ролі МПК ОЕСР та коментарям до неї в контексті тлумачення та застосування договорів України про уникнення подвійного оподаткування, в т.ч. в частині положень щодо постійного представництва.

Разом з тим доводиться констатувати відсутність усталеного та послідовного підходу до використання МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення положень договорів України про уникнення подвійного оподаткування у практиці вітчизняних судів. Підтвердженням цьому можуть слугувати такі приклади:



1. Київський апеляційний адміністративний суд в ухвалі у справі 2а-9844/11/2670 від 01.03.2012 року використав посилання на параграфи 23 і 24 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР у тлумаченні положень щодо постійного представництва в Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 10.02.1993 року [3]. Разом з тим суд не розглядав питання нормативних підстав використання МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення договірних норм, обмежившись лише констатацією того, що норми розглядуваного договору засновані на положеннях МПК ОЕСР. Такий підхід жодною мірою не дозволяє встановити, в якій саме ролі має у такому випадку виступати МПК ОЕСР та коментарі до неї в контексті ст. 31 та ст. 32 Віденської конвенції.

2. В ухвалі у справі 826/3192/13-а від 15.05.2014 року той самий Київський апеляційний адміністративний суд посилався на положення п. 3 ст. 31 Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 року (далі – Віденська конвенція) при визначенні нормативних засад використання МПК ОЕСР та коментарів до неї для тлумачення положень ст. 5 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993 року. Суд уточнив, що в цьому випадку ним використано посилання на пп. «b» та «c» п. 3 ст. 31 Віденської конвенції, в яких йдеться про «будь-які наступні угоди між учасниками стосовно тлумачення договору або застосування його положень» та згадується «подальша практика застосування договору, яка встановлює згоду учасників стосовно його тлумачення» [4].

Очевидно, що спільним для пп. «b» та «c» п. 3 ст. 31 Віденської конвенції є те, що обидва вони передбачають можливість зміни прав та обов'язків договірних держав згідно зі спільними намірами чи діями тих самих держав у майбутньому. У цьому випадку незрозумілим стає те, чому суд використав саме відповідні положення Віденської конвенції як підставу для наступного звернення до положень параграфів 23 та 24 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР. Варто врахувати, що відповідні параграфи коментарів до ст. 5 МПК ОЕСР вже існували на момент укладення відповідного договору про уникнення подвійного оподаткування, а тому навряд чи вони можуть розумітись як «наступні угоди» або «подальша практика». Справа в тому, що параграфи 23 та 24 коментарю до ст. 5 МПК ОЕСР з'явились ще у 1977 році, але у вигляді параграфів 22 та 23 відповідно, однак у липні 1992 року отримали нову нумерацію [5, с. С(5)-107, С(5)-108].

2. В постанові Шостого апеляційного адміністративного суду у справі 640/18148/18 від 18.03.2019 року при тлумаченні положень підпункту «е» п. 4 ст. 5 Угоди між Україною та Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03.07.1995 року зазначається: «В роз'ясненнях до положень Модельної конвенції ОЕСР, на основі якої підписано Конвенцію між Україною та Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно, наявні критерії віднесення діяльності представництв до допоміжної або підготовчої. Так, відповідно до п. 23 та 24 офіційного Коментаря до Модельної конвенції ОЕСР діяльність представництва не може вважатись такою, що має допоміжний характер, якщо воно переважно здійснює такі ж функції, що і материнська компанія» [6].

Наведена позиція зумовлює окремі зауваження.

По-перше, МПК ОЕСР за своєю природою є модельним актом і наділена рекомендаційною природою, а тому навряд чи може виступати як «основа» для підписання міжнародного договору, оскільки, з формальної точки зору, не регулює і не може регулювати безпосередньо взаємовідносини сторін. Точніше кажучи, вона призначена бути основою для розробки положень, а не для підписання конкретних договорів про уникнення подвійного оподаткування і в такій якості набуває значення як джерело тлумачення договірних норм. На користь цього вказує і те, що положення конкретних двосторонніх договорів найчастіше не відтворюють в точності положення МПК ОЕСР, відображаючи особливості підходу кожної з договірних держав у питаннях оподаткування (наприклад, МПК ОЕСР не передбачає можливості оподаткування роялті в державі джерела, однак згідно з п. 2 ст. 12 згаданого договору з Німеччиною таке право у відповідній державі є).

По-друге, суд повністю оминає увагою нормативні засади застосування МПК ОЕСР та коментарів до неї при тлумаченні договірних норм у сфері оподаткування, що не є коректним, зважаючи на те, що тлумачення договірних норм має здійснюватися з урахуванням вимог ст. 31 та ст. 32 Віденської конвенції.

По-третє, на момент виникнення спірних правовідносин вже діяла сучасна редакція МПК ОЕСР та коментарів до неї, в якій положення колишніх параграфів 23 та 24 змінили нумерацію. Зокрема, наведений у рішенні фрагмент положення віднесений до параграфу 59 [5, с. С(5)-108]. У такому випадку логічно припустити, що суд став на засади статичного, а не динамічного тлумачення, однак причини такого кроку залишаються прихованими.

Як ми бачимо, підхід судів до використання МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування, в т.ч. і щодо постійного представництва, потребує подальшого вдосконалення через надання йому більшої визначеності, зрозумілості та послідовності:

1) розмежування випадків застосування МПК ОЕСР та Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими державами і державами, що розвиваються, оскільки як формулювання самих положень відповідних модельних актів, так і коментарі до них можуть істотною мірою різнитись;

2) узгодження загального підходу до нормативних підстав використання МПК ОЕСР та коментарів до неї як джерела тлумачення договірних норм у контексті ст. 31 та ст. 32 Віденської конвенції;

3) вирішення дилеми статичного та динамічного тлумачення договірних норм у контексті МПК ОЕСР та коментарів до неї;

4) визначення ролі застережень держав – членів ОЕСР до статей МПК ОЕСР та їх зауважень (*observations*) щодо коментарів, а також позицій держав, які не є членами ОЕСР, в т.ч. України, у контексті тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Ash, E., Marian, O.-Y. The Making of International Tax Law: Empirical Evidence from Natural Language Processing (January 11, 2019). UC Irvine School of Law Research Paper No. 2019-02. 46 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=3314310>.
2. Середньостроковий план дій Уряду до 2020 року : Розпорядження КМУ від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/planu%20uryadu/serednostrokoviy-plan-2020.doc>
3. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду у справі 2а-9844/11/2670 від 01.03.2012 р. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/22240992>.
4. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду у справі 826/3192/13-а від 15.05.2014 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38894988>.
5. Model Tax Convention on Income and on Capital (full version) (as it read on 21 November 2017). Paris : OECD Publishing, 2017. 2624 p.
6. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду у справі 640/18148/18 від 18.03.2019 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80548224>.

**Катерина СОЛОДАН***аспірант кафедри публічного права**Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича***ПЛАН BEPS ЯК ІНСТРУМЕНТ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМ  
ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ  
ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ**

Протягом останніх років все більша увага приділяється правовому регулюванню оподаткування цифрового бізнесу. Політичні лідери, засоби масової інформації та громадянське суспільство в усьому світі висловлюють зростаючу стурбованість щодо податкового планування транснаціональних компаній, які використовують прогалини у взаємодії різних податкових систем для штучного зменшення оподаткованого доходу або переведення прибутку до юрисдикцій з низьким податком, в яких здійснюється мало або взагалі не здійснюється економічна діяльність. У відповідь на це занепокоєння і на прохання G20 Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у липні 2013 року опублікувала План дій проти розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS, ОЕСР, 2013 [3]) [4].

У сфері непрямого оподаткування в сфері використання цифрових сервісів ОЕСР висловила дуже однозначну думку, відповідно до якої пропонується правильний напрям, яким країни повинні рухатися [8]. Для вирішення ключових проблем, пов'язаних зі сплатою ПДВ на постачання цифрових сервісів, дія 1 BEPS стосується результатів, досягнутих ОЕСР/G20 у контексті Міжнародних директив з ПДВ (керівні принципи) [9], оновлених наприкінці 2015 року. Керівні принципи є кращим міжнародним стандартом для послідовного та ефективного застосування ПДВ і схвалені понад 100 юрисдикціями. Вони встановлюють принцип місця призначення як міжнародну норму та рекомендують, щоб транзакції як B2B, так і B2C обкладалися податком у країні, де знаходиться клієнт, за винятком послуг «на місці» B2C (наприклад, особисті послуги, приміщення, ресторани тощо), які повинні оподатковуватись, коли надаються послуги, та послуг, пов'язаних з нерухомим майном, які повинні оподатковуватись там, де знаходиться нерухомість. Крім того, в Рекомендаціях вказується, що для послуг

V2C постачальник-нерезидент повинен зареєструвати та сплатити ПДВ у країні, де знаходиться споживач, за спрощеним режимом реєстрації. Для послуг V2B Керівні принципи пропонують власнику бізнесу самостійно розраховувати ПДВ. Реалізація цих стандартів спрямована на забезпечення того, щоб ПДВ на такі поставки в іноземній юрисдикції застосовувався за тією самою ставкою, що й для внутрішніх поставок. Це забезпечує однаковий податковий режим між вітчизняними та офшорними постачальниками [7, с. 22].

Керівні принципи також вказують на те, що необхідно, щоб юрисдикції вживали відповідних заходів для зміцнення міжнародного адміністративного співробітництва, що є ключовим для досягнення належного збору та перерахування податку на транскордонний продаж цифрових сервісів нерезидентами. Вони рекомендують посилити таке співробітництво шляхом розробки загально-го стандарту для обміну інформацією, яка є простою, може бути реалізована в короткий термін і мінімізує витрати для податкових адміністрацій та підприємств шляхом обмеження обсягу обміну даними. Проте шлях, рекомендований ОЕСР для надання послуг цифрового бізнесу V2C (тобто вимагаючи від нерезидента-постачальника реєструвати, збирати та перераховувати ПДВ згідно з правилами країни споживання), все ще потребує відповідного вдосконалення. Забезпечення сплати податку в країні споживача вимагає владнання технічних питань (наприклад, міжнародних баз даних платників податків). Без такого механізму втручання малоімовірно, що ПДВ буде виплачуватися іноземним постачальником, і ці зусилля виявлятимуться марними [7, с. 23].

У ЄС оподаткування податком на додану вартість передбачає оподаткування послуг у країнах, де розташовувалися постачальники, за певними винятками. У 2008 році ЄС вніс велику поправку до Директиви ЄС про ПДВ, запровадивши зміни до Правил постачання для більшості типів послуг у період з 2010 по 2015 роки [5]. Починаючи з 1 січня 2015 року, цифрові сервіси (які визначаються ЄС як послуги, що надаються електронним шляхом), надані кінцевим споживачам, зареєстрованим в ЄС, оподатковуються там, де знаходиться клієнт, незалежно від того, де знаходиться продавець.

Проте навіть коли країни значною мірою привели у відповідність до Керівних принципів ОЕСР свої власні правила, обсяг того, що вважається цифровими сервісами, які підпадають під ці нові правила, все ще сильно відрізняється.

Сервіс, що підлягає оподаткуванню в одній юрисдикції, може не оподатковуватися в інших країнах. Наприклад, на відміну від більшості юрисдикцій

з регулюванням цифрових сервісів, ПАР не включає продаж програмного забезпечення у визначення цифрових сервісів як об'єкта оподаткування. Деякі країни приймають вузьке визначення цифрових сервісів. У Південній Кореї, наприклад, правила щодо цифрових сервісів застосовуються лише до обмежених «контентно-орієнтованих» транзакцій, таких як ігри, відеофайли, електронні документи, програмне забезпечення, подібні предмети, оброблені оптичними або електронними засобами, та їх оновлення. В ЄС згідно з Постановою Ради (ЄС) No 1777/2005 [6] визначення є ширшим, оскільки «електронно надана послуга» визначається як послуги, що надаються через Інтернет або електронну мережу, і які (i), по суті, автоматизовані, (ii) передбачають мінімальне втручання людини та які (iii) неможливо забезпечити [7, р. 24].

Належне правове регулювання оподаткування цифрових сервісів стане суттєвим кроком в належному забезпеченні реалізації права людини на податки, адже велика кількість платників податків не беруть участь у створенні публічних благ, тим самим порушуючи права інших платників на користування цими благами в потрібному обсязі. Так, право людини на податки Р.О. Гаврилюк визначає як всезагальне, таке, що не набувається (вроджене), право людей на кооперування взаємних можливостей для задоволення власних, спільних з іншими, публічних потреб (основоположний спосіб співбуття індивідів у соціумі із забезпеченням взаємності їх прав вимоги та зобов'язань в обмін на їх трансцендентальні можливості щодо забезпечення власних публічних потреб та отримання публічних благ) [1, с. 616]. Тобто суб'єкти електронної комерції, що уникають сплати податків, порушують тим самим права інших людей, оскільки вони не беруть участі у створенні публічного блага, не перестаючи при цьому ним користуватись. Як зазначає С. Мусієнко, ідеологи проекту BEPS відзначали, що коли ТНК не сплачують податки, то страждають люди і бюджети. Це спотворює конкуренцію і перерозподіл ресурсів, а також знижує рівень податкової моралі (пересічний платник може сказати: а чого я повинен платити?). Відбувається деградація податкової моралі, що для суспільства не дуже добре. Сьогодні питання уникнення сплати податків є соціально чутливим: наприклад, у Великій Британії з 2013 року найбільші світові компанії піддавалися критиці (naming & shaming). Йдеться про Starbucks, Amazon, Google. Питання моралі було підтримане політиками Британії, а незабаром і всього світу й стало нормою міжнародного права. Виник проект, що протидіяв BEPS і який мав на меті викоринення найбільш очевидних невідповідностей та прогалин [2].

Таким чином, для забезпечення належної реалізації права людини на податки необхідно запровадити належне правове регулювання оподаткування електронної комерції. План BEPS є суттєвим кроком в міжнародній кооперації з вирішення поставленої проблеми, проте це – лише перші кроки, і вони потребують подальшого міжнародного співробітництва з уніфікації правового регулювання оподаткування електронної комерції.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
2. Податкове планування при BEPS: як будувати будинок в умовах ландшафту, що змінюється / Світлана Мусієнко, лектор Legal High School. URL: <https://lhs.net.ua/podatkove-planuvannia-pry-beps-ia-k-buduvaty-budynok-v-umovakh-landshaftu-shcho-zminiuietsia-svitlana-musienko-lector-na-legal-high-school>.
3. Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.
4. BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. URL: [https://www.mme.ch/en/magazine/magazine-detail/url\\_magazine/beps\\_action\\_1\\_addressing\\_the\\_tax\\_challenges\\_of\\_the\\_digital\\_economy](https://www.mme.ch/en/magazine/magazine-detail/url_magazine/beps_action_1_addressing_the_tax_challenges_of_the_digital_economy).
5. Council Directive 2008/8/EC Amending Directive 2006/112/EC as Regards the Place of Supply of Services, 2008 O.J. (L44) 11. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0008>.
6. Council Regulation (EC) No 1777/2005 of October 17, 2005, laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax [2005] JO L288/1 (Council Regulation 1777/2005), art 11(1). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A32005R1777>.
7. Juan Manuel Vazquez. Indirect Taxation of Digital Services After BEPS: A Multilateral Instrument to Achieve Harmonization and Effective Enforcement / Juan Manuel Vazquez. *International Tax Journal*. Aug. 23, 2017. PP. 19–35.
8. Marie Lamensch, *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*, at 2.1 (2015). URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-VAT-Monitor/collections/ivm/html/ivm\\_2016\\_02\\_e2\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-VAT-Monitor/collections/ivm/html/ivm_2016_02_e2_1.html).
9. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 2015 supra note 30. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.

**Лариса ТРОФІМОВА**

суддя Черкаського окружного адміністративного суду,  
кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник

**ПРО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ  
І МИТНИХ СПОРІВ ЗА УЧАСТЮ СУДДІ**

Динамічний розвиток публічного адміністративного, фінансового, податкового і судового права обумовлений потребою врегулювати недоліки транскордонного законодавства, впровадити заходи протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування (BEPS), проаналізувати новітні підходи до управління конфліктами у сфері оподаткування, врахувати стандарти правосуддя у вітчизняній судовій системі, утвердити справедливий суд і відновити довіру з боку суспільства у практичному розвитку інституцій демократичної правової держави. Законом України «Про судоустрій і статус суддів» передбачено, що єдність системи судоустрою забезпечується, зокрема: єдиними засадами організації та діяльності судів; єдиним статусом суддів; обов'язковістю для всіх судів правил судочинства, визначених законом; єдністю судової практики (ч. 4 ст. 17).

Імплементация (від лат. *implere* – наповнювати, досягати, виконувати, здійснювати) у міжнародному праві – організаційно-правова діяльність держав з метою реалізації своїх міжнародно-правових зобов'язань. Механізм імплементації включає сукупність правових та інституційних засобів, що використовуються суб'єктами міжнародного права на міжнародних та національних рівнях. Міжнародна система імплементації складається із створених на підставі міждержавних угод універсальних, регіональних і локальних міжнародних організацій, спеціалізованих установ та їх допоміжних органів [1, с. 667–668].

Відомий вчений, екс-суддя Конституційного Суду України М.І. Козюбра наголошує, що європейські стандарти щодо судової влади – це не стільки єдиний еталон, за яким ми маємо будувати (чи реформувати) нашу власну судову систему, скільки певні *цінності, на які потрібно орієнтуватися* при її реформуванні [2, с. 49]. Нинішній очільник ДФС України С. Верланов раніше повідомляв про досвід в сфері податкового компромісу: інколи *специфічні навички*



медіації виявляються ціннішими, ніж технічні знання податкового законодавства [3]. Метою статті є вивчення міжнародного досвіду правового регулювання процедур примирення за участю судді, підходів науковців до розуміння застосування медіації у вирішенні податкових і митних спорів в Україні для правильної імплементації міжнародно-правових норм у національному податковому та митному законодавстві.

І.Г. Ясиновський у дисертації щодо імплементації процедури медіації в українське законодавство зазначив, що недостатньо дослідженими залишаються проблеми медіації в галузі адміністративного, податкового й деяких інших галузях права та законодавства і загальнотеоретичні аспекти імплементації процедури медіації в українське законодавство. Податкова медіація, як засвідчує зарубіжний досвід, є **цивілізованим механізмом позасудового врегулювання конфліктів** і має перспективи застосування в Україні [4]. Т.І. Шинкар, окреслюючи значну категорію справ про стягнення податків та платежів, пропонує закріпити норму про те, що «представники органів, які їх представляють, та адвокати, які представляють інтереси фізичних і юридичних осіб, **при зверненні з позовом до суду** у визначеній категорії спорів повинні бути **наділені обов'язком пройти стадію досудового врегулювання спору** (стадія обов'язкова, а не формальна), і лише за неможливості такого врегулювання за допомогою медіації перейти до розгляду справи по суті у судовому засіданні» [5, с. 112]. Н.А. Боженко також у дисертації запропоновано **обов'язкове проведення медіації у спорах про стягнення податків** і зборів [6]. На думку А. Лиско, О. Музи, медіація **не може бути** застосована **щодо окремих спорів** між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції **у сфері управління**, у т.ч. делегованих повноважень; в окремих спорах щодо правовідносин, пов'язаних з виборчим процесом чи процесом референдуму; у спорах, учасниками яких можуть бути вищі органи державної влади та їх посадові особи. На думку З.В. Красіловської, **межі** застосування медіації при вирішенні публічно-правових спорів **мають бути обумовленими суб'єктним складом та предметом спору**. Публічно-правові спори, що вирішуються у порядку адміністративного судочинства, часто називають **немедіабельними** [7].

Голова КАС у складі Верховного Суду Михайло Смокович під час другого «круглого столу» «Медіація та адміністративний суд: дискусійні аспекти» звернув увагу на те, що в адміністративному процесі запроваджено **інститут мирного врегулювання конфлікту за участю судді**, але він не працює [8]. У результаті

аналізу вітчизняного законодавства В.С. Балух робить висновок: такі процедури, що засновані переважно на примирно-третейському способі вирішення спорів, можуть бути використані у різних галузях права, оскільки багатьма з них не заборонено їх використання для врегулювання відповідних спорів (**крім, наприклад, податкового права**). Найбільш відповідають природі альтернативного вирішення спорів: третейський розгляд (у контексті міжнародного комерційного арбітражу – арбітражний розгляд); досудовий (претензійний) порядок вирішення спорів; позасудові примирні процедури у приватноправових справах; процедура примирення потерпілого з підозрюваним (обвинуваченим) [9, с. 163]. Лариса Церетелі зазначає, що в державах ЄС медіація розглядається не тільки як спосіб альтернативного вирішення спорів, де вже виник конфлікт, але і як спосіб, що використовується для запобігання виникненню спору (конфлікту) у майбутньому, тому **доцільно відмовитися від медіації** в таких випадках: **необхідно створити прецедент для судової практики**; існує можливість отримати судові або арбітражні рішення дуже швидко або без надмірних витрат; незначні витрати на судові примирення за мінімальної ціни позову; серйозний дисбаланс у співвідношенні сил; одна зі сторін зловживає своїми процесуальними правами (викрита в несумлінності); неіездатність однієї зі сторін, **проте податкові спори не є такими випадками** [10].

Німецькі фахівці з медіації доходять висновку, що для здійснення процедури посередництва придатні адміністративні спори з такими характеристиками: а) якщо між сторонами можливе продовження відносин, наприклад, між власниками сусідніх земельних ділянок; б) наявність проблем комунікації учасників конфлікту; в) **якщо адміністративний орган має свободу вибору у вигляді альтернативи санкцій**; г) якщо обставини конфлікту не підлягають розголошенню [11]. Т. Бережна і В. Грабовський вважають, що податковий орган може ініціювати «удаване» врегулювання спору задля того, аби **виграти час** для отримання обвинувального вироку, що набрав законної сили, в кримінальних провадженнях проти контрагента позивача.

Ініціювання процедури врегулювання може бути також звичайною **спробою замінити суддю** за відсутності підстав для його відводу. Важко повірити в те, що податковий орган, який відмовляє в задоволенні вимог платника податку про скасування податкових повідомлень-рішень у процесі адміністративного оскарження, а далі оспорює всі «програні» рішення аж до Верховного Суду, буде виявляти добру волю та йти на відповідне врегулювання [12].

Г. Єрмоєнко і А. Заїченко під час вивчення міжнародного досвіду медіації встановили, що з квітня 2007 року кожен суд Нідерландів може запропонувати сторонам **можливість вирішення податкових спорів за допомогою медіації**; на прохання сторін окружний суд Норвегії повинен призначити одного з медіаторів суду [13]. Т.О. Голядова зазначає про запровадження **обов'язкової досудової медіації** в податкових і митних спорах [14, с.76]. М.І. Пипяк зазначає, що доцільно надати право медіаторам в адміністративному процесі **«розглядати спори»** з питань публічної служби, **«зарахувати до підвідомчості медіації»** справи з приводу пенсійних виплат, **«до відання медіаторів необхідно зарахувати»** спори з приводу оскарження актів індивідуальної дії [15, с. 324]. Г.О. Огренчук у дисертаційному дослідженні наголошує, що питання медіації **підлягають аналізу** в межах як приватноправових, так і публічно-правових (інститут відновного правосуддя, **вирішення податкових спорів**) відносин [16].

Актуальність теми дослідження обумовлена імплементацією міжнародно-правових норм у національному податковому та митному законодавстві з метою доцільності запровадження процедур медіації і визначення меж використання мирових угод та інституту врегулювання спору за участю судді у податкових і митних провадженнях та адміністративних спорах у сфері оподаткування з огляду на вимоги КАСУ (ч. 2 ст. 45; ч. 5 ст. 47; ч. 1 ст. 54 – за винятком права закінчувати справу примиренням; п. 2 ч. 2 ст. 180 – суд: з'ясовує, чи бажають сторони вирішити спір шляхом примирення або звернутися до суду для проведення врегулювання спору за участю судді; ч. 2 ст. 186; ч. 1 ст. 190 – сторони можуть повністю або частково врегулювати спір на підставі взаємних поступок), а також вимог Директиви 2008/52/ЄС Європейського парламенту та Ради від 21.05.2008 року «Про деякі аспекти медіації у цивільних та господарських правовідносинах», що має застосовуватися до випадків, коли суд відсилає сторони до медіації або національне законодавство рекомендує медіацію, адже дія Директиви (ч. 2 ст. 1) не поширюється на податкові, митні або адміністративні правовідносини, або на відповідальність держави за дії або бездіяльність при здійсненні владних повноважень. Для цілей цієї Директиви (ст. 3а) «медіація» означає структурований процес, незалежно від його назви або посилання на нього, за допомогою якого дві або більше сторони спору намагаються самостійно, на добровільній основі досягти згоди для вирішення спору за підтримки медіатора. Ця Директива застосовується (ст. 10) щодо процесів, в яких дві або більше сторони транскордонних суперечок намагаються самі добровільно

досягти мирної угоди із врегулювання їх спору за допомогою посередника. Директива застосовується у цивільних та комерційних справах. Однак вона не повинна застосовуватися до прав і обов'язків, щодо яких сторони не вільні в прийнятті рішень в силу чинного законодавства [17].

Статутом ООН (р. VI, ст. 33) закріплено: сторони повинні намагатися вирішити конфлікт шляхом переговорів, обстеження, посередництва, примирення, арбітражу, судового розгляду, звертання до регіональних органів або угод чи інших мирних засобів на власний вибір. Статтею 1 Закону України «Про соціальні послуги» передбачено, що соціальними послугами є комплекс заходів із надання допомоги особам, окремим соціальним групам, які перебувають у складних життєвих обставинах і не можуть самостійно їх подолати, з метою вирішення їхніх життєвих проблем. У рамках спільної програми ЄС та РЄ «Прозорість та ефективність судової системи України» в судах були пілотні проекти медіації, зокрема у Вінницькому окружному адміністративному суді. Проводилась конференція у лютому 2018 року, організована Всеукраїнською асоціацією адміністративних судів та Національною асоціацією адвокатів України на тему: «Процедура врегулювання спору за участю судді: міжнародний та український досвід». 31 травня 2019 року відбулася II міжнародна науково-практична конференція «Процедура врегулювання спору за участю судді: міжнародний та український досвід», на якій Н. Блажівська зазначила, що майбутнє інституту медіації – у безперервному навчанні та ефективній комунікації суддівської та адвокатської спільноти [18].

У Рекомендації від 05.09.2001 року Rec (2001) 9 КМ РЄ державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами, що стосується таких альтернативних засобів: внутрішній перегляд, примирення, медіація, урегулювання шляхом переговорів та арбітраж, зазначено: доречність альтернативних засобів змінюється залежно від спору, уважаючи, що: основними перевагами альтернативних засобів урегулювання адміністративних спорів можуть бути, залежно від справи, більш прості та гнучкі процедури, що вможливають швидше й дешевше врегулювання спору, дружнє врегулювання, врегулювання спорів за участю експертів, вирішення спорів на засадах справедливості, а не тільки відповідно до суворих правових норм, і більш широкі межі розсуду; адміністративні органи чи сторони – приватні особи не мають вдаватися до альтернативних засобів як до способу ухилитись від їхніх зобов'язань або верховенства права; альтернативні

засоби в усіх випадках мають припускати судовий контроль, оскільки він є остаточною гарантією захисту як прав користувачів, так і адміністрації; засоби, альтернативні судовому процесу, мають забезпечувати дотримання принципів рівності й неупередженості й прав сторін.

У 2012 році у Німеччині ухвалено Закон про сприяння медіації та іншим методам позасудового врегулювання спорів (*Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung*), що закріплює медіаційні процедури: позасудову, позасудову на пропозицію суду, за участю судді у ролі мирового **посередника**, проте без поширення на податкові спори. У Росії Закон від 27.07.2010 року № 193-ФЗ «Про альтернативну процедуру врегулювання спорів за участю посередника (процедура медіації)» забороняє застосування процедури медіації у відносинах, що зачіпають інтереси суспільства (ч. 2 і ч. 3 ст. 1), що означає неможливість застосування даного інституту під час розгляду податкових суперечок. У Республіці Білорусь прийнято Закон від 12.07.2013 року № 58-з «Про медіацію», яким вперше було визначено правові засади застосування медіації, проте ця процедура не застосовується під час урегулювання спорів, що впливають з адміністративних, податкових та інших публічних правовідносин.

У процесі врегулювання податкових конфліктів на підставі розпорядження Міндоходів від 15.11.2013 року № 369-р «Про організацію роботи, спрямованої на наповнення бюджету» проведено низку примирних процедур на збільшення надходжень до бюджету, що потребує окремого наукового дослідження у контексті принципів нейтральності і економічності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості з урахуванням меж повноважень контролюючого органу, що реалізує податкову і митну політику (за результатами роботи було проведено 1332 зустрічі щодо суми 15,1 млрд грн., у 1023 **судових** справ платники податків відмовились від примирення, а у 309 справ було досягнуто примирення на суму 5,6 млрд грн.). У пояснювальній записці до проекту закону України про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації) [від 28.12.2014 року № 1666] зазначено: експеримент є певним прототипом запровадження в Україні процедури медіації в податкових спорах. Метою законопроекту є запровадження процедури досудової медіації в податкових та митних спорах між платниками податків та органами Державної фіскальної служби України. Введення такої процедури дасть можливість зменшити кількість податкових та митних спорів, які направляються до судів, що

зменшить навантаження на суди. У Висновку щодо результатів здійснення антикорупційної експертизи проекту нормативно-правового акта зазначено, що у проекті не виявлено корупціогенних факторів – проект акта відповідає вимогам антикорупційного законодавства (рішення Комітету з питань податкової та митної політики від 04.03.2015 року, протокол № 16, Є. Соболев). У Висновку комітету з питань правової політики та правосуддя від 08.04.2015 року (голова Р.П. Князевич) про відповідність законопроекту № 1666 щодо введення процедури медіації положенням Конституції України зазначено: проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо введення процедури медіації (р. № 1666 від 28.12.2014 року), поданий народним депутатом України А. Кисельовим, не суперечить положенням Конституції України.

Законом України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» визначено, що державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова частина правової реформи в Україні та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроекткування, обов'язкового врахування вимог законодавства Європейського Союзу під час нормопроекткування. МФУ та ДФС України мають привести управлінські акти у відповідність до міжнародних стандартів та запровадити медіацію у суперечках, де адміністративний орган має свободу вибору, адже Податковий кодекс України (ст. 60) передбачає випадки, коли податкове повідомлення-рішення чи податкова вимога можуть бути відкликані, а також коли податковий орган може зменшити платнику податків суму донарахованого грошового зобов'язання, і закріплює повноваження (19-1.1.12) з вирішення відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу.

Аналіз наукових праць і публікацій, змісту заходів науково-практичного характеру дозволяє дійти висновку про те, що тривалий час дискусія щодо врегулювання конфліктів у сфері оподаткування переходила у площину обговорення законопроектів (17.12.2010 року № 7481; 21.02.2011 року № 8137; 2012 рік – № 10301, № 10301-1; 2013 рік – № 2425а, № 2425а-1; 28.12.2014 року № 1666; 17.12.2015 року № 3665; 29.12.2015 року № 3365-1; 27.03.2015 року № 2480; 09.04.2015 року № 2480-1) та формування єдності / однотипності застосування законодавства у судовій практиці з огляду на відступи від попередніх позицій судів касаційної інстанції.

У проєкті від 17.12.2015 року № 3665 (03.11.2016 року прийнятий за основу; 26.02.2019 року – підготовлений до 2-го читання; не прийнятий ВР України

28.02.2019 року) закону України «Про медіацію» медіатор – спеціально підготовлений посередник, який сприяє сторонам конфлікту (спору) в його врегулюванні шляхом структурованого переговорного процесу; медіація – позасудова процедура врегулювання конфлікту (спору) шляхом переговорів сторін конфлікту (спору) за допомогою одного або кількох медіаторів; конфлікт (спір) – протиріччя між двома або більше суб'єктами правовідносин з приводу значущих для них суб'єктивних прав, юридичних обов'язків, інтересів або цінностей. У «податковій та митній медіації» задля досягнення компромісу та збалансуванні інтересів варто визначати публічний інтерес держави і суспільства, роль суб'єкта владних повноважень у здійсненні податкового контролю з боку держави, ініціативу з боку податкового та митного органу у забезпеченні законності і правопорядку з урахуванням Державного стандарту соціальної послуги посередництва (медіації), де передбачено, що у разі невиконання стороною узятих на себе зобов'язань за угодою про примирення інша сторона має право звернутися до суду в установленому законом порядку для захисту порушених прав і законних інтересів.

Оскільки примирення сторін може стосуватися лише прав та обов'язків сторін, то у вирішенні адміністративної справи суд, керуючись конституційним принципом верховенства права, перевіряє за критеріями частини 2 статі 2 КАС України чи діяв при укладенні мирової угоди суб'єкт публічної адміністрації відповідно до цілей задля досягнення яких реалізовував повноваження. Варто враховувати, що сторони можуть примиритися на умовах, які виходять за межі предмета спору, якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб (у т.ч. дотримання принципів податкового законодавства, проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування). Умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень, зокрема щодо своєчасності нарахування і повноти сплати грошових зобов'язань перед бюджетами і фондами.

Позаяк використання інституту медіації є ефективним під час вирішення спорів із суб'єктивною оцінкою ситуації з боку сторін, що здебільшого завдяки емоційному інтелекту виправляється психологічними прийомами комунікації, проблеми тлумачення у застосуванні норм права вирішуються майстерністю і професійністю підходів у відправленні правосуддя (формування позиції, обґрунтування відступу від позиції). Оскільки сторони, зокрема державні органи, мають бути ініціаторами процедури врегулювання спору альтернативним

методом, то доцільним, на нашу думку, є використання процедур проведення врегулювання спору за участю судді у справах: про узгодження ціноутворення у контрольованих операціях для цілей трансфертного ціноутворення; про оскарження рішення ДФС про відмову в укладенні такого договору, позаяк у разі припинення договору контролюючі органи мають право приймати рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені стосовно контрольованих операцій, що є предметом такого договору та умови яких не відповідають принципу «втягнутої руки»; про повернення помилково/надміру сплачених сум; про записи у реєстрах та інші процедурні питання (розстрочення/відстрочення), що не стосуються узгодження податкових (грошових) зобов'язань і тлумачення та вирішення колізій норм податкового і митного права.

Наприклад, з аналізу судових процедур з даних ЄДРСР вбачається: № 77420441 – **про стягнення податкового боргу**: відмовлено в урегулюванні спору за участю судді, позаяк контролюючий орган заперечив проти здійснення вказаного врегулювання; № 76611812 – згідно з КАС України заява про примирення сторін може бути викладена у формі єдиного документа, підписаного сторонами, або у формі окремих документів: заяви однієї сторони про умови примирення та письмової згоди іншої сторони з умовами примирення; згідно з ч. 1 ст. 184 КАСУ врегулювання спору за участю судді проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті; № 74415503 – **про скасування ознаки неприбутковості**: ухвалою від 06.02.2018 року на підставі заяви позивача (№ 72027394) вирішено провести врегулювання спору за участю судді у формі спільної наради та зупинено провадження у справі, ухвалою від 13.03.2018 року врегулювання спору за участю судді припинено, поновлено провадження у справі та передано справу для вирішення іншим складом суду; № 1080254 – **про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень** за згодою сторін шляхом проведення спільних нарад, проте від представника відповідача ГУ ДФС 09.01.2018 року (№ 71574677) надійшла заява про припинення врегулювання спору за участю судді.

У Коментарі до Бангалорських принципів поведінки суддів (п. 114) зазначено, що суддя повинен бути готовим до того, що він стане об'єктом прискіпливої уваги і обговорення з боку суспільства, і тому він має прийняти ряд обмежень щодо своїх дій, які могли би здатися обтяжливими пересічному громадянину. Суддя має прийняти ці обмеження добровільно і охоче, навіть якщо його/її дії не викликали б осуду, якби їх вчинили інші громадяни чи представники



інших професій. Це стосується як професійної, так і особистої поведінки судді. Законність поведінки судді, будучи досить важливим аспектом, не є єдиним мірилом правильності такої поведінки.

Потребує вирішення питання обсягу представницьких повноважень учасників публічної адміністрації під час провадження у податкових і митних справах, гарантій безпеки, пропорційності міри співвіднесення охоронюваного законом інтересу з урахуванням статті 6 та ч. 2 ст. 19, ст. 129 Конституції України у разі застосування процедури примирення за участю судді у публічно-правовому спорі, укладення і затвердження мирової угоди. Конституційний Суд України, ухваливши Рішення у справі № 3-р(1)/2019, зазначив, що конституційно-правовий зміст поняття економічної свободи не передбачає отримання конкретних результатів від здійснення економічної діяльності, однак він включає і захист від ризиків, пов'язаних зі свавільними, непередбачуваними й необґрунтованими рішеннями та діями органів публічної влади, зокрема щодо податкового регулювання.

Як відомо, у цілях оподаткування податкова амністія/прощення, примирення (різні форми), консенсус і компроміс не є тотожними у механізмі врегулювання конфліктів. Законом України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (п. 5.2.7, п. 6.4.1, п. 8.7.1) визначалась процедура застосування податкового компромісу у погашенні податкових зобов'язань. ДПА України наказом від 26.04.2001 року № 182 (втратив чинність згідно з наказом МФУ від 03.09.2015 року № 751) було затверджено Порядок застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури, де передбачено: податковий компроміс може бути запропоновано працівником органу стосовно податкових повідомлень про суми податкових зобов'язань платника податків, що справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім ввізного та вивізного мита, акцизного збору і податку на додану вартість та інших податків, зборів (обов'язкових платежів), що відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України, збору до Пенсійного фонду України, внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. Дія цього Порядку не поширюється на випадки:

1) якщо орган державної податкової служби нараховує фізичній особі податкове зобов'язання, не пов'язане із здійсненням такою фізичною особою підприємницької діяльності, з використанням непрямих методів, а фізична особа не погоджується з таким нарахуванням, і спір вирішується виключно судом за поданням органу державної податкової служби; 2) за наявності порушених проти платників податків кримінальних справ або в разі подання позовів до арбітражного суду чи суду. Згідно зі ст. 77 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» під мировою угодою у справі про банкрутство розуміється домовленість між боржником і кредиторами стосовно відстрочки та/або розстрочки, а також прощення (списання) кредиторами боргів боржника, що *оформляється* шляхом укладення угоди між сторонами.

Частиною 5 статті 47 Кодексу адміністративного судочинства України передбачено, що сторони можуть досягнути примирення на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі. Суд 12.03.2018 року ухвалою у справі № 809/1290/17 затвердив умови примирення, заклав провадження, зазначивши: згідно із заявою про примирення **сторони домовилися** про те, що фізична особа-підприємець (позивач) частково відмовляється від позовних вимог до ГУ ДФС в частині, що стосується скасування таких ППР, вимоги про сплату боргу (недоїмки) та рішень про застосування штрафних санкцій та гарантує сплатити грошові зобов'язання у сумі 550578,09 грн., а відповідач частково **визнає позовні вимоги** в частині скасування ППР у сумі 448 611,45 грн. (ЄДРСР, № 72707047).

Для організації залучення до примирення сторін податкового спору фахівців, спеціалістів певної галузі знань (ст. 70 КАСУ) і використання правових висновків експертів (ст. 101, ст. 112 КАСУ) є цікавим для вивчення досвід Європейської конфедерації податкових консультантів (CFE) та страхування професійних ризиків податкових консультантів, фінансових експертів. Кваліфікаційна характеристика професії «консультант з податків і зборів», де, зокрема, зазначено: «Сприяє правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів; представляє інтереси юридичних та фізичних осіб в органах, що займаються контролем за нарахуванням та сплатою податків і зборів та судових органах» [20], потребує ґрунтовного доопрацювання і громадського обговорення щодо податкової досудової і судової медіації та участі адвоката, експерта, спеціаліста. Єдиного підходу не сформовано щодо податкової медіації як правового інституту в Україні у збалансуванні публічних і приватних

інтересів, тому важливо, використовуючи окремі методи медіації (нейтральність посередника, безоціночна здатність, ненав'язування позиції) у вирішенні податкових конфліктів і спорів у сфері оподаткування, продовжити вивчати зарубіжний досвід (Бразилії, Грузії, США, інших країн) у застосуванні принципів, процедур і форм примирення під час узгодження фактів і вирішення правових суперечок/врегулювання розбіжностей тлумачення між платником і контролюючим органом із виокремленням особливостей досудового і судового провадження.

Висновки такі: врегулювання правових конфліктів, подолання колізій фінансового права, узгодження спірних питань оподаткування, відправлення правосуддя має, на нашу думку, вирішуватись із застосуванням медіації у справах з дискреційними повноваженнями контролюючого органу – суб'єкта публічної адміністрації та арбітром у справах, щодо яких сторони не вільні в прийнятті рішень в силу чинного законодавства у порядку здійснення судового контролю з метою формування позицій Верховного Суду і застосовуватись з огляду на Конституцію України, ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та ч. 5 ст. 242 КАСУ. Пропозиції такі: продовжити вивчення практики вирішення податкових конфліктів/спорів за допомогою процедур медіації; заяви учасників про примирення сторін за участю судді реєструвати із використанням автоматизованого розподілу справ; у Законі України «Про медіацію» вказати про поширення врегулювання спору за участю судді у провадженнях із нарахування податкових зобов'язань за правилами Податкового і Митного кодексів; внести зміни до Податкового кодексу України щодо введення процедури медіації під час адміністративного узгодження грошових зобов'язань; судовий контроль із застосуванням медіації поширити на узгодження контрольованої ціни та реалізації компромісу митним органом; під час обговорення законопроекту «Про адміністративну процедуру» (№ 9456) передбачити різновиди досудової і судової медіації. Стратегічний розвиток електронного урядування і модернізація контрольно-наглядових функцій потребує обачності і виваженості під час імплементації міжнародно-правових норм у національне податкове та митне законодавство з метою оцінки корупційних ризиків податкового адміністрування, регламентації умов представництва інтересів держави у вирішенні публічно-правових спорів на ґрунті стандартизації принципів здійснення адміністративних процедур (захист свідка, конфіденційність, етика поведінки, без фіксації і протоколу, оціночні судження, формування свідомості несприйняття корупційності)

та врегулювання правового статусу особи (медіатор, суддя-медіатор, посередник, інший спеціаліст), яка має бути учасником під час примирення сторін у податкових і митних спорах з правовими наслідками відповідальності та гарантіями безпеки.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ : Укр. енцикл., 1998. Т. 2: Д–Й. 1999. 744 с.
2. Судова влада в Україні : інтерв'ю М. Козюбри головному редакторові журналу «Право України», академіку О. Святоцькому. *Право України*. 2009. № 12. С. 49.
3. Медиация в налоговых спорах. Почему бы и нет? URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/110779\\_mediatsiya-v-nalogovykh-sporakh-pochemu-by-i-net](https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/110779_mediatsiya-v-nalogovykh-sporakh-pochemu-by-i-net).
4. Ясиновський І. Г. Імплементация процедури медіації в українське законодавство : теоретико-правовий аналіз : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. URL: [http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/21/1/diser\\_iasynovskyi.PDF](http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/21/1/diser_iasynovskyi.PDF).
5. Шинкар Т. І. Застосування медіації в адміністративному судочинстві: вітчизняний та зарубіжний досвід : дис. ... канд. юрид. наук. Львів, 2018. URL: [http://lp.edu.ua/sites/default/files/dissertation/2018/8401/dysertaciyna\\_robota\\_na\\_zdobbuttya\\_naukovogo\\_stupenya\\_kandydata\\_yurydychnyh\\_nauk\\_shynkar\\_t.i.pdf](http://lp.edu.ua/sites/default/files/dissertation/2018/8401/dysertaciyna_robota_na_zdobbuttya_naukovogo_stupenya_kandydata_yurydychnyh_nauk_shynkar_t.i.pdf).
6. Боженко Н. А. Адміністративно-правове забезпечення медіації як способу вирішення адміністративних спорів : дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2018. URL: [http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07\\_2018/Bozhenko-pdf.pdf](http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2018/Bozhenko-pdf.pdf).
7. Красіловська З. В. Умови застосування медіації для врегулювання спорів із органами публічної влади : вітчизняний і зарубіжний аспекти. URL: [https://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe](https://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe).
8. Інститут врегулювання спору за участю судді потребує вдосконалення. URL: <https://sud.ua/ru/news/publication/140687-institut-vregulyuvannya-sporu-za-uchastyu-suddi-potrebuye-vdoskonalennya>; <https://sud.ua/ru/news/publication/141171-vregulyuvannya-sporu-za-uchastyu-suddi-yaki-problemi-pokazala-praktika>.
9. Балух В. С. Нормативно-правові основи формування системи альтернативного вирішення спорів в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2013/4. С. 162–168.
10. Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/90003283>.
11. Дядечко Г. В., Резнік О. М. Запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення спорів у податковій сфері. URL: [http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/2\\_2017/15.pdf](http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/2_2017/15.pdf).
12. Бережна Т., Грабовський В. Врегулювання спору за участі судді у податкових спорах: варто чи ні? *Юридична газета*. 20.11.2018. № 46.

13. Єрмоменко Г., Заїченко А. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження. URL: [https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko\\_Zaichenko\\_U&Z.pdf](https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf).
14. Голядова Т. О. Необхідність законодавчого запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 8. С. 74–78.
15. Пипяк М. І. Медіація в адміністративному процесі в Україні: сучасний стан і напрямки розвитку. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 4. С. 322–325. URL: [http://par.in.ua/4\\_2018/95.pdf](http://par.in.ua/4_2018/95.pdf).
16. Огречук Г. О. Правове регулювання застосування медіації при вирішенні цивільно-правових спорів. URL: <http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/1449/1/Огречук%20Д.pdf>.
17. Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council of 21 May 2008 on certain aspects of mediation in civil and commercial matters. *Official Journal of the European Union*. 2008. L 136/3.
18. URL: <https://sud.ua/ru/news/publication/143049-maybutnye-institutu-mediatsiyi-v-ukrayini-ekspertne-obgovorennya>.
19. Альтернативні способи вирішення спорів у контексті судової реформи в Україні. [URL: <https://www.integrites.com/wp-content/uploads/2018/07/Council-of-Europe-PUBLICATION.pdf>].
20. URL: <http://www.taxadvisers.org.ua/certification/characterist.html>.

## СЕКЦІЯ II ПОДАТКОВІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ПРЕДМЕТ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ

### **Ян БЕРНАЗЮК**

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

### КОНСТИТУЦІЙНИЙ ПРИНЦИП РІВНОСТІ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

Відповідно до ст. 129 Конституції України основними засадами судочинства є, зокрема, рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом.

Згаданий конституційний принцип рівності дістав свого безпосереднього продовження у ч. 3 ст. 2 та ст. 8 КАС України, які встановлюють, що основними засадами (принципами) адміністративного судочинства є, серед іншого, рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом; не може бути привілеїв чи обмежень прав учасників судового процесу, зокрема, за майновим станом або іншими ознаками. Крім того, у ст. 44 Кодексу закріплено, що учасники справи мають рівні процесуальні права та обов'язки.

У Рішенні від 12 квітня 2012 року № 9-рп/2012 у справі про рівність сторін судового процесу Конституційний Суд України зробив висновок, що кожен (громадянин України, іноземець, особа без громадянства) має гарантовані державою рівні права на захист прав і свобод у судовому порядку та на участь у розгляді своєї справи у визначеному процесуальним законом порядку у судах усіх юрисдикцій, спеціалізацій та інстанцій.

Приймаючи таке рішення, Суд виходив з того, що конституційні права і свободи є фундаментальною основою існування та розвитку Українського народу, а тому держава зобов'язана створювати ефективні організаційно-правові механізми для їх реалізації; відсутність таких механізмів нівелює сутність

конституційних прав і свобод, оскільки призводить до того, що вони стають декларативними, а це є неприпустимим у правовій державі.

Рівність та недопустимість дискримінації особи є не тільки конституційними принципами національної правової системи України, а й фундаментальними цінностями світового співтовариства, на чому наголошено у міжнародних правових актах з питань захисту прав і свобод людини і громадянина, зокрема у Міжнародному пакті про громадянські і політичні права 1966 року (ст.ст. 14, 26), Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (ст. 14), Протоколі № 12 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (ст. 1) та у Загальній декларації прав людини 1948 року (ст.ст. 1, 2, 7).

Гарантована Конституцією України рівність усіх у правах і свободах означає необхідність забезпечення рівних правових можливостей як матеріального, так і процесуального характеру для реалізації однакових за змістом та обсягом прав і свобод.

Крім того, у Рішенні Конституційного Суду України від 25 квітня 2012 року № 11-рп/2012 зроблено висновок, що конституційна засада рівності усіх учасників судового процесу перед законом і судом забезпечує гарантії доступності правосуддя та реалізації права на судовий захист, закріпленого в ч. 1 ст. 55 Конституції України; ця засада є похідною від загального принципу рівності громадян перед законом, визначеного ч. 1 ст. 24 Основного Закону України, і стосується, зокрема, сфери судочинства; рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом передбачає єдиний правовий режим, який забезпечує реалізацію їхніх процесуальних прав.

Важливо також, що принцип рівності має універсальний характер та рівною мірою повинен дотримуватися у своїй діяльності всіма суб'єктами владних повноважень, які забезпечують виконання множинних функцій держави, зокрема у сфері соціального захисту. При цьому, згідно з положеннями ч. 3 ст. 2 КАС України у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони, зокрема, з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи всім формам дискримінації.

Аналогічне положення міститься в Рекомендаціях Комітету міністрів Ради Європи від 11.03.1980 року № R(80)2, згідно з якими приймаючи конкретне рішення, адміністративний орган влади зобов'язаний діяти, зокрема, з дотриманням принципу рівності перед законом, не допускати несправедливої дискримінації.

Важливо, що паралельно з принципом рівності, у судовому процесі гарантується і принцип змагальності. Так, відповідно до ст. 9 КАС України розгляд і вирішення справ в адміністративних судах здійснюються на засадах змагальності сторін та свободи в наданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості.

У пункті 30 Висновку № 11 (2008) Консультативної ради європейських судів до уваги Комітету міністрів Ради Європи «Щодо якості судових рішень» міститься положення, згідно з яким дотримання принципів змагальності та рівності сторін є необхідними передумовами сприйняття рішення як належного як самими сторонами, так і громадськістю.

Принцип рівності в адміністративному процесі дістає вияв у тому, що незважаючи на завдання адміністративного судочинства (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), держава в особі своїх органів наділена загальними процесуальними правами, що надані усім учасникам справи, зокрема тими, які закріплені у ст. 44 та ст. 47 КАС України.

Разом з тим КАС України передбачає низку положень, що стосуються прав та обмежень для суб'єктів владних повноважень як учасників справи та не повною мірою відповідають згаданому принципу рівності усіх учасників судового процесу перед законом і судом.

На відміну від інших суб'єктів, органи влади мають право звернутися до адміністративного суду виключно у випадках, визначених Конституцією та законами України (ч. 4 ст. 5); громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, громадські об'єднання, юридичні особи, які не є суб'єктами владних повноважень, можуть бути відповідачами лише за адміністративним позовом суб'єкта владних повноважень у випадках, коли право звернення до суду надано суб'єкту владних повноважень законом (ч. 4 ст. 46).

Це саме стосується обмеження, пов'язаного з тим, що лише відповідач, який не є суб'єктом владних повноважень, може пред'явити зустрічний позов (ч. 8 ст. 47 та ч. 1 ст. 177).

Суттєвих обмежень зазнає суб'єкт владних повноважень і стосовно права на компенсацію понесених судових витрат у випадку отримання судового рішення, ухваленого на користь такого суб'єкта: відповідач, який не є суб'єктом



владних повноважень, має право заявити вимогу про компенсацію судових витрат, здійснених ним внаслідок необґрунтованих дій позивача (ч. 8 ст. 48); стороні, на користь якої ухвалено судові рішення і яка не є суб'єктом владних повноважень, сплачується іншою стороною компенсація за втрачений заробіток чи відрив від звичайних занять (ч. 2 ст. 135); при задоволенні позову суб'єкта владних повноважень з відповідача стягуються виключно судові витрати суб'єкта владних повноважень, пов'язані із залученням свідків та проведенням експертиз (ч. 2 ст. 139); суд при частковому задоволенні позову не включає до складу судових витрат, які підлягають розподілу між сторонами, витрати суб'єкта владних повноважень на правничу допомогу адвоката та сплату судового збору (ч. 3 ст. 139).

При цьому лише фізична особа може скористатися наступним процесуальним правом: суд, враховуючи майновий стан сторони, може своєю ухвалою зменшити розмір належних до оплати судових витрат, звільнити від їх оплати повністю або частково або відстрочити або розстрочити сплату судових витрат на визначений строк (ч. 1 ст. 133).

Додаткові обмеження для суб'єкта владних повноважень пов'язані з тим, що такий суб'єкт позбавлений права на відшкодування збитків, заподіяних забезпеченням позову, особою, за заявою якої такі заходи вживалися (ч. 2 ст. 158).

Однією з найважливіших особливостей адміністративного процесу є також те, що в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача; у таких справах суб'єкт владних повноважень не може посылатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він 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 (ч. 2 ст. 77). При цьому суд не може витребувати докази у позивача в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, крім доказів на підтвердження обставин, за яких, на думку позивача, відбулося порушення його прав, свобод чи інтересів (ч. 3 ст. 77).

Процесуальним законом також встановлено спеціальний вид відповідальності для суб'єкта владних повноважень: суд може постановити ухвалу про стягнення в дохід Державного бюджету України з відповідної особи штрафу у сумі від 0,3 до 3 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб у випадках

неповідомлення суду про неможливість подати докази, витребувані судом, або неподання таких доказів без поважних причин суб'єктом владних повноважень (ч. 1 ст. 149).

Пасивна позиція відповідача – суб'єкта владних повноважень в адміністративному процесі може мати для нього низку негативних процесуальних наслідків: у разі неподання суб'єктом владних повноважень витребуваних судом доказів без поважних причин або без повідомлення причин суд, залежно від того, яке ці докази мають значення, може визнати обставину, для з'ясування якої витребувався доказ, або відмовити у її визнанні, або розглянути справу за наявними в ній доказами, а у разі неподання доказів позивачем – також залишити позовну заяву без розгляду (ч. 9 ст. 80); неподання суб'єктом владних повноважень відзиву на позов без поважних причин може бути кваліфіковано судом як визнання позову (ч. 4 ст. 159); у разі неявки позивача в судове засідання без поважних причин або неповідомлення ним про причини неявки, якщо від нього не надійшла заява про розгляд справи за його відсутності, суд залишає позовну заяву без розгляду, якщо неявка перешкоджає розгляду справи; при цьому до позивача, який не є суб'єктом владних повноважень, положення цієї частини застосовуються лише у разі повторної неявки (ч. 5 ст. 205 та ч. 1 ст. 240).

До важливих строкових обмежень, які встановлені для суб'єкта владних повноважень, слід віднести те, що для звернення до адміністративного суду для суб'єкта владних повноважень встановлюється тримісячний строк (інші суб'єкти – шестимісячний строк) (ч. 2 ст. 122); незалежно від поважності причин пропуску строку на апеляційне (касаційне) оскарження суд відмовляє у відкритті провадження у разі, якщо відповідна скарга прокурора, суб'єкта владних повноважень подана після спливу одного року з дня складення повного тексту судового рішення, крім випадків подання скарги суб'єктом владних повноважень у справі, про розгляд якої він не був повідомлений або до участі в якій не був залучений, якщо суд ухвалив рішення про його права та/або обов'язки (ч. 2 ст. 299 та ч. 5 ст. 333).

Важливо, що лише 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 суд може вийти за межі позовних вимог (ч. 2 ст. 9).

Зазначена нерівність суб'єктів владних повноважень як учасників судового процесу відповідає як критерію доцільності, так і конституційності.

Згідно з висновком Конституційного Суду України, що міститься в Рішенні від 7 липня 2004 року № 14-рп/2004, мета встановлення певних відмінностей у правовому статусі повинна бути істотною, а самі відмінності, що переслідують таку мету, мають відповідати конституційним положенням, бути об'єктивно виправданими, обґрунтованими та справедливими; у протилежному випадку встановлення обмежень означало б дискримінацію. Наведене відповідає міжнародно-правовим актам. Зокрема, згідно з Міжнародним пактом про економічні, соціальні та культурні права держава може встановлювати тільки такі обмеження цих прав, які визначаються законом, і лише якщо це є сумісним з природою зазначених прав і виключно з метою сприяти загальному добробуту в демократичному суспільстві.

Особливість принципу рівності в адміністративному судочинстві є одночасно і однією з ознак його відмежування від цивільного та господарського процесу, в яких цей принцип, за загальним правилом, однаковою мірою стосується всіх учасників справи.

Так, ст. 12 ЦПК України та ст. 13 ГПК України гарантують те, що учасники справи мають рівні права щодо здійснення всіх процесуальних прав та обов'язків, передбачених законом.

Велика Палата Верховного Суду у постанові від 16 травня 2018 року у справі № 911/4111/16 (провадження № 12-69гс18) зайняла позицію, згідно з якою до адміністративної юрисдикції відноситься справа, яка виникає зі спору в публічно-правових відносинах, що стосується цих відносин, коли один з його учасників є суб'єктом владних повноважень, здійснює владні управлінські функції, у цьому процесі або за його результатами владно впливає на фізичну чи юридичну особу та порушує їх права чи інтереси в межах публічно-правових відносин; при цьому визначальною ознакою приватноправових відносин є юридична рівність їх учасників.

Дотримання судами принципу рівності було предметом розгляду у низці справ Європейського суду з прав людини, який уже сформував сталу практику застосування цього принципу.

Згідно з рішенням Європейського суду з прав людини у справі «Мала проти України» (заява № 4436/07, п. 48) ключовим для концепції справедливого розгляду справи є те, щоб сторона не була позбавлена можливості ефективно представляти свою справу в суді та мала змогу нарівні із протилежною стороною користуватися правами, передбаченими принципом рівності сторін (див.

рішення у справі «Стіл та Морріс проти Сполученого Королівства» (Steel and Morris v. the United Kingdom), заява № 68416/01, п. 59); принцип рівності сторін вимагає «справедливого балансу між сторонами», і кожній стороні має бути надано відповідну можливість для представлення своєї справи в умовах, що не ставлять її у суттєво невігідне становище порівняно з її опонентом (див. рішення у справах «Волошин проти України» (заява № 15853/08, п. 31), «Лазаренко та інші проти України» (заява № 70329/12, п. 36), «Бацаніна проти Росії» (заява № 3932/02, п. 22).

У рішенні у справі «Надточій проти України» (заява № 7460/03, п. 26) міститься висновок, згідно з яким принцип рівності сторін як один із складників ширшої концепції справедливого судового розгляду передбачає, що кожна сторона повинна мати розумну можливість представляти свою справу в умовах, які не ставлять її в суттєво менш сприятливе становище порівняно з опонентом. Аналогічна позиція також застосована у справах «Гурепка проти України № 2» (заява № 38789/04, п. 23); «Жук проти України» (заява № 45783/05, п. 25); «Кресс проти Франції» (Kress v. France), заява № 39594/98, п. 72; «Ф.С.Б. проти Італії» (F.C.B. v. Italy), заява № 12151/86 п. 33; «Кайя проти Австрії» (Kaaya v. Austria), заява № 54698/00, п. 28.

Крім того, у рішенні у справі «Салов проти України» (заява № 65518/01, п. 87) зазначено, що принцип рівності сторін у процесі є лише одним з елементів більш широкого поняття справедливого судового розгляду, яке також включає фундаментальний принцип змагальності процесу. Суд також нагадує, що принцип рівності сторін та принцип змагальності, які тісно пов'язані між собою, є основоположними компонентами концепції «справедливого судового розгляду» у розумінні п. 1 ст. 6 Конвенції (див. рішення у справах «Руїс-Матеос проти Іспанії» (Ruiz-Mateos v. Spain), заява № 12952/87, п. 63; «Лазаренко та інші проти України» (заява № 70329/12, п. 37).

Таким чином, згідно з позицією Європейського суду з прав людини принцип рівності є одним з основоположних елементів поняття «право на справедливий судовий розгляд», що гарантоване п. 1 ст. 6 Конвенції; учасник справи нарівні із протилежною стороною повинен користуватися правами, передбаченими принципом рівності сторін; кожна сторона повинна мати розумну можливість ефективно представляти свою позицію в умовах, які не ставлять її в суттєво менш сприятливе становище порівняно з опонентом.

Доцільно згадати, що принцип рівності забезпечується в Україні, зокрема, гарантуванням принципу заборони дискримінації. Згідно з ч. 1 ст. 1 та ст. 2

Закону України «Про засади запобігання і протидії дискримінації в Україні» пряма дискримінація – ситуація, за якої з особою та/або групою осіб за їх певними ознаками поводяться менш прихильно, ніж з іншою особою та/або групою осіб в аналогічній ситуації, крім випадків, коли таке поводження має правомірну, об'єктивну, обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними; таке поводження може полягати, в тому числі, в обмеженні у визнанні, реалізації або користуванні правами і свободами у будь-якій формі; законодавство України ґрунтується на принципі недискримінації, що передбачає, незалежно від певних ознак: забезпечення рівності прав і свобод осіб та/або груп осіб; забезпечення рівності перед законом осіб та/або груп осіб; забезпечення рівних можливостей осіб та/або груп осіб.

Практикою Суду також встановлено, що дискримінація (протилежна сторона принципу рівності) означає поводження з особами у різний спосіб, без об'єктивного та розумного обґрунтування, у відносно схожих ситуаціях (див. рішення у справі «Вілліс проти Сполученого Королівства» (*Willis v. the United Kingdom*), заява № 36042/97, п. 48).

Згідно з іншою позицією відмінність у ставленні є дискримінаційною, якщо вона не має об'єктивного та розумного обґрунтування, – іншими словами, якщо вона не переслідує легітимну мету або якщо немає розумного співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною метою; Договірна Держава користується свободою розсуду при визначенні того, чи та якою мірою відмінності в інших схожих ситуаціях виправдовують різне ставлення (див. рішення у справі «Ван Раалте проти Нідерландів» (*Van Raalte v. the Netherlands*), заява № 20060/92, п. 39).

Як зазначив Європейський суд з прав людини у пунктах 48–54 та тексті свого рішення у справі «Пічкур проти України» (заява № 10441/06), має місце порушення ст. 14 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, згідно з якою користування правами та свободами, визнаними в Конвенції, повинно бути забезпечене без дискримінації за будь-якою ознакою; ст. 14 Конвенції доповнює інші основні положення Конвенції та протоколів до неї; вона не існує незалежно, оскільки застосовується лише щодо «користування правами та свободами», що гарантуються цими основними положеннями; застосування ст. 14 Конвенції не обов'язково означає порушення одного з матеріальних прав, гарантованих Конвенцією; необхідно, але й також достатньо, щоб обставини справи входили «до сфери застосування» однієї або більше статей Конвенції;

заборона дискримінації за ст. 14 Конвенції поширюється за межі використання прав та свобод, гарантування яких кожною державою вимагається Конвенцією та протоколами до неї. Вона також застосовується до тих додаткових прав, що входять до загальної сфери застосування будь-якої статті Конвенції, які держави добровільно вирішили гарантувати.

Певна відмінність у процесуальному статусі суб'єкта владних повноважень, передбачена процесуальним законом та зумовлена завданням адміністративного судочинства, не є дискримінаційною (не суперечить конституційному принципу рівності). Це підтверджується тим, що така відмінність має об'єктивне та раціональне обґрунтування, тобто переслідує легітимну мету та має розумне співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною метою.

Висновки:

1. Конституційний принцип рівності не тільки є однією з основ національної правової системи України, а й виступає фундаментальною цінністю світового співтовариства. Гарантована Конституцією України рівність усіх у правах і свободах означає необхідність забезпечення однакових правових можливостей як матеріального, так і процесуального характеру для реалізації однакових за змістом та обсягом прав і свобод.

2. Принцип рівності має універсальний характер та однаковою мірою повинен дотримуватися у своїй діяльності всіма суб'єктами владних повноважень, які забезпечують виконання множинних функцій держави, зокрема у сфері соціального захисту.

3. Спрямованість діяльності Верховного Суду на забезпечення принципу рівності всіх перед законом дістає вияв, головним чином, у діяльності, що спрямована на створення умов для однакового застосування судами норм права; забезпечення єдності судової практики є реалізацією принципу правової визначеності, що є одним із фундаментальних аспектів верховенства права та гарантує розумну передбачуваність судового рішення.

4. Дотримання судами принципу рівності було предметом розгляду у низці справ Європейського суду з прав людини, який уже сформував сталу практику застосування цього принципу:

4.1. принцип рівності є одним з основоположних елементів поняття «право на справедливий судовий розгляд», що гарантоване п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод;

4.2. учасник справи нарівні із протилежною стороною повинен користуватися всіма процесуальними правами;

4.3. кожна сторона повинна мати розумну можливість ефективно представляти свою позицію в умовах, які не ставлять її в суттєво менш сприятливе становище порівняно з опонентом.

5. Принцип рівності в адміністративному процесі дістає вияв у тому, що незважаючи на завдання адміністративного судочинства (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), держава в особі своїх органів наділена загальними процесуальними правами, що надані усім учасникам справи.

6. КАС України у свою чергу передбачає низку положень, що стосуються прав та обмежень для суб'єктів владних повноважень як учасників справи та не повною мірою відповідають згадуваному принципу рівності усіх учасників судового процесу перед законом і судом:

6.1. на відміну від інших суб'єктів, органи влади мають право звертатися до адміністративного суду виключно у випадках, визначених Конституцією та законами України, та позбавлені права пред'явити зустрічний позов;

6.2. суб'єкт владних повноважень позбавлений права на зменшення, звільнення, відстрочення або розстрочення сплати судових витрат, а також суттєво обмежений у праві на компенсацію понесених судових витрат, у випадку прийняття рішення на користь такого суб'єкта;

6.3. обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на суб'єкта владних повноважень, який при цьому не може посилатися на докази, які не були покладені в основу його рішення;

6.4. неподання суб'єктом владних повноважень відзиву на позов без поважних причин може бути кваліфіковано судом як визнання позову;

6.5. для звернення до адміністративного суду для суб'єкта владних повноважень встановлюється тримісячний строк (інших суб'єктів – шестимісячний строк); незалежно від поважності причин пропуску строку на апеляційне (касаційне) оскарження суд відмовляє у відкритті провадження у разі, якщо відповідна скарга подана після спливу одного року.

7. Особливість принципу рівності в адміністративному судочинстві є одночасно і однією з ознак його відмежування від цивільного та господарського процесу, в яких цей принцип, за загальним правилом, однаковою мірою стосується всіх без винятку учасників справи.

8. Принцип рівності забезпечується в Україні, зокрема, гарантуванням принципу заборони дискримінації. При цьому певна відмінність у процесуальному статусі суб'єкта владних повноважень, передбачена процесуальним законом та зумовлена завданням адміністративного судочинства, не є дискримінаційною (не суперечить конституційному принципу рівності). Це підтверджується тим, що така відмінність відповідає критерію як доцільності, так і конституційності, має об'єктивне та раціональне обґрунтування, тобто переслідує легітимну мету за розумного співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною метою.

9. Основна ідея системи адміністративних судів (виокремлення адміністративного судочинства) полягає у необхідності кращого захисту прав та законних інтересів суб'єкта приватного права у публічно-правових спорах; адміністративні суди повинні захищати «малу особу», яка, як правило, володіє незначними можливостями, але вважає своє право порушеним, від «великої держави», в особі її численних суб'єктів влади, які наділені великим обсягом повноважень та низкою засобів владного примусу, а також зовсім іншими ресурсами, зокрема для представництва своїх інтересів в судах. Саме для цього в адміністративних судах для суб'єктів приватного права запроваджено деякі додаткові процесуальні права та гарантії (порівняно з суб'єктом владних повноважень), що повною мірою відповідає конституційному принципу, згідно з яким людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю; саме тому існує певна процесуальна нерівність суб'єктів владних повноважень як учасників справи.

10. Адміністративні суди, застосовуючи передбачені процесуальним законом додаткові вимоги та обмеження для суб'єкта владних повноважень, повинні також враховувати, що у певних категоріях спорів такий суб'єкт обстоює суспільні (публічні) інтереси, які, у деяких випадках, мають пріоритет над приватним інтересом особи, яка ініціювала публічно-правовий спір.



## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Рішення ЄСПЛ у справі «Мала проти України» від 03.07.2014 р. (заява № 4436/07). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/974\\_a23](https://zakon.rada.gov.ua/laws/974_a23).
2. Рішення ЄСПЛ у справі «Волошин проти України» від 03.07.2014 р. (заява № 15853/08). URL: <https://search.ligazakon.doc2.nsf/link1>.
3. Рішення ЄСПЛ у справі «Лазаренко та інші проти України» від 03.07.2014 р. (заява № 70329/12). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_518](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_518).
4. Рішення ЄСПЛ у справі «Надточий проти України» від 15.05.2008 р. (заява № 7460/03). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/974\\_404](https://zakon.rada.gov.ua/laws/974_404).
5. Рішення ЄСПЛ у справі «Салов проти України» від 06.09.2005 р. (заява № 65518/01). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/980\\_428](https://zakon.rada.gov.ua/laws/980_428).
6. Рішення ЄСПЛ у справі «Вілліс проти Сполученого Королівства» від 11.06.2002 р. (заява № 36042/97). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/980\\_170](https://zakon.rada.gov.ua/laws/980_170).

**Мирослава Білак**

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

## СУДОВА ДОКТРИНА: ДЖЕРЕЛО ПРАВА ЧИ ПРИКЛАД ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ?

В Україні, ураховуючи сучасний стан законодавства, ефективний захист прав і свобод людини не є можливим без використання судових рішень як джерела сучасного адміністративного права. Хоча це – субсидіарне джерело, яке не створює нових юридичних актів, проте воно конкретизує або доповнює їх. Воно є необхідним для справедливого адміністративного судочинства, бо навіть принцип римського права говорить, що у подібних справах мають прийматися однакові рішення [1].

Правова ідея, сформульована в правовій позиції суду, має юридичне значення, як правило, повторюваний характер і в силу забезпечення єдності судової практики є не чим іншим, як нормою права, хоча і не законодавчого рівня. Інтерпретаційна діяльність, яка здійснюється суддями, має правотворчий характер, що дозволяє розглядати її як судовий прецедент, або як усталену судову практику.

Правники в національній системі нормативних актів, відповідаючи на питання, є судова доктрина джерелом права чи прикладом правозастосування, й надалі переважно акцентують на необхідності законодавчого визначення цього факту. Натомість принцип верховенства права, який тричі згаданий у Конституції України, передбачає один з ключових елементів: принцип юридичної визначеності. В свою чергу це вимагає від судів України формування усталеної судової практики.

Усталена судова практика, хочемо ми того чи ні, проникає в правовий розвиток національної юридичної системи, тобто існуючої системи джерел права. Говорячи про «пристосування» норм законів та інших нормативних актів судом до реального життя, виражене у вигляді правових позицій в юридичних актах суду, усталена практика є первинною основою формування національного права, вона робить його «живим».

З приводу правотворчості суду виникає чимало питань. Але ні в кого не виникає сумнівів щодо важливості теоретичного і практичного вирішення питання про те, чи створює суд нове право, чи є його рішення прецедентом, чи формують вони усталену практику, а відтак – чи є вони джерелом права.

Складність проблеми й далі знаходиться у площині розуміння наявності двох правових систем – англосаксонської і романо-германської. В країнах англосаксонського права важливу роль у сфері правотворчості грає судовий прецедент, натомість у державах романо-германської системи права судовий прецедент як джерело права не сприймається.

Якщо подивитися на Конституцію України, то в її основу заклалися принципи обох систем. Прихильники позитивізму, які сприймають правозастосування через визначення і застосування відповідних норм судами, відмовляються змінити свої підходи і сприйняти також англосаксонську систему права. Сучасне розуміння основних принципів права, яке інтерпретується в рішеннях Європейського суду з прав людини, основних начал правової держави і правового закону сьогодні допомагає одній правовій системі проникати в іншу. Прикладом є рішення Верховного Суду про паспорти у формі книжечки, у якому було захищено право особи на невтручання в особисте життя в зв'язку з обробкою персональних даних та знято заборону на оформлення паспорта старого зразка.

Зважаючи на такі приклади можна стверджувати, що різниця між цими двома правовими системами нівелюється, особливо в адміністративній юрисдикції, де поняття принципу верховенства права і принципу правової держави об'єднуються. Тобто відбувається універсалізація принципів завдяки інтерпретації положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод Європейським судом з прав людини.

Деякі автори вважають, що законодавець свідомо відмовляється від повного, всебічного регулювання будь-яких відносин, надаючи суду залежно від обставин, які складаються, і практики право конкретизувати загальні вимоги закону. І в цьому сенсі суди здійснюють правову конкретизацію, розвивають право у процесі винесення рішень, формують усталену судову практику, фактично забезпечуючи її єдність.

Буває так, що якийсь випадок взагалі не передбачений законом, і на нього не можна поширити застосування якого-небудь закону, навіть за подібністю відносин. Суд у такому випадку виходить із загальних основ і сенсу чинного

права [2]. Якщо брати до уваги, що аналогія права застосовується там, де виявляється недолік відповідного закону, очевидним є те, що аналогія не може бути розглянута як спосіб тлумачення законів, а є особливим прийомом, який використовується як інструмент тлумачення законів. При виявленні недоліків закону, здатного за подібністю слугувати керівництвом для судді, відповідно, за неможливості скористатися аналогічним тлумаченням (аналогією закону) необхідно звертатися до загального сенсу законів (аналогія права) [3].

Ще один важливий момент. У положеннях КАС України (пункти «а» і «б» частини 2 статті 5) передбачено, що не підлягають касаційному оскарженню судові рішення у справах незначної складності, крім випадків, якщо: касаційна скарга стосується питання права, яке має основоположне значення для формування єдиної правозастосовної практики; справа становить значний суспільний інтерес або має виняткове значення для учасника справи, який подає касаційну скаргу.

За таких умов в обов'язковому випадку формується правова позиція суду, а в силу її повторюваного застосування відповідно формується усталена судова практика. З цією метою тлумачення пов'язують з виробленням певного усталеного положення про застосування норми права у аналогічних справах.

Наприклад, Велика Палата Верховного Суду при ухваленні постанов почала застосовувати систему посилань на власні рішення. Такий підхід є досить новим, він ґрунтується на так званій французькій системі посилань, що широко застосовується у країнах загального права. Такі посилання дозволяють побудувати зв'язок між рішеннями Великої Палати. При ухваленні постанови робиться посилання на вже існуючу правову позицію; немає потреби в повторному викладенні розширеної аргументації, тобто відбувається економія часу, а також знижуються ризики того, що суддя-доповідач під час написання проекту судового рішення по-іншому викладе формулювання вже існуючої правової позиції, що знизить її правову визначеність (тобто відбувається «фіксація правової позиції») [4].

Водночас слід зазначити, що навіть в ухвалах Касаційного адміністративного суду про відмову, суд формулює правові позиції з позитивним змістом, які дають можливість ефективно захистити права особи.

Таким чином, унаслідок їхнього неодноразового використання в ухвалах суду через відповідні посилання, в подібних правовідносинах формується усталена судова практика і забезпечується її єдність.

Десятки років у юридичній науці джерелом права визнавався тільки закон. Звідси й теза про те, що найбільш поширеною формою радянської правотворчості є безпосереднє встановлення норми права органами влади, і ця форма має переваги перед прецедентною, або усталеною судовою практикою.

Судова практика як джерело права довгий час не визнавалася. Таке неприйняття обумовлено становищем суду в суспільстві, яке було другорядним. Судова юрисдикція у різних категоріях справ довгий час залишалася урізаною і обмеженою, а суд не грав ключової для нього ролі захисника людини від держави. Про можливість судового оскарження нормативних актів не було й мови. Таке місце суду в суспільстві (з практичної точки зору) і нормативістський підхід до права (з теоретичної точки зору) обумовили невизнання судової практики як джерела права.

За останні 15 років життя в країні відчутно змінилося. Зміни торкнулися і самого розуміння права. Насамперед, змінилося праворозуміння: на зміну всеохоплюючому нормативізму прийшов широкий плюралізм концепцій і точок зору. З теоретичних позицій закон перестав бути єдиним виразом і втіленням права. Не тільки законодавство може розглядатися як джерело права. Якщо судова практика почала відображати і реалізовувати гуманістичні, справедливі, «первинні» правові начала, то відпали теоретичні передумови для невизнання її джерелом права. Відхід від нормативізму як єдиного праворозуміння дав теоретичну можливість визнати судову практику як джерело права.

У зв'язку з цим дуже важливо, щоб загальні суди нижчого рівня, розглядаючи справи індивідуального значення (про захист суб'єктивних прав), не самообмежувалися у питанні відмови застосовувати нормативний акт, який суперечить загальним принципам права. Суд, встановлюючи невідповідність норми, окремих положень Конституції України, шляхом обґрунтування створює конкретизацію правової норми, на підставі якої вирішується конкретна справа і можуть бути вирішені інші аналогічні справи. Така конкретизація є не чим іншим, як правотворчістю, яка формулює нове розуміння права.

Виконуючи свої обов'язки, заповнюючи прогалини і вирішуючи суперечності в законодавстві, суди сьогодні не мають побоюватися творити право, інакше їх діяльність не просто стане неефективною, а й призведе до результатів, протилежних від тих, на які від них очікує українське суспільство: суд буде не захищати права, а сприяти їх порушенню.

Прогалини в праві були, є і будуть завжди, як би законодавець не прагнув вчасно приймати необхідні закони, оскільки передбачити всі відносини, які

потребують законодавчого регулювання, просто неможливо. В окремі історичні періоди, навіть у стабільному і ретельно розробленому законодавстві, в якому немає прогалин, інколи утворюється «правовий вакуум» чи, як про це сказано у частині 5 статті 346 КАС України, – «виключна правова проблема», яка має бути розглянута Великою Палатою Верховного Суду з метою забезпечення розвитку права та формування єдиної правозастосовної практики. В такій ситуації роль судової практики в цілому як джерела права зростає.

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 прецедента, єдність судової практики і розглядаючи судову доктрину як джерело права.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Цуркаленко Ю. В. Визнання судових рішень джерелом адміністративного права як необхідність забезпечення принципу верховенства права. С. 300. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?)
2. Алексеев С. С. Азбука закона. Свердловск, 1982. С. 120.
3. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права. Москва, 1912. С. 71.
4. Кібенко О. Нові підходи Великої Палати Верховного Суду до забезпечення єдності судової практики. *Судебно-юридическая газета*. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/129294-novi-pidkhodi-velikoyi-palati-verkhovnogo-sudu-do-zabezpechennya-yednosti-sudovoyi-praktiki>.

## **Василь ІЛЬКОВ**

*суддя Дніпропетровського окружного адміністративного суду,  
доктор юридичних наук, доцент*

### **СУДОВЕ РІШЕННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ПРАВА В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ ПІД ЧАС РОЗГЛЯДУ СПРАВ З ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

Проблематика формування судової практики у сфері податкових правовідносин в Україні постійно привертає увагу з боку юридичної спільноти та набуває особливого значення, адже постійно здійснюється розвиток правових і соціально-економічних відносин та існує необхідність захисту прав та інтересів фізичних та юридичних осіб і забезпечення повного, всебічного та об'єктивного розгляду податкових спорів.

У процесі розгляду справи та прийняття рішення по суті в адміністративному суді здійснюється фактичне тлумачення норм права судом. Сутність такого тлумачення дістає відображення у висновках, що їх містять судові рішення, у яких роз'яснюється, які норми права було застосовано, тобто вже на рівні суду першої інстанції формулюються певні висновки. У подальшому судова практика узагальнюється судами апеляційної інстанції, Верховний Суд приймає рішення та робить висновки щодо застосування норм права. Такі рішення, що містять тлумачення-висновки щодо застосування норм права, і слід вважати джерелом права.

Питання проблематики джерел права в адміністративному судочинстві були предметом дослідження у працях В.Б. Авер'янова, В.М. Бевзенка, Д.А. Гудими, М.І. Козюбри, В.М. Кравчука, Р.О. Куйбіди, Д.Д. Луспенника, М.В. Мазура, О.М. Пасенюка, О.Б. Прокопенка, М.І. Смоковича, В.П. Тихого, В.Г. Перепелюка, С.В. Шевчука, Бартоша Войцеховські, Едіт Целер та інших.

Реалізація, застосування та тлумачення окремих положень чинного податкового законодавства України постійно викликає дискусії та обговорення у сфері правозастосовної практики. Адже правовідносини, які виникають та постійно розвиваються у сфері справляння податків і зборів, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків посадових

осіб податкової служби під час здійснення податкового контролю, є предметом адміністративних позовів.

Частина 2 статті 19 Конституції України встановлює, що органи державної влади та місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1].

Відповідна норма відображена також у п. 21.1.1 п. 21.1 ст. 21 ПК України і вказує, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами [2].

Фізична чи юридична особа звертається за захистом своїх прав та інтересів у сфері податкових правовідносин до адміністративного суду вже після застосування норми права уповноваженим органом держави – податковим органом. Тобто до суду звертаються уже після спірного застосування норми права і порушення, на думку фізичної та юридичної особи, їх прав, а у податкових правовідносинах йдеться про майнові інтереси.

У юридичній літературі та серед практиків «точаться дискусії» щодо можливості виокремлення рішення суду як самостійного виду джерела права в адміністративному судочинстві.

Ймовірно, тлумачення, яке міститься у судовому рішенні, не повинно протиставлятися положенням законодавчих актів, проте рішення суду, яке містить тлумачення норми права, фактично започатковує створення нової правової норми.

Органи законодавчої влади не завжди можуть брати до уваги «кожне застосування» податковим органом податкового законодавства, а розвиток податкових правовідносин доволі швидкоплинний.

Положення частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус судів» від 02.06.2016 року встановлює, що висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [3].

Верховний Суд, виходячи з особливостей податкових правовідносин, застосування положень податкового законодавства уповноваженими органами, змісту порушених прав та інтересів фізичних та юридичних осіб може здійснити тлумачення податкової норми та скласти висновки щодо застосування цієї норми суб'єктом владних повноважень та судом.



Складені висновки щодо застосування податкової норми повинні бути обов'язковими до застосування судами при вирішенні аналогічних податкових спорів. Одночасно постає питання, чи створюється у процесі тлумачення нова правова норма, яка може стати джерелом права? Виходячи з наслідків застосування висновків, які містяться в тлумаченнях-висновках Верховного Суду, створюється нове джерело права, яке може бути застосоване судом. Відтак, у разі його незастосування суб'єктом владних повноважень при прийнятті рішення це призводитиме до скасування такого рішення в судовому порядку.

Таким чином, рішення Верховного Суду, які містять тлумачення-висновки щодо застосування правових норм, мають ознаки *case-law* (англ.) або *jurisprudence constante* (франц.), є основою започаткування єдиної практики і мають застосовуватись судами та суб'єктами владних повноважень, які використовують податкові норми, тлумачення-висновки щодо яких були сформульовані Верховним Судом.

Проблемним питанням може бути застосування судами тлумачень-висновків щодо норм права, які містяться у рішеннях Верховного Суду, якщо предмет спору та обставини справи відрізняються від справи, яка містить відповідні тлумачення-висновки. У таких випадках суд, ймовірно, може враховувати відмінні обставини справи, зважаючи на питання захисту прав та інтересів фізичної та юридичної особи, керуючись принципом «верховенства права», які повинні бути належним чином обґрунтовані.

Окреме місце серед джерел права а адміністративному судочинстві займають постанови Верховного Суду у зразковій справі, які мають застосовуватись судами, та висновки яких мають застосовуватись суб'єктами владних повноважень як джерело права.

У судовій практиці після внесення змін до Конституції України та процесуального Закону особливої актуальності набуває питання так званого «горизонтального тлумачення» норм права судом апеляційної інстанції у справах, рішення в яких є остаточними і не підлягають оскарженню. Це – значна кількість справ, касаційне провадження у яких не відкривається внаслідок малозначності.

Таким чином, у правозастосовній судовій практиці з'являється поняття тлумачень-висновків норм права апеляційними судами у малозначних справах.

Цікавим є приклад формування тлумачень-висновків норми права судом першої інстанції.

У процесі набрання чинності положень Податкового кодексу України податковий орган проводив камеральну перевірку податкової звітності з ПДВ товариства з обмеженою відповідальністю щодо обсягу постачання товарів/послуг іншим платникам податку за 12 календарних місяців. При цьому податковим органом було взято для проведення перевірки період з жовтня 2010 року по вересень 2011 року.

Податковий кодекс України, на підставі норм якого проводилась перевірка та приймалось рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ, почав діяти з 01.01.2011 року, в тому числі з 01.01.2011 року почав діяти і підпункт «и» п. 184.1 ст. 185 ПК України, на підставі якого прийнято рішення про анулювання реєстрації.

Податковий орган керуючись фактично нормою закону, яка набрала чинності з 01.01.2011 року, прийняв рішення, надаючи оцінку податковим подіям, які виникли до 01.01.2011 року і на які поширювались вимоги Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року № 2181-III, що був чинним до 01.01.2011 року.

Таким чином, перебіг дванадцятимісячного строку для визначення відсотку обсягу постачання товарів платниками податку, зареєстрованими добровільно, іншим платникам податку починав свій перебіг із 01.01.2011 року, а тому право у відповідача на анулювання реєстрації платника ПДВ на підставі підпункту «и» п. 184.1 ст. 185 ПК України не могло виникнути раніше за 01.01.2012 року [5].

У цьому випадку суд першої інстанції сформулював фактичне тлумачення-висновок щодо дії норм податкового законодавства, які були застосовані податковим органом.

Отже, первинне тлумачення норм права у межах адміністративного позову до їх розгляду судом апеляційної та касаційної інстанції також фактично здійснюється судом першої інстанції.

Рішення Верховного Суду, які містять тлумачення-висновки щодо застосування норм права, є джерелами права, обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права та застосовуються судами. Постанови Верховного Суду у зразковій справі мають застосовуватись судами.

Використання судового рішення, що містить тлумачення-висновки правової норми, як джерела права сприятиме єдності судової практики.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
3. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 2 червня 2016 р. № 1402. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>.
4. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 24 січня 2012 р. у справі 2а/0470/15213/11. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48246951>.

**Олег ІЛЬНИЦЬКИЙ**

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

## КОНСТИТУЦІЙНІ ОСНОВИ ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

Зважаючи на спеціальний предмет правового регулювання у сфері публічних фінансових відносин, а також на вплив фінансово-економічної ситуації та матеріальних гарантій у системі реалізації державою прав, свобод та інтересів осіб, законодавство у сфері фінансових відносин відзначається, з одного боку, об'єктивно зумовленим цими обставинами динамізмом нормативно-правового регулювання відповідних відносин, а з іншого – вимогами нормативної стабільності, що сформульована через спеціальні темпоральні (часові) вимоги стосовно змін нормативно-правового регулювання.

Податковий кодекс України містить низку приписів щодо забезпечення стабільності, прямо визначаючи її серед основних принципів (засад) податкового законодавства України (підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України). За своїм змістом вказаний принцип (засада) імперативно передбачає заборону вносити зміни до будь-яких елементів податків та зборів пізніше шести 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. В подальшому нормативні гарантії забезпечення дії цієї норми розкриваються у додаткових уточнюючих нормативних приписах: при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 ПК України), копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них надсилається в електронному вигляді у десятиденний строк з дня прийняття до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів, але не пізніше 1 липня року, що передує

бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін до них (абз. 1 підп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 ПК України); центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, не пізніше 15 липня поточного року оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті зведену інформацію про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та зборів на відповідних територіях (абз. 7 підп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 ПК України); рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом (підп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

**Однак глибинне дослідження дозволяє впевнено стверджувати, що наведені норми становлять лише зовнішню формалізовану оболонку, не розкривають справжнього змісту принципу, а лише створюють ознаки («нормативні маркери») його застосування. У своїй сукупності вони покликані забезпечувати цілісний механізм стабільності податково-правового регулювання. Однак такий стосується не лише функціонування апарату держави, а насамперед виступає гарантією прав, свобод та інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності при виконанні конституційного податкового обов'язку.**

Після прийняття ПК України стабільність, навіть у її формальних проявах, у більшості випадків ігнорувалася законодавцем. Яскравим прикладом цього є «пакетний» до бюджету закон, яким уряд пропонує збалансовувати визначену у бюджеті дохідну та видаткову частини. Цей закон приймається у останні дні грудня, разом із законом про Державний бюджет, оперативно перекожуючи нормативні передумови системи мобілізації коштів до бюджету та їх використання під потреби внесеного плану на наступний бюджетний період. А з метою створення законності такої ситуації у нормах закону містяться приписи про зупинення чи коригування дії нормативних ознак застосування принципу стабільності.

Однак стабільність – це не формальна статичність нормативно-правового регулювання протягом певного періоду часу.

Визначаючи податковий обов'язок як елемент конституційно-правового статусу особи в Україні, нормативною передумовою його виникнення у

платника податків має бути дотримання визначеного законом порядку встановлення податків і зборів.

Стаття 57 Конституції України містить загальну вимогу про те, що кожному гарантується право знати свої права і обов'язки. У зв'язку із цим закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними.

Доходячи висновку про неконституційність оподаткування виплат у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, Конституційний Суд України використав як обґрунтування посилання на те, що одним із елементів конституційного принципу верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допускається лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями; обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної (абз. 3 підп. 3.1 п. 3 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 29.06.2010 року № 17-рп/2010).

У Доповіді «Верховенство права», яка схвалена Європейською комісією «За демократію через право» (Венеціанською комісією) на 86-му пленарному засіданні (25–26 березня 2011 року), наголошено, що принцип правової визначеності є ключовим у питанні довіри до судової системи і верховенства права; держава зобов'язана дотримуватися та застосовувати у прогнозований і послідовний спосіб ті закони, які вона ввела в дію (пункт 44); правова визначеність передбачає, що норми права повинні бути зрозумілими і точними, а також спрямованими на забезпечення постійної прогнозованості ситуації й правових відносин (пункт 46); парламентові не може бути дозволено зневажати основоположні права людини внаслідок ухвалення нечітких законів (пункт 47); правова визначеність означає також, що необхідно у цілому дотримуватися зобов'язань або обіцянок, які взяла на себе держава перед людьми (поняття «законних очікувань») (пункт 48).

Конституційний Суд України вважає, що принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового

становища людини (абз. 6, 8, 9 підп. 4.3 п. 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 року № 1-рп/2018).

**У цих умовах оцінка забезпечення дії принципу стабільності податкового законодавства не може проводитися з позицій дотримання чи недотримання окремих його компонентів, які були зупинені чи змінені до застосування, натомість слід враховувати цілісно передбачуваність для особи стану податково-правового регулювання в частині правомірності покладення та виконання нею своїх обов'язків у сфері сплати податків і зборів.**

Принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набранням ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин; тривалість перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації з урахуванням таких критеріїв: мети закону в межах правової системи і характеру суспільних відносин, що ним регулюються; кола осіб, до яких застосовуватиметься закон, і їх здатності підготуватися до набрання ним (його новими положеннями) чинності; інших важливих обставин, зокрема тих, що визначають час, необхідний для набрання чинності таким законом (абз. 5 п. 4.1 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 22.05.2018 року № 5-рп/2018). Виходячи з цієї логіки Конституційний Суд України визнав однією з підстав неконституційності зміни законодавства в частині соціальних гарантій набрання чинності 1 січня нормами закону, прийнятими напередодні – 29 грудня попереднього року.

У податкових правовідносинах, крім формальних вимог забезпечення стабільності правового регулювання, йдеться, на відміну від сфери соціального забезпечення, про конституційний обов'язок особи, встановлення якого не допускає відхід від категоричної нормативної чіткості.

Згідно зі ст. 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Відповідно, рішення про встановлення (зміну) податкового обов'язку платника податків не може бути застосоване до правовідносин, які виникли до моменту набрання ним чинності за строком об'єктивно можливого його офіційного оприлюднення, що має місце у випадках встановлення місцевих податків і зборів рішеннями місцевих рад на підставі таких оперативних змін до Податкового кодексу України.

Концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для заінтересованих осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні (позиція Великої палати ЄСПЛ, висловлена у п. 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника. При цьому «якість закону», очевидно, слід тлумачити не лише з позицій чіткості змісту конкретного нормативно-правового акту, а комплексно, досліджуючи загальний стан нормативно-правового регулювання в питаннях застосування обмежень прав особи (в тому числі питання набрання ним чинності, доведення до відома адресата приписів для забезпечення правової визначеності). Пріоритетність інтересів платника податків, у поєднанні з констатованою незадовільною якістю нормативно-правового регулювання у податковій сфері, дало підстави Європейському суду з прав людини встановити незаконність втручання у майнові права платника податків та порушення ст. 1 Першого Протоколу до Конвенції ((п.п. 51, 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Цокін проти України» від 14.10.2010 року, заяви № 23759/03 та № 37943/06).

**Зважаючи на вказане нормативна вимога щодо завчасного прийняття та оприлюднення рішень в частині регулювання змісту та обсягу податкового обов'язку платників податків є елементом не лише стабільності податкового законодавства, а й загальної «якості закону» у податковій сфері, яка повинна дозволити особі чітко, однозначно та завчасно сформулювати уявлення про порядок та умови виконання нею податкового обов'язку, з урахуванням вимоги прямої дії законодавчих актів у часі, та обрати допустимий варіант поведінки, що відповідатиме її приватним інтересам.**



## **Марія КАРМАЛІТА**

*докторант Університету державної фіскальної служби України,  
кандидат юридичних наук, доцент*

### **ЩОДО ТЛУМАЧЕННЯ НОРМИ СТАТТІ 120<sup>1</sup> ПК УКРАЇНИ: ЯК ЗНАЙТИ БАЛАНС ПРИВАТНОГО ТА ПУБЛІЧНОГО ІНТЕРЕСУ?**

Органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (принцип законності, закріплений у частині 2 статті 19 Конституції України) [1]. Неоднозначність тлумачення видів податкових накладних, на які не поширюється відповідальність у вигляді штрафів за несвоєчасну реєстрацію/відсутність реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, зумовлює необхідність у проведенні цього дослідження.

Відповідно до пункту 120<sup>1</sup>.1 статті 120<sup>1</sup> Податкового кодексу України (далі – ПК України) порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою) тягне накладення на платника податку на додану вартість, на якого відповідно до вимог статей 192 та 201 цього Кодексу покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу у визначеному Кодексом розмірі. Далі, у пункті 120<sup>1</sup>.2 статті 120<sup>1</sup> ПК України зазначається санкція за відсутність реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою), що зазначена у податковому повідомленні-рішенні, складеному за результатами перевірки контролюючого органу [2].

Для з'ясування дійсного змісту статті 120<sup>1</sup> ПК України в частині визначення видів податкових накладних, на які не поширюється відповідальність у

вигляді штрафів за несвоєчасну реєстрацію/відсутність реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, та усвідомлення сутності правового явища, що об'єктивується текстом норми права з волі суб'єкта правотворчості, потрібно звернутися до теорії тлумачення права.

У правовій доктрині неодноразово наголошувалося, що у процесі тлумачення норм права їх сутність досягається за допомогою знання мови, якою вони сформульовані, знань про системні зв'язки норм права та знань про їх походження і функціонування. Цим видам знань (засобам тлумачення) відповідають способи тлумачення: мовний, систематичний, історичний та функціональний. Крім того, у процесі тлумачення використовується змістовний матеріал самих норм права; оперування цим матеріалом за допомогою логічних прийомів дозволяє досягнути, розгорнути зміст норм права [3, с. 324].

У сучасній вітчизняній літературі вказується, що у разі, коли мовний, логічний та системний способи не дають змоги розкрити зміст однієї із структурних частин норми права (форма, зміст, мета норми права) або норми права загалом, телеологічний спосіб виконує роль допоміжного інструмента тлумачення. Телеологічний спосіб тлумачення передбачає з'ясування сутності норми права за допомогою її мети. Суб'єкт правотворчості при створенні норми завжди має певний намір. Виходячи з цього тлумачення норм права повинне бути спрямоване на втілення волі суб'єкта правотворчості у правовідносини [4, с. 13; 8]. До прийомів телеологічного тлумачення належить і правило, на яке вказує О. Черданцев: у разі неоднозначного розуміння норми права потрібно обрати той варіант, що найбільше відповідає меті норми [5, с. 211].

Звернемося до цих способів. Ураховуючи те, що текст закону є вихідною точкою будь-якого тлумачення, а законодавець, формулюючи певну статтю закону, використовує лексичні та синтаксичні правила, тлумачення пункту 120<sup>1</sup> статті 120<sup>1</sup> ПК України за допомогою філологічного (мовного, граматичного) способу дає підстави вважати, що виняток у цьому випадку становлять: 1) податкові накладні, що не надаються отримувачу (покупцю), складені на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування; 2) податкові накладні, що не надаються отримувачу (покупцю), складені на постачання товарів/послуг для операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою.

Оскільки норми права не існують незалежно одна від одної, вони тісно взаємопов'язані, розташовані в певному порядку, їм властива ієрархічність та залежність одна від одної, то для глибокого з'ясування їх змісту недостатньо

внутрішнього аналізу кожної з них, а потрібне дослідження змісту її зв'язків з іншими нормами [6, с. 83].

Для системного тлумачення пункту 120<sup>1</sup>.1 статті 120<sup>1</sup> ПК України важливим є встановлення системного зв'язку норм, викладених у ПК України. Правова норма, виражена у пункті 120<sup>1</sup>.1 статті 120<sup>1</sup> ПК України, визначає негативні наслідки, що настають для суб'єкта податкових правовідносин (у даному випадку – платника податку на додану вартість) за недотримання ним обов'язку, встановленого статтями 192 та 201 ПК України.

Якщо стаття 192 ПК України регламентує особливості визначення бази оподаткування в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту), то у пункті 201.1 статті 201 ПК України наголошується, що на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПК України при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. В абзаці 4 пункту 201.10 статті 201 ПК України вказується на те, що податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Таким чином, виходячи з положень ПК України платники податків на додану вартість зобов'язані реєструвати всі податкові накладні без винятку. Водночас відповідно до пункту 120<sup>1</sup>.1 статті 120<sup>1</sup> ПК України потрібно зосередити увагу на тому, що штрафні санкції застосовуються за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації всіх податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, крім податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю), складених на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою.

У податкових накладних, які складаються на постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою, відсутня база для нарахування штрафу у будь-якому разі, оскільки сума ПДВ у таких накладних, незалежно від того, надаються вони чи не надаються покупцю, дорівнюватиме нулю. Виникає питання доречності застосування вказаних вище санкцій з точки зору наповнення бюджету.

Відомче розуміння змісту правової норми викладене у листі Міністерства фінансів України «Щодо погодження позиції ДФС в частині застосування штрафних санкцій відповідно до статті 120<sup>1</sup> Податкового кодексу України» від 14.04.2017 року № 11310-09-10/10306, а саме: у разі порушення платником податку граничного строку реєстрації або відсутності реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, складених при визначенні податкових зобов'язань з податку на додану вартість відповідно до пункту 198.5 статті 198 Кодексу, до такого платника податку застосовуються штрафні санкції, визначені відповідно до статті 120<sup>1</sup> Кодексу, крім податкових накладних, складених відповідно до підпункту «б» пункту 198.5 статті 198 Кодексу [7]. Це роз'яснення стало наслідком того, що Державна фіскальна служба України у зв'язку із зверненнями платників податків щодо питання застосування штрафних санкцій на підставі пункту 120<sup>1.2</sup> статті 120<sup>1</sup> ПК України за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних видала лист від 03.03.2017 року № 709/4/99-99-15-03-02-15, де оприлюднила позицію з порушеного питання. А саме: за недотримання термінів реєстрації податкових накладних або відсутність такої реєстрації штрафні санкції, визначені Кодексом, не застосовуються виключно до податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю) та складені на постачання товарів/послуг для операцій, які: 1) звільнені від оподаткування; 2) оподатковуються за нульовою ставкою [8].

Статтею 195 ПК України встановлено перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, а також перелік операцій, звільнених від оподаткування, – статтею 197, підрозділом 2 розділу XX ПК України.

Ця позиція ДФС дістала відображення в індивідуальній податковій консультації «Щодо порядку застосування штрафних санкцій» від 13.08.2018 року № 3523/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, де зазначається, що «за порушення термінів реєстрації розрахунків коригування до податкових накладних в ЄРПН або відсутність реєстрації податкової накладної в ЄРПН

штрафні санкції, визначені Кодексом, не застосовуються виключно до податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю) та складені на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою [9]. Аналогічна позиція була висловлена ще у кількох індивідуальних податкових консультаціях, у т.ч. датованих 2019 роком.

Щодо судової інстанції, то колегія суддів Верховного Суду також визначилася із своєю позицією з цього питання, а саме у постанові від 04.09.2018 року у справі № 816/1488/17 зазначається, що системний аналіз пункту 120<sup>1</sup>.1 статті 120<sup>1</sup> та статті 201 ПК України дає підстави для висновку про те, що порушення платником податку на додану вартість граничного строку реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних є підставою для застосування до такого платника штрафу, за винятком випадку порушення строку реєстрації податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю) та складена на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою. Тобто для звільнення від відповідальності, передбаченої пунктом 120<sup>1</sup>.1 статті 120<sup>1</sup> ПК України, необхідна наявність двох обов'язкових складових: податкова накладна не повинна надаватися отримувачу (покупцю) та водночас має бути складена на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою [10].

Ще у одній постанові Верховного Суду, а саме від 07.02.2019 року у справі № 808/3250/17 зазначається, що положеннями пункту 120<sup>1</sup>.1 статті 120 ПК України передбачено, що штраф за несвоєчасну реєстрацію відповідних податкових накладних не застосовується лише стосовно податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою [11].

Таким чином, у офіційному розумінні окремих положень законодавства, що регулює податкові відносини, прослідковується профіскальна спрямованість, яка має на меті задоволення публічного інтересу, що аж ніяк не «влаштовує» платників податків та, як вони вважають, порушує їх права та інтереси.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Общая теория государства и права : Акад. курс : в 2-х т. / Под ред. М. Н. Марченко. Москва, 1998. Т. 2 : Теория права. 639 с.
4. Машков Б. В. Телеологічний спосіб тлумачення норм права: загальнотеоретичні аспекти. Адвокат. 2011. № 10(133). С. 7–14.
5. Черданцев А. Ф. Толкование права и договора : учеб. пособ. Москва : Юнити-Дана, 2003. 381 с.
6. Косцова І. П. Системне тлумачення норм права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Івано-Франківськ, 2016. 218 с.
7. Щодо погодження позиції ДФС в частині застосування штрафних санкцій відповідно до статті 120<sup>1</sup> Податкового кодексу України : Лист Міністерства фінансів України від 14.04.2017 р. № 11310-09-10/10306. URL: <http://sfs.gov.ua>.
8. Щодо питання застосування штрафних санкцій на підставі пункту 120<sup>1</sup>.2 статті 120<sup>1</sup> ПК України за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних : Лист ДФС від 03.03.2017 р. № 709/4/99-99-15-03-02-15/ІПК. URL: <http://sfs.gov.ua>.
9. Щодо порядку застосування штрафних санкцій : Лист ДФС від 13.08.2018 р. № 3523/6/99-99-15-03-02-15/ІПК. URL: <http://sfs.gov.ua>.
10. Постанова Верховного Суду від 04.09.2018 р. у справі № 816/1488/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.
11. Постанова Верховного Суду від 07.02.2019 р. у справі № 808/3250/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.

**Любов КАСЬЯНЕНКО**

*професор кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України, доктор юридичних наук, професор*

**Олег ПОПОВИЧ**

*консультант секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, аспірант кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України*

## ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА ПРИ РОЗВ'ЯЗАННІ ПОДАТКОВИХ КОНФЛІКТІВ

Здійснення ринкових перетворень, спрямованих на розбудову України як незалежної та самостійної держави, обумовлює необхідність соціально-економічних та правових реформ, які передбачають створення ефективної податкової системи, здатної забезпечити фінансову безпеку держави. Наявність протилежних інтересів у сфері оподаткування надає відносинам зі сплати податків і зборів найвищого ступеню конфліктності. Реформування податкової системи України впродовж останніх років зумовлено необхідністю побудови простих і зрозумілих взаємовідносин між державою та платниками податків. У цьому контексті нагальним є питання перегляду правовідносин у сфері оподаткування з урахуванням фундаментальних цінностей людства й принципу верховенства права, визнаного міжнародною спільнотою та національним законодавством більшості країн.

Безперечно, податок як економічний платіж, пов'язаний із відчуженням грошових засобів у відповідні бюджети, за своєю суттю включає потенційну загрозу виникнення конфліктних ситуацій. Виходячи із загальнотеоретичних положень про конфлікт під останнім варто розуміти процес виникнення та розвитку суперечливих ідей, інтересів, думок, поглядів, що обумовлений певними об'єктивними та суб'єктивними причинами та відбувається в умовах протидії та конкуренції суб'єктів суспільних відносин. У цьому визначенні містяться властивості конфлікту, на яких наголошують науковці у переважній більшості праць. На думку С.В. Бобровник, конфлікт – це процес двостороннього зв'язку суб'єктів, заснований на соціальних протиріччях, що характеризується

порушенням або перешкодою в реалізації ними своїх інтересів і є причиною розвитку або кризи суспільних відносин. Правовий конфлікт учена вбачає у стані двостороннього зв'язку суб'єктів, який заснований на правових протиріччях, що характеризується порушенням або перешкодою в реалізації ними своїх інтересів і є причиною визрівання або настання кризи суспільних відносин [1, с. 80, 181]. У праці «Податкові конфлікти: особливості вирішення» за загальною редакцією Л.В. Трофімової автори наголошують, що під конфліктом необхідно розуміти поведінку сторін, яка спрямована на завдання взаємної шкоди. Податкові конфлікти виникають щодо реалізації належних повноважень контролюючих органів із залученням громадян до виконання податкових обов'язків, унаслідок оспорювання відповідного податкового акта про це або неналежного його виконання [2, с. 27].

Відносини, що виникають між платниками податків та контролюючими органами, врегульовані нормами податкового права, мають характер владно-вольових, тобто йдеться про відносини влади та підпорядкування, де платники податків виконують роль зобов'язаної особи. Але варто пам'ятати про те, що відповідно до положень статті 55 Конституції України кожен платник податку має право будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права й свободи, а згідно зі статтею 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти тільки на підставі, у межах повноважень, та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [3]. Кодифікований акт у сфері оподаткування – Податковий кодекс України – статтею 4 визначає основні засади податкового законодавства України, що за своєю суттю є системою його принципів [4]. Однак місця принципу верховенства права серед них не знайшлося. Варто погодитись із тим, що оскільки він належить до загальноправових принципів, визначених Конституцією України, безпосередня його дія поширюється і на відносини у сфері оподаткування. Водночас принципи загальності, рівності, соціальної справедливості та стабільності перераховані у переліку основних засад податкового законодавства. Зрозуміло, що законодавець закріпив нормативно серед основних засад податкової політики окремі складові принципу верховенства права, адже до основних елементів верховенства права пропонується відносити такі: законність; правову певність; заборону свавілля; доступ до правосуддя у незалежних і неупереджених судах, у тому числі судовий контроль за адміністративними актами; дотримання прав людини; недискримінація та рівність перед законом [5, с. 174, с. 177–181].



Ураховуючи вищезазначене варто зупинитися на перерахованих складових:

- законність (зокрема, прозорий, підзвітний і демократичний порядок уведення законів у дію) передбачає, що положення закону повинні бути зрозумілими, чіткими та передбачуваними); вирішення питань про юридичні права повинно, як правило, здійснюватися на підставі закону, а не за розсудом. У податковому законодавстві визначено, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є відповідно до закону (підпункт 4.1.1 пункту 4.1 статті 4 зазначеного Кодексу); загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Податковим кодексом України, сплаті не підлягають (пункт 4.2 статті 4 цього Кодексу); будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства (пункт 7.3 статті 7 згаданого Кодексу), та ін.;
- правова певність (правова визначеність, правомірні очікування та справедливість) означає створення умов для панування довіри до судової системи та верховенства права, є гарантією прогнозованості економічної діяльності. Аби досягти цієї довіри текст закону має бути доступним та зрозумілим, а дія самої норми має бути визначеною. Обмеження основних прав людини і громадянина та втілення цих обмежень на практиці допускається лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. У податковому законодавстві визначено, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше шести 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 (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України);
- заборона свавілля у сучасних суспільствах означає те, що повноваження органів державної влади не повинні здійснюватися у свавільний спосіб, а результатом їх реалізації не повинне бути ухвалення несправедливих, необґрунтованих, нерозумних чи деспотичних рішень. Також

податкове законодавство України визначає, що контролюючі органи та їх посадові особи зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з законом (у широкому розумінні), 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 їх честі та гідності (стаття 21 Податкового кодексу України);

- доступ до правосуддя та судовий контроль за адміністративними актами передбачає можливість кожного оскаржити дії та рішення влади, якщо вони не відповідають правам або інтересам особи. Статтею 129 Конституції України визначено основні засади судочинства. На нашу думку, суддя має керуватися принципом верховенством права, який є значно ширшим поняттям, ніж вузьке розуміння закону. Таке зміщення акцентів вимагає підходити до вирішення податкових спорів виходячи з суті та духу закону, а також із суті податків та загальних принципів права. Верховенство права проголошено як принцип здійснення правосуддя в адміністративних судах (стаття 6 Кодексу адміністративного судочинства України) і як загальна засада кримінального провадження (статті 7, 8 Кримінального процесуального кодексу України). Серед прав платників податків виокремлюється право оскаржувати в порядку, встановленому Податковим кодексом України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), зокрема індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію (підпункт 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 вказаного Кодексу); крім того вказується, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку (пункт 56.1 статті 56 Кодексу);
- дотримання прав людини, серед яких право на доступ до правосуддя; право на виклад своєї позиції, неприпустимість подвійного покарання за одне і те саме діяння; юридичний принцип, згідно з яким заходи, що накладають обтяження, не можуть мати зворотної сили; право на ефективні засоби юридичного захисту в будь-якому спорі; презумпція невинуватості тощо. Щодо останньої, то у податковому праві діє презумпція

правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів допускають неоднозначне (множинне) тлумачення прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (підпункт 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України);

- недискримінація та рівність перед законом означає, що закони мають застосовуватися однаково до всіх та запроваджуватись з логічною послідовністю. За словами експертів Венеціанської комісії, формальна рівність є важливим аспектом верховенства права – за умови, що вона допускає нерівний підхід тією мірою, яка є необхідною для досягнення сутнісної (субстантивної) рівності та може бути розширена, не шкодячи тому принципів, що лежить в основі заборони дискримінації, який – разом із рівністю перед законом – становить основний і загальний принцип стосовно захисту прав людини [5, с. 184]. Рівність оподаткування з погляду економічного розуміння реалізується за правилом: рівні податки покладаються на однакові економічні можливості. Однак рівність у податковій сфері не означає абсолютної однакової; протилежне свідчитиме про порушення принципу справедливості. Однак всім відомо, що в теорії оподаткування виділяють так звану «рівність по горизонталі», за якою платники податку, які перебувають в однаковому становищі, мають нести рівні податкові зобов'язання, та «рівність по вертикалі», відповідно до якої податкові зобов'язання платників податку, різних за статками і доходами, не можуть бути рівними і підлягають диференціації.

Податкове законодавство закріплює положення про рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України).

Отже, 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. Статтею 8 Конституції України закріплено, що «в Україні визнається і діє принцип верховенства права», проте і досі не визначено поняття «верховенство права». Принцип верховенства права, хоч і не виокремлений у Податковому кодексі України, проте зі змісту нормативних положень статті 4 вбачається, що він є основоположним та має враховуватись у процесі реалізації норм податкового законодавства.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Бобровник С. В. Компромiс i конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу : монографія. Київ : Юридична думка, 2011. 384 с.
2. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ : КНТ, 2010. 360 с.
3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Про верховенство права : доповідь, схвалена Венеціанською Комісією на 86-му пленарному засіданні. Венеція, 25–26 березня 2011 р. *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.

### **Микола КУЧЕРЯВЕНКО**

*завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, член Науково-консультативної ради при Верховному Суді, доктор юридичних наук, професор*

### **Євген СМІЧОК**

*асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, кандидат юридичних наук*

## ПРОЦЕДУРНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРИ ВИРІШЕННІ СУДОВИХ СПОРІВ

**Актуальність теми дослідження** обумовлена наявністю колізій фінансового законодавства щодо визначення моменту виконання обов'язку зі сплати податку, специфікою правової регламентації виконання податкового обов'язку суб'єктами господарювання, щодо яких прийнято постанову про визнання їх банкрутами. Наведені підстави актуальності теми обраного дослідження поєднуються з проблематикою правозастосування щодо зазначених аспектів виконання податкового обов'язку, а також із судовою практикою, яка сформувалася та продовжує формуватися при вирішенні податкових спорів.

**Виконання обов'язку зі сплати податків та зборів.** Комплексний погляд на процес виконання податкового обов'язку, сплати податків іноді має наслідком поширені погляди та висновки. При цьому власне процедуру виконання податкового обов'язку намагаються пов'язувати із особливостями регулювання бюджетних відносин, відносин, що пов'язані з обігом грошових коштів, а саме з регулюванням діяльності банків. Безперечно, комплексність суспільних відносин дозволяє сформувати закінчену картину щодо руху коштів платника податків до кінцевого отримувача, власника – держави чи територіальної громади (залежно від виду податку чи збору та бюджету, до якого він цілком або частково спрямовується). Водночас подібна комплексність суспільних відносин об'єктивно передбачає з'ясування місця кожної галузі права (або підгалузі чи інституту) в такому регулюванні. Саме в цьому сенсі ми вважаємо за необхідне чітко розмежувати дві конструкції: а) відносини щодо сплати податків та зборів та момент виконання

податкового обов'язку щодо цього; б) відносини щодо руху коштів від платників податків та зборів в рахунок їх податкового зобов'язання та надходження їх на відповідні казначейські рахунки бюджетів. Для цього доцільно звернути увагу на співвідношення та межі регулювання бюджетних і податкових відносин, відносин щодо обігу грошей та виконання податкового обов'язку.

Аналізуючи вищевказану проблему, дуже часто на стадії правозастосування – при вирішенні податкових спорів судами акцентується на тому, що момент виконання податкового обов'язку треба пов'язувати із надходженням коштів платника податку в рахунок його податкового обов'язку на відповідний казначейський рахунок. Так, відповідно до п. 5 ст. 45 БК України податки і збори та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок. Нам з цим складно погодитись. Розмежовуючи бюджетні та податкові відносини, треба враховувати, що відповідно до ст. 9 БК України податкові надходження є одним із основних джерел формування доходів бюджетів. Але це зовсім не означає, що момент сплати податку та збору закінчується в момент надходження податків та зборів до бюджету.

По-перше, принципово важливим є посилання на п. 1.1 ст. 1 ПК України, відповідно до якого цей акт регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Водночас ст. 1 БК України визначає, що ним регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу. Наочо зрозуміло, що сфера дії бюджетного законодавства пов'язується, перш за все, із стадіями бюджетного процесу, процедурами появи, виконання та звітності актів про бюджет. Це не дає підстав виходити з того, що БК України, хоча б тезово, регулює виконання податкового обов'язку. Надходження коштів до доходних частин бюджетів – так, але не відносини, що пов'язані з передачею цих коштів платниками уповноваженим суб'єктам.

По-друге, виконання податкового обов'язку регулюється виключно податковим законодавством. Виходячи з п. 3.1 ст. 3 «Податкове законодавство України» ПК України до податкового законодавства України не входить БК України. Так, відповідно до п. 38.1 ст. 38 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Тобто чинним податковим законодавством встановлено дві вимоги (кількісна та часова) для визнання особи – платника податків таким, який виконав свій податковий обов'язок належним чином:

- а) сплата сум податкових зобов'язань в повному обсязі;
- б) сплата сум податкових зобов'язань у встановлений законодавством строк.

**Виконання податкового обов'язку суб'єктами господарювання, щодо яких винесено судове рішення про визнання їх банкрутами.** Проблематика зазначеного питання лежить у площині колізій норм податкового законодавства та законодавства про банкрутство, а саме Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі за текстом – Закон про банкрутство). Так, відповідно до абз. 4 ч. 1 ст. 38 Закону про банкрутство «з дня прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури у банкрута не виникає жодних додаткових зобов'язань (у тому числі зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), крім витрат, безпосередньо пов'язаних із здійсненням ліквідаційної процедури». Наведені нормативні положення поєднуються з тим, що фактично особи, визнані банкрутами, по-перше, можуть закінчувати власні виробничі процеси і при цьому здійснювати операції, а також користуватися майном, які будуть об'єктами оподаткування і, відповідно, будуть сприяти виникненню та виконанню податкового обов'язку в частині сплати податків, по-друге, вказані суб'єкти не позбавляються обов'язку декларування та подання звітності.

Поряд з цим п. 1.3 ст. 1 ПК України визначає, що «цей Кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». У свою чергу у п. 7.3 ст. 7 ПК України йдеться про те, що «будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення,

які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства». З урахуванням викладеного виникає цілком логічне запитання щодо того, а чи може взагалі Закон про банкрутство встановлювати специфіку виконання податкового обов'язку для певної групи платників податків? Вбачається, що такий підхід є вельми дискусійним, а фактичне «припинення» податкового обов'язку, встановлене законом, який не входить до складу податкового законодавства, порушує не лише загальноправові принципи, а й галузевий принцип загальності оподаткування.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
3. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.



## **Юрій ОНІЩИК**

*керуючий адвокатського бюро «Юрія Оніщика»,  
завідувач кафедри конституційного, адміністративного,  
фінансового та господарського права Академії праці,  
соціальних відносин і туризму,  
доктор юридичних наук, доцент*

### СУДОВА ДОКТРИНА «СУТНІСТЬ НАД ФОРМОЮ»: ДОСВІД ІТАЛІЇ

У правозастосовній практиці більшості держав сформувалися спеціальні методи, що дозволяють запобігти ухиленню від сплати податків. Як правило, ці методи можна класифікувати на законодавчі обмеження, заходи адміністративного впливу, що застосовуються при порушенні платником податків податкового законодавства, а також на спеціальні судові доктрини.

Судові доктрини – це типові підходи і методи вирішення певних судових спорів, які сформувалися в ході накопичення і подальшого узагальнення судової практики. Саме вони становлять найбільший інтерес як критерії визначення меж податкової оптимізації. Спеціальні судові доктрини відносяться до методів, що дозволяють запобігати ухиленню від сплати податків за допомогою використання різних несумлінних схем та методик. Це – дуже дієва зброя в умовах, коли немає законодавчих перешкод на шляху платників податків, які зловживають своїми правами і прагнуть збагатитися за рахунок бюджету.

Аналіз сучасного стану податкового законодавства дозволяє виділити різноманітні судові доктрини, хоча арсенал засобів податкових і судових органів ними далеко не вичерпується. Правозастосовна практика постійно вдосконалюється, і саме вона в кінцевому підсумку формує і модернізує методи, що дозволяють усунувати прогалини та суперечності податкового законодавства. Але в даному випадку хотілося зупинитися лише на одній з них – доктрині «сутність над формою», а саме на особливостях її впровадження в податкове законодавство Італії.

В Італії принцип переважання форми над сутністю вперше був підданий сумніву на початку минулого століття завдяки вченим м. Павія, які уважно вивчали зміни у правовій доктрині і у законодавстві, в тому числі в інших країнах. Саме в той період у деяких країнах з'являється пропозиція запозичити з

німецького закону про порядок справляння податків (Reichsabgabenordnung) 1919 року загальне положення про боротьбу з формально легальними способами мінімізації оподаткування, а Верховний суд США вносить рішення у справі «Грегори проти Хелверінга, керівника Служби внутрішніх доходів» та у справі «Дженерал Утілітіс проти Хелверінга» (1935 р.).

В цей час починає кардинально змінюватися підхід до визначення правомірних і протиправних дій платників податків. Все ширше поширюється думка, що при оподаткуванні операцій слід віддавати перевагу їх сутності, а не формі. Податок повинен застосовуватися залежно від конкретних результатів угод; формальні елементи окремих операцій не слід брати до уваги [1, с. 131].

Наслідком цього стало те, що у багатьох країнах почала використовуватися доктрина «сутність над формою» (доктрина пріоритету змісту над формою) як метод боротьби з недобросовісними платниками податків. Концепція, що лежить в основі цієї доктрини, полягає в тому, що юридичні наслідки, що випливають з угоди, визначаються більшою мірою її сутністю, ніж формою. Іншими словами, якщо форма угоди не відповідає відносинам, які фактично реалізуються між сторонами в угоді, то податкові наслідки визначаються відповідно до відносин, які реально виникли між сторонами (сутність угоди).

Італія вирішила закріпити доктрину «сутність над формою» в законах. Ця концепція знаходить своє підтвердження у ст. 8 закону про реєстрацію (введений в дію королівським указом від 30 грудня 1923 року № 669) і ст. 19 Декрету Президента Італії від 29 жовтня 1972 року № 634. Згідно зі ст. 8 закону про реєстрацію податки застосовуються у відповідності з глибинною сутністю і наслідками актів чи угод, навіть якщо зовнішнє визначення або форма їх прояву їм не відповідають [1, с. 131]. Статтею 19 Декрету Президента Італії від 29 жовтня 1972 року № 634 передбачено, що податки слід застосовувати, враховуючи внутрішню природу і юридичні наслідки актів, що подаються до реєстрації, навіть якщо вони не співпадають із зовнішньою стороною їх оформлення [2].

Ключове положення податкового законодавства Італії, на підставі якого здійснюється виявлення випадків протизаконних способів зниження податкових платежів, містить ст. 37-2 Декрету Президента від 29 вересня 1973 року № 600 «Про загальні положення у сфері визначення податків на доходи» (далі – Декрет Президента від 29 вересня 1973 року № 600). Згідно з п. 1 ст. 37-2 цього Декрету угоди, а також дії та факти, пов'язані з ними, позбавлені законних економічних підстав, які дозволили обійти зобов'язання і заборони, передбачені

порядком оподаткування, і отримали зменшення або відшкодування податків, визнаються фінансовим органом незаконними [4]. Іншими словами, зниження податкового тягаря не повинно бути єдиним критерієм при виборі форми угоди. Зменшення суми податків, що підлягають сплаті, навпаки, повинно бути наслідком застосування форми, яка відповідає насамперед підприємницьким інтересам, а не меті економії податків. Перш ніж упевнитися в тому, що конкретна операція має серйозне економічне обґрунтування, перевіряється, чи дотримані були інші умови, виконання яких необхідне для застосування положення про протидію податковим правопорушенням, вчиненим через обхід закону, тобто чи дійсно йдеться про неправомірне збереження податкових сум та проведення «сумнівної» операції. За відсутності хоча б однієї із зазначених умов ст. 37-2 Декрету Президента від 29 вересня 1973 року № 600 не може бути застосована, як, наприклад, у випадку, коли внаслідок укладення певної угоди платник податків не отримує ніякої неправомірної податкової переваги [5, с. 430].

Отже, на відміну від формально легальних, але по суті – неправомірних способів обходу закону, спрямованих на ухилення від сплати податків, в Італії визнається легальність оптимізації оподаткування, що полягає саме в пошуках платником податку найменш витратного шляху з безлічі законних варіантів, запропонованих нормами права. Про це йдеться, наприклад, коли власник товариства хоче продати одне з підприємств. У нього є можливість вибрати: продати або саме підприємство, або акції товариства, враховуючи різницю в оподаткуванні цих двох видів угод. У супровідному листі до ст. 37-2 Декрету Президента від 29 вересня 1973 року № 600 зазначається, що норма, спрямована на боротьбу з обходом податкових положень, не може заборонити свободу вибору з наданих податковою системою однаково правомірних альтернатив тієї, яка найбільш вигідна з податкової точки зору [2, с. 24].

На практиці «незвичайність» угоди зводиться до використання стандартних типів договорів для оформлення дій, які невласливі даній договірній схемі й метою яких є, головним чином, зниження податкових платежів. Такі дії можуть бути вчинені за допомогою укладання цілого ряду пов'язаних між собою договорів, кожен з яких, взятий окремо, є типовим і законним, але в сукупності вони становлять собою дії, спрямовані на обхід податкових законів. Той же самий результат міг би бути досягнутий з використанням лише одного виду договору, що підпадає, однак, під більш високе оподаткування. Для висновку про «незвичайність» угоди чинник тривалості дії договору також може бути визначальним.

Як приклад можна навести бартерну угоду, замасковану двома договорами купівлі-продажу товару однієї й тієї самої вартості, або продаж контрольного пакета акцій шляхом збільшення статутного капіталу та продажу третій особі переважних прав на підписку на нові акції. Інші приклади: злиття фірми, що одержує великі доходи, з іншою фірмою, у якої, навпаки, багато збитків (так звана податкова труна), з метою уникнення оподаткування прибутків першої фірми, або «прання дивідендів» – схема, яка незважаючи на свою сумнівність, поки що вистояла перед атаками фінансових органів завдяки рішенням Касаційного суду та інших інстанцій. Становить інтерес аргументація, за допомогою якої Касаційний суд «врятував» цей тип угоди. На думку суддів, ця схема дійсно дозволяє заробити на тому, що стосовно дивідендів і доходів з капіталу застосовується різні податкові режими. Однак вчинений у межах даної схеми продаж і вторинна купівля акцій двома різними фірмами веде до отримання бажаних сторонами результатів, юридично дійсних, і не має жодного значення той факт, що їхні дії переслідують виключно економію на податкових платежах [5, с. 431–432].

Таким чином, хоча проблема мінімізації оподаткування ніколи не зникне, Італія в цілому визначила підходи, що допускають розумний компроміс між наданням податковим органам необхідної гнучкості у боротьбі з порушеннями і забезпеченням гарантій для сумлінного платника податків, який прагне лише заощадити кошти там, де це допускається з точки зору закону. Вважаємо, що вивчення і виважене використання італійського досвіду слід визнати корисним для удосконалення вітчизняного законодавства.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Гусева Т. А. Налоговое планирование: концепция правового регулирования : монография. Орел : ОрелГТУ, 2007. 326 с.
2. Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634. URL: [http://www.italgiure.giustizia.it/nir/lexs/1972/lexs\\_234469.html](http://www.italgiure.giustizia.it/nir/lexs/1972/lexs_234469.html).
3. Il Codice Civile Italiano. LIBRO QUARTO. R.D. 16 marzo 1942, n. 262. URL: [http://www.jus.unitn.it/cardozo/Obiter\\_dictum/codciv/Lib4.htm](http://www.jus.unitn.it/cardozo/Obiter_dictum/codciv/Lib4.htm).
4. Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. URL: <http://www.comune.jesi.an.it/MV/leggi/dpr600-73.htm>.
5. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование : монография. Москва : Волтерс Клувер, 2006. 472 с.

## **Олег ПЕЧЕНИЙ**

*доцент кафедри цивільного права № 1 Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, член Науково-консультативної ради при Верховному Суді, кандидат юридичних наук*

### ДО ПИТАННЯ ПРО СПАДКОВЕ ПРАВОНАСТУПНИЦТВО У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

У цивільному законодавстві України як аксіома закріплено правило про категоричне розмежування цивільних і податкових відносин. Це зроблено за допомогою вказівки у ч. 2 ст. 1 ЦК України про те, що до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Аналогічне правило містилося в ч. 3 ст. 2 ЦК УРСР від 18.07.1963 року, що свідчить про певне наступництво у підходах законодавця. Разом із цим наявність зазначеної норми не може заперечувати взаємодії, міжгалузевих зв'язків і конвергенції цивільного і податкового законодавства, що може бути представлено на прикладі зв'язку податкового і спадкового права як підгалузі цивільного. Їх взаємодія проглядається при використанні поняттєвого апарату для визначення об'єктів оподаткування, впливу правонаступництва, у тому числі спадкового, на податкові відносини, застосуванні податкових механізмів до спадкових правовідносин, зокрема при оподаткуванні спадщини як їх об'єкта. Мусимо визнати наявність впливу податкового законодавства і відповідних його важелів на спадкові правовідносини і спадкове планування, наприклад, на рішення спадкоємців прийняти спадщину чи відмовитись від її прийняття з огляду на наявність оподаткування спадщини, відповідальність за борги спадкодавця з податків та ін. Отже, нормативне положення про те, що до податкових відносин цивільне законодавство не застосовується, не виключає взаємодії цивільного і податкового законодавства, цивільних (у тому числі спадкових) і податкових відносин.

Податкові правовідносини за участю фізичної особи за змістом охоплюють обов'язок цієї особи зі сплати податку, який носить особистий характер. Невипадково податкове законодавство відносить смерть фізичної особи до підстав припинення податкового обов'язку. У цьому плані слід

торкнутися питання про правонаступництво у податкових правовідносинах і його співвідношення із спадковим як універсальним посмертним правонаступництвом.

За загальним правилом, уміщеним у ст. 1218 ЦК, до складу спадщини входять усі, а не тільки *цивільні* права і обов'язки.

Аналіз ст. 99 Податкового кодексу України свідчить про можливість переходу до спадкоємців грошових зобов'язань (грошових коштів, які спадкодавець мав сплатити як податкове зобов'язання, штрафну (фінансову) санкцію). Виконання таких грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у тому числі фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або оголошення судом померлою здійснюється її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. Відповідно, розмір податкового зобов'язання і податкового боргу спадкодавця визначається на день відкриття спадщини (ч. 2 ст. 1220 ЦК України) й після цієї дати збільшуватись не може.

Вимоги (претензії) спадкоємцям пред'являються контролюючими органами в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця, що узгоджується із положеннями ч. 2 ст. 1 ЦК України щодо встановлення законом винятку із загального правила цієї статті.

Після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом спадкоємців. Протягом строку прийняття спадщини на грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавців пеня не нараховується (ч. 1 ст. 99 Податкового кодексу України). Очевидно, що до спадкоємців переходять податкові зобов'язання спадкодавця, якими було обтяжене майно, майнові права та інші об'єкти, що належали спадкодавцеві за життя.

Обов'язок зі сплати податку чи збору, не пов'язаний з переходом майнових активів, до складу спадщини включатись не може.

В 2014 році Вищий адміністративний суд України зробив висновок, що у випадку пред'явлення позову до померлої особи, або якщо у процесі розгляду справи настала смерть відповідача, за наявності підстав для закриття провадження у справі, суд не вправі вирішувати справу по суті та зобов'язаний провадження у справі закрити (ухвала колегії суддів ВАС України від 11.12.2014 року у справі № 2а-2731/10/0470).

Податкове законодавство окремо передбачає процедуру погашення податкового зобов'язання померлого платника податків – пред'явлення вимоги спадкоємцям в порядку, встановленому цивільним законодавством України. Але наразі наявна певна неузгодженість норм Цивільного і Податкового кодексів у частині строків і порядку пред'явлення кредиторами, в тому числі контролюючими органами, вимог спадкоємцям.

Законом України від 03.07.2018 року № 2478-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відновлення кредитування», який введено в дію 04.02.2019 року, внесено зміни до низки законодавчих актів, які прямо чи опосередковано регулюють кредитні відносини, стосуються широкого спектра активів, які здатні задовольнити вимоги за кредитами, у тому числі спадкових активів. Враховуючи наведені положення ст. 99 Податкового кодексу України ці зміни стосуватимуться вимог за зобов'язаннями зі сплати податків.

Змін також зазнали норми, що визначають відповідальність спадкоємців за зобов'язаннями спадкодавця (ст.ст. 1281, 1282 ЦК України):

*у статті 1281 ЦК України:*

	<b>Попередня редакція</b>	<b>Чинна редакція (з 04.02.2019 року)</b>
1	1. Спадкоємці зобов'язані повідомити кредитора спадкодавця про відкриття спадщини, якщо їм відомо про його борги.	1. Спадкоємці зобов'язані повідомити кредитора спадкодавця про відкриття спадщини, якщо їм відомо про його борги, та/або якщо вони спадкують майно, обтяжене правами третіх осіб <sup>1</sup> .
2	2. Кредиторів спадкодавця належить протягом шести місяців від дня, коли він дізнався або міг дізнатися про відкриття спадщини, пред'явити свої вимоги до спадкоємців, які прийняли спадщину, незалежно від настання строку вимоги.	2. Кредиторів спадкодавця належить пред'явити свої вимоги до спадкоємця, який прийняв спадщину, не пізніше шести місяців з дня одержання спадкоємцем свідоцтва про право на спадщину на все або частину спадкового майна незалежно від настання строку вимоги.
3	3. Якщо кредитор спадкодавця не знав і не міг знати про відкриття спадщини, він має право пред'явити свої вимоги до спадкоємців, які прийняли спадщину, протягом одного року від настання строку вимоги.	3. Якщо кредитор спадкодавця не знав і не міг знати про прийняття спадщини або про одержання спадкоємцем свідоцтва про право на спадщину, він має право пред'явити свої вимоги до спадкоємця, який прийняв спадщину, протягом шести місяців з дня, коли він дізнався про прийняття спадщини або про одержання спадкоємцем свідоцтва про право на спадщину.

<sup>1</sup> Виходячи з назви, мети та сенсу Закону України від 03.07.2018 року № 2478-VII до обтяжень відносяться, насамперед, обтяження, що випливають із договорів у вигляді забезпечення виконання зобов'язань (застави, іпотеки тощо), але не можна виключати і широкого тлумачення «обтяження правами третіх осіб», включаючи і публічні обтяження (наприклад, публічні обтяження за ст. 4 Закону України від 18.11.2003 року № 1255-IV «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень»).

Щодо змін до ст. 1281 ЦК України, також слід зазначити, що вони, в основному, стосуються корегування строків пред'явлення кредитором спадкодавця вимог до спадкоємців та порядку їх обчислення. Відповідно до ч. 3 ст. 1281 ЦК України кредитор належить пред'явити вимогу протягом шести місяців з дня, коли він дізнався про прийняття спадщини або про одержання спадкоємцем свідоцтва про право на спадщину. Оскільки початок перебігу цього строку визначено законодавцем альтернативно, виникає питання, ким визначається цей юридичний факт, з якого починає обчислюватися строк. На нашу думку, слід виходити з того, що строк починає перебіг з моменту настання того юридичного факту, про перший з яких кредитор довідався або мав довідатися. Стосовно строків пред'явлення кредитором спадкодавця вимог до спадкоємців, то зміни до ст. 1281 ЦК допускають пред'явлення такої вимоги і після спливу строку для прийняття спадщини, що породжує питання про правові наслідки пред'явлення (або непред'явлення) такої вимоги контролюючим органом, з огляду на те, що після спливу цього строку грошові зобов'язання та/або податковий борг *спадкодавця* стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом *спадкоємців*. Відповідно непред'явлення такої вимоги контролюючий орган може обґрунтувати тим, що це вже податкове зобов'язання (борг) не спадкодавця, а спадкоємців, а останні можуть заперечувати такі аргументи цього органу взагалі позбавленням його права вимоги на підставі ч. 4 ст. 1281 ЦК України. Як бачимо, змінився початок перебігу строку для пред'явлення вимоги до спадкоємця: вимогу може бути пред'явлено і після відкриття спадщини, і навіть після отримання спадкоємцями свідоцтва про право на спадщину. Це позбавляє сенсу пред'явлення вимоги спадкоємцям, оскільки за нормами податкового законодавства факт закінчення строку прийняття спадщини має наслідком перетворення грошових зобов'язань спадкодавця на грошові зобов'язання спадкоємців. Однак непред'явлення контролюючим органом вимоги призводить до позбавлення права вимоги. Тому положення ч. 1 ст. 99 Податкового кодексу України потребують узгодження з частинами 2, 3 ст. 1281 ЦК України, з урахуванням останніх змін і доповнень.

Визначення можливості пред'явлення вимоги після видачі спадкоємцям свідоцтва про право на спадщину може породити ситуації, коли спадкоємці, отримавши таке свідоцтво, правомірно розпорядилися спадковим майном, і в такому разі позовні вимоги кредитора вони будуть заперечувати тим, що в абз. 2 ч. 2 ст. 1282 ЦК йдеться лише про звернення стягнення на спадкове



майно *в натурі*, а не про стягнення з них боргу за рахунок вартості такого майна вже після його відчуження спадкоємцями.

У цьому плані слід звернути увагу, що корегуванням ст. 1282 ЦК України удосконалено спосіб захисту прав кредитора та передбачено (абз. 2 ч. 2 ст. 1282 ЦК України), що у разі відмови від одноразового платежу суд за позовом кредитора *звертає* стягнення на майно, яке було передане спадкоємцям у натурі. У такому разі кредитор має звертатися до спадкоємців боржника із позовом про *звернення стягнення на майно*.

Доволі специфічними є «Прикінцеві та Перехідні положення» Закону, зокрема його темпоральні норми.

Так, передбачено, що Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування, та вводиться в дію через три місяці з дня набрання чинності цим Законом.

Такий підхід є досить оригінальним, оскільки день опублікування (день набрання чинності) і день введення в дію розділені *строком у три місяці*.

Закон застосовується до *триваючих відносин*, якими є, зокрема, кредитні і спадкові відносини, а також відносини, що виникають у зв'язку із сплатою податків спадкодавцем. Зокрема, він застосовується до відносин, що виникли після введення його в дію, а також до відносин, що виникли до введення його в дію та продовжують існувати після введення його в дію, крім ч. 4 ст. 36 Закону України «Про іпотеку», що застосовується виключно до договорів, укладених після введення в дію цього Закону. У супровідних документах до Закону на стадії його опрацювання у Верховній Раді України з цього приводу зазначено, що це положення потребує узгодження із ст. 58 Конституції України, за якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Потребує аналізу питання, чи не є скорочення з одного року до шести місяців строку пред'явлення вимог кредиторами спадкодавця до спадкоємців таким положенням, що обтяжує відповідальність спадкоємців, що у свою чергу перешкоджає поширенню дії цієї норми на відносини, що виникли до набрання змінами до ЦК чинності. Видається, що в цій частині норма про встановлення скорочених строків пред'явлення вимоги не може застосуватись до відносин, які виникли до набрання змінами до ЦК чинності.

## **Надія ПИСАРЕНКО**

*доцент кафедри адміністративного права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,*

*кандидат юридичних наук, доцент*

### **СУДОВА ДОКТРИНА: ДЖЕРЕЛО ПРАВА ЧИ ПРИКЛАД ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ (ДЕЯКІ МІРКУВАННЯ НА ТЛІ ЗМІНЕНИХ ПОЛОЖЕНЬ КОДЕКСУ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА УКРАЇНИ)**

«Незалежність суддів – це не тільки незалежність судової системи порівняно з іншими гілками влади; вона також має і внутрішній аспект. Кожен суддя, незалежно від свого місця у судовій системі, здійснює однакові повноваження відносно інших суддів; <...> суддя приймає рішення виключно на основі Конституції та законодавства країни, а не на основі вказівок, наданих вищими за рангом суддями» [1, пункти 56, 71].

Наведена цитата підштовхує до роздумів відносно запровадження через дію процесуального закону «інструментарію», до якого, на нашу думку, потрібно звертатися із обережністю. Про імовірні небажані наслідки використання такого «інструментарію» можна говорити у межах дискусії щодо впливу судової доктрини на правосудну діяльність.

Важливо, однак, відзначити, що доктрину у зазначеному аспекті має сенс сприймати в англосаксонському її розумінні, згадавши, що останнє відчутно відрізняється від того, що є прийнятним для романо-германської правової традиції.

Як відомо, за англосаксонського підходу судовою доктриною називають правило, яке виникло внаслідок неодноразового застосування судового прецеденту, або, іншими словами, доктрина – це результат узагальнення правозастосовної практики з певного, чітко визначеного питання.

У національному адміністративному процесуальному законі можна спостерігати норми, які видаються такими, що сформовані через проникнення англосаксонських ідей у романо-германську матерію. Йдеться про правила Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС, Кодекс), за

якими: а) висновки щодо застосування норм права, представлені у постановках Верховного Суду (далі – Суд); та б) правові висновки Суду, викладені у рішеннях за результатами розгляду зразкових справ, відповідно враховуються або мають враховуватися при виборі та застосуванні норм права або при ухваленні рішень у певних справах.

Одразу відзначимо, що згадані позиції Суду ми не вважаємо такими, що можуть бути охарактеризовані як джерела права. Для нас очевидно, що вони є прикладами правозастосування. Втім, описуючи правила щодо них, законодавець дозволив собі формулювання, необачливе сприйняття яких може позначитися на внутрішній незалежності суддів.

З цього приводу висловимо деякі міркування й пропозиції.

1. Виходячи з положень ч. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та ч. 5 ст. 242 КАС *висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду*, враховуються іншими судами при виборі та застосуванні таких норм.

Про це правило схвально відізналася Венеціанська комісія у своєму Висновку щодо українських законів «Про судоустрій і статус суддів» і «Про внесення змін до Закону «Про Вищу раду юстиції», відзначивши, що воно (правило) є «хорошим рішенням у системі, яка, хоч і не має доктрини обов'язковості прецеденту, проте намагається забезпечити послідовний підхід до правового тлумачення» [2, п. 21].

Разом з тим, як показує досвід окремих європейських країн, закріплення подібних правил не забезпечує повну внутрішню незалежність суддів від позицій вищих судів, висловлених останніми у зв'язку із розв'язанням певних правових колізій. Так, останнє твердження підкріплює «французька ситуація», надзвичайно вдало описана у праці російського автора А. Карапетова «Боротьба за визнання судової правотворчості в європейському та американському праві».

А. Карапетов зауважує, що у Франції рішення суду касаційної інстанції не розглядаються як джерела права, обов'язкові для застосування у подальших спорах. Останнім часом, за твердженням науковця, цитування практики касаційного суду в рішеннях нижчих судів поступово поширюється, але суд не вправі обґрунтовувати своє рішення тільки посиланням на той або інший прецедент на манер англійських судів. Адже формально обов'язкова сила рішень касаційного або апеляційного судів не визнається, посилання на їх практику ніколи не наводяться у текстах судових рішень як єдина правова основа. Основою рішення у

будь-якому випадку має бути та чи інша норма закону, як би далеко її тлумачення не віддалялося від її буквального значення [3, с. 54].

Далі А. Карапетов звертається до праць знаного французького правника Жана Карбон'є, який наголошував на тому, що в його країні судова практика не є джерелом права, а є, скоріше, авторитетним джерелом натхнення для суддів. Однак, за спостереженням пана Карбон'є, касаційний суд зазвичай скасовує рішення нижчих судів, які відхиляються від його правових позицій. Щоправда, посилається при цьому він не на відступ від прецедентного права, а на порушення законодавства у тому вигляді, як його інтерпретує сам касаційний суд. За таких умов суди не можуть ігнорувати судову практику вищих судів, відступ від якої загрожує скасуванням їх рішень, і розглядають прецеденти касаційного суду як орієнтири, «порушення» яких є вельми небажаним [3, с. 55].

Нарешті А. Карапетов відзначає, що у Франції через бюрократичну побудову судової ієрархії, де судді не мають того «зіркового» та незалежного статусу, як в Англії чи США, а є кар'єрними чиновниками, залученими до служби у судовому корпусі, як правило, зі студентської лави, пряме непідкорення нижчих судів позиції судів вищих вважається аномалією і зустрічається нечасто. Бюрократична вертикаль та бажання рухатися кар'єрними сходами паралізують їх волю та готовність демонструвати позицію, відмінну від тієї, що висловлена вищими судами [3, с. 56].

Зауважимо, що у 2017 р. ч. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» зазнала змін. У попередній її редакції була вказівка на те, що суди вправі відступити від правової позиції, викладеної Верховним Судом у висновках щодо застосування норм права, однак з одночасним наведенням відповідних мотивів. Тепер за відсутності такої вказівки й з урахування приписів Кодексу адміністративного судочинства України, зокрема тих, що вміщені у ст. 346, можна стверджувати, що суди першої та апеляційної інстанції повинні обов'язково зважати на висновки Суду; відступати від них можна тільки на рівні касаційного перегляду рішення.

Важко бути повністю впевненими, але передбачаємо, що дія положення, відповідно до якого судді судів першої та апеляційної інстанції мають беззастережно орієнтуватися на висновки щодо застосування норм права, позначиться на їх бажанні висловлювати свої обґрунтовані міркування щодо рішення в справі, а відтак – на їх незалежності від позиції вищого суду. Дійсно, тільки суд касаційної інстанції вправі формувати відповідні висновки. Однак суди нижчих

інстанцій, зважаючи на конкретні обставини справи, не можуть бути обмежені у шансі відхилитися від останніх. Адже кожна конкретна конфліктна ситуація повинна вирішуватися з урахуванням індивідуалізованих обставин. Причому внаслідок вирішення судової справи має бути постановлено рішення, яке впевнить конфліктуючі сторони у справедливому розв'язанні їх питання.

Не применшуючи значущість єдності судової практики, наголосимо, що саме такий результат ми вважаємо пріоритетним, а тому обстоюємо судження про необхідність викладення ч. 6 ст. 13 Закону «Про судоустрій і статус суддів» у наступній редакції:

*«6. Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, враховуються іншими судами при застосуванні таких норм права. Суд має право відступити від правової позиції, викладеної Верховним Судом у висновку щодо застосування норм права, тільки з одночасним наведенням відповідних обґрунтувань».*

Відзначимо, що ч. 5 ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України звучить так: «При виборі і застосуванні норм права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду». Викладення ч. 6 ст. 13 Закону «Про судоустрій і статус суддів» у запропонованій вище редакції, на наш погляд, не вимагатиме внесення змін до процитованого положення. Адже сформульовано воно м'яко, без вказівки на обов'язковість зазначених висновків.

2. Дослідження проблеми забезпечення внутрішньої незалежності суддів адміністративних судів спонукає звернутися до однієї із новацій процесуального закону – *інституту типових та зразкових справ*, який представлений нині виключно нормами Кодексу адміністративного судочинства України.

Почнемо з того, що рішення у зразковій справі ухвалюється Верховним Судом як судом першої інстанції. Відповідно до ч. 3 ст. 291 КАС правові висновки, викладені у ньому, мають враховувати суди при ухваленні рішень у так званих типових справах. Хоча в КАС і надано орієнтири стосовно ознак типових справ (п. 21 ч. 1 ст. 4), на них (ознаки) повинен вказати Суд у рішенні в кожній зразковій справі (ч. 10 ст. 290). Отже, за задумом законодавця, єдності у судовій практиці можна досягнути не тільки через формування Судом згаданих вище, обов'язкових для врахування судами висновків щодо застосування норм права, а і через звернення (при ухваленні рішень у типових справах) до позицій Суду, висловлених в рішеннях у зразкових справах.

Чи є позиція Верховного Суду у зразковій справі такою, що може позначитися на бажанні суддів нижчих судів висловлювати свої міркування з приводу результатів розв'язання типових справ? Очевидно, що вплив з боку позицій у зразковій справі значно поступається тому, що відчують судді, маючи висновок щодо застосування норм права. Адже виходячи з приписів КАС суди першої та апеляційної інстанцій можуть не враховувати висновки Суду, викладені у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, що, однак, є однією з 2-х підстав для касаційного оскарження рішення апеляційного суду за наслідками перегляду типової справи (ч. 5 ст. 291).

Разом з тим ухвалення рішень у зразкових справах тягне інші, неочікувані наслідки, над якими, в аспекті забезпечення внутрішньої незалежності суддів, доречно замислитися, оскільки вони здатні певним чином знівелювати шляхетну мету запровадження цього інституту.

3 травня 2018 р. Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду ухвалив рішення у зразковій справі про припинення виплати пенсії внутрішньо переміщеній особі [4]. Розгляду цієї справи передувало передбачене законом подання судді Донецького окружного адміністративного суду, яка разом із матеріалами справи, що потім була розглянута як зразкова, надіслала до Суду копії 26 типових справ. У своєму рішенні Суд зазначив, що на момент звернення судді із проханням розглянути згадану справу як зразкову у провадженні Донецького окружного адміністративного суду перебувало 226 справ, які за ознаками можна було визнати типовими.

У контексті цієї зразкової справи як ознаки типових справ Суд визнав наступні: 1) позивачами у цих справах є особи, які набули статусу внутрішньо переміщених та яким призначено пенсію згідно із Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»; 2) відповідачами є територіальні органи Пенсійного фонду України, на пенсійному обліку яких перебувають позивачі; 3) спори виникли з аналогічних підстав у відносинах, що врегульовано одними нормами права (у зв'язку із припиненням територіальними органами Пенсійного фонду України виплати пенсій внутрішньо переміщеним особам з підстав, які не передбачені пунктами 1, 3–5 ч. 1 ст. 49 згаданого вище Закону); 4) позивачі заявили аналогічні позовні вимоги.

Примітно, що у п. 114 розглядуваного рішення Суд окремо відзначив, що його висновки підлягають застосуванню у справах, в яких позивачами є громадяни України зі статусом внутрішньо переміщених осіб, які отримують пенсію за

Законом «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». Крім того, Суд вказав на те, що суди мають звертатися до даного рішення при розгляді типових справ, якщо відповідач не заперечує проти того, що позивач має право на отримання пенсії, однак для здійснення такого права останній повинен спромогтися на додаткові дії, вчинення яких, вочевидь, не є за законом обов'язковим. Наведені формулювання, на наш погляд, є недостатньо конкретними, а тому спрямовують суддів нижчих судів на необхідність звернення до цього рішення у зразковій справі при розв'язанні надзвичайно широкого кола правових конфліктів.

Останнє твердження щодо недостатньої визначеності кола справ, під час розгляду яких мають враховуватися висновки, викладені у досліджуваному рішенні, обґрунтуємо ще й наступним. Суд назвав сторони спірних ситуацій; більш-менш чітко визначив норми, застосування яких призводить до виникнення конфліктів; однак дуже поверхово окреслив предмет позову. Іншими словами, Суд не вказав, із якими вимогами можуть звертатися позивачі за даною категорією типових справ. У п. 113 рішення він охарактеризував їх як аналогічні, однак зауважив, що висловлені вони по-різному, хоча є однаковими по суті: визнати неправомірними дії щодо припинення виплати пенсії та зобов'язати відповідача відновити виплату пенсії.

Що стосується цієї зразкової справи, то вимогами позивачки були наступні: а) визнати неправомірними дії управління Пенсійного фонду України щодо припинення з 1 квітня 2017 р. виплати їй пенсії, призначеної за віком; б) зобов'язати управління відновити виплату їй пенсії з урахуванням заборгованості, що виникла з 1 квітня 2017 р., шляхом перерахування коштів на поточний банківський рахунок; в) допустити негайне виконання рішення суду в частині виплати пенсії у межах суми стягнення за один місяць.

У резолютивній частині рішення Суд заявив, що зазначений позов він задовольняє у повному обсязі. Однак формулювання цієї частини судового рішення не відповідають тим, що були використані позивачкою у висунутих нею вимогах. Так, Суд: а) визнав протиправним та скасував розпорядження управління Пенсійного фонду України про припинення виплати пенсії; б) зобов'язав управління відновити виплату пенсії, що була призначена їй за віком, з 1 квітня 2017 р.; в) допустив негайне виконання рішення суду в частині виплати пенсії у межах суми стягнення за один місяць.

З огляду на невідповідність положень резолютивної частини рішення у зразковій справі вимогам, сформульованим позивачкою у позовній заяві,

нагальним виглядає пошук відповідей на такі питання: 1) Чи належно Суд обґрунтував у своєму рішенні допущену ним невідповідність? 2) Чи мають суди нижчих інстанцій при ухваленні рішень в типових справах відтворювати положення резолютивної частини рішення у справі зразковій, незважаючи на формулювання, запропоновані позивачами у позовних заявах?

Відносно заміни «визнання неправомірними дій щодо припинення виплати пенсії» на «визнання протиправним і скасування розпорядження про припинення виплати пенсії» Суд надав пояснення, які, на наш погляд, є вельми переконливими. Так, у пунктах 104 та 105 розглядуваного рішення Суд зазначив, що на момент звернення до суду позивачці не було відомо про розпорядження суб'єкта владних повноважень щодо припинення виплати їй пенсії. Тому Суд, з'ясувавши, що прийняття цього розпорядження передувало діям з припинення виплати пенсії, з метою ефективного захисту прав позивачки вирішив відновити її право на пенсійне забезпечення, порушене відповідачем, шляхом визнання розпорядження протиправним та його скасування. На додаток Суд з тим, щоб засвідчити, що він не вийшов за межі позовних вимог, констатував, що вимога про визнання неправомірними дій, за його позицією, охоплюється визнанням протиправним зазначеного розпорядження та його скасуванням.

Суд намагався пояснити заміну «зобов'язати управління відновити виплату пенсії з урахуванням заборгованості, що виникла з 1 квітня 2017 р., шляхом перерахування коштів на поточний банківський рахунок» на «зобов'язати управління відновити виплату пенсії з 1 квітня 2017 р.». Однак у цій частині його аргументація виглядає хиткою. Суд зауважив, що у судовому засіданні через пояснення відповідача та дослідження письмових доказів знайшов підтвердження той факт, що суб'єктом влади було припинено виплату пенсії, у той час як її нарахування не припинялось. Суд відзначив у своєму рішенні розмір щомісячних виплат, що були нараховані, та, очевидно, акумульовані на певних рахунках. Разом з тим він не визначив загальну суму заборгованості, що виникла внаслідок припинення виплати пенсії, не окреслив порядок її погашення. Отже, незрозуміло, наскільки розбірливими є відповідні висновки Суду для відповідача, яке у дійсності зобов'язання покладене на нього цим рішенням, а відтак – наскільки реальним і, що надзвичайно важливо, не розтягнутим безкінечно у часі є його виконання.

Для нас очевидно, що положення про обов'язок поновити виплату пенсії з 1 квітня 2017 р. суб'єкт владних повноважень може сприймати так, як йому це



зручно. Для виконання цієї вимоги резолютивної частини рішення достатнім для такого суб'єкта буде ухвалити нове розпорядження, яким поновити виплату пенсії. Але це може призвести до відновлення поточних виплат і аж ніяк не зобов'яже суб'єкта владних повноважень активізуватися щодо погашення заборгованості, яка виникла внаслідок неотримання позивачкою пенсії впродовж тривалого часу.

З огляду на викладене задаємося питанням, чи не слід було Суду поміркувати над тим, що резолютивна частина рішення у зразковій справі мала б вміщувати значно чіткіші формулювання, а саме: а) поновити виплату пенсії від дати ухвалення судового рішення; б) зобов'язати суб'єкта владних повноважень здійснити виплату суми, що не була виплачена у період від дати припинення до дати постановлення рішення судом. Щодо останнього пункту, Суд продемонстрував би своє прагнення забезпечити реальне виконання рішення, якби вказав у його тексті конкретну суму заборгованості.

На прикладі розглядуваного рішення можемо стверджувати, що кожне із положень резолютивної частини рішення у зразковій справі має знайти своє належне обґрунтування у мотивувальній його частині. Тому під правовими висновками Верховного Суду, викладеними у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, що згадано у ч. 3 ст. 291 Кодексу адміністративного судочинства України, розуміємо такі висновки, які формуються за рахунок положень і мотивувальної, і резолютивної його частин. Відтак, у рішенні в типовій справі суддя суду нижчої інстанції, керуючись вказаним нормативним приписом, повинен відтворювати положення резолютивної частини рішення у справі зразкової. Не виключаємо, що це позначиться на його внутрішній незалежності. Адже суддя, розуміючи, що шлях розв'язання певного конфлікту, запропонований у рішенні в зразковій справі, повноцінно не поновлює порушене право й відхиляючись від формулювань Верховного Суду, завжди буде очікувати небажаного для нього скасування постановленого ним рішення. Отож, з метою забезпечення внутрішньої незалежності суддів під час розгляду типових справ пропонуємо ч. 3 ст. 291 КАС викласти у наступній редакції:

*«3. Правові висновки, викладені у рішенні Верховного Суду за результатами розгляду зразкової справи, враховуються іншими судами при ухваленні рішень у типових справах, які відповідають ознакам, встановленим у рішенні в зразковій справі. Суд має право відступити від висновків, викладених Верховним Судом у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, тільки з одночасним наведенням відповідних обґрунтувань».*

Наостанок зауважимо: висловлені міркування і пропозиції позбавлені категоричності. Вони є тільки спробою збагнути ідею, що закладена законодавцем у процесуальний закон, усвідомити її глибину та запропонувати якнайкращі шляхи її реалізації.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Доповідь Європейської комісії «За демократію через право» (Венеціанська комісія) щодо незалежності судової системи, частина I: незалежність суду : Прийнята Венеціанською комісією на 82-му пленарному засіданні. Венеція, 12–13 березня 2010 р. *Європейські та міжнародні стандарти у сфері судочинства*. Київ, 2015. С. 88–105.
2. Спільний висновок Венеціанської комісії й Директорату з прав людини Генерального директорату з прав людини та верховенства права Ради Європи щодо Закону «Про судоустрій і статус суддів» і внесення змін до Закону «Про Вищу раду юстиції» України : Прийнятий Венеціанською комісією на 102-му пленарному засіданні. Венеція, 20–21 березня 2015 р. URL: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/229b826c8ac787dec2257d87004987c3/\\$FILE/Спільний%20висновок\\_BK\\_CDL-AD\(2015\)007.doc](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/7864c99c46598282c2257b4c0037c014/229b826c8ac787dec2257d87004987c3/$FILE/Спільний%20висновок_BK_CDL-AD(2015)007.doc).
3. Карапетов А. Г. Борьба за признание судебного правотворчества в европейском и американском праве. Москва : Статут, 2011. 308 с.
4. Рішення Верховного Суду від 3 травня 2018 р., судова справа № 805/402/18-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73869341>.

### **Тетяна ПОДОРЖНА**

*доцент кафедри публічного права юридичного факультету  
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича,  
член Науково-консультативної ради при Верховному Суді,  
доктор юридичних наук, доцент*

### **Олена ОБЧАРЕНКО**

*доцент кафедри адвокатури Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого,  
доктор юридичних наук, доцент*

## **НОРМИ КОНСТИТУЦІЇ УКРАЇНИ ПРО ПОДАТКИ В ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЯХ КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ ТА ВЕРХОВНОГО СУДУ**

Сучасний стан правового регулювання сфери податкових відносин є результатом послідовної еволюції законодавства про податки і збори. У формуванні цієї сфери важливу роль серед різних механізмів правового забезпечення верховенства Конституції України і чинного законодавства на всій території країни відіграє судова практика найвищих судових органів. Це зумовлено передусім особливою юридичною силою судових актів, оскільки згідно із Законом України «Про Конституційний Суд України» від 13 липня 2017 р. рішення Конституційного Суду України є обов'язковим до виконання на території України, остаточним і не може бути оскаржене. Будучи загальнообов'язковими, остаточними і безпосередньо діючими, висновки Конституційного Суду набувають нормативного характеру і після їх проголошення впливають на правозастосовну практику.

Відповідно до п. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 2 червня 2016 р. висновки щодо застосування норм права, викладені в його постановах, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. **Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, враховуються іншими судами при застосуванні таких норм права. Це означає імперативну обов'язковість рішень**

**найвищого судового органу країни як для судів нижчого рівня, так і для інших суб'єктів владних повноважень, діяльності яких стосується відповідне судове рішення.** Незважаючи на те, що підходи до розуміння судового прецеденту в сучасній правовій доктрині є досить суперечливими, ані науковці, ані практикуючі юристи не заперечують прецедентного значення актів Верховного Суду, ухвалених після 2010 р., коли в результаті чергового етапу судової реформи суттєво змінилися повноваження найвищого судового органу країни.

Найявне в Україні кодифіковане законодавство про податки і збори, на думку зарубіжних юристів, є доволі впорядкованим і має свої переваги. Вітчизняне податкове право має чітку структуру загальнодержавних та місцевих податків. При цьому визначено конкретні види податків, які докладно врегульовані Податковим кодексом. У багатьох країнах такої кодифікації немає. Набуття чинності основного кодифікованого акта з податкового права – Податкового кодексу, безперечно, сприяло зміцненню законності і дотриманню прав платників податків. Водночас у зв'язку з новизною Податкового кодексу для української правової системи порядок його реалізації викликав безліч спірних і неоднозначно розв'язуваних моментів у платників податків, органів податкового контролю і ланок судової системи. Саме тому після введення в дію Податкового кодексу Конституційний Суд продовжив роботу з конституційного контролю за правильністю розуміння і застосування суб'єктами норм податкового права. За цей період Конституційний Суд прийняв значну кількість актів з різних аспектів правового регулювання сфери податкових відносин, зокрема тих, які безпосередньо змінюють і доповнюють чинне податкове законодавство.

Починаючи з 2002 р. Конституційним Судом України було прийнято низку рішень щодо різних аспектів правового регулювання сфери податкових відносин: оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями (від 29 січня 2002 р. № 1-рп/2002, від 14 березня 2002 р. № 3-уп/2002); звільнення від оподаткування операцій з передачі земельних ділянок (від 5 лютого 2004 р. № 2-рп/2004, пп. 5, п. 1 результативної частини); податкової застави (від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005); права законодавця визначати механізми, які забезпечують належну сплату податків і зборів (від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005, пп. 4.1); права Верховної Ради АРК і сільських, селищних, міських рад встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування в межах сум,

які надходять до їхніх бюджетів (від 16 лютого 2010 р. № 5-рп/2010, пп. 3.5, п. 1 результативної частини); обов'язку платника податків допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження відповідних приміщень, територій та їх права у разі недопущення звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків (від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012, пп. 3.2); адміністративного арешту майна платника податків (від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012, пп. 3.3, 3.4); права законодавця запроваджувати в законах на певний строк особливого порядку розпорядження платником податків своїми активами (від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012, пп. 3.4).

Податкові спори займають значну частину в структурі рішень Другої судової палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Так, за перше півріччя 2018 р. показник надходження справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства склав 34% від загальної кількості справ, що надійшли на розгляд. Така частка податкових спорів в структурі справ, які розглядає адміністративна юстиція, є традиційною. **На сьогодні, на нашу думку, пріоритетним є питання підвищення якості розгляду зазначених справ, удосконалення мотивації судових рішень у цій категорії справ, а також усунення суперечностей в судовій практиці, які є доволі суттєвими саме у сфері оподаткування. У довгостроковій перспективі цю проблему можна буде системно вирішити в разі ухвалення перших актів Пленуму Верховного Суду, присвячених питанням застосування податкового законодавства,** адже з 2017 р. Пленум за результатами аналізу судової статистики та узагальнення судової практики надає роз'яснення рекомендаційного характеру з питань застосування законодавства при вирішенні судових справ (пп. 10-2 п. 2 ст. 46 Закону України «Про судоустрій і статус суддів»). Утім, значний вплив на розвиток податкових правовідносин справляють постанови Касаційного адміністративного Суду у складі Верховного Суду. Приміром, у цілій низці постанов Судом визначено критерії легітимності податкових рішень-повідомлень, прийнятих за результатами перевірки податковим органом платника податків (постанови КАС ВС від 30.01.2018 р. у справі № К/9901/2043/17, від 16.01.2018 р. у справі № К/9901/898/18), що їх зобов'язані враховувати посадові особи Державної фіскальної служби.

Досить цікавим є співставлення правових позицій Конституційного Суду України та Верховного Суду в сфері оподаткування. Наприклад, обидва суди

не оминули увагою проблему перевірок податковими органами платників податків. Так, 12 червня 2012 р. Конституційний Суд України прийняв рішення у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України. Так, у підпункті 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 Податкового кодексу України передбачено обов'язок платника податків допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом. Відповідно до підпункту 20.1.13 пункту 20.1 статті 20 названого Кодексу податкові органи мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу. Ці повноваження податкових органів Конституційний Суд визнав конституційними.

Важливу правову позицію щодо проведення податкових перевірок висловив Верховний Суд в ухвалі від 6 березня 2018 р. Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду у справі № 243/6674/17-к, що стосується питання правомірності проведення перевірок на підставі ухвали слідчого судді. У цій ухвалі Суд висловив свою думку про неправомірність поширеної практики надання слідчими суддями дозволів на призначення позапланових перевірок за клопотанням прокурора або слідчого, погодженого з прокурором, оскільки останні не мають повноважень заявляти такі клопотання згідно з чинним кримінальним процесуальним законодавством. Таким чином, Верховний Суд забезпечив дію принципу верховенства права, роз'яснивши порядок застосування п. 78.1.11 ст. 78 Податкового кодексу України щодо проведення документальної позапланової перевірки платників податків, який був неоднозначним і породжував численні зловживання слідчих органів. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду в постанові від 4 грудня 2018 р. у справі № К/9901/28234/18 роз'яснив значення акту перевірки платника податків. Суд, зокрема, вказав, що акт перевірки є виключно носієм доказової інформації про виявлені податковим органом порушення

вимог податкового законодавства; його не можна розглядати як рішення суб'єкта владних повноважень, що породжує для платника податків певні правові наслідки, регулює ті чи інші відносини і має обов'язковий характер для суб'єктів цих відносин; оцінка ж висновків акту перевірки надається уповноваженими законом органами влади при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акту.

Очевидно, що **правові позиції Верховного Суду й Конституційного Суду України із зазначеного питання компенсують нечіткість або «прогальність» нормативного регулювання податкових відносин; створюють передумови для правильного і одноманітного застосування податкового законодавства; сприяють утвердженню принципів права в правовідносинах. Це особливо актуально у зв'язку із функціонуванням інституту конституційної скарги, який значно розширив інструментарій конституційного правосуддя у сфері захисту прав і свобод людини.**

Не можна оминати увагою ще одне рішення конституційної юстиції. 27 лютого 2018 р. Конституційний Суд України ухвалив Рішення у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання). У цьому Рішенні Конституційний Суд зазначив, що у процесі розгляду ним цієї справи до підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Кодексу були внесені зміни Законом України «Про внесення зміни до статті 164 Податкового кодексу України щодо оподаткування пенсій інвалідів війни та деяких інших категорій осіб» від 17 липня 2015 р. № 653-VIII та Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій» від 2 червня 2016 р. № 1411-VIII. Однак Конституційний Суд України вважає, що внесення вказаних змін не вплинуло на суть оспорюваних народними депутатами України та Верховним Судом положень.

Як зазначається у Рішенні, у сфері пенсійного забезпечення справедливим має визнаватися такий підхід законодавця, за якого забезпечується пропорційне

співвідношення між страховими внесками та призначеним розміром пенсійних виплат, а застрахована особа може безперешкодно реалізувати своє право на пенсію у повному обсязі. У законодавстві про пенсійне забезпечення в Україні таке співвідношення досягається встановленням залежності розміру пенсії від тривалості страхового стажу та розміру заробітної плати (доходу) застрахованої особи. Саме тому запровадження її оподаткування, починаючи з певного її розміру, на думку Конституційного Суду України, порушує справедливий підхід до встановлення пенсії, оскільки призводить до зменшення її фактичного розміру, який встановлюється з урахуванням співвідношення між тривалістю страхового стажу та розміром заробітної плати (доходу) застрахованої особи.

Конституційний Суд України також констатував, що після запровадження у законодавстві України з 1 липня 2014 року оподаткування пенсій упродовж двох років Верховна Рада України тричі вносила зміни. За таких обставин особи, які мають право на пенсійні виплати, об'єктивно не могли бути впевненими у своїх правомірних очікуваннях щодо стабільності правового регулювання у цій сфері. Отже, встановлення Верховною Радою України у законодавстві України оподаткування пенсій та зміни суми, з якої починається оподаткування, суперечить таким елементам конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість.

На цій підставі Конституційний Суд України вирішив визнати таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, яким передбачено, що до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, – у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати. Положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, визнане



неконституційним, втратило чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України вищенаведеного Рішення.

Зазначений приклад є яскравою ілюстрацією того, як **судовий орган змінює напрям правозастосування у певній сфері, формулюючи не лише нову правову позицію, а й новий принциповий підхід до регулювання правовідносин. Це стосується як судових рішень Верховного Суду як найвищого органу в системі судоустрою, так і Конституційного Суду України як єдиного органу конституційної юстиції.** Слід наголосити, що **усі ці судові акти, що коментують та роз'яснюють норми права, становлять важливе джерело конституційного регулювання податкових правовідносин в Україні, що дозволяє гнучко та оперативно усувати правові суперечності в цій важливій сфері діяльності держави і суспільства.**

**Микола САМБОР**

*начальник сектора моніторингу Прилуцького відділу поліції  
Головного управління Національної поліції в Чернігівській області,  
член-кореспондент ГО «Національна академії наук вищої освіти України»,  
кандидат юридичних наук*

**СУДОВА ДОКТРИНА: ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ  
ТА ЗАСТОСУВАННЯ**

Українське суспільство невпинно рухається у напрямку зближення з Європейським Союзом. Зазначений поступальний рух потребує впровадження ряду реформ, серед яких чільне місце посідають реформи національного законодавства, спрямовані на гармонізацію із законодавством країн Європейського Союзу. Норми права вирізняються однією з таких ознак, як стабільність, тоді як сучасне життя вимагає оперативності та гнучкості, динамічності для забезпечення викликів суспільства на врегулювання відповідних відносин, ілюструючи таким чином ефективність права, тобто здатність норм права урегульовувати суспільні відносини, що виникають у суспільстві, відповідно до інтересів суспільства, котрі виступають підґрунтям прийняття таких норм та визначають їх цілі і завдання, з дотриманням принципів верховенства права, прав і свобод людини, законності [7, с. 48].

З огляду на таку ознаку права, як динамічність, подекуди саме правова та судова доктрина як засіб оперативного врегулювання суспільних відносин та прояв права як регулятора таких відносин відіграють провідну роль, формулюючи фундаментальні засади як для розвитку позитивного права, так і для ефективного поєднання норм права для регулювання правовідносин.

Доктрина – це вчення, наукова або філософська теорія, система поглядів, керівна політична програма [5, с. 273]. В.В. Копейчиков зазначав, що правова доктрина – це сукупність (система) наукових знань про певне правове явище. За відповідних умов правова доктрина може бути розвинена у правову теорію з більшою чи меншою мірою узагальнення [4, с. 275]. На думку О.Ф. Скаун, правова доктрина – акт-документ, що містить концептуально оформлені правові ідеї, принципи, розроблені вченими з метою удосконалення законодавства,

усвідомлені суспільством і визнані державою як обов'язкові [6, с. 310]. А.О. Васильєв правову доктрину розуміє як систему ідей, що виражають певні соціальні інтереси та визначають зміст і функціонування правової системи, безпосередньо впливають на волю та свідомість суб'єктів права, визнаються як обов'язкові офіційно державою шляхом посилення на праці авторитетних знавців права у нормативно-правових актах або юридичній практиці у силу їх авторитету та загальноприйнятості [8, с. 5]. Очевидно, формування як правової, так і судової доктрин правозастосування проходить ряд етапів. Ключовим в аспекті цього слід вважати визнання існування судової доктрини позитивним правом.

З огляду на це новітніми для української правової системи є норми Закону України «Про судоустрій і статус суддів» [2], зокрема положення ст. 13, де стверджується, що висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, враховуються іншими судами при застосуванні таких норм права.

Власне факт визнання судової доктрини є наслідком формування якісних правових позицій судової гілки влади – інтелектуально-вольової, дослідницько-пошукової діяльності суб'єкта права (у даному разі – суду), пов'язаної із формуванням та викладенням мотивованої та обґрунтованої думки на основі дослідження обставин справи, кваліфікації діянь учасників правовідносин, а також обрання на власний розсуд та з власної інтерпретації норм позитивного права, які слід використовувати як засіб урегулювання (унормування) конкретних суспільних відносин та їх обґрунтування. За своєю природою правова позиція не породжує нових норм, а тому як джерело права може сприйматися лише як діяльнісна його складова, що надає праву «живого» змісту, коли норма права виступає не як універсальний регулятор, а як активний практичний регулятор конкретних (на відміну від абстрактних) суспільних відносин із цілком конкретними учасниками [9, с. 83]. Такі правові позиції судів, що набувають систематичного використання для врегулювання однорідних суспільних відносин під час застосування норм позитивного права, викладені у відповідних висновках, і формують судову доктрину, що є не лише джерелом права, а й уособленням поєднання теоретичних та емпіричних знань про системне застосування норм права для врегулювання конкретних відносин, що характеризуються спільними,

однотипними елементами. Впевнені, що саме такі висновки судів, що відтворюють системність застосування норм позитивного права у конкретних суспільних відносинах, котрі ґрунтуються не лише на законності, обґрунтованості та вмотивованості судових рішень, а й на наукових підходах до їх формування (та/або з використанням висновків науково-консультативних рад щодо наукового обґрунтування застосування конкретних норм для регулювання фактичних відносин), мають формувати судову правозастосовну доктрину. На наш погляд, судова доктрина – це не лише знання про правову дійсність, якість та ефективність застосування норм права, ідеї про право і його застосування у повсякденному житті. Судова доктрина має характеризуватися динамічністю у заповненні прогалів правового регулювання та бути сталим принципом у використанні обґрунтованих та ухвалених позицій.

Натомість розглянемо наявну правову позицію щодо судової доктрини саме Верховного Суду, яка почасти не є однозначною, що зумовлене інтелектуально-вольовою складовою її суб'єктів. Так, у Постанові від 30 січня 2019 року у справі № 755/10947/17 Велика Палата Верховного Суду зазначає – щодо посилань судів попередніх інстанцій на правові позиції, викладені в постановою від 04 квітня 2018 року у справі № 826/9928/15, а також від 16 травня 2018 року у справі № 826/4460/17, – що ці посилання є безпідставними, оскільки у своїй постанові від 04 вересня 2018 року у справі № 823/2042/16 Велика Палата Верховного Суду відступила від, зокрема, висновків, викладених у зазначених постановою, щодо належності до юрисдикції адміністративних судів спорів за позовами осіб, які не були заявниками на вчинення реєстраційних дій про скасування рішень чи записів державного реєстратора у державному реєстрі стосовно державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень [1]. Отже, сучасна судова доктрина не вирізняється достатньою науковою обґрунтованістю, однозначністю у застосуванні норм права, що дозволяє суб'єктові формування такої доктрини відходити від неї, навіть тоді, коли правове поле не зазнало змін.

Ще один такий приклад, коли Верховний Суд відступає від сформованих ним правових позицій, викладених у відповідних постановою. Велика Палата Верховного Суду відступає від правових висновків, викладених у постановою Верховного Суду України від 25 квітня 2017 року у справі № 21-3197а16 та Великої Палати Верховного Суду від 14 березня 2018 року в справі № 619/2019/17 [1]. Велика Палата Верховного Суду зазначила, що незалежно від того, чи перераховані усі постанови, у яких викладена правова позиція, від

якої відступила Велика Палата Верховного Суду, суди під час вирішення тотожних спорів мають враховувати саме останню правову позицію Великої Палати Верховного Суду [1].

А ось приклад ще однієї правової позиції Верховного Суду. Велика Палата Верховного Суду зазначає, що відступає не від конкретної постанови Верховного Суду України у конкретній справі, а від правового висновку щодо застосування норм процесуального чи матеріального права, який може бути висловлений у кількох постановках Верховного Суду України. Незазначення у переліку таких постанов конкретної постанови Верховного Суду України не свідчить, що правова позиція, яка є аналогічною тій, від якої вже зроблено відступ, є чинною [3].

**Висновки.** На наш погляд, судова доктрина структурує норми законодавства за різними її класифікаційними ознаками, котрі слід застосовувати під час урегулювання спірних суспільних відносин. Разом із цим доктрина в українському просторі правозастосування не вирізняється належною аргументованістю, що призводить до того, що вона втрачає теоретичну складову, яка виступає цементуючим елементом у возз'єднанні норм позитивного права. Як наслідок, судово-правові позиції, які мали б стати основами формування судової доктрини, почасти спростовуються самим їх творцем, що вказує на відсутність усталеності та належної теоретичної обґрунтованості необхідності застосування відповідних норм, а також на неможливість спиратися на них суб'єкту правозастосування. Особливо гостро це питання постає, коли судова доктрина надзвичайно швидко переглядається самою судовою гілкою. Переконані, що такий підхід не сприяє впровадженню судової доктрини у систему національного законодавства та визнанню її як ефективного джерела права. Разом із цим додає впевненості те, що формування науково-консультативних дорадчих органів судів, зокрема касаційних та апеляційних, забезпечуватиме надійне поєднання теоретичних засад та практики правозастосування, що дозволить виробляти дієві механізми та алгоритми послідовності застосування норм права, які виявлятимуться у сталій судовій доктрині, здатній до багаторазового застосування для врегулювання однорідних чи однотипних суспільних відносин.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 30 січня 2019 року у справі № 755/10947/17 (провадження № 14-435цц18). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79834955?fbclid=IwAR1D3MdsWzYWCwp7nCGdpS0QcYzIBtWl5y9LFV5GEjdLKji5450vTogI5rE>.
2. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 2 червня 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19?find=1&text=%E2%E8%F1%ED%EE%E2>.
3. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 27 березня 2019 року у справі № 521/21255/13-ц (провадження № 14-600цц18). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81139249>.
4. Копейчиков В. В. Доктрина права : Юридична енциклопедія : в 6 т. / Ю. С. Шемшученко (голова редкол.), Ф. Г. Бурчак, М. П. Зяблюк та ін. Київ : Укр. енцикл., 1998. Т. 2: Д-Й. 1999. С. 275.
5. Юридична енциклопедія : в 6 т. / Ю. С. Шемшученко (голова редкол.), Ф. Г. Бурчак, М. П. Зяблюк та ін. Київ : Укр. енцикл., 1998. Т. 2: Д-Й. 1999. 744 с.
6. Скаун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / пер. з рос. Харків : Консум, 2001. 656 с.
7. Самбор М. Ефективність адміністративно-деліктного права України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Юридичні науки. 2016. № 2(103). С. 45–48.
8. Васильев А. А. Правовая доктрина как источник права: историко-теоретические вопросы : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Красноярск, 2007. 28 с.
9. Самбор М. Правова позиція в українській правовій доктрині. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Юридичні науки. 2018. № 2(107). С. 80–84.

## **Оксана СОЛДАТЕНКО**

*провідний науковий співробітник Державного науково-дослідного інституту МВС України, доктор юридичних наук, професор*

### **ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ ЩОДО ОКРЕМИХ ПОДАТКОВИХ НОРМ**

Погоджуючись із думкою А. Селіванова про те, що «словосполучення «судовий конституціоналізм» означає в сучасному розумінні появу нової сфери конституційного регулювання, коли пряма дія норм Конституції доповнюється правовими позиціями Конституційного Суду і Верховного Суду України, які формулюють гарантії прав і свобод людини, забезпечення стабільності конституційного ладу в державі. Це доповнює основний текст Конституції офіційною інтерпретацією принципів і конкретних правил поведінки держави як продовження «руки законодавця», що є визнанням легітимності судової форми, яка конкретизує конституційне правозастосування» [1] та з думкою О. Тупицького про те, що «за наявності дивергенції між інтерпретаційними позиціями КСУ та ВСУ щодо однієї і тієї самої правової норми пріоритет має правова позиція єдиного органу конституційної юрисдикції» [2, с. 201], звернемося до позиції Конституційного Суду України щодо норм податкового законодавства.

В Україні протягом 16 років (з 1997 р. по 2013 р.) Конституційним Судом прийнято тільки 8 рішень, пов'язаних з питаннями оподаткування, винесено 18 ухвал про відмову у відкритті та 9 ухвал – про припинення конституційного провадження з податкових питань [2, 3]. З 2014 по 2019 роки відмовлено у відкритті конституційного провадження у справах за конституційним поданням Державної фіскальної служби України щодо офіційного тлумачення положень п. 209.2 ст. 209 Податкового кодексу України у системному зв'язку з положеннями пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14, п. 187.1 ст. 187 цього Кодексу (ухвала від 12 листопада 2014 року № 95-у/2014 у справі № 2-84/2014 про те, чи є надходження попередньої (авансової) оплати за постачання сільськогосподарської продукції з майбутнього врожаю підставою для нарахування сум податку на додану вартість, які не підлягають сплаті до бюджету та повністю залишаються в розпорядженні сільськогосподарського підприємства) з тих підстав,

що «Конституційний Суд України не наділений правом перевіряти законність, обґрунтованість рішень судів загальної юрисдикції та правильність застосування ними норм законодавства», оскільки, на думку суддів Конституційного Суду України, «аналіз долучених до конституційного подання копій судових рішень вказує на те, що Вищий адміністративний суд України однозначно розуміє положення Кодексу, щодо офіційного тлумачення яких звернувся автор клопотання [5], і за зверненням публічного акціонерного товариства «Київметал» щодо офіційного тлумачення положень абзацу першого п. 288.1, п. 288.2, пп. 288.5.1 п. 288.5 ст. 288 Податкового кодексу України у системному зв'язку з положеннями частини першої ст. 15 Закону України «Про оренду землі», п. 7 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (ухвала від 7 червня 2016 року № 38-у/2016 у справі № 2-25/2016 про те, чи може розглядатися як підстава для нарахування плати за користування земельною ділянкою у формі орендної плати будь-який договір тимчасового користування земельною ділянкою, чи саме договір оренди земельної ділянки, оформлений та зареєстрований відповідно до законодавства та який містить усі істотні умови, що є обов'язковими для договору оренди), з підстав, що судові рішення, копії яких додані до конституційного звернення, не підтверджують неоднозначного застосування оспорюваних положень Кодексу.

У цей же період ухвалено рішення у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого п. 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду щодо відповідності Конституції України положення абзацу першого пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України (Рішення від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018 у справі № 1-6/2018 про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання).

У вказаному Рішенні зазначено: «Встановлення Верховною Радою України у законодавстві України оподаткування пенсій та зміни суми, з якої починається таке оподаткування, суперечить таким елементам конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість, тому положення абзацу першого пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 Кодексу не відповідає частині першій ст. 8 Конституції України», що дозволило визнати відповідну норму неконституційною.



Проведений детальний юридичний аналіз цього Рішення Конституційного Суду України (далі – КСУ), дозволяє погодитися з окремою думкою судді М. Запорожця, де він звертає увагу на той факт, що ч. 1 ст. 67, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України, згідно з якими кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори, що встановлюються виключно законами України, у порядку і розмірах, передбачених ними, не встановлює прямих обмежень щодо об'єктів можливого оподаткування [6, с. 86], а також з окремою думкою судді І. Сліденка про те, що КСУ повинен порівнювати норми закону України та норми Конституції України в контексті інтерпретації норм Конституції України, а не навпаки [6, с. 97]. Суддя вважає, що у процесі розгляду справи не визначено сутність конституційного конфлікту, а висновок є суб'єктивним і упередженим. І. Сліденко наголошує: «Досвід демократичних держав, у яких пенсії оподатковуються, свідчить про те, що оподаткування надвисоких пенсій є одним із способів встановлення соціальної справедливості шляхом зменшення розриву між великими та малими пенсіями» [6, с. 99]. Ураховуючи хибність висновків КСУ та практику оподаткування окремих категорій пенсій і щомісячного довічного грошового утримання суддів І. Сліденко вважає за необхідне визнати конституційними норми, які стали предметом справи № 1-6/2018 [6, с. 101].

Крім того, протягом зазначено періоду КСУ відмовлено у відкритті конституційного провадження у справах за конституційним поданням Міністерства доходів і зборів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої ст. 3 Митного кодексу України у системному зв'язку з положеннями ст. 14, частини третьої ст. 117 Кодексу адміністративного судочинства України, п. 37.3 ст. 37 Податкового кодексу України (ухвала від 10 грудня 2014 року № 99-у/2014 у справі № 2-81/2014) і за зверненням громадянина Будника Володимира Любомировича щодо офіційного тлумачення положень частини третьої ст. 470 Митного кодексу України у взаємозв'язку з положеннями частини першої ст. 467 цього Кодексу (ухвала від 13 травня 2015 року № 19-у/2015 у справі № 2-20/2015). Водночас 31 березня 2015 року ухвалено рішення № 1-рп/2015 у справі № 1-4/2015 за конституційним зверненням Мартинова Володимира Володимировича щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 469 Митного кодексу України.

Таким чином, незважаючи на незначну кількість як розглядуваних справ з питань конституційності норм податкового законодавства України, так і ухвалених рішень, вважаємо, що цінність рішень Конституційного Суду пов'язана з їх

преюдиціальною природою. Якщо КСУ доходить висновку про порушення законом чи іншим правовим актом основоположних прав і свобод громадян, то вони визнаються неконституційними, а особи, права яких порушено, на підставі таких рішень можуть звернутися до суду загальної юрисдикції з вимогою про поновлення порушених прав та справедливе відшкодування шкоди. Такі рішення КСУ мають слугувати загальним орієнтиром для судів загальної юрисдикції при вирішенні відповідних справ та стати підставою для узагальнення судової практики Верховним Судом [7] з метою подальшого правозастосування.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Селіванов А. Судовий конституціоналізм у реаліях сучасного розуміння Конституції України. URL: <http://www.golos.com.ua/article/254819>.
2. Тулицький О. Конституційний і Верховний суди України та співвідношення їхніх правових позицій в аспекті здійснення інтерпретаційних функцій. *Вісник Конституційного Суду України*. 2016. № 2–3. С. 194–202.
3. Солдатенко О. Податкове право у рішеннях Конституційного Суду України. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України* (економіка, право). 2008. № 2(41). С. 238–244.
4. Солдатенко О. Податки у рішеннях Конституційного суду України // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. наук.-практ. конф., 31 жовтня 2013 р. Ірпінь : Вид-во Національного університету ДПС України, 2013. С. 30–35.
5. Офіційний веб-сайт Конституційного Суду України. URL: <http://www.ccu.gov.ua/docs/6>.
6. URL: [http://www.ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/visnik\\_2\\_2018.pdf](http://www.ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/visnik_2_2018.pdf).
7. Кампо В., Савчин М. Легітимність рішень конституційних судів у контексті доктрини верховенства права: компаративний та праксеологічний аспекти. *Вісник Конституційного Суду України*. 2010. № 5. С. 99–109.

**В'ячеслав ХОХУЛЯК**

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

## ЮРИДИЧНА ВИЗНАЧЕНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК НЕВІД'ЄМНА СКЛАДОВА ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА

Проблема юридичної визначеності залишається однією з центральних та найбільш актуальних для фінансово-правової науки та практики. Це зумовлено, по-перше, публічно-правовим режимом податкового права, властивою якому є потреба у чітких, недвозначних та стабільних правових приписах. По-друге, прагнення законодавця забезпечити відповідність податкових норм динамічним соціально-економічним процесам призводить до необхідності впровадження податкових реформ, що може продукувати певну напруженість в частині вимог послідовності, стабільності та передбачуваності податково-правового регулювання. По-третє, притаманна податковим відносинам конфліктність, що пов'язана з одностороннім рухом доходів від платника податків – власника до держави, диктує підвищені вимоги до докладної формалізації всіх етапів оподаткування, їх нормативної фіксації, суворого дотримання на практиці. Без ретельно прописаної процедури справляння податків видається неможливим сумлінне здійснення передбачених законом суб'єктивних прав і обов'язків платників податків, у тому числі публічно-правових заходів податкового контролю та застосування податкових санкцій.

У юридичній літературі поняття юридичної визначеності традиційно розкривається через характеристику формальної визначеності права. У такий спосіб зміст даного поняття розкривають дві групи самостійних ознак. Перша належить до сфери нормотворення, офіційної інституціоналізації правової норми, її закріплення в джерелах права. Друга група ознак характеризує джерела права з точки зору юридичної техніки. Ці ознаки виражають взаємопов'язані аспекти визначеності права – зовнішній (офіційно визнане джерело права) і внутрішній (зміст правової норми).

Саме формальна визначеність є найважливішою властивістю права як системи соціальних норм і універсального регулятора суспільних відносин. При

цьому правові норми не просто об'єктивуються зовні – вони повинні бути прийняті на підставі певної процедури, затверджені і підписані компетентними посадовими особами, опублікованими у встановленому порядку [6, с. 16–17].

Сформульовані давньоримськими юристами постулати: *leges intellegi ab omnibus debent* – закони повинні бути зрозумілі кожному; *ubi jus incertum, ibi nullum* – поки закон не визначений, він не існує – знайшли своє подальше втілення та застосування і в сучасній правовій доктрині. Так, точка зору щодо правової визначеності як невід'ємної складової верховенства права була запропонована Ф. Гайєком, який зазначав: «Верховенство права передбачає, що органи державної влади повинні бути обмежені у своїх діях заздалегідь встановленими та оголошеними правилами, які дають можливість передбачити з великою точністю примусові заходи, що будуть застосовані представниками влади в тій чи іншій ситуації. Беручи це до уваги, індивід може впевнено планувати свої дії» [16, с. 90]. Такий підхід розвинув Б. Леоні, який стверджував, що правова держава може існувати тільки в умовах гарантованої визначеності закону, за якої в індивіда є можливість довгостроково планувати власну поведінку в приватному житті та у підприємницькій діяльності [9, с. 115].

Спираючись на тезу про те, що невизначеність несумісна з ідеєю верховенства права, суддя Верховного суду США А.Г. Скалія зазначає: «Елементарна справедливість вимагає, щоб суб'єкти, які підпадають під дію закону, розуміли, що саме він приписує» [3, с. 1179]. Невизначеність податкових норм, наголошує Т. Джобс, призводить до того, що громадяни як платники податків не можуть за допомогою законів передбачити і заздалегідь розрахувати, чи буде з них стягуватися податок і в якому розмірі, а також що саме їм заборонено і яке загрожує покарання у випадку ухилення від сплати податку [7, с. 119].

У сучасній правовій літературі категорія «юридична визначеність» з точки зору свого змісту тлумачиться у вузькому та широкому значеннях. У вузькому значенні вона обмежується нормами позитивного права, їх особливими юридично-технічними характеристиками, тобто йдеться про визначеність правових норм. У більш широкому значенні вимога визначеності охоплює всі рівні правового регулювання, включаючи, зокрема, «стійкість законних і обґрунтованих судових актів, а також стабільність врегульованих ними правовідносин з тим, щоб зацікавлені особи з достатньою впевненістю могли передбачити наслідки застосування правових приписів і, відповідно, наслідки вибору того чи іншого варіанту своєї поведінки» [11, с. 22–25]. Ванесса Мак, відзначаючи складність у

встановленні змісту поняття «правова визначеність», під цим поняттям розуміє передбачуваність результатів у правових спорах і пропонує рівень визначеності правової системи оцінювати за ступенем передбачуваності результатів, одержуваних при вирішенні юридичних спорів [2, с. 12].

Як бачимо, поняття «правова визначеність», крім вимог до юридично-технічного викладу правових норм, включає також необхідність їх однакового тлумачення і застосування на практиці. Саме до рівня реалізації права відноситься така складова принципу визначеності права, як правомірні очікування: кожна особа, яка правомірно і сумлінно реалізує власні права та обов'язки, має право вважати, що і інші особи (в тому числі владні суб'єкти) будуть поводитись у правовому полі правомірно і сумлінно.

У зв'язку з цим слід враховувати, що зміст юридичної визначеності оподаткування не вичерпується одним імперативом, а включає цілий ряд взаємозв'язаних вимог. Так, Лон Фуллер сформулював вісім так званих «*desiderata*» («бажаних речей»), які, на його думку, становлять основу юридичної визначеності: загальність закону, промульгація (дотримання процедури його оприлюднення), заборона ретроактивності, ясність, несуперечність, здійсненність, стабільність, а також узгодженість офіційних дій з нормами оприлюднених законів [16, с. 49–93].

Наведені Лоном Фуллером характеристики юридичної визначеності знайшли своє відображення у практичній сфері, зокрема у рішеннях Суду Європейського Союзу та Європейського суду з прав людини. Так, у рішенні Суду Європейського Союзу у справі *Salumi* щодо ретроактивної дії законодавства закріплена наступна позиція: «Зазначена інтерпретація забезпечує визнання принципів юридичної визначеності та захисту законних очікувань, за змістом яких дія (наслідки) права Співтовариства повинна бути чіткою і передбачуваною для тих, на кого воно поширюється». Суд, посилаючись на попередні рішення у справах *Racke v Hauptzollamt Mainz* (1979) та *Hauptzollamt Landau* (1979), в яких ним наголошувалося на важливості зазначених принципів, вказав, що «принцип юридичної визначеності покликаний запобігати випадкам набрання чинності положеннями законодавства Співтовариства до моменту їх публікації; така можливість є винятковою, коли це обумовлено цілями відповідного законодавства та у випадку, якщо законні очікування тих, на кого воно поширюється, належним чином забезпечені» [1].

У свою чергу Європейським судом з прав людини також сформовані стійкі позиції про те, що правова визначеність виступає необхідним компонентом

основоположного принципу верховенства права (Rule of Law). Так, у справі «Гешмен і Герруп проти Сполученого Королівства» (рішення від 25 листопада 1999 р.) Суд вказав, що однією з вимог, яка випливає зі словосполучення «встановлений законом», є передбачуваність. Норму не можна вважати «законом», якщо вона не сформульована достатньо чітко, що дає особі можливість керуватися цією нормою у своїх діях. З іншого боку, хоча визначеність у законі надзвичайно бажана, забезпечення її може призвести до надмірної ригідності, тоді як закон ніколи не повинен відставати від обставин, що змінюються. Ступінь чіткості, яку мають забезпечувати формулювання національних законів і яка в жодному випадку не може охопити всі непередбачувані обставини, значною мірою залежить від змісту певного документа, сфери, на яку поширюється закон, а також від кількості та статусу тих, кому він адресований [13].

На таких самих позиціях розуміння та означення юридичної визначеності в орбіті цінностей верховенства права стоїть і Європейська комісія «За демократію через право» (Венеційська комісія). У доповіді від 18 березня 2016 р. Венеційська комісія, характеризуючи юридичну визначеність як складову верховенства права, вказує на критерії, що розкривають зміст даної категорії, а саме: а) доступність законодавства; б) доступність судових рішень; в) передбачуваність актів права; г) сталість і послідовність приписів права; д) легітимні очікування; е) унеможливлення зворотної дії; є) поінформування про наслідки; ж) *res judicata* [8, с. 22–24].

Необхідність дотримання вимоги юридичної визначеності у сфері правового регулювання підтверджується також практикою Конституційного Суду України. Так, у Рішенні від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005 Конституційний Суд України зазначає, що із конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості тлумачення у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі [14]. Цим Конституційний Суд України наголосив, що невизначеність, нечіткість правової норми призводить до її неоднакового розуміння та тлумачення, що в практичній площині призводить до різного застосування. Така неврегульованість чи відсутність визначеності в діяльності органів державної влади щодо особи, зокрема при забезпеченні, додержанні чи реалізації прав і свобод людини і громадянина, може мати негативні наслідки і призвести до сваволі. Визначеність правового регулювання має на меті запобігти будь-якому її прояву щодо особи [5, с. 86].

У Рішенні від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010 Конституційний Суд України розкриває зміст юридичної визначеності як складової верховенства права: «Одним із елементів верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допускається лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки» (абзац третій підпункту 3.1 п. 3 мотивувальної частини). Конституційний Суд України у цьому Рішенні наголосив, що правовій визначеності відповідатиме встановлення обмежень основних прав людини і громадянина лише за умови забезпечення зрозумілих і передбачуваних для особи наслідків застосування правових норм [15].

Як впливає із зазначеного, дотримання вимоги юридичної визначеності забезпечує впевненість у тому, що права конкретних осіб будуть захищені, а при вирішенні будь-якого спору дії суб'єкта правозастосування будуть прогнозовані, передбачувані і не будуть змінюватися від випадку до випадку. Такий стан сприятиме тому, що зацікавлені особи з належним для відповідних обставин ступенем ймовірності зможуть передбачити наслідки застосування норм та оцінити наслідки вибору того чи іншого варіанта своєї поведінки. Дотримання вимоги юридичної визначеності спрямоване на підтримку розумної стабільності, стійкості та передбачуваності правового регулювання, в тому числі податкових правовідносин, довіри платників податків до права і суду. Саме з огляду на це Європейський суд з прав людини неодноразово акцентував, що закон повинен дозволяти передбачити наслідки його застосування, відповідати стандарту чіткості формулювання, що дозволило б особі спланувати можливі наслідки власних дій чи бездіяльності [6, с. 17].

Окремо слід наголосити, що незважаючи на загально-правову вимогу визначеності, ступінь конкретизації правових норм в різних галузях права неоднаковий. Чим більш складна, конфліктна і публічно значуща сфера галузевого регулювання, чим значнішою в ній є частка імперативних норм, зобов'язань і заборон, процедурних форм і відносин, чим істотніше і глибше держава залучена у галузеві взаємодії, тим вищими є вимоги формальної визначеності, які постають перед галузевими правовими нормами. Податкові відносини вимагають найбільш чіткої регламентації і контролю з боку держави. Адже ефективне

функціонування податкової системи держави є неможливим без того, щоб її воля, спрямована на регулювання податкових відносин, була чітко визначеною і однаково розумілася усіма учасниками правовідносин [12, с. 23].

Значення юридичної визначеності оподаткування та її вплив на податкову систему є великим і багатограним. Якісний стан податкової системи універсально впливає практично на всі соціально-політичні та макроекономічні показники держави. Пряма залежність інвестиційного клімату країни від визначеності її податкового законодавства вдало проілюстрована Д.М. Шокінім, який зазначає: «Дійсно, інвесторам необхідна передбачуваність в оподаткуванні, а така передбачуваність може бути забезпечена тільки за ясного і чіткого законодавства про податки і збори, що не допускає довільних тлумачень ані з боку інших платників податків (адже це призводить до спотворення конкурентного середовища), ані з боку податкових органів (адже це призводить до незапланованих вилучень оборотних коштів і прибутку компанії)» [18, с. 3–5].

З огляду на існуючі конфлікти інтересів у податковому праві необхідно дотримуватися розумного балансу між публічними і приватними інтересами, що є наріжним каменем податково-правового регулювання, одним з його основних принципів і найважливішою гарантією прав учасників податкових правовідносин [6, с. 30]. Стабілізація і уніфікація податкового права, формалізація всіх етапів оподаткування, відсутність фрагментації (неповноти), послідовне вдосконалення системи податкового адміністрування, суворе дотримання на практиці вимог законодавства про податки і збори, включаючи не тільки букву, а й дух податкових законів, забезпечують досягнення розумного балансу публічних і приватних інтересів. Тим самим гарантуються передбачуваність і стабільність умов господарювання, що важливо в умовах сучасної економіки. В кінцевому підсумку зростає захищеність усіх суб'єктів податкового права, зміцнюється податковий правопорядок, підвищується організаційно-структурна і функціональна ефективність податкової системи в цілому.

Таким чином, юридична визначеність оподаткування як складова принципу верховенства права виступає універсальною гарантією публічних і приватних інтересів: з одного боку, її практична реалізація обмежує дискретний розсуд податкових органів, не допускає можливості його переростання в адміністративне свавілля, а з іншого – перешкоджає здійсненню приватними особами – платниками податків протиправних діянь і набуттю необґрунтованої податкової вигоди. Невизначеність в податковому праві, навпаки, може призвести як до



порушень прав і законних інтересів приватних осіб з боку держави, так і до ухилень – свідомих або ненавмисних – від належного виконання податкових зобов'язань. Дієве втілення у правотворчу та правозастосовну практику юридичної визначеності оподаткування забезпечує можливість учасникам податкових правовідносин планувати власну діяльність на перспективу, надає їм впевненості у захищеності своїх прав і законних інтересів.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Amministrazione delle Finanze dello Stato v Salumi, Judgment of 12.11.1981. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61980CJ0212:EN:PDF>.
2. Mak V. Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism // Tilburg Private Law Working Paper Series. 2013. No. 015/2013. 41 p.
3. Scalia A. The Rule of Law as a Law of Rules // The University of Chicago Law Review. 1989. Vol. 56. P. 1175–1188.
4. Богачова Л. Л. Принцип правової визначеності в європейському і національному праві (змістовна характеристика). *Теорія і практика правознавства*. 2013. Вип. 2. URL: <http://tlaw.nlu.edu.ua/article/view/63678/59176>
5. Гультай М. Правова визначеність у рішеннях Конституційного Суду України / М. Гультай, І. Кияниця. *Вісник Конституційного Суду України*. 2012. № 5. С. 83–93.
6. Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. Москва : Статут, 2015. 368 с.
7. Джобс Т. Конституционные принципы законности и определенности правовых норм налогового и уголовного права // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года : по материалам IV Междунар. науч.-практ. конф. / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Статус-Кво-97, 2006.
8. Європейська комісія «За демократію через право» (Венеційська комісія). Мірило правовладдя (Ухвалено на 106-му пленарному засіданні. Венеція, 11–12 березня 2016 р.): Коментар. Глосарій / пер. С. Головатого. USAID, 2016. 263 с.
9. Леони Б. Свобода и закон. Москва : ИРИСЭН, 2008. 312 с.
10. Магрело М. Концепт «законних очікувань» і принцип юридичної визначеності: причинно-наслідковий чи симбіотичний зв'язок? *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2013. № 3. С. 127–135.
11. Масаладжиу Р. Принцип правовой определенности в науке, практике ЕСПЧ и его влияние на доступность правосудия на стадии надзорного производства в гражданском и арбитражном процессе. *Арбитражный и гражданский процесс*. 2009. № 7. С. 22–25.
12. Орлов М. Ю. Особенности норм налогового права. *Финансовое право*. 2007. № 2. С. 23.

13. Рішення ЄСПЛ від 25 листопада 1999 р. у справі «Гешмен і Герруп проти Сполученого Королівства» (Hashman and Harrup v United Kingdom), заява № 25594/94. URL: <http://swarb.co.uk/hashman-and-harrup-vthe-united-kingdom-echr-25-nov-1999>.
14. Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005 у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками). *Вісник Конституційного Суду України*. 2005. № 5.
15. Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010 у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України Закону України «Про міліцію». *Вісник Конституційного Суду України*. 2010. № 5. С. 11–17.
16. Фуллер Лон Л. Мораль права / пер. з англ. Н. Комарова. Київ : Сфера, 1999. 232 с.
17. Хайек Ф. А. Право, законодавство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / пер. с англ. Москва: ИРИСЭН, 2006. 644 с.
18. Щекин Д. М. Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения. *Налоги и налогообложение*. 2005. № 1. С. 3–5.

## **Ольга ЧІНЯЄВА**

*адвокат, аспірант Університету митної справи та фінансів*

### **ВИСНОВКИ ВЕРХОВНОГО СУДУ В КОНТЕКСТІ СУДОВИХ ДОКТРИН У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ**

Застосуванню судових доктрин при вирішенні спорів у сфері податкових відносин прямо чи опосередковано приділено значну увагу багатьма вітчизняними та іноземними науковцями. Однак на сьогодні відсутнє єдине визначення поняття судової доктрини, натомість існують кілька підходів стосовно її визначення. За одним з них судова доктрина визначається як принцип, покладений в основу висновків, прийнятих в судовій практиці, за іншим – як комплекс правових позицій, які мають основну мету, внутрішню побудову та понятійний апарат. Погоджуємось з точкою зору з приводу того, що підґрунтя виникнення та формування судових доктрин з податкових спорів виступають правові позиції судів.

Поряд з цим розбіжності судових рішень за своєю природою є невід'ємним наслідком будь-якої судової системи, яка базується на мережі судів першої інстанції та апеляційних судів з повноваженнями в їх територіальній юрисдикції. Роль найвищої судової інстанції полягає в тому, щоб вирішувати такі суперечності (рішення ЄСПЛ у справі «Тудор проти Румунії»).

Отже, неможливо не погодитись з точкою зору, що формування єдиної правозастосовної практики – шлях до підвищення довіри до суду.

Так, Верховний Суд – найвищий суд у системі судоустрою України, який забезпечує сталість та єдність судової практики (єдина касаційна інстанція).

Вважаємо, що значення і роль судової доктрини як джерела права в нашій правовій системі слід визначати виходячи з конкретних норм процесуального закону. Так, зі змісту норм КАС України випливає, що законодавець під судовою доктриною розуміє «висновки про застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду». Поряд з цим висновок Верховного Суду перед застосуванням його судами нижчих інстанцій повинен бути проаналізованим на предмет узагальнення висновків, які повинні мати сенс і зміст в контексті всієї правозастосовної практики Верховного Суду, а так само тих джерел права, які визнані в Україні.

Крім того, відповідно до Закону України «Про судоустрій і статус суддів» (у редакції, чинній з 15.12.2017 року) висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права.

Варто наголосити на тому, що останні тенденції судової практики в податкових спорах свідчать про її суттєві зміни. Так, спостерігається збільшення випадків керування судами доктриною презумпції добросовісності платника податків, встановлення ділового характеру відносин із контрагентами і, відповідно, є великий відсоток задоволення позовів про скасування рішень контролюючих органів, що є безперечно позитивним моментом. Змінився також і підхід судів до аналізу матеріалів справи, оцінки доказів та встановлення юридично значущих фактів.

Так, наприклад, Верховний Суд погодився з висновками Верховного Суду України про те, що платник не може відповідати за порушення, допущені його контрагентами, якщо не буде доведено його безпосередню участь у зловживанні цих осіб. У постанові від 6 лютого 2018 року у справі № 804/4940/14 Верховний Суд докладно виклав важливу для платників податків правову позицію, яку перейняв з рішень Верховного Суду України:

« - ... сама собою наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій та відмови у формуванні податкового кредиту, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю ... ;

- ... за умови встановлення факту перевезення товару у процесі його поставки від заявлених контрагентів порядок заповнення товарно-транспортних накладних не має вирішального значення для визначення податкових наслідків операцій з поставки товару ... ;

- ... відсутність у контрагентів позивача матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу). Основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу ... ;

- ... на момент здійснення спірних господарських операцій позивач та його контрагент були належним чином зареєстровані як юридичні особи та платники

податку на додану вартість, установчі документи недійсними в судовому порядку не визнавались ... ;

- ... податкове законодавство не ставить у залежність податковий облік (стан) певного платника податку – покупця від дотримання його контрагентами податкової дисципліни та правильності ведення ними податкового або бухгалтерського обліку ... ».

Також у постанові від 16 січня 2018 року у справі № 826/1398/14 Верховний Суд зазначив ще один важливий висновок на цю тему: «Сам факт неможливості проведення перевірки, звірки контрагентів платника податків засвідчує виключно неможливість їх проведення та не є належним доказом, який доводить або спростовує реальність вчинення господарських операцій».

У постанові від 14.03.2019 року у справі № 808/6952/15 Верховним Судом встановлено, що беручи до уваги індивідуальний характер юридичної відповідальності особи, правильним є висновок, що у разі порушення контрагентом платника податків чинного законодавства відповідальність та негативні наслідки настають саме щодо цієї особи, у зв'язку з чим право платника податків, тобто позивача, на податковий кредит та від'ємне значення не може ставитись у пряму залежність від додержання податкової дисципліни третьою особою.

Верховний Суд у постанові від 07.03.2019 року у справі № 818/3838/15 зазначив, що зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника податків на отримання позитивного економічного ефекту. Поняття економічного ефекту не розкрито в Податковому кодексі України. Однак із загального розуміння характеру економічної діяльності можна дійти висновку, що економічний ефект – це приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. При цьому необов'язково, щоб економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект від господарської операції може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним із варіантів об'єктивного перебігу подій при здійсненні господарської діяльності. Тобто господарська операція, спрямована на отримання доходу, не завжди може мати позитивний економічний ефект, що є об'єктивним процесом здійснення господарської діяльності, оскільки при здійсненні господарських операцій існує звичайний комерційний ризик отримати

збиток від конкретної операції. Отже, збитковість господарської діяльності не може бути підставою для визначення такої діяльності як негосподарської та/або спрямованої на ухилення від оподаткування.

У постанові ВС від 25.05.2018 року у справі № 820/5839/13-а зазначено, що посилення відповідача на недійсність угоди, укладеної між Товариством та його контрагентом, є неприйнятним з огляду на те, що визнання угод недійсними або нечинними знаходиться за межами компетенції податкового органу.

Враховуючи обов'язок Верховного Суду, закріплений у Законі України «Про судоустрій і статус суддів», узагальнювати судову практику та забезпечувати однакове застосування норм права судами різних спеціалізацій у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом, вважаємо, що саме ці узагальнення мають бути покладені в основу судових доктрин у податкових спорах.

Крім того, на нашу думку, є нагальна необхідність нормативного закріплення у податковому законодавстві обов'язковості правових позиції Верховного Суду, зокрема для органів державної фіскальної служби при проведенні перевірок, винесенні податкових повідомлень-рішень, розгляді скарг платників податків тощо.

## СЕКЦІЯ III МИТНІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ПРЕДМЕТ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ

### **Денис ГОЛОБОРОДЬКО**

*доцент кафедри адміністративного права, процесу  
та адміністративної діяльності  
Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ,  
кандидат юридичних наук, доцент*

### ОСОБЛИВОСТІ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЩОДО КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ, ЯКІ ВВОЗЯТЬСЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ

Лібералізація національного законодавства щодо ввезення транспортних засобів призвела до збільшення їх імпорту в Україну. Здебільшого зазначені зміни торкнулись вживаних легкових автомобілів, що були завезені на митну територію України в режимі «Тимчасове ввезення» або «Транзит» (так звані «євробляхи»).

Крім того, останнім часом фіксується збільшення кількості ввезення в Україну легкового автотранспорту фізичними особами-резидентами безпосередньо в режимі «Імпорт», переважно з країн Європейського Союзу та США. Саме тому питання визначення митної вартості транспортних засобів набуває особливої важливості, адже вона безпосередньо впливає на суму митних платежів та кінцеву вартість товару.

Здійснюючи митне оформлення товарів, територіальні митні органи ДФС все частіше застосовують другорядні методи визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, та приймають рішення про коригування митної вартості, що викликає незадоволення імпортерів та спричиняє збільшення випадків звернення останніх до адміністративних судів за захистом своїх порушених прав.

Розглядаючи справи про оскарження рішень митних органів ДФС про коригування митної вартості транспортних засобів, що імпортуються в Україну, слід звернути увагу на деякі моменти.

Так, по-перше, відповідно до положень ст. 20 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) зазначені адміністративні справи підсудні окружним адміністративним судам як судам першої інстанції. З огляду на індивідуальність оскаржуваних актів митних органів територіальна юрисдикція (підсудність) цих спорів визначається приписами ст. 25 КАСУ, а саме за вибором позивача.

Термін позовної давності визначається приписами ст. 122 КАСУ та становить шість місяців з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

По-друге, важливого значення набуває формулювання прохальної частини адміністративного позову в частині позовних вимог.

В цьому аспекті необхідно звернути увагу на те, що відповідно до положень ст. 248 Митного кодексу України (далі – МКУ) митне оформлення транспортного засобу включає в себе подання особою-декларантом митної декларації, в якій, зокрема, зазначається митна вартість ввезеного транспортного засобу, що визначається особою самостійно, переважно на підставі договору.

Не погоджуючись з заявленою вартістю транспортного засобу, посадова особа митного органу відповідно до ч. 12 ст. 264 МКУ складає картку відмови у прийнятті митної декларації, в якій, зокрема, зазначаються причини відмови, наводяться вичерпні роз'яснення вимог, виконання яких забезпечує можливість прийняття митної декларації, митного оформлення, випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення, а також вказується інформація про порядок оскарження рішення про відмову [1].

Відповідно до приписів ст. 55 МКУ коригування митним органом ДФС митної вартості імпортованих транспортних засобів оформлюється відповідним рішенням в порядку, встановленому Правилами заповнення рішення про коригування митної вартості товарів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2012 року № 598 «Про затвердження форми рішення про коригування митної вартості товарів, Правил заповнення рішення про коригування митної вартості товарів та Переліку додаткових складових до ціни договору» [2].



В обов'язковому порядку прийняте митним органом письмове рішення про коригування заявленої митної вартості товарів повинно включати інформацію щодо:

- обґрунтування причин, через які заявлену декларантом митну вартість не може бути визнано;
- наявну в митного органу інформацію, яка призвела до виникнення сумнівів у правильності визначення митної вартості та до прийняття рішення про коригування митної вартості, заявленої декларантом;
- вичерпний перелік вимог щодо надання додаткових документів, передбачених ч. 3 ст. 53 МКУ, за умови надання яких митна вартість може бути визнана органом доходів і зборів;
- обґрунтування числового значення митної вартості товарів, скоригованої органом доходів і зборів, та фактів, які вплинули на таке коригування;
- іншу інформацію.

Таким чином, прохальна частина позову повинна містити дві взаємопов'язані вимоги: про визнання протиправним рішення та скасування картки відмови у прийнятті митної декларації та рішення про коригування митної вартості товару. Зазначене впливає на обчислення суми судового збору.

Частіше за все особа-декларант звертається до суду вже сплативши митні платежі відповідно до скоригованої митним органом митної вартості транспортного засобу. Тому актуальним постає питання повернення надмірно сплачених особою митних платежів до державного бюджету.

З цього приводу слід зазначити, що таке питання має власне нормативне регулювання. Системний аналіз ст. 43 та ст. 45 Бюджетного кодексу України, ст. 301 МКУ та положень Порядку повернення авансових платежів (передоплати) та помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.07.2017 року № 643 [3], свідчить про наявність особливої позасудової процедурної регламентації зазначеного питання, що здійснюється органом Державної казначейської служби України на підставі відповідного висновку митного органу.

Тому включення до змісту позовних вимог окремого пункту про повернення надмірно сплачених митних платежів є недоречним та потягне відмову у задоволенні позову в цій частині.

По-третє, незважаючи на пануючу в адміністративному судочинстві презумпцію винуватості суб'єкта владних повноважень та покладення на нього

обов'язку доведення правомірності своїй дій та рішень (ч. 2 ст. 77 КАСУ), позивачу необхідно звернути увагу на обґрунтування своєї позиції та підтвердження її відповідними доказами. В цьому аспекті особлива увага має бути приділена документам, що подавались до митного органу разом з митною декларацією під час митного оформлення транспортного засобу.

Так, відповідно до ст. 53 МКУ одночасно з митною декларацією декларант подає до митного органу ДФС документи, що підтверджують митну вартість ввезеного транспортного засобу. Такими документами можуть бути: декларація митної вартості, рахунок-фактура (інвойс), банківські платіжні документи тощо.

Крім того, під час встановлення митної вартості транспортного засобу до неї необхідно включати витрати, понесені покупцем, пов'язані з виплатою комісійної та брокерської винагороди агентів за кордоном (у випадку користування такими послугами), транспортуванням придбаного транспортного засобу до пункту ввезення на митну територію України, страхуванням придбаного транспортного засобу тощо.

Відповідно до положень ст. 254 МКУ якщо дані, які містяться у митній декларації, потребують перевірки, то документи, необхідні для проведення митного оформлення, подаються з перекладом українською мовою.

Таким чином, подання особою під час розмитнення разом з митною декларацією належного пакету документів є запорукою позитивного рішення під час судового оскарження можливого коригування митної вартості транспортного засобу.

Так, Верховний Суд у своєму рішенні від 02.04.2019 року у справі № 809/784/16 зазначив: «... колегія суддів погоджується з висновками судів першої та апеляційної інстанцій, що позивач надав усі наявні та достатні документи, передбачені Митним кодексом України, необхідні для визначення митної вартості та які містять повну інформацію про митну вартість та її складові. Натомість контролюючий орган не довів належними, достатніми та беззаперечними доказами те, що надані декларантом документи в своїй сукупності не підтверджують числові значення складових митної вартості товарів чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена за ці товари, та не дають можливість здійснити митне оформлене товару за визначеним декларантом основним методом – за ціною договору, як і не довів правових підстав для застосування резервного методу» [4].

По-четверте, відповідно до ч. 3 ст. 53 МКУ у разі виникнення сумніву щодо заявленої декларантом митної вартості транспортного засобу митний орган

має право додатково витребувати у декларанта низку підтверджуючих документів, що повинні усунути виявлені недоліки та сумніви митного органу щодо визначення митної вартості за основним методом (сумою договору). Разом з цим митний орган нерідко зловживає таким правом та необґрунтовано витребує у декларанта зазначені документи, а у випадку їх неподання приймає рішення про коригування митної вартості товару.

З цього приводу необхідно звернути увагу на позицію Верховного Суду, сформульовану під час розгляду 14.05.2019 року адміністративної справи № 815/5599/17: «... Разом з тим витребувати необхідно ті документи, які дають можливість пересвідчитись у правильності чи помилковості задекларованої митної вартості, а не всі, які передбачені ст. 53 МК України. Ненадання повного переліку витребуваних документів може бути підставою для визначення митної вартості не за першим методом лише тоді, коли подані документи є недостатніми чи такими, що у своїй сукупності не спростовують сумнів у достовірності наданої інформації» [5].

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1360-12>
2. Про затвердження форми рішення про коригування митної вартості товарів, Правил заповнення рішення про коригування митної вартості товарів та Переліку додаткових складових до ціни договору : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2012 р. № 598. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0883-12#n21>.
3. Про затвердження Порядку повернення авансових платежів (передоплати) і помилково та/або надміру сплачених сум митних платежів : Наказ Міністерства фінансів України від 18.07.2017 р. № 643. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0976-17#n19>.
4. Постанова Верховного Суду від 02.04.2019 р. у справі № 809/784/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80926716>.
5. Постанова Верховного Суду від 14.05.2019 р. у справі № 815/5599/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81759522>.

**Олена КАЛАШНИКОВА***суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді***ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ДОСВІДУ США ЩОДО ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ІНФОРМАЦІЙНИХ РЕСУРСІВ У МИТНІЙ СПРАВІ**

Аналіз наукової літератури та статистичних даних свідчить про те, що використовуючи сучасні інформаційні технології та інформаційні ресурси, зарубіжні країни значно підвищують ефективність здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що сприяє підвищенню пропускну́ї здатності митних кордонів, налагодженню партнерських відносин із суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, забезпечує збільшення грошових надходжень від проведення митних операцій. У сукупності наведені позиції вказують на важливість і доцільність запровадження сучасних інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у державну митну справу, що, звісно, не може відбуватися без належного фінансового забезпечення діяльності суб'єктів таких правовідносин.

Так, якщо проаналізувати досвід такої країни, як Сполучені Штати Америки (далі – США), слід зазначити, що основним суб'єктом використання інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у митній справі є Митно-прикордонна служба (U.S. Customs & Border protection). Ця служба є одним з агентств, що входить до складу Міністерства внутрішньої безпеки США (U.S. Department of Homeland Security), яке включає ще 21 відомство. У цілому, бюджет вищенаведеного відомства становить 13,6 млрд дол. на рік. При цьому митні органи США забезпечують надходження до федерального бюджету на суму близько 30 млрд дол. (що становить менше 1% загальної дохідної частини, яка дорівнює майже 4 трлн дол.) [1, с. 6]. Як окрему складову використання інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у митній справі США слід розглядати досить розвинену систему управління ризиками, процес становлення якої тривав близько двадцяти років, а обсяги фінансування при цьому становили понад 3 млрд дол. Однак і результати таких заходів більш ніж гідні – понад 20 млн партій товарів. Такий обсяг був би неможливим без використання автоматизованої системи

митного оформлення і митного контролю, а також без створеної на її базі системи управління ризиками та їх аналізу [2, с. 270].

Свого часу застосування сучасних інструментів митного контролю вимагало від США широкомасштабної відкритої інтеграції інформаційних систем митниці з інформаційними системами інших міністерств і відомств, так само як і з силовими структурами інших країн. Зокрема, на початку 80-х років XX століття США, так само як і більшість найбільш розвинених країн світу, були змушені прискореними темпами здійснювати перехід від індивідуальних обчислювальних засобів і локальних мереж до створення корпоративних інформаційних систем управління. При цьому в США однією з перших автоматизованих систем стала автоматизована комерційна система митниці ACS (Automated Commercial System, ACS), яка була запроваджена вперше в 1984 році. Як зауважує авторський колектив двотомної Митної енциклопедії, ACS – велика та складна система з більш ніж 380 млн записів в інформаційній базі, яка обслуговує приблизно 1200 торговельних користувачів, 4 інші країни (крім США), 40 інших агентств як в інтерактивному, так і в пакетному режимі. Підкомпоненти ACS інтегруються на рівні єдиних баз даних. Файли системи щомісяця зростають на більш ніж 500 тис. записів, а 3 млн вже існуючих записів вимагають щоденної модифікації [3, с. 319].

Окремим етапом розвитку й удосконалення технічного оснащення діяльності із здійснення митної справи в США слід вважати прийняття в 1993 році Закону про модернізацію митної служби США та розробку програми, розрахованої на п'ятирічний термін реалізації. При цьому до розробки програми та планів було залучено багато керівників митної служби, митних чиновників різних рівнів – усі тих, хто буде впроваджувати в життя програму та відповідні плани. Завдання розробленої програми були прийняті всіма структурними підрозділами митної служби. Ідея модернізації дістала підтримки з боку світового торговельного співтовариства, інших федеральних агентств. Вони взяли активну участь в опрацюванні ряду напрямів, узгодженні стратегій плану. Головною ланкою в організаційно-технічному забезпеченні досягнення цілей модернізації вважався комплексний підхід до розвитку автоматизованих систем і технологій. У цьому відношенні митна служба США спирається на досить розвинуту інформаційну інфраструктуру. Більшість експлуатованих систем були модернізовані: їх було переведено на досконалішу технічну базу, функції та можливості були розширені, було розроблено та впроваджено нові інформаційні системи [4].

На сьогодні митниці США отримують та обробляють електронним способом 95% декларацій [3, с. 319].

Слід відзначити, що свого часу досвід використання інформаційних технологій та інформаційних ресурсів США був запозичений в Японії. У цій країні механізм проходження митних формальностей заснований на автоматизованій системі обробки відомостей, необхідних для митних цілей (NACCS – Nippon Automated Cargo and Port Consolidated System), яка поділяється на повітряну (air-NACCS) і морську (sea-NACCS). Ця автоматизована комп'ютерна система пов'язує митні служби та учасників зовнішньоекономічної діяльності [5, с. 103]. Декларанту необхідно зі свого робочого комп'ютера ввести дані про найменування товару, країну походження, контрактну вартість, вартість транспортування й інші необхідні відомості. Після цього система за діючими ставками митних платежів та курсами валют визначає загальну суму, що підлягає сплаті за ввезений товар, і заносить отримані дані в пам'ять. Далі заявник, отримавши результати розрахунків, має можливість ще раз їх перевірити, а також перевірити правильність заповненої заявки (декларації), після чого вже подає команду на виконання [6, с. 80].

Таким чином, використання інформаційних ресурсів та інформаційних технологій дозволило США значно підвищити ефективність митної справи. Це сприяє: налагодженню партнерських відносин з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності; збільшенню надходжень до бюджетів усіх рівнів за рахунок підвищення пропускну здатності митного кордону; зменшенню проявів контрабанди та порушень митних правил у цілому. Запровадження й налагодження функціонування інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у митній справі, що можуть комплексно реалізовувати зазначені вище напрями, тривало кілька десятиліть майже в кожній країні і потребувало значних фінансових ресурсів.

Отже, досвід Сполучених Штатів Америки свідчить про те, що запровадження сучасних інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у митній справі є достатньо довгим процесом, що повинен супроводжуватися кількома взаємопов'язаними чинниками: встановленням нормативно-правової бази функціонування таких технологій та ресурсів; розробкою програм і планів їх реалізації щодо модернізації інформаційних технологій та інформаційних ресурсів у митній справі; належним фінансовим забезпеченням цих процесів. На жаль, на сьогодні в нашій державі жоден з названих вище чинників не дістав своєї належної реалізації.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Саварець А. Український та зарубіжний досвід побудови митних органів: рекомендації для сучасної України : консультативна робота. Київ : Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, 2017. 22 с.
2. Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика : монографія / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. Хмельницький : ПП. Мельник А.А., 2014. 288 с.
3. Митна енциклопедія : у двох томах. Т. 1 / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. 472 с.
4. Ченцов В. В. Досвід модернізації митної служби США та можливості його імплементації в Україні. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2009. № 1(1). URL: <http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2009-01/ChentsovStat.pdf>.
5. Шталь Т. В. «Електронна митниця» – якісно новий етап надання митних послуг в Україні. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 1(56). С. 101–105.
6. Переверзева Г. Г. Удосконалення митно-тарифного регулювання в Україні шляхом впровадження системи «Електронна митниця». *Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського*. Кременчук : КрНУ, 2012. Вип. 4(75). 208 с.

**Юлія КЛИМЕНКО***аспірант Університету митної справи та фінансів***РІШЕННЯ ПРО КОРИГУВАННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ ЯК ПРЕДМЕТ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ**

Серед основних завдань митних органів важливе місце займає ефективний контроль за правильністю визначення декларантами митної вартості товарів із метою забезпечення повного і своєчасного надходження до бюджету належних сум митних платежів, а також захисту економічних інтересів національних виробників від недостовірного декларування митної вартості імпортованих товарів.

За результатами здійснення такого контролю митний орган визнає заявлену декларантом або уповноваженою ним особою митну вартість чи приймає письмове рішення про її коригування відповідно до положень статті 55 Митного кодексу України (далі – МК) [1].

У разі прийняття рішення про коригування митної вартості товарів декларант відповідно до статті 24 МК має право оскаржити його до суду.

Згідно з вимогами частини 2 статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС) [2] адміністративні суди у справах щодо оскарження рішень суб'єктів владних повноважень, зокрема рішень про коригування митної вартості товарів, мають перевірити, чи прийняті вони: 1) на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією та законами України; 2) з використанням повноваження з метою, з якою це повноваження надано; 3) обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії); 4) безсторонньо (неупереджено); 5) добросовісно; 6) розсудливо; 7) з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи всім формам дискримінації; 8) пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія); 9) з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення; 10) своєчасно, тобто протягом розумного строку.

Необхідність перевірки судами рішень суб'єктів владних повноважень на відповідність вищенаведеним вимогам зумовлена тим, що відповідно до



Резолюції Комітету міністрів Ради Європи 77 (31) від 28 вересня 1977 року «Про захист особи відносно актів адміністративних органів» при прийнятті адміністративних актів суб'єкти публічної адміністрації повинні враховувати насамперед принципи адміністративних процедур, закріплені в додатку до цієї Резолюції, зокрема:

- право бути вислуханим, що означає, що щодо будь-якого адміністративного акта, який за своїм характером може несприятливо впливати на права, свободи або інтереси особи, остання може пред'явити факти й аргументи та, у відповідних випадках, докази, що будуть враховані адміністративним органом;
- виклад мотивів, що означає, що якщо адміністративний акт є таким, що за своїм характером несприятливо впливає на права, свободи або інтереси особи, остання отримує інформацію про мотиви, на яких він ґрунтується. Інформація про мотиви зазначається в акті або передається відповідній особі за її запитом у письмовій формі протягом розумного строку [3].

Зазначені принципи частково імплементовані в нормах Митного кодексу України, які передбачають проведення консультацій між митним органом та декларантом, обов'язок митного органу належним чином мотивувати рішення про коригування митної вартості товарів та надавати вичерпне роз'яснення вимог, виконання яких забезпечує можливість митного оформлення товарів.

Так, за змістом частини 2 статті 55 МК прийняте митним органом рішення про коригування заявленої митної вартості товарів має містити, зокрема: 1) обґрунтування причин, через які заявлену декларантом митну вартість не може бути визнано; 2) наявну в митного органу інформацію (у тому числі щодо числових значень складових митної вартості, митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, інших умов, що могли вплинути на ціну товарів), яка призвела до виникнення сумнівів у правильності визначення митної вартості та до прийняття рішення про коригування митної вартості, заявленої декларантом; 3) вичерпний перелік вимог щодо надання додаткових документів, передбачених частиною 3 статті 53 цього Кодексу, за умови надання яких митна вартість може бути визнана митним органом; 4) обґрунтування числового значення митної вартості товарів, скоригованої митним органом, та фактів, які вплинули на таке коригування; 5) інформацію про право декларанта або уповноваженої ним особи на випуск у вільний обіг товарів, що декларуються, а також

на оскарження рішення про коригування заявленої митної вартості до органу вищого рівня відповідно до глави 4 цього Кодексу або до суду.

Разом із тим у наказі Міністерства фінансів України від 24 травня 2012 року № 598 «Про затвердження форми рішення про коригування митної вартості товарів, Правил заповнення рішення про коригування митної вартості товарів та Переліку додаткових складових до ціни договору» [4] також закріплено обов'язок митного органу зазначати у графі 33 рішення про коригування митної вартості товарів причини, через які митна вартість імпортованих товарів не може бути визначена за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції).

Аналіз судової практики, зокрема практики Верховного Суду, свідчить про те, що більшість рішень про коригування митної вартості товарів скасовуються судом через недотримання митними органами вимог частини 2 статті 55 МК, що полягає в такому:

1. Формальне посилання на те, що до митного оформлення декларантом надано документи, які не містять усіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів.

Натомість відповідно до вимог вищенаведеної норми митний орган, встановивши відсутність достатніх відомостей, що підтверджують задекларовану митну вартість товарів, повинен вказати, які саме складові митної вартості товарів є непідтвердженими, чому з поданих документів неможливо встановити дані складові та які документи необхідні для підтвердження того чи іншого показника.

2. Формальне посилання на неправильність проведеного декларантом або уповноваженою ним особою розрахунку митної вартості без уточнення, у чому саме полягає неправильність такого розрахунку, які складові митної вартості невірно визначені.

3. Зазначення у рішенні про коригування митної вартості товарів лише номера та дати митних декларацій, які були взяті за основу для визначення митної вартості оцінюваних товарів.

Між тим положення пункту 4 частини 2 статті 55 МК зобов'язують митний орган навести обґрунтування числового значення скоригованої митної вартості товарів та фактів, які вплинули на таке коригування. З огляду на це зазначення номерів та дат митних декларацій, на підставі яких скориговано митну вартість імпортованого товару, не є достатнім. Митний орган повинен

також навести пояснення щодо зроблених коригувань на обсяги партії ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, умов поставки, комерційних умов тощо та зазначити докладну інформацію і джерела, які використовувалися митним органом при визначенні митної вартості оцінюваних товарів із застосуванням резервного методу.

4. Відсутність обґрунтування неможливості застосування певних другорядних методів визначення митної вартості оцінюваних товарів, що зумовлене формальним підходом до виконання процедури консультацій між митним органом та декларантом.

Відповідно до вимог статті 57 МК митний орган повинен належним чином провести процедуру консультацій з декларантом з метою встановлення наявної у нього інформації щодо митного оформлення ідентичних або подібних (аналогічних) товарів.

При цьому за правилами глави 9 МК митний орган, застосовуючи другорядні методи, зобов'язаний навести у рішенні про коригування митної вартості товарів порівняння характеристик оцінюваного товару та характеристик товару, ціна якого взята за основу для коригування митної вартості за такими другорядними методами, як: ціна договору щодо ідентичних товарів, ціна договору щодо подібних товарів, ціна договору щодо подібних (аналогічних) товарів, на основі віднімання вартості, резервний метод.

Таким чином, дотримання митним органом вимог частини 2 статті 55 МК у контексті застосування судами частини 2 статті 2 КАС передбачає обов'язок митного органу діяти обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення про коригування митної вартості товарів. Необхідність наводити обставини на підтвердження наявності підстав для прийняття рішення зумовлена можливістю здійснювати контроль за таким рішенням, зокрема судовий. При цьому обґрунтувати рішення, очевидно, означає не лише ствердити про наявність відповідних обставин, а й зазначити докази, які доводять їх наявність.

Слід зазначити, що випадки вищенаведених порушень митним органом вимог частини 2 статті 55 МК при прийнятті рішень про коригування митної вартості товарів свідчать про те, що ефективного здійснення контролю за правильністю визначення декларантами митної вартості товарів не забезпечується, так само як і свідчать вони про наявність зловживань з боку вказаного суб'єкта владних повноважень, що в свою чергу може провокувати корупцію та

протиправні маніпуляції. Безперечно, такі умови не можна назвати сприятливими для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які вимушені звертатися до суду за захистом своїх порушених прав та інтересів.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV (у редакції Закону України від 03 жовтня 2017 р. № 2147-VIII). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n10117>.
3. Патерило И. В. Процедурные требования к административным актам по законодательству Европейского Союза. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. 2015. № 2/1. С. 53–55.
4. Про затвердження форми рішення про коригування митної вартості товарів, Правил заповнення рішення про коригування митної вартості товарів та Переліку додаткових складових до ціни договору : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 2012 р. № 598. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0883-12>.

## **Ігор КРИНИЦЬКИЙ**

*завідувач кафедри цивільного, господарського і фінансового права  
Полтавського юридичного інституту  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,  
доктор юридичних наук, професор, старший науковий співробітник*

### **«МИТНІ ПЛАТЕЖІ»: КАТЕГОРІЯ НА ПЕРЕТИНІ ПОДАТКОВОГО ТА МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

Наразі у вітчизняній законодавчій регламентації оподаткування зовнішньо-економічної діяльності особливе місце відіграє термін «митні платежі». Саме справляння податків, що входять до наведеної групи, яскраво демонструє ефективність поєднання фіскальної функції податкових платежів (останніми роками їх частка у Державному бюджеті України є стабільною і становить близько 40%) та функції регулюючої (зокрема, у сфері експортно-імпорتنих операцій). Не менш важливою є їх роль у забезпеченні економічного суверенітету нашої держави. Водночас використання окресленого терміна супроводжується низкою проблемних моментів. Тому зовсім не випадково дослідження митних платежів здійснювали як економісти, фахівці з державного управління, так і правознавці; зазначена тематика викликає інтерес як у практичних працівників, так і у науковців.

Категорія «митні платежі» була впроваджена ще в першому Митному кодексі України (від 12 грудня 1991 р.) [1]. У цьому контексті можна згадати ст. 120 (яка мала назву «Дії, що спричинили недобори митних платежів») або ч. б ст. 148 («Особа, яка вчинила порушення митних правил, повинна, незважаючи на стягнення штрафу, сплатити мито та інші митні платежі у випадках, передбачених цим Кодексом і Законом України «Про Єдиний митний тариф»). Водночас слід констатувати, що законодавець у використанні зазначеного терміна не був послідовним, і Митний кодекс України (далі – МК України) від 11 липня 2002 р. [2] вже не містив наведеної категорії. Третій (чинний) МК України від 13 березня 2012 р. [3] активно оперує терміном «митні платежі» (їх регламентації присвячений, зокрема, розділ IX). Поряд з цим варто наголосити, що «первинним» в такому рішенні слід вважати підхід, реалізований у Податковому кодексі України

(далі – ПК України) [4], який було прийнято у грудні 2010 року. Саме таке розуміння митних платежів було згодом реалізовано у МК України.

Так, пп. 14.1.113 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлює, що митні платежі – це податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи. МК України деталізує цю групу платежів, відносячи до них: а) мито; б) акцизний податок із ввезених на митну територію України під-акцизних товарів (продукції); в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) (п. 27 ч. 1 ст. 4 МК України) [3]. Таким чином, нібито чітко та безальтернативно визначаються межі цієї збірної категорії. Водночас навіть поверхове вивчення глави 41 МК України, яка регулює загальні положення щодо митних платежів, дозволяє зробити висновок, що законодавець відносить до митних платежів як мінімум ще один платіж – додатковий імпорتنний збір (ч. 1 ст. 270). «Широкий» підхід до визначення системи митних платежів ми можемо спостерігати й у законодавстві ряду пострадянських держав. Зокрема, у ст. 46 Митного кодексу Євразійського Економічного Союзу [5] до них віднесено, крім ввізного і вивізного мита, ПДВ та акцизу, ще й митні збори.

У науковому середовищі також відсутня єдність у розумінні поняття митних платежів. При цьому, в основному, пропонується «широке» тлумачення окресленого терміна, наголошується, що для України актуальним є розвиток системи митного оподаткування, яка б передбачала розгалужену систему митних платежів [6, с. 270], пропонується розширити склад митних платежів, що стягуються та контролюються митними органами [7, с. 18]. Натомість фахівці не обтяжують себе аргументацією подібної позиції, ігноруючи ту обставину, що її реалізація призведе до зростання податкового тиску; крім того, це розходиться з зобов'язаннями, які взяла на себе Україна при вступі до СОТ.

Що ж до «широкого» тлумачення митних платежів, то варто зауважити, що погляди фахівців характеризуються різноманіттям. Так, одні вчені включають до складу цієї категорії, крім мита, податку на додану вартість, акцизного податку, ще й єдиний збір [7, с. 15; 8, с. 105], екологічний збір [9, с. 107], митні збори [8, с. 105; 10, с. 7] та інші збори (без їх деталізації) [7, с. 16; 8, с. 105; 11, с. 15]. У свою чергу В.В. Прокопенко та Д.В. Козлова вважають, що єдиний збір

(встановлений Законом України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України») можна було відносити до митних платежів виходячи з його інтерпретації в Податковому кодексі України тільки до набрання чинності МК України 2012 р. [12, с. 53]. Водночас автори ігнорують ту обставину, що окреслений єдиний збір входив до податкової системи України тільки з 1 січня 2000 р. до 31 грудня 2010 р. (ч. 1 ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування»), і жодної його інтерпретації ПК України не містив. Інші науковці у контексті митних платежів згадують про запровадження з 1 січня 2015 р. Законом України від 28 грудня 2014 р. № 73 «Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу України відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року» додаткового імпортного збору [6, с. 273]. Ще одна група вчених вважають, що: з одного боку, основу митних платежів (з точки зору економічного аспекту) становлять митні податки та митні збори; з іншого боку, вони допускають, що митні збори не є складовою митних платежів [13, с. 193]. Особливим варіантом тлумачення сутності митних зборів і митних платежів є їх визначення як своєрідної плати за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України [14, с. 150]. Дивно, що така позиція оприлюднена вже після прийняття ПК України та МК України, адже ані ПДВ, ані акциз навряд чи можна відносити до плати за якісь послуги митниці.

Цікавою є точка зору О.О. Нікіпчука та В.Г. Лопатовського, які у зв'язку зі включенням митних платежів як до податкової системи, так і до системи митних платежів зробити висновок, що ці платежі займають специфічне місце в системі доходів бюджетної системи [15]. Тобто маємо схему: «Митні платежі входять до системи митних платежів», що як за змістом, так і за формою не є досконалою. Вона зразу провокує запитання на кшталт: які ще платежі входять до цієї системи?

Водночас ми не можемо обійти увагою «вузький» підхід, що висловлений в науковій літературі. Його прихильники фактично відносять митні платежі до групи надходжень за здійснення державними органами юридично значущих дій й ведуть мову про мита (у множині), а не про податки [16, с. 198]. Заради справедливості слід наголосити, що така позиція є доволі екзотичною.

Наведена розпорошеність наукових поглядів (які інколи є довільними, інколи – рудиментом законодавчих підходів, що втратили чинність) не сприяє об'єктивному з'ясуванню змісту категорії «митні платежі» й призводить до її

визначення як обов'язкових платежів, встановлених митним та податковим законодавством, що справляються у зв'язку з переміщенням товарів і транспортних засобів через митний кордон [15; 17, с. 372]. Ми не можемо підтримати подібну позицію, адже вона суперечить чинному законодавству, не містить «прив'язки» до чітко визначеного переліку податків.

Пропонуємо кардинальне рішення наявної проблеми: відмовитися від використання в податковому та митному законодавстві терміна «митні платежі». Ця категорія спричиняє колізійність та вносить плутанину у відповідне законодавче регулювання, призводить до викривленого розуміння правової природи податків і зборів, складу податкової системи України. Задля цього, передусім, вважаємо за доцільне: 1) виключити пп. 14.1.113 п. 14.1 ст. 14 ПК України; 2) виключити п. 27 ч. 1 ст. 4 МК України; 3) здійснити відповідну корекцію інших положень цих кодексів. Таким чином, буде зроблено конструктивний крок до забезпечення їх спеціалізації, уніфікації законодавчої регламентації зазначеної сфери суспільних відносин.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА:

1. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 16. Ст. 203.
2. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 38–39. Ст. 288.
3. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.
4. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
5. Договір о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза. URL: [https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01413569/itia\\_12042017](https://docs.eaeunion.org/docs/ru-ru/01413569/itia_12042017).
6. Абрамова А. С., Савчук Т. М., Жаворонок А. В. Митні платежі як складова доходів державного бюджету. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 4. С. 270–275.
7. Котыш Е. Н. Анализ таможенных платежей как источника формирования государственного бюджета Украины. *Економіка розвитку*. 2015. № 3. С. 12–19.
8. Запорожець О. Система адміністрування митних платежів в Україні. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 2. С. 104–111.
9. Митна енциклопедія : у двох томах. Т. 2 / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. 536 с.
10. Гребельник О. П. Застосування митних зборів як квазітарифних заходів регулювання зовнішньоекономічної діяльності. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2006. № 90. С. 7–9.
11. Волосович С. В., Ліпихін Т. Д. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник. Київ : Атіка, 2009. 288 с.



12. Прокопенко В. В., Козлова Д. В. Митні платежі в Україні: зміст, особливості. *Митна справа*. 2013. № 4. С. 50–56.
13. Шталь Т. В., Вівденко М. А., Кравченко К. Є. Митні платежі України та вплив на них членства у Світовій організації торгівлі. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2013. Вип. 1. Т. 2. С. 192–196.
14. Податкова система : навчальний посібник / Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін. / за ред. В. Г. Баранової. Одеса : ВМВ, 2014. 344 с.
15. Нікіпчук О. О., Лопатовський В. Г. Особливості адміністрування митних платежів в Україні. URL: <http://sworld.com.ua/index.php/ru/economy-113/accounting-and-auditing-113/17260-113-0186>.
16. Лазюк С. В. Справляння мита як реалізація функцій держави. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Вип. 62. С. 198–204.
17. Споденюк А. С. Особливості адміністрування митних платежів в Україні. *Правове життя сучасної України* : матеріали Міжнар. наук. конф. проф-викл. та аспірант. складу. Одеса : Фенікс, 2014. Т. 2. С. 370–372.

**Сергій КУВАКІН***доцент кафедри адміністративного та митного права**Університету митної справи та фінансів, кандидат юридичних наук, доцент***АДМІНІСТРАТИВНІ СТЯГНЕННЯ ЗА ПОРУШЕННЯ МИТНИХ ПРАВИЛ:  
ПРОБЛЕМИ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ У СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ**

У сучасних умовах питання ефективності застосування адміністративно-правових санкцій як засобу протидії правопорушенням викликають підвищений інтерес з боку не тільки вчених-теоретиків, а й практичних працівників, які безпосередньо спрямовують свої зусилля на боротьбу з цими негативними явищами.

Питання застосування адміністративних стягнень не отримали належної уваги з боку науковців з митного права, не стали предметом комплексних наукових досліджень в галузі митного права, на відміну від наукових розробок, які здійснювались в межах адміністративного права. Проте ця проблема була предметом дослідження багатьох учених, зокрема проблематика адміністративних стягнень висвітлювалась в наукових працях Ю.П. Битяка, С.В. Ващенко, С.Т. Гончарука, І.П. Голосніченка, Є.В. Додіна, Д.П. Калаянова, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпакова, В.П. Петкова, О.І. Остапенка, М.М. Тищенко, Н.В. Хорошак та інших.

Адміністративне стягнення має неабияке значення в системі заходів, що застосовуються державою в особі її уповноважених органів з метою охорони та захисту суспільних відносин. Однак адміністративні стягнення вирізняються серед них певними особливостями.

По-перше, розглядаючи адміністративні стягнення, треба передусім виділити як характерну ознаку їх державно-примусовий характер.

По-друге, адміністративні стягнення поєднують у собі елементи карального, виховного та запобіжного характеру.

По-третє, особливість адміністративних стягнень досить часто вбачають у специфічному колі суб'єктів застосування. А саме – вони характеризуються переважно позасудовим застосуванням.

По-четверте, має певні особливості і мета застосування адміністративного стягнення, яка полягає в:

- а) покаранні правопорушника за вчинений проступок;

б) профілактичному впливі на широке коло осіб, як тих, що були піддані адміністративному стягненню, так і інших [1, с. 36–38].

Таким чином, застосування адміністративних стягнень – це реакція компетентного органу у відповідь на вчинений проступок шляхом застосування (реалізації) адміністративної санкції в конкретних охоронюваних відносинах. Це – підсумовуючий акт усього процесу притягнення до відповідальності [2, с. 163].

Систему адміністративних стягнень, що застосовуються за порушення митних правил, закріплено в ст. 461 МК України, в якій їх перераховано з урахуванням зростання суворості. За порушення митних правил Митний кодекс визначає вичерпний перелік адміністративних стягнень: попередження, штраф та конфіскацію [3].

З метою індивідуалізації відповідальності ч. 2 ст. 33 КУпАП вимагає від органу (посадової особи), уповноваженого розглядати справу про порушення митних правил, при накладенні стягнення враховувати [4]: а) характер вчиненого правопорушення; б) особу порушника; в) ступінь його вини; г) майновий стан; д) обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність. Зазначений перелік є вичерпним, тому під час накладення адміністративних стягнень необхідно обов'язково враховувати всі чинники, які зазначені у ч. 2 ст. 33 КУпАП, оскільки це є законодавчою вимогою.

Щодо характеру вчиненого порушення митних правил, суд або органи доходів і зборів під час накладення адміністративних стягнень повинні керуватися визначенням ступеня суспільної шкідливості правопорушення, виходячи із санкції відповідної статті, яка передбачає покарання для правопорушника. Чим більше покарання, тим вищим є ступінь суспільної шкідливості порушення митних правил. Така позиція обумовлена тим, що в чинному митному, так само як і в адміністративному законодавстві, не проведений поділ порушень митних правил залежно від ступеня суспільної шкідливості на незначні, суттєві та грубі.

Під час визначення особи правопорушника насамперед слід враховувати ознаки, що властиві загальному суб'єктові проступку (вік, осудність, протиправна поведінка в минулому тощо), та ті ознаки, що притаманні для суб'єкта спеціального, тобто для посадових осіб підприємств. Всі ці обставини мають бути встановлені органом (посадовою особою), який розглядає справу, щоб мати повну уяву про особу правопорушника.

При визначенні ступеня вини правопорушника необхідно керуватися ст.ст. 10, 11 КУпАП, що визначає дві форми вини правопорушника: умисну та з необережності.

Перелік обставин, що пом'якшують та обтяжують адміністративну відповідальність, також визначений КУпАП у ст.ст. 34, 35 відповідно.

Однак під час застосування адміністративних стягнень за порушення митних правил виникають проблеми визначення майнового стану правопорушника. Майновий стан правопорушника має бути враховано при застосуванні окремих адміністративних стягнень: штрафу, конфіскації. При цьому враховується не тільки розмір заробітної плати особи, а й усі інші види її прибутку, які підлягають оподаткуванню, а також наявність або відсутність у неї утриманців. Крім того, може бути враховано наявність нерухомості, яка належить їй на праві приватної власності.

На наш погляд, зазначена позиція законодавця суперечить принципу рівності усіх перед законом, що закріплений у ст. 24 Конституції України [5], яка встановлює, що громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, **майнового стану**, місця проживання, за мовними та іншими ознаками. Крім того, ч. 2 ст. 32 Основного Закону зазначає: «Не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини». До цих випадків, передбачених ч. 2 зазначеної статті, порушення митних правил, на наш погляд, не належать.

**Тому, наш погляд, визначення майнового стану правопорушника під час накладення адміністративного стягнення, що передбачено ч. 2 ст. 33 КУпАП, слід визнати такою, що не відповідає Конституції України.**

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Хорошак Н. В. Адміністративні стягнення за законодавством України : монографія. Київ : Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. 172 с.
2. Матіос А. В. Адміністративна відповідальність посадових осіб. Київ : Знання, 2007. 223 с.
3. Митний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.
5. Конституція України від 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

## **Юрій КУНСЬ**

*професор кафедри адміністративного та митного права*

*Університету митної справи та фінансів, доктор юридичних наук, професор*

### **МИТНА ПРОЦЕДУРА – ОПОРНЕ ПОНЯТТЯ У ГАРМОНІЗАЦІЇ МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ**

За результатами дослідження сутності та змісту поняття «митна процедура» [1] було сформовано ряд висновків. У міжнародному правовому полі сутність поняття «митна процедура» не визначено. Зміст цього поняття встановлено директивним методом – групуванням певних норм в окремі сукупності та спорідненням цих сукупностей спільною назвою «митна процедура». Прийом тлумачення цього поняття використано в Глосарії митних термінів ВМО [2] – через подання найширших граничних ознак: статус товарів «під митним контролем»; потреба залучення митниці та одночасна конкретизація поняття за допомогою прикладів (з Кіотської конвенції) – і тільки підтверджує цей висновок.

На наш погляд, досить переконливою ілюстрацією такого обережного підходу з боку ВМО може стати коментар іншої міжнародної організації – Комісії ООН з права міжнародної торгівлі (ЮНСІТРАЛ) – щодо підходів до розроблення Конвенції ООН про договори міжнародної купівлі-продажу (1980) [3]: «4. Особливу увагу розробники Конвенції приділили тому, щоб не допустити використання правових концепцій, які притаманні тільки для певної правової традиції й часто підкріплюються цілим рядом широко відомих прецедентів і відповідною літературою, але їх важко застосувати в інших правових системах. Такий підхід до роботи над текстом обумовлений бажанням забезпечити узгодження за допомогою Конвенції матеріального права якомога більшої кількості держав незалежно від їхньої правової традиції».

Прикладом такого підходу є ст. 79 Конвенції, в тексті якої не згадуються типові для різних національних систем терміни: «труднощі», «форс-мажорні обставини», «непереборна сила», а замість цього перераховуються ті обставини, що можуть виправдати невиконання зобов'язань. Про відмову від використання складних правових понять, які на національному рівні часто тлумачать неоднозначно, і про прагнення розкласти їх на складові компоненти свідчить

заміна терміна «поставка товару» низкою положень, пов'язаних з виконанням зобов'язань і перебільшенням ризику» [4, с. IX].

Наведена послідовність змін у міжнародному праві, крім того, дає можливість побачити шляхи його розвитку щодо пошуку опори для здійснення уніфікації національних практик до міжнародних стандартів. Зокрема, простежується прецедентний підхід до пошуку такої точки опори:

- «митні формальності» (Міжнародна конвенція про спрощення митних формальностей, 1924);

- «митна система», «митне законодавство», «митні техніки» (Конвенція про створення Ради митного співробітництва, 1950);

- «митна процедура» (Киотська конвенція 1973, 1999 рр.).

За кожним напрямом пошуку простежується «горизонтальний» цикл діяльності, що включає дослідження, нормотворення, впровадження у практику та аналіз правозастосовної практики. Щодо рівнів організації митної діяльності можна спостерігати ґенезу такого пошуку, що в кінцевому підсумку призвів до визнання митної процедури точкою біфуркації для розвитку та уніфікації митних практик багатьох країн:

- «митні формальності» – оперативний рівень;

- «митна система», «митне законодавство», «митні техніки» – стратегічний рівень;

- «митна процедура» – тактичний рівень.

На сьогодні найбільш дійовим визнано підхід, відповідно до якого основним результатом реалізації договірними державами положень Киотської конвенції є закріплення правового режиму, за якого *спрощуються митні формальності у межах кожної держави та гармонізуються митні процедури в сукупності договірних держав*.

На схемі (рис. 1), де особливості здійснення торговельної операції поєднано з особливостями національних законодавств, можна візуалізувати загальний підхід ВМО до розрізнення видів митних процедур і групування їх в окремі Спеціальні додатки до Киотської конвенції. Очевидною ознакою для такого розрізнення є ознака тієї особи, чия перша дія (з виконання обов'язку чи реалізації права) вважається початком процедури.

Для митних процедур, поданих у Спеціальних додатках А–G, J, найзагальнішою ознакою такої особи є приватноправова природа вищезгаданої першої дії. Для митних процедур зі Спеціальних додатків А–G – задіяність (наявність визначених договірних зобов'язань) особи в торговельній операції. Для митних процедур, поданих у Спеціальних додатках H, K, ключовою ознакою такої особи є задіяність у виконанні функцій публічної влади.

У теорії існує підхід, за якого вищенаведені ознаки не впливають на цілісність сприйняття сутності поняття «процедура» (відповідно, «митна процедура»). Він базується на розрізненні способів виконання обов'язку: альтернативний; кооперації (залежно від змісту правового обов'язку індивіда) для випадків, коли змістом такого обов'язку визначається поведінка двох або більше індивідів. Відмінною властивістю одного з цих способів – кооперації – є те, що виконання/невиконання обов'язку перебуває в прямій залежності від наявності/відсутності взаємодії визначених індивідів під час досягнення спільного результату діяльності. Саме ця властивість найзагальніша для змісту Спеціальних додатків до Кіотської конвенції, поданих як митні процедури. Доцільно зауважити, що в сучасній науці дослідження цієї властивості отримало розвиток у напрямках «кооперація», «кооперована діяльність».

Сукупний зміст (рис. 1) дає можливість зрозуміти ще одну властивість митної процедури – здатність змінювати галузь застосування. У Модернізованому митному кодексі ЄС (2008 р.) [5] зазначені наміри було втілено у правові норми. Згідно зі ст. 4 «Визначення» цього Кодексу митна процедура представлена тільки трьома різновидами: «12. «Митна процедура» означає будь-яку з (таких процедур), до яких товари можуть бути поміщені відповідно до цього Кодексу: а) випуск для вільного обігу; б) спеціальні процедури; в) експорт».

На основі проведеного порівняльного дослідження поняття «митна процедура» здійснено реконструкцію його сутності та змісту таким чином.

*Митна процедура – унормована та уніфікована (за ознакою споріднення характеру обтяжень, що допускається залишити після «випуску») сукупність умов і вимог процесу звільнення суб'єктивного права від усіх або частини обтяжень, обумовлених наявністю певних юридичних обов'язків.*

Внутрішнім змістом митної процедури є: 1) вчинення митною службою й особами, яких це стосується, митних формальностей – перетворення на юридичні факти певного, охопленого областю процедури, набору фактових передумов (нормативно передбачених майбутніх фактів, обставин і подій); 2) виконання сторонами фактового складу умов; 3) вчинення дій з формування доказової бази передбаченого для точки виходу рішення (вивчення, перевірка, оцінка тощо фактів, обставин та подій).

Митну процедуру запропоновано вважати основним опорним поняттям для розвитку митного законодавства України. На даний історичний момент найбільш дієвим визнано підхід, за яким основним результатом реалізації

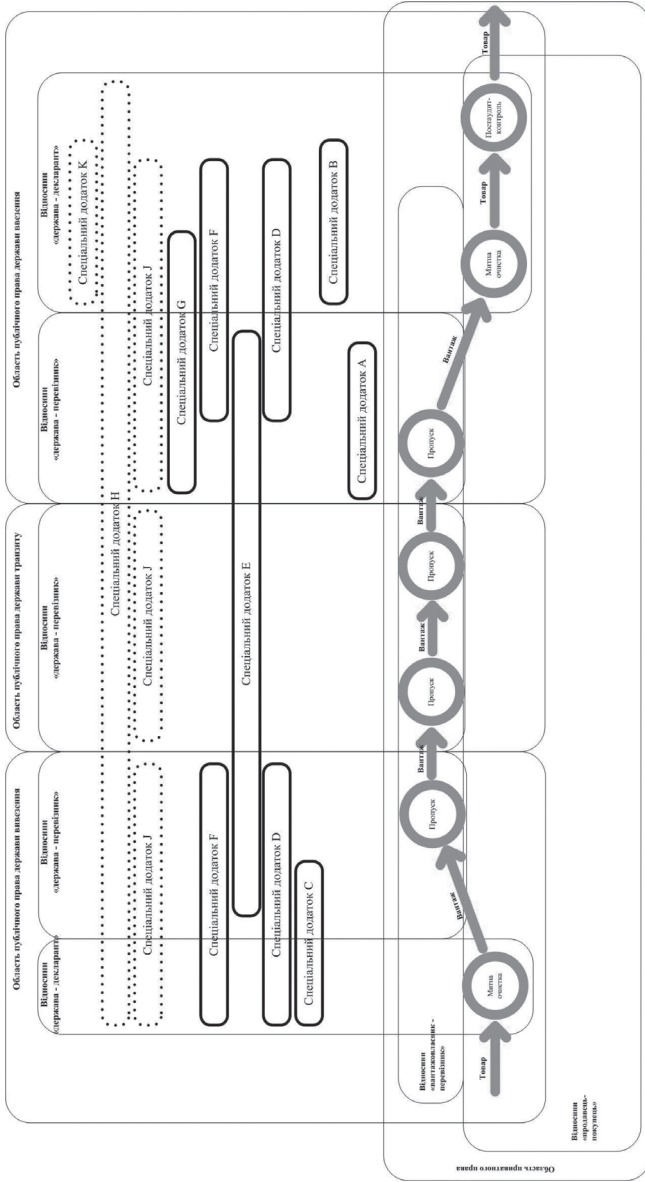


Рис. 1. Приблизна схема відповідності окремих видів митних процедур структурі торговельної операції



договірними державами положень Кіотської конвенції є закріплення правового режиму, за котрого *спрощуються митні формальності – у межах кожної держави – та гармонізуються митні процедури – в сукупності договірних держав.*

**Висновки.** За результатами дослідження створено модель подання митної процедури, яка дозволить відтворити функціональні моделі усіх митних процедур за Кіотською конвенцією та порівняти ці моделі з моделями митної діяльності, визначеними в чинних нормах національного митного законодавства. На основі порівняння можна буде обґрунтовано стверджувати про відповідність/невідповідність норм національного митного законодавства правовим ідеям, закладеним в Кіотську конвенцію. За наявності таких функціональних моделей митних процедур їх можна буде унормувати (описати юридично мовою) і покласти в основу ґрунтовних змін до Митного кодексу України.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Кунев Ю. Д. Визначення сутності та змісту основних митно-правових понять: «митна процедура» / Ю. Д. Кунев, Л. Р. Баязітов. *Вісник Академії митної служби України*. Право. 2014. № 2. С. 7–21.
2. Glossary of international Customs terms (2013). URL: <http://wcoomdpublications.org/downloadable-publications.html>.
3. Конвенция Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров. Вена, 1980 год. URL: [http://www.uncitral.org/uncitral/ru/uncitral\\_texts/sale\\_goods/1980CISG.html](http://www.uncitral.org/uncitral/ru/uncitral_texts/sale_goods/1980CISG.html).
4. Сборник ЮНСИТРАЛ по прецедентному праву, касающемуся Конвенции Организации Объединенных Наций о международной купле-продаже товаров, 2008. URL: [http://www.uncitral.org/uncitral/ru/case\\_law/digests/cisg.html](http://www.uncitral.org/uncitral/ru/case_law/digests/cisg.html).
5. Community Customs Code (Modernised Customs Code) Regulation (EC) No. 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 laying down the Community Customs Code (Modernised Customs Code) [Official Journal L 145 of 04.06.2008]. URL: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs/do0001\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/customs/do0001_en.htm).

**Владислав ЛІПИНСЬКИЙ**

*доцент кафедри адміністративного та митного права Університету митної справи та фінансів, кандидат юридичних наук, доцент*

## ДЕЯКІ ПИТАННЯ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ СПРАВ ПРО ПОРУШЕННЯ МИТНИХ ПРАВИЛ, ЗАВЕДЕНИХ ЗА ОЗНАКАМИ СТ. 472 МИТНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Питання судового розгляду справ про порушення митних правил, заведених за ознаками ст. 472 «Недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення» Митного кодексу України, набуває актуальності з огляду на те, що за результатами аналізу викритих спроб незаконного переміщення товарів та мінімізації податків під час їх імпорту виявлено системну проблему, пов'язану з наявністю у торговельному обігу на території України товарів, транспортних засобів, митне оформлення яких не здійснювалось, через що державний бюджет не отримав у повному обсязі належні митні платежі. Однією з причин такої ситуації на вітчизняному ринку імпортованих товарів є використання несумлінними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності прогалин у чинному законодавстві та вчинення протиправних дій, спрямованих на недекларування товарів і транспортних засобів [1, 44].

Як свідчить аналіз діяльності ДФС на виконання завдань, визначених у Митному кодексі України (далі – МКУ), протягом 2017 року митницями ДФС порушено майже 32,3 тис. справ про порушення митних правил на загальну суму понад 1,59 млрд грн. З них у 7 тис. справ вилучено предмети порушень на суму понад 746 млн грн. Кількість порушених справ у 2017 році майже на третину перевищує показник 2016 року. Так, тоді було порушено 23,2 тис. справ на суму понад 2,09 млрд грн. На розгляд суду митницями ДФС передано майже 7,8 тис. справ про порушення митних правил на суму понад 1,47 млрд грн. За результатами розгляду справ судом прийнято рішення про конфіскацію безпосередніх предметів правопорушень на суму понад 433,56 млн грн. Накладено штрафів на суму понад 401,57 млн грн. [2].

За наслідками вжитих митницями ДФС організаційно-практичних заходів, проведеної аналітично-пошукової роботи упродовж 6 місяців 2018 року виявлено 22 447 порушень митних правил із вартістю предметів правопорушень на суму понад 986 млн грн. Кількість складених протоколів про порушення митних

правил порівняно з аналогічним періодом минулого року збільшилась на 57,6%. У 2 614 справах про порушення митних правил тимчасово вилучено предмети правопорушень на суму майже 389,17 млн грн.

Безпосередньо митницями ДФС розглянуто 17 034 справи про порушення митних правил, що становить 88,7% від заведених справ, розгляд яких віднесено до компетенції митниць ДФС (19 193 справи). Застосовано адміністративне стягнення у вигляді штрафу на суму 9,27 млрд грн. На розгляд суду митницями передано 2 866 (88,1% від заведених справ, розгляд яких віднесено до компетенції судів) справ про порушення митних правил на суму 702,7 млн грн. За результатами розгляду справ про порушення митних правил судом винесено 2 853 постанови, що становить 99,5% від кількості переданих до суду справ. Судами за результатами розгляду справ винесено рішення про накладення стягнень у вигляді штрафу та конфіскації на суму 209,68 млн грн. [3].

Протиправні дії, спрямовані на недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, завдають шкоди економічним інтересам держави. Відповідно до ст. 472 МКУ недекларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, – це незаявлення за встановленою формою точних та достовірних відомостей (наявність, найменування або назва, кількість тощо) про товари, транспортні засоби комерційного призначення, які підлягають обов'язковому декларуванню у разі переміщення через митний кордон України [4].

Санкція статті 472 МК України передбачає накладення штрафу в розмірі 100 відсотків вартості цих товарів, транспортних засобів з конфіскацією зазначених товарів, транспортних засобів. Відповідно до частини 3 статті 465 МКУ конфіскація товарів, транспортних засобів, зазначених у пункті 3 статті 461 цього Кодексу, застосовується судом незалежно від того, є ці товари, транспортні засоби власністю особи, яка вчинила правопорушення, чи ні.

Наприклад, громадянин України М. повертався в Україну з Італії, де перебував в приватних справах. Формою проходження митного контролю обрано «червоний коридор». Громадянин заповнив митну декларацію, в якій вказав транспортний засіб, іноземну валюту та наявність особистих речей в кількості 55 місць. При усному опитуванні громадянин підтвердив відомості, вказані ним у митній декларації, та заперечив наявність будь-яких інших товарів, в тому числі тих, що підлягають обов'язковому декларуванню чи переміщення яких через митний кордон України заборонено або обмежено.

Під час проведення митного контролю транспортного засобу, крім заявлених ним особистих речей, виявлено незаявлені товари на суму понад 54 тис. грн. За цим фактом Закарпатською митницею складено протокол про порушення митних правил стосовно зазначеної особи за ознаками правопорушення, передбаченого ст. 472 МКУ. В своїх письмових поясненнях громадянин зазначив, що незадекларовані товари він переміщував в Україну на прохання малознайомого йому громадянина Італії. В подальшому правопорушник повинен був переслати товар поштою за адресою, вказаною на упаковках товарів, наміру порушувати митне законодавство у нього не було.

Постановою Ужгородського міжрайонного суду Закарпатської області в справі про порушення митних правил громадянина України М. визнано винним у порушенні митних правил, передбачених статтею 472 МКУ, накладено адміністративне стягнення у вигляді штрафу у розмірі 100% вартості товарів з їх конфіскацією [5].

Частиною 2 ст. 467 МКУ визначено, що якщо справи про порушення митних правил відповідно до статті 522 цього Кодексу розглядаються судами (суддями), адміністративне стягнення за порушення митних правил може бути накладено не пізніше шести місяців з дня вчинення правопорушення, а в разі розгляду судами (суддями) справ про триваючі порушення митних правил, у тому числі передбачені статтями 469, 477–485 цього Кодексу, – не пізніше шести місяців з дня виявлення цих правопорушень.

Передбачене ст. 472 МКУ порушення митних правил, яке полягає в недекларуванні товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, характеризується вчиненням одноразової дії у певний час. Таким чином, зазначене порушення митних правил не можна вважати триваючим, воно припиняється із поданням декларації митному органу, а отже, адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через шість місяців з дня його вчинення.

Наприклад, Галицьким районним судом м. Львова винесено постанову в справі про порушення митних правил. Відповідно до цієї постанови «... заслухавши пояснення представника Львівської митниці, дослідивши матеріали справи, суд дійшов висновку, що в діях Г. наявні ознаки правопорушення, передбаченого ст. 472 МКУ, однак провадження у справі підлягає закриттю з таких підстав.

Судом встановлено, що згідно з протоколом про порушення митних правил, складеним 25.09.2014 року, адміністративне правопорушення Г. вчинено 25.09.2014 року, а матеріали справи надійшли зі спливом шести

місяців – 02.09.2015 року. Вина Г. у вчиненні правопорушення, передбаченого ст. 472 МКУ, підтверджується протоколом про порушення митних правил, митною декларацією, актом про проведення огляду (переогляду) товарів, транспортних засобів, ручної поклажі та багажу. Це адміністративне правопорушення не є тривалим, а з моменту його вчинення минуло понад шість місяців. Відтак, строк накладення адміністративного стягнення минув, у зв'язку з цим провадження у справі підлягає закриттю» [5].

Підсумовуючи вищевикладене, можна констатувати, що під час судового розгляду справ про порушення митних правил, заведених за ознаками ст. 472 МКУ, суд враховує якість провадження у справі про порушення митних правил, а саме:

- 1) своєчасне, всебічне, повне та об'єктивне з'ясування обставин кожної справи;
- 2) вирішення її з дотриманням вимог закону;
- 3) забезпечення виконання винесеної постанови;
- 4) виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню порушень митних правил;
- 5) запобігання таким правопорушенням у подальшому.

Як ми наголошували у попередніх публікаціях, «для розв'язання проблеми недеklarування товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, ДФСУ доцільно організувати оперативний обмін інформацією з Державною прикордонною службою України та митними адміністраціями іноземних країн» [1, с. 51].

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Ліпінський В. В. Проблемні питання кваліфікації протиправних дій, спрямованих на недеklarування товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України. *Правова позиція*. 2017. № 1(18). С. 43–52.
2. Інформація щодо стану боротьби з митними правопорушеннями упродовж 2017 року Державної фіскальної служби України. Київ, 2018. URL: <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/324647.htm>.
3. Інформація щодо стану боротьби з митними правопорушеннями упродовж 6 місяців 2018 року Державної фіскальної служби України. Київ, 2018. URL: <http://www.sfs.gov.ua/diyalnist-/borotba-z-ekonomichnoyu-zlochinnistyut-ta/informatsiya-pro-vjittya-zahodiv-schodo-bo/346195.htm>.
4. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
5. Лист Державної фіскальної служби України від 31 березня 2016 р. № 11040/7/99-99-26-03-02-17. URL: <http://www.sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/listi/>

## **Роман МИРОНЮК**

*професор кафедри адміністративного права, процесу*

*та адміністративної діяльності*

*Дніпропетровського державного*

*університету внутрішніх справ, доктор юридичних наук, професор*

### **ОБСТАВИНИ, ЯКІ МАЮТЬ ВРАХОВУВАТИ АДМІНІСТРАТИВНІ СУДИ ПРИ РОЗГЛЯДІ СПРАВ ЩОДО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ МИТНИХ ОРГАНІВ ЩОДО ВІДМОВИ В ПРИЙНЯТТІ МИТНОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ**

У цілому, вирішення митних спорів адміністративними судами є доволі важливою складовою діяльності системи адміністративних судів. Так, у 2018 році адміністративними судами розглянуто 34 тис. справ зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів, що становить 31% всіх категорій справ, розглянутих адміністративними судами, із них 6,5 тис. (тобто майже 7%) – так званих митних справ [1].

Аналіз предметної юрисдикції, визначеної в ст. 19 КАСУ [2], та повноважень митних органів, визначених Митним кодексом України [3], дає можливість стверджувати, що адміністративним судам підсудні такі категорії митних спорів, тобто спорів між митними органами, фізичними особами та юридичними особами приватного та публічного права: 1) щодо оскарження ухваленого митним органом податкового повідомлення-рішення про нарахування податкових зобов'язань з посиланням на помилкове визначення коду товарної номенклатури чи неправильність та необґрунтованість митної вартості товару з посиланням, зокрема, на результати камеральної перевірки; 2) щодо оскарження ухваленого відділом номенклатури та класифікації товарів регіональної митниці рішення про визначення коду товару згідно з УКТЗЕД для застосування під час митного оформлення товару; 3) щодо оскарження відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні чи пропуску товарів і транспортних засобів через митний кордон України з посиланням на недостатність документів, наданих для визначення митної вартості товарів; 4) щодо оскарження вимоги платника податків уже після проведення митного оформлення товару повернути надмірно сплачене мито в зв'язку з невірним визначенням коду товарної номенклатури.

Однією із найбільш складних категорій митних справ є справи щодо оскарження відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні чи пропуску товарів і транспортних засобів через митний кордон України з посиланням на недостатність документів, наданих для визначення митної вартості товарів. Пропонуємо нижче дослідити законодавче регулювання підстав для виникнення таких спорів та практику діяльності адміністративних судів щодо їх розгляду.

Згідно з частиною 8 статті 257 Митного кодексу України митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення здійснюється митними органами на підставі митної декларації, до якої декларантом, залежно від митних формальностей, установлених цим Кодексом для митних режимів, та заявленої мети переміщення, вносяться відомості про митну вартість товарів та метод її визначення. Відповідно до статті 49 Митного кодексу України митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари. Приписами статті 53 Митного кодексу України обумовлено, що у випадках, передбачених цим Кодексом, одночасно з митною декларацією декларант подає митному органу документи, що підтверджують заявлену митну вартість товарів і обраний метод її визначення.

З аналізу частин 1 та 2 статті 53 Митного кодексу України вбачається, що законодавством передбачено вичерпний перелік документів, що подаються декларантом митному органу для підтвердження заявленої митної вартості товарів та обраного методу її визначення. Ця норма кореспондує з положеннями статті 318 Митного кодексу України, якою встановлено, що митний контроль має передбачати виконання митними органами мінімуму митних формальностей, необхідних для забезпечення додержання законодавства України з питань державної митної справи.

Це також відповідає стандартним правилам, встановленим пунктами 3.16 та 6.2 Загального додатку до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, до якої Україна приєдналась згідно із Законом України від 15 лютого 2011 року «Про внесення змін до Закону України «Про приєднання України до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур», якими запроваджено стандартні правила, а саме на підтвердження декларації на товари митна служба вимагає тільки ті документи, які є необхідними для проведення контролю за такою операцією та забезпечення виконання усіх вимог щодо застосування митного

законодавства; митний контроль обмежується мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства.

В силу частини 3 статті 53 Митного кодексу України у разі якщо документи, зазначені у частині 2 цієї статті, містять розбіжності, у них наявні ознаки підробки або вони не містять всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари, декларант або уповноважена ним особа на письмову вимогу митного органу зобов'язані протягом 10 календарних днів надати (за наявності) визначений цією нормою перелік документів.

За нормами статті 57 Митного кодексу України визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, здійснюється за такими методами: 1) основний – за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції); 2) другорядні: а) за ціною договору щодо ідентичних товарів; б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості; г) на основі додавання вартості (обчислена вартість); г) резервний.

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм цього Кодексу. У разі якщо неможливо застосувати жоден із зазначених методів, митна вартість визначається за резервним методом відповідно до вимог, встановлених статтею 64 цього Кодексу та відповідно до Правил заповнення митної декларації [4].

Контроль правильності визначення митної вартості товарів включає контроль правильності обрання декларантом методу визначення митної вартості товарів. Згідно із пунктом 2 частини 6 статті 54 Митного кодексу України орган доходів і зборів може відмовити у митному оформленні товарів за заявленою декларантом або уповноваженою ним особою митною вартістю виключно за наявності обґрунтованих підстав вважати, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів, неподання декларантом або уповноваженою ним особою документів згідно з переліком та відповідно до умов,



значених у частинах 2–4 статті 53 цього Кодексу, або за відсутності у цих документах всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

Відповідно до частини 1 статті 55 Митного кодексу України рішення про коригування заявленої митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України з помещенням у митний режим імпорту, приймається органом доходів і зборів у письмовій формі під час здійснення контролю правильності визначення митної вартості цих товарів як до, так і після їх випуску, якщо органом доходів і зборів у випадках, передбачених частиною 6 статті 54 цього Кодексу, виявлено, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів.

Під час визначення митної вартості товару, що перетинає державний кордон, митні органи нерідко користуються наданим їм правом витребувати додаткові документи, що підтверджують суму, яка була сплачена за товар або підлягає оплаті. Однак ВАСУ нагадує, що орган доходів і зборів має право вимагати надання додаткових підтверджень лише у випадку, якщо надані декларантом документи містять розбіжності, у них наявні ознаки підробки або вони не містять всіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів чи відомостей щодо ціни [5]. Це пов'язано з тим, що такі вади не дозволяють органу доходів і зборів здійснити визначений законом мінімум митних формальностей.

Таким чином, адміністративним судам при розгляді справ щодо оскарження рішень митних органів про відмову в прийнятті митної декларації слід враховувати той факт, що якщо декларантом надані всі документи, необхідні для визначення вартості товару за першим методом, а також якщо зауваження митного органу (щодо наявності розбіжностей, неточностей у документах) не стосуються числових значень вартості товару, вимога про надання додаткових документів, відмова у прийнятті декларації, застосування іншого методу визначення митної вартості є безпідставними. Подібних висновків дійшов ВАСУ у своїй постанові від 05.04.2017 року у справі № 804/1642/15 [6].

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Аналітичні таблиці щодо стану здійснення правосуддя за 2018 рік. Судова влада України. URL: [https://court.gov.ua/inshe/sudova\\_statystyka/analit\\_tabl\\_2018](https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/analit_tabl_2018)
2. Кодекс адміністративного судочинства України (в редакції від 03.10.2017 р.). *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 48. Ст. 436.
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.
4. Про затвердження Форми декларації митної вартості та Правил її заповнення : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2012 р. № 599. *Офіційний вісник України*. 2012. № 52. Ст. 2104.
5. Про деякі питання практики вирішення справ, пов'язаних із застосуванням митного законодавства (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку Вищим адміністративним судом України) : Оглядний лист Вищого адміністративного суду України від 23.04.2008 р. № 720/100/13-08. *Бізнес: законодавство та практика*. 2008. № 11.
6. Постанова ВАСУ від 05.04.2017 р. у справі № 804/1642/15. URL: [https://protocol.ua/ua/postanova\\_vasu\\_vid\\_05\\_04\\_2017\\_roku\\_u\\_spravi\\_804\\_1642\\_15](https://protocol.ua/ua/postanova_vasu_vid_05_04_2017_roku_u_spravi_804_1642_15).

## **Ілона МІЩЕНКО**

*доцент кафедри морського та митного права*

*Національного університету «Одеська юридична академія»,*

*кандидат юридичних наук, доцент*

### **КОНСУЛЬТАЦІЯ З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ МИТНОЇ СПРАВИ ЯК ПРЕДМЕТ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ**

Митний кодекс (далі – МК) України в статті 21 визначає порядок надання митними органами консультацій з питань державної митної справи. Консультація (від лат. *consultatio, consultare* – радитися, розмірковувати) – багатоаспектне поняття, яке розуміється, по-перше, як порада фахівця (консультанта) з якого-небудь питання; по-друге, як допомога викладача особі, яка навчається, у засвоєнні предмета, а також заняття, на якому надається така допомога; по-третє, як установа, яка надає допомогу через поради фахівців з яких-небудь питань (юридичних, медичних тощо) [1, с. 252].

На відміну від інформування з питань державної митної справи, яке передусім полягає в наданні текстів нормативно-правових актів або витягів (довідок) з них, консультації стосуються практичного застосування окремих норм митного законодавства України. Вони мають індивідуальний характер і можуть використовуватися виключно особою, якій надано відповідну консультацію. Іншими словами, особа, яка планує вступати у митні правовідносини з приводу переміщення товарів чи транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, може заздалегідь звернутися до відповідного митного органу за місцем проживання/розташування за роз'ясненнями щодо того, які правові норми будуть підлягати застосуванню, які правила поведінки вони встановлюють, які права і обов'язки виникають в учасників цих правовідносин тощо. Маючи таку інформацію, особа знає, що на неї чекає, розраховує свої можливості, в тому числі фінансові й часові, мінімізує свою необізнаність в тих чи інших питаннях законодавства та правозастосування, яка, як відомо, не звільняє від відповідальності. Врешті-решт, отримання консультації з питань державної митної справи знижує ризик особи бути притягнуеною до відповідальності. Це пояснюється не тільки тим, що власне

факт звернення до митного органу за консультацією свідчить про те, що особі не байдуже, що встановлено у відповідних правових нормах, та про бажання їх дотриматися, а їй продиктовано положеннями ч. 5 статті 21 МК України. Так, не може бути притягнуто до відповідальності особу, яка діяла відповідно до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи, наданої в письмовій або електронній формі, а також до узагальненої консультації, затвердженої наказом ДФС та оприлюдненої у встановленому порядку, зокрема на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані.

Слід зауважити, що за формою консультація з питань державної митної справи може бути усною, письмовою та за бажанням заінтересованої особи – електронною. Крім того, існує ще один тип консультацій – узагальнені. Вони надаються ДФС України на підставі періодичних узагальнень консультацій митних органів, які стосуються значної кількості осіб або значних сум митних платежів. Зважаючи на предмет цього дослідження, інтерес становлять письмові й електронні консультації, а також деякою мірою – узагальнені.

Письмові консультації відповідно до МК України оформлюються у вигляді рішення митного органу. Під рішеннями розуміються окремі акти, якими митні органи або їх посадові особи приймають рішення з питань, передбачених законодавством України з питань державної митної справи, а також задовольняють скарги, заяви, клопотання конкретних фізичних чи юридичних осіб або відмовляють у їх задоволенні [2]. Щодо консультацій в електронній формі, МК України не встановлює особливих вимог стосовно їх реквізитів, зокрема наявності електронного цифрового підпису тощо, а відтак – є підстави вважати, що вони є оцифрованою версією (скан-копією) відповідного письмового рішення та відрізняються від останнього лише способом доставлення до адресата.

Застосування письмових та електронних консультацій на практиці має суттєві правові наслідки, оскільки виключає можливість притягнення до відповідальності особи, яка діяла відповідно до консультації з питань державної митної справи.

Узагальнені консультації затверджуються наказами ДФС та підлягають оприлюдненню в порядку, встановленому для опублікування нормативно-правових актів. Аналогічно випадкам застосування письмових та електронних консультацій, особа звільняється від відповідальності, якщо діє на підставі

узагальненої консультації, в тому числі у випадку її подальшої зміни або скасування. Видається, що зміна або скасування консультацій можливі з об'єктивних причин, наприклад з причин змін у законодавстві, через які консультація втрачає актуальність. Суб'єктивні причини так само можуть спричинити скасування або зміну консультацій, наприклад коли посадова особа припустилася помилки, надала недостовірну інформацію тощо.

У цьому зв'язку МК України в ч. 6 ст. 21 встановлює можливість адміністративного та судового оскарження консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України як правового акту індивідуальної дії, якщо вона, на думку заінтересованої особи, суперечить нормам відповідного акту законодавства. Можливість оскарження узагальненої консультації в зазначеній статті не передбачена, адже така консультація не є актом індивідуальної дії, оскільки містить знеособлену інформацію і поширюється на необмежене коло осіб. Попри відсутність спеціальної вказівки законодавця, оскарження узагальненої консультації вбачається можливим, хоч і не завжди доцільним.

Оскільки консультація є індивідуальним актом, тобто актом (рішенням) суб'єкта владних повноважень, виданим (прийнятим) 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 [3], судове оскарження здійснюється відповідно до положень Кодексу адміністративного судочинства (далі – КАС) України. Виходячи з положень ст. 5 КАС України кожна особа має право звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси. МК України у главі 4 «Оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них» практично дублює зазначене положення, а у статті 21 встановлює як підставу для оскарження консультацій не порушення прав і свобод людини, а суперечність консультації законодавству. З одного боку, наведене видається логічним, оскільки консультація – це правозастосування в теорії, яка може ніколи й не знайти втілення у практику, відповідно порушення права так і не відбудеться. Однак, з іншого боку, завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Для того, щоб такі

порушення мали місце, особа має вступити в правовідносини з митним органом щодо переміщення товарів через митний кордон України, тобто в митні правовідносини. Консультування – це інформаційні правовідносини, оскільки їх об'єктом є інформація щодо такого переміщення, а не власне переміщення. Отже, в контексті оскарження консультацій з питань митної справи можна говорити хіба що про порушення прав в інформаційній (а не в митній) сфері, зокрема про порушення права на інформацію.

Щодо індивідуальних актів (рішень), КАС України передбачає можливість визнання їх протиправними, а також скасування акту в цілому чи окремих його положень. Водночас МК України передбачає, що суд може визнати таку консультацію недійсною, що є підставою для надання нової консультації з урахуванням висновків суду. Прийняття судом рішення про визнання консультації, наданої митним органом, недійсною об'єктивно нічого не змінить для особи. Приміром, в консультації зазначено, що забороняється переміщення громадянином певних товарів через митний кордон України, в той час коли законодавство таких заборон не встановлює. Визнання судом такої консультації недійсною не означає скасування такої заборони, адже її об'єктивно не було. Особа мала право здійснити переміщення до звернення за консультацією, після її надання, а також після визнання її судом недійсною.

Як бачимо, наслідки оскарження консультації відрізняються від наслідків оскарження будь-якого іншого рішення того ж митного органу – наприклад, картки відмови в прийнятті митної декларації або митному оформленні чи рішення про коригування митної вартості. Ця відмінність знаходиться у площині правової природи оскаржуваних рішень. Якщо останні є обов'язковими для застосування, то консультація такою не є – вона виходячи з визначення є порадою. Особа не зобов'язана нею користатися, а митний орган – безпосередній учасник відповідних митних правовідносин, який буде виконувати митні формальності при переміщенні товарів через митний кордон України, так само не змушений слідувати її змісту, тим більш припускатися тих помилок, які в ній містяться, що у свою чергу призведе до реальних порушень прав і свобод осіб.

Отже, оскарження консультацій з питань практичного застосування окремих норм митного законодавства України є доволі спірним способом захисту прав і свобод осіб. Воно радше є одним з інструментів стимулювання сумлінного та належного виконання посадовими особами митних органів своєї

повноважень щодо надання консультацій з питань практичного застосування норм митного законодавства.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Локшина С. М. Краткий словарь иностранных слов. 9-е изд., испр. Москва : Рус. яз., 1987. 632 с.
2. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446.

**Павло ПАШКО**

*ректор Національного університету державної фіскальної служби України,  
доктор економічних наук, професор*

**Даляна ПАШКО**

*доцент кафедри фінансового права та фіскального адміністрування  
Національної академії внутрішніх справ, доктор економічних наук, доцент*

## ЩОДО ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО МЕХАНІЗМУ ФОРМУВАННЯ Й РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ТА МИТНОЇ ПОЛІТИКИ

Україна знову намагається вдосконалити податкову та митну складові, які є механізмом наповнювання її бюджету.

Важливою проблемою є відсутність контролю за рухом товарів усередині країни – від моменту ввезення на територію України до моменту їх продажу (відсутність можливості порівняння кількості та вартості товарів, які імпортовано, офіційно й неофіційно вироблено в країні, з вартістю та кількістю товарів, проданих у країні), що призводить до створення схем мінімізації та ухилення від оподаткування та, відповідно, розгляду в судах податкових та митних спорів.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки державна фінансова політика повинна коригуватися у відповідь на зміни зовнішніх та внутрішніх чинників. Податкова й митна політика також можуть і повинні коригуватися. І це повинно відбуватися шляхом визначення та коригування сучасних пріоритетів у рамках головної мети цих політик – захисту відповідних національних інтересів України.

Загалом, безпека є станом захищеності інтересів, а механізмом їх захисту є відповідна політика. На основі національних інтересів та цінностей формуються національні цілі – конкретні ключові завдання, які держава ставить перед собою заради захисту цих інтересів та цінностей.

Визначені ключові завдання – це, по суті, місія інституціонального органу, який повинен реалізовувати відповідну політику.

І якщо кінцеву мету митної політики – захист митних інтересів країни – визначено законом, то саме поняття податкової політики та її мету закон не визначає. Звідки – різноманітність тлумачень понять «податкова політика» та «податкова безпека».



Податкова система, митна система – це структури для реалізації податкової та митної справи, які, у свою чергу, є механізмами реалізації податкової та митної політики. І місією названих структур повинен стати захист національних податкових і митних інтересів України.

Структуру забезпечення митних інтересів країни чітко визначено та представлено на рис. 1.

В існуючій системі державні органи формують митно-тарифні й нетарифні заходи, а митниця країни (митний комітет, митна служба, митні підрозділи фіскальної служби, митна адміністрація тощо) їх реалізує або контролює. Механізмом для цього є митна справа, у рамках якої Міністерство фінансів, фіскальна служба або інша визначена структура встановлюють процедури реалізації визначених заходів, а митні органи їх реалізують. Митний контроль та митне оформлення, електронна митниця, організація боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, формування митної статистики, контроль за правильністю розрахунку митної вартості, справляння податків і зборів, визначення митних режимів та процедур та інші складові і є суттю митної справи.

Оцінкою результатів виконання митної справи повинні стати показники стану захисту національних інтересів. Механізмом такого оцінювання може бути визначення митної безпекоспроможності.

Таке оцінювання повинно стати основою для коригування цілей та завдань для митниці.

Можна стверджувати, що податкова безпека держави є станом захищеності її податкових інтересів, а податкові інтереси – це національні інтереси держави, забезпечення та реалізація яких досягаються провадженням податкової справи.

Якщо за аналогією розглянути структуру забезпечення податкових інтересів країни (рис. 2), то можна побачити її подібність структурі, представленій на рис. 1.

У кожній країні інституціональний механізм формування і податкової, і митної політики має як специфічні, так і загальні риси.

Однак загальна структура інституціонального механізму формування й реалізації податкової та митної політики дуже схожа й може бути представлена у вигляді схеми (рис. 3).

Законодавець і Кабінет Міністрів визначають цілі фіскальної, податкової та митної політики як складових національних інтересів України (вони будуть

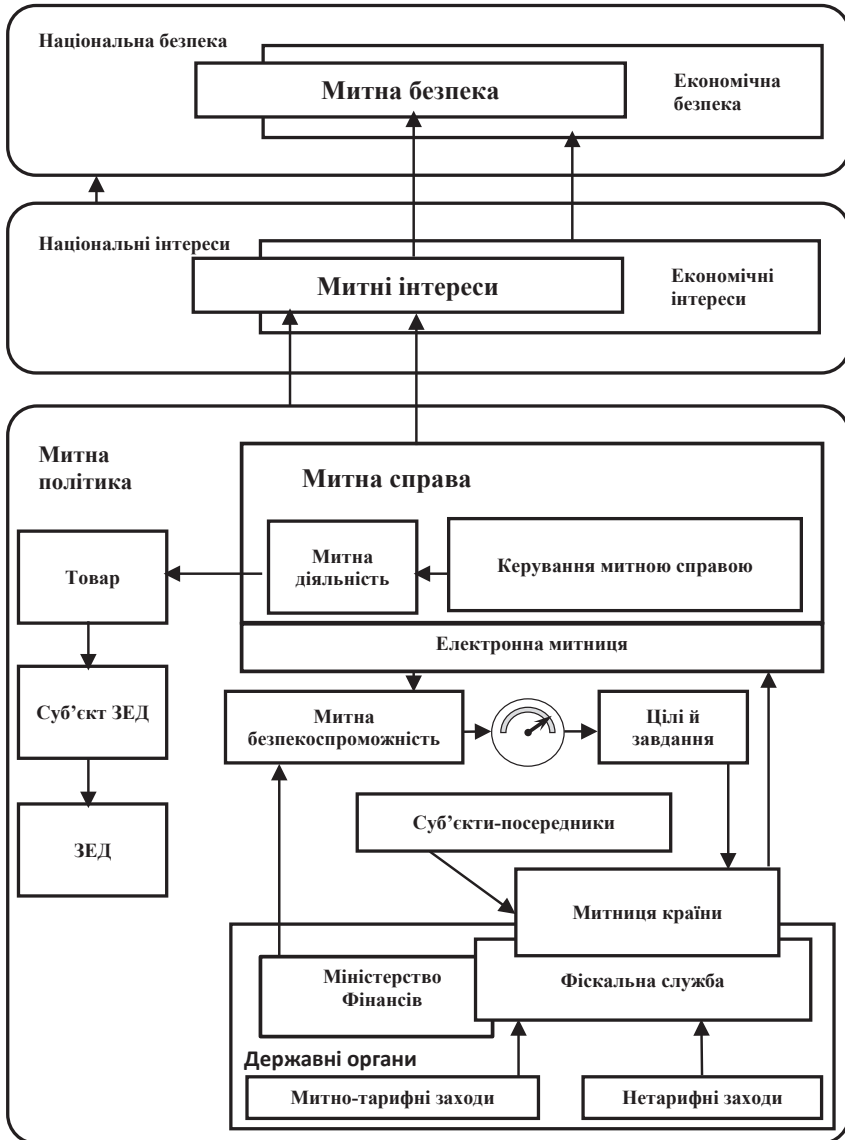


Рис. 1. Структура забезпечення митних інтересів країни [1]

для кожного напрямку різні). Ними ж повинні бути визначені структури, які відповідають за формування та введення заходів регулювання: митно-тарифних; нетарифних (квотування, ліцензування, сертифікації тощо); видів, ставок податків та бази оподаткування; параметрів стимулювальної фіскальної політики; обмежень, пільг і переліку пільговиків; регулювання співвідношення прямого та непрямого оподаткування тощо. Вони визначають систему оцінювання досягнення рівня необхідної безпеки.

Відповідні державні органи (Міністерство фінансів, Міністерство економіки та інші) визначають заходи регулювання.

Міністерство фінансів визначає необхідний рівень забезпечення національних інтересів та доводить показники уповноваженому державному органу.

Уповноважений державний орган (наприклад, фіскальна служба, економічна адміністрація тощо) як головний орган:

- формує й доводить стратегічні завдання для податкової та митної структур, правоохоронної структури з фінансових розслідувань;
- координує діяльність податкової, митної структур та правоохоронної структури з фінансових розслідувань (податкової, фінансової або економічної міліції, поліції тощо);
- забезпечує фінансування апарату, податкової та митної структур, правоохоронної структури з фінансових розслідувань;
- супроводжує та адмініструє єдину центральну базу даних, за допомогою якої формуватимуться об'єктивні дані для складання й контролю за виконанням державного бюджету, проводиметься контроль за переміщенням товарів від кордону до кінцевого покупця; надає єдину інформацію службам, які здійснюють контроль і адмініструють податки: податковій та митній службам, правоохоронній структурі з фінансових розслідувань;
- супроводжує єдину інформаційну службу для суб'єктів та громадян по всій території України;
- формує систему підготовки кадрів, підвищення кваліфікації;
- ставить завдання для науковців єдиної науково-дослідної системи;
- установлює єдині обґрунтовані прогностичні показники для податкових та митних органів;
- організує контроль за роботою підлеглих, оперативною роботою антикорупційних підрозділів тощо.

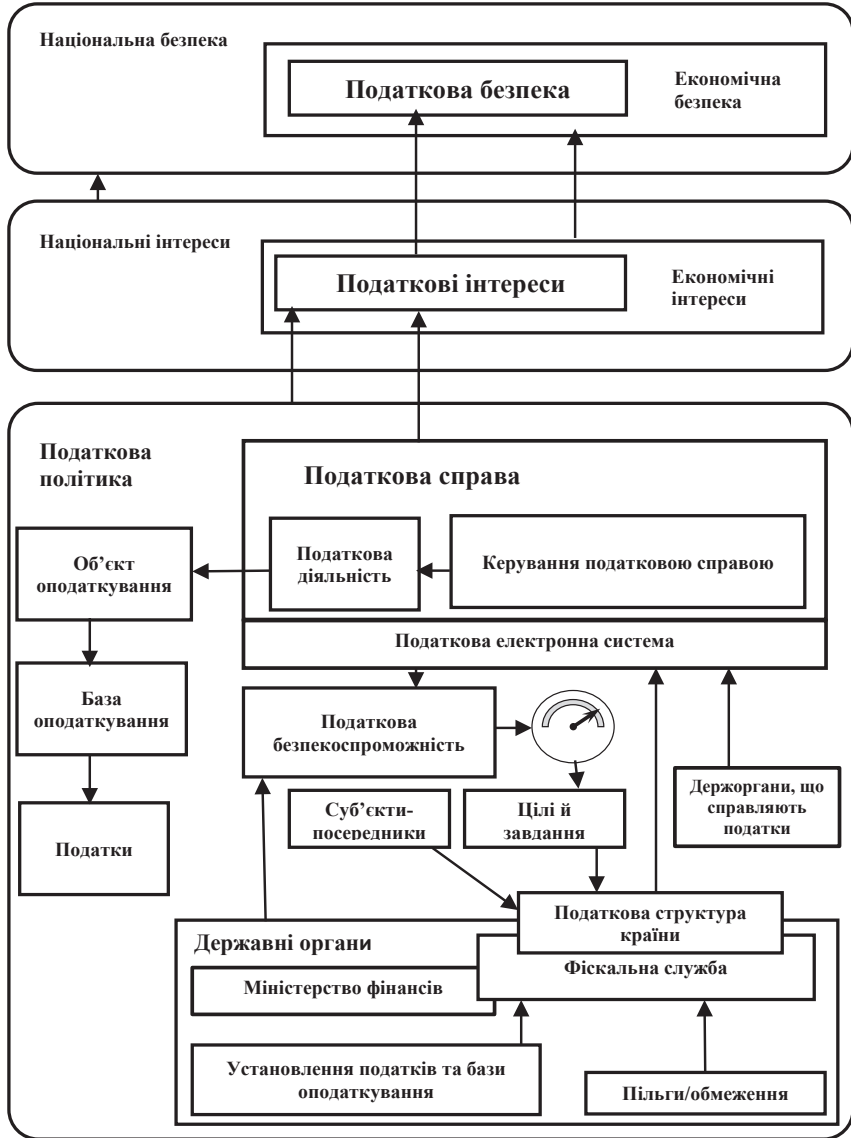


Рис. 2. Структура забезпечення податкових інтересів країни (складено авторами)

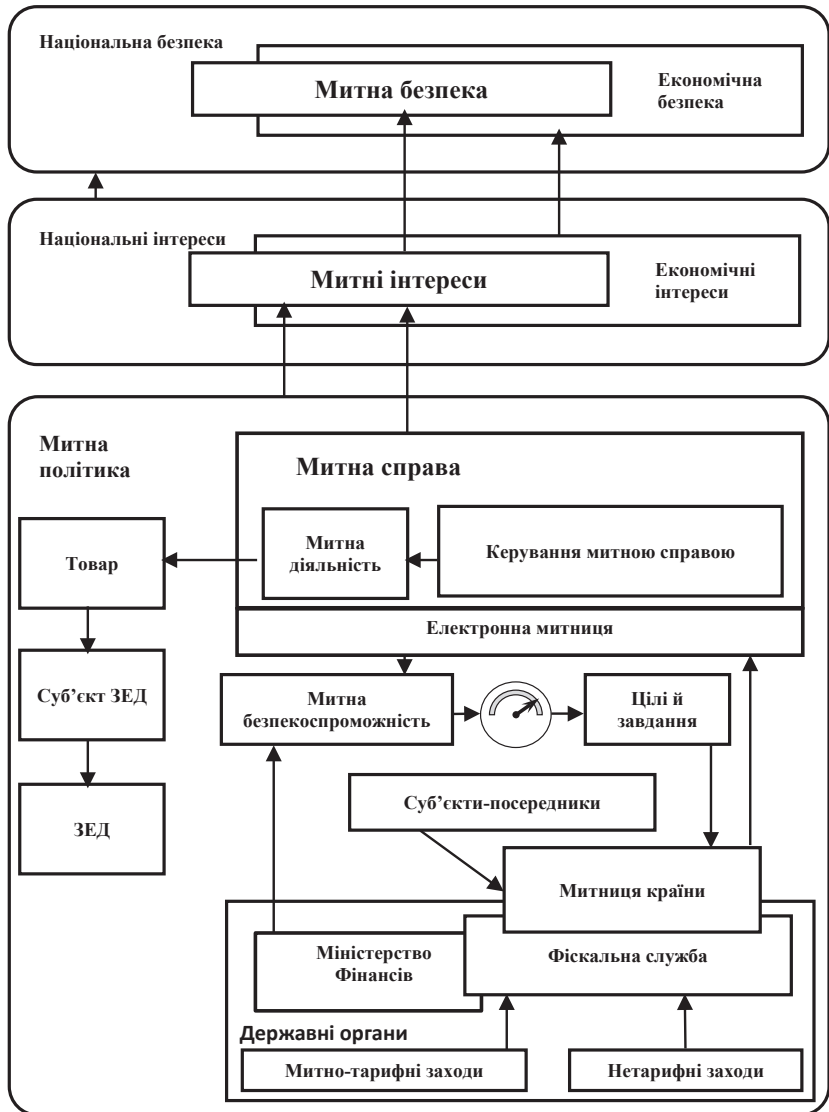


Рис. 3. Інституціональний механізм формування й реалізації податкової та митної політики (складено авторами)

Податкова та митна структури виконують податкову й митну справи.

Правоохоронна структура з фінансових розслідувань забезпечує оперативну й слідчу функції як для податкової структури, так і для організації боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил.

Міністерство фінансів оцінює результати досягнення необхідного рівня податкової та митної безпеки, уточнює показники на рік, звітує перед урядом.

Запропонована модель дасть можливість побудувати систему, де неможливо буде створити неконтрольовану корупційну монопольну систему. Її реалізація зробить прозорим контроль за рахунок різнорівневої системи кадрових призначень; задіє перехресний внутрішній контроль, коли товар перевіряється послідовно митницею, податківцями та незалежною від них фінансовою поліцією, яка, у свою чергу, перебуває під контролем керівника фіскальної служби через антикорупційний орган. А Міністерство фінансів зможе «тримати руку на пульсі» через контроль за результатами виконання поставлених завдань та кадровий вплив.

Подальший розвиток податкової та митної справи повинен базуватися [2] на створенні й упровадженні єдиних обов'язкових систем електронного обліку купівлі-продажу товару; визначенні та електронному обліку бази оподаткування; електронної інтегрованої системи відслідковування руху товарів по всьому ланцюгу постачання, у тому числі в різних країнах; безперервному митному, податковому та аудиторському контролю від кордону до кінцевого покупця на основі уніфікованого товарознавчого опису товарів, уведення його до бухгалтерського, податкового та митного обліку, який здійснюватиметься в електронному вигляді.

Створення правового поля та перехід на новий рівень управління дасть можливість оновити структури, які ефективно працюватимуть на забезпечення національних інтересів та безпеки України, що, відповідно, зменшить кількість податкових і митних спорів.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Пашко П. В. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації) : монографія. Львів : ІРД НАН України, 2009. 628 с.
2. Пашко П. В., Пашко Д. В. Щодо досягнення окремих ефектів від діяльності податкової та митної служб під керівництвом Міністерства фінансів. *Вісник Академії митної служби України*. 2014. № 1(51). С. 5–10.

## **Віктор ПРОКОПЕНКО**

*доцент кафедри морського та митного права  
Національного університету «Одеська юридична академія»,  
доктор юридичних наук, доцент*

### МИТНІ ПРОЦЕДУРИ: ТЕРМІНОЛОГІЧНА КОЛІЗІЯ ТА СКЛАДНОЩІ ПРАВОРОЗУМІННЯ

Доволі часто в митному законодавстві ототожнюються деякі поняття, які сприймаються на слух як синоніми, проте за змістовним навантаженням є різними.

У МК України 2012 р. законодавець запровадив цілу низку нововведень, які стосуються понятійно-категоріального апарату (наприклад, поняття «митні формальності», «митний статус товарів», «тарифна квота» тощо), та оперує раніше введеними поняттями, але вже з іншим смисловим навантаженням. Саме поняття «митні процедури» в МК України 2012 р. вже тлумачиться по-іншому, і відповідно до чинної термінології МК України митні процедури є не чим іншим, як митним режимом. У зв'язку з цим виникає «патова» ситуація, коли в МК України містяться два ключових поняття-синоніми – «митна процедура», «митний режим», що обумовлено перекладом на українську мову Кіотської конвенції, яка в англійському та французькому перекладах використовує відповідно терміни «procedure» та «regime» як синоніми.

Крім митних процедур, які є митним режимом, в митній справі є й інші процедури, передбачені МК України. Так, законодавець неодноразово в МК України вказує на процедури митного контролю та митного оформлення (ч. 3 ст. 7, п. 2 ч. 11 ст. 75, ст. 311, ч. 1 ст. 356, п. 2 ч. 1 ст. 565), процедуру МДП (ч. 3 ст. 302, ч. 1 ст. 360), процедуру контролю, який здійснюється іншими державними органами під час переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України (п. 2 ч. 4 ст. 263), тощо. Не викликає сумнівів, що йдеться про адміністративну процедуру в митній справі.

З теорії адміністративного права відомо, що одним із критеріїв класифікації адміністративних процедур є критерій «за сферою діяльності», в нашому випадку – у митній справі.

Унікаючи надання визначення поняттю «процедури, спрямовані на здійснення державної митної справи», О.П. Федотов виокремлює два види таких процедур:

1) процедури переміщення товарів та транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України (митні процедури, юрисдикційні процедури, процедури оскарження рішень, дій чи бездіяльності посадових осіб митниць Державної фіскальної служби України, процедури аналізу ризиків недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи та процедури мінімізації ризиків недотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи);

2) процедури, пов'язані з таким переміщенням (внутрішньоорганізаційні процедури, процедури, пов'язані з регулюванням діяльності суб'єктів навколomitної інфраструктури, процедури здійснення митницями Державної фіскальної служби України контролю за окремими видами діяльності підприємств, процедури міжнародного співробітництва) [1, с. 27–28].

Цілком слушною виглядає позиція автора щодо обрання саме такого критерію поділу адміністративних процедур, однак існує ціла низка процедур у митній справі, які так і не відображені в наведеній класифікації. До митних процедур автор відносить лише митний контроль, митне оформлення. Дійсно, найбільш застосовуваними процедурами при переміщенні товарів та транспорту через митний кордон України є митний контроль та митне оформлення. Однак є процедури в митній справі, які не менш важливі, а саме: процедура справляння митних платежів; процедура прийняття попередніх рішень з питань державної митної справи; процедура надання консультацій; процедура отримання статусу гаранта, і цей перелік можна продовжити. Допускаємо, що автор не ставив за мету надати вичерпний перелік адміністративних процедур у митній справі. Узагальнений аналіз процедур у митній справі дозволив виокремити такі їх ознаки:

а) вони застосовуються в митній справі та визначені МК України та іншими нормативними актами з питань митної справи;

б) обов'язковим учасником цих процедур є митні органи, їх посадові особи;

в) вони спрямовані на впорядкування, охорону, розвиток митних правовідносин, реалізацію прав і свобод громадян;

г) вони є формою реалізації повноважень митних органів;

ґ) вони пов'язані з переміщенням товарів, транспортних засобів комерційного призначення, громадян через митний кордон України;



д) приймається владне управлінське рішення.

Не претендуючи на універсальність запропонованого визначення, вважаємо, що адміністративна процедура в митній справі – це сукупність норм, передбачених МК України та іншими нормативними актами з питань митної справи, які визначають порядок виконання митних формальностей при переміщенні товарів та транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України та прийняття владного управлінського рішення щодо забезпечення прав і свобод громадян.

Загальновизнано, що структурно адміністративні процедури складаються зі стадій, етапів та процедурних дій. Дії є базовим елементом процедури, з яких складаються етапи (якщо вони виділяються) та стадії процедури. Якщо використовувати термінологію МК України, то адміністративні процедури в митній справі складаються з митних формальностей та дій. Зазначимо, що в деяких публікаціях на це вже зверталась увага. Так, Ю.Д. Кунєв і Л.Р. Баязітов визначили, що «внутрішнім змістом митної процедури є:

1) вчинення митних формальностей – перетворення на юридичні факти певного, охопленого областю процедури, набору фактових передумов (нормативно передбачених майбутніх фактів, обставин і подій);

2) вчинення дій з формування доказової бази передбаченого для точки виходу рішення (вивчення, перевірка, оцінка тощо: фактів, обставин та подій)» [2, с. 21].

Таким чином, процедури митного контролю та митного оформлення складаються з низки митних формальностей. Підтвердження цієї тези щодо митного оформлення міститься у ст. 246 МК України. Так, згідно з ч. 2 ст. 246 МК України «порядок виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів» [3]. Щодо митного контролю, в ч. 3 ст. 318 МК України законодавець прямо вказує, що митний контроль передбачає виконання органами доходів і зборів мінімуму митних формальностей, необхідних для забезпечення додержання законодавства України з питань державної митної справи [3]. Крім того, у підзаконних актах нормотворець розглядає митні формальності як складову і митного оформлення, і митного контролю. Так, наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 629 має назву «Про митні формальності на трубопровідному транспорті та лініях електропередачі» (з теорії управління наказ є актом управління), яким затверджений Порядок та строки митного контролю та митного оформлення товарів,

що переміщуються трубопровідним транспортом (є управлінським рішенням). Як свідчить назва цього Порядку, в ньому йдеться і про митний контроль, і про митне оформлення. У наказі Міністерства фінансів України від 10.03.2015 р. № 308 «Про затвердження Порядку виконання митних формальностей на морському та річковому транспорті» йдеться про митні формальності, які стосуються як митного контролю, так і митного оформлення.

У кожному конкретному випадку митний контроль та митне оформлення реалізуються виконанням низки митних формальностей, кількість яких залежить від напрямку переміщення, конкретного товару, виду транспорту тощо.

У практиці митної діяльності практично завжди для забезпечення митного контролю посадові особи митних органів застосовують кілька форм митного контролю, які і є митними формальностями (наприклад, перевірка документів та відомостей, огляд товарів, транспортних засобів).

У загальному вигляді митна формальність проведення митного огляду товару складається з наступних дій: аналіз результатів застосування системи управління ризиками та інформування керівника відповідного підрозділу митниці для прийняття рішення про проведення огляду; оформлення рішення; інформування вантажоодержувача (виключно при прибутті); безпосереднє проведення огляду; складання акту проведення огляду.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Федотов О. П. Адміністративно-правова концепція здійснення державної митної справи: теорія та практика : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2016. 38 с.
2. Кунев Ю. Д. Баязітов Л. Р. Визначення сутності та змісту основних митно-правових понять: «митна процедура». *Вісник Академії митної служби України*. Право. 2014. № 2. С. 7–21.
3. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.

## **Олег ПРУДИВУС**

*член Вищої ради правосуддя,*

*суддя Запорізького окружного адміністративного суду,*

*кандидат юридичних наук, доцент*

### **РЕАЛІЗАЦІЯ МИТНИМ ОРГАНОМ ПРАВА НА УТОЧНЕННЯ ВІДОМОСТЕЙ ІЗ КРАЇНИ ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ЯК ОДНА З ГАРАНТІЙ ЗАХИСТУ ПРАВ СУБ'ЄКТА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ МИТНО-ТАРИФНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ**

Державна митна справа є інструментом забезпечення державного суверенітету та невід'ємним чинником економічної самостійності України, оскільки спрямована на виконання завдань щодо сприяння розвитку законної торгівлі та забезпечення національної безпеки України. Методи її реалізації перебувають у перманентному розвитку з огляду на вплив глобальних інтеграційних процесів та, відповідно, гармонізацію вітчизняного законодавства у сфері митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності із законодавством країн Європейського Союзу.

Останнім часом у вітчизняній правозастосовній практиці особливого значення набувають спори щодо визначення країни походження товару як тенденції, яка визначає практику застосування ставок ввізного мита та безпосередньо впливає на наповнення державного бюджету України.

Варто зауважити, що дослідженням різноманітних аспектів вітчизняного митного регулювання на теоретичному та правозастосовному рівнях присвятили свої наукові та практичні здобутки такі фахівці в галузі адміністративного права, як: В.М. Бевзенко, Ю.П. Битяк, Ю.М. Дьомін, С.В. Ківалов, Р.С. Мельник, Д.В. Приймаченко, М.І. Смокович, О.П. Федотов, О.П. Шевченко, В.К. Шкарупа, М.Г. Шульга та ін. Поряд із цим з'ясування природи реалізації митними органами права на уточнення відомостей із країни походження товару при здійсненні його митного оформлення залишається актуальною та потребує науково-практичного опрацювання.

Очевидно, що правила визначення характеристики товарів є важливою частиною торговельного та митного законодавства різних держав та їх

інтеграційних об'єднань [1, с. 22]. Концептуальне значення для використання митного регулювання мають його принципи, які уособлюють систему фундаментальних, найважливіших цінностей та положень, що визначають характер взаємовідносин між суб'єктами митних правовідносин [2].

Так, законодавець у статті 8 Митного кодексу України регламентував, що державна митна справа здійснюється, зокрема, на основі принципів законності та презумпції невинуватості, спрощення законної торгівлі, визнання рівності та правомірності інтересів усіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності, додержання прав та охоронюваних законом інтересів осіб [3]. Отже, рішення та дії митних органів України при реалізації державної митної політики неодмінно повинні ґрунтуватись на окреслених принципах.

Згідно з частиною 1 статті 36 Митного кодексу України країна походження товару визначається з метою оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, заборон та/або обмежень щодо переміщення через митний кордон України, а також забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі [3].

За приписами частини 5 статті 280 Митного кодексу України ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

Частиною 1 статті 281 МК України допускається встановлення тарифних пільг (тарифних преференцій) щодо ставок Митного тарифу України у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом, зниження ставок ввізного мита або встановлення тарифних квот відповідно до законодавства України та для ввезення товарів, що походять з держав, з якими укладено відповідні міжнародні договори [3].

Варто зауважити, що 18.10.2011 р. країнами – учасницями Співдружності Незалежних Держав було підписано Договір про зону вільної торгівлі [4], ратифікований Законом України від 30.07.2012 р. № 5193-VI «Про ратифікацію Договору про зону вільної торгівлі» [5].

Відповідно до положень статті 2 Договору про зону вільної торгівлі сторона не застосовує мито та інші платежі, еквівалентні миту, стосовно експорту товару, призначеного для митної території іншої Сторони, та/або імпорту товару, що походить з митної території іншої Сторони, за винятком випадків, передбачених в додатку 1, що є невід'ємною частиною цього Договору [4].

Згідно зі статтею 4 Договору про зону вільної торгівлі для визначення країни походження товарів, що походять із Сторін і знаходяться в торговельному обороті між ними, Сторони керуються Правилами визначення країни походження товарів, що є невід'ємною частиною Угоди про Правила визначення країни походження товарів у Співдружності Незалежних Держав від 20 листопада 2009 року.

Товар користується режимом вільної торгівлі на митних територіях держав-учасниць Угоди, якщо він, зокрема, відповідає критеріям походження, а також якщо товар вивозиться на підставі договору та ввозиться на митну територію іншої держави-учасниці Угоди.

У свою чергу пунктом 6.7 Правил визначення країни походження товарів встановлено, що у разі виникнення сумнівів стосовно бездоганності сертифіката форми СТ-1 або відомостей, які в ньому містяться, митний орган країни ввезення товару може звернутися до вповноваженого органу, що засвідчив сертифікат форми СТ-1, або до компетентних органів країни походження товару з мотивованим проханням повідомити додаткові або уточнювальні відомості, у тому числі прохання, пов'язані з простими вибірковими перевітками сертифікатів форми СТ-1, відповідь на яке повинна бути надана протягом 6 місяців з дати звернення [6].

Наведені вище положення митного законодавства однозначно засвідчують тезу про те, що митна політика України спрямована на забезпечення національних митних інтересів та безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі та захист внутрішнього ринку, розвиток національної економіки та її інтеграцію до економіки світової, наповнення державного бюджету. При цьому захист економічних інтересів та створення рівних можливостей для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності має виступати рівнозначним правовим орієнтиром державної політики у сфері митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

За таких обставин, у випадку виникнення у митного органу сумнівів щодо зазначеної декларантом характеристики наданого до митного оформлення

товару, який користується режимом вільної торгівлі, останній, виходячи із закріплених законодавцем у статті 8 Митного кодексу України принципів законності, правомірності інтересів суб'єкта господарювання, а також спрощення законної торгівлі, повинен реалізувати надане законом право на уточнення відомостей із країни походження товару. Натомість невикористання митним органом вказаного права потенційно може обумовити вчинення дій або прийняття рішень, які не відповідатимуть критеріям безсторонності, добросовісності та пропорційності (балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія).

Отже, якщо митний орган за наявності обґрунтованих сумнівів щодо значеної декларантом характеристики пред'явленого до митного оформлення товару не використав гарантоване йому право на уточнення таких відомостей, він не може звинувачувати декларанта у порушенні правил розмитнення. З огляду на викладене вважаємо, що за таких обставин адміністративний суд має вирішувати спір не на користь суб'єкта владних повноважень. Прикладом подібного правозастосовного підходу слугує, зокрема, постанова Запорізького окружного адміністративного суду від 06.07.2017 р. у адміністративній справі № 808/2864/16 за позовом приватного акціонерного товариства «БЕРТІ» до Запорізької митниці ДФС про визнання протиправним та скасування рішення суб'єкта владних повноважень, що набрала законної сили за наслідками її апеляційного та касаційного перегляду [7].

Утвердження відповідної судової практики у досліджуваній сфері правовідносин, на наш погляд, трансформує право на уточнення відомостей із країни походження товару на гарантію захисту прав суб'єкта митного декларування та запобіжник дотримання принципу верховенства права у сфері митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Шевченко П. Ю. Адміністративно-правове регулювання митної процедури визначення походження товару : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпро – Запоріжжя, 2017. 212 с.
2. Науково-практичний коментар до Митного кодексу України : у 3 т. / П. В. Пашко, В. Ю. Хомутиннік, Т. І. Єфименко та ін. Київ : Акад. фін. управління, 2012. Т. 1. 428 с.
3. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.

4. Договір про зону вільної торгівлі від 18 жовтня 2011 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997\\_n25](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_n25).
5. Про ратифікацію Договору про зону вільної торгівлі: Закон України від 30 липня 2012 р. № 5193-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 32. Ст. 408.
6. Угода про Правила визначення країни походження товарів у Співдружності Незалежних Держав від 20 листопада 2009 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
7. Постанова Запорізького окружного адміністративного суду від 06.07.2017 р. в адміністративній справі № 808/2864/16. URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/67887827>.

**Ольга СЕМЧИК**

*старший науковий співробітник відділу проблем державного управління та адміністративного права Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник*

## ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ВИКОРИСТАННІ МИТНОГО РЕЖИМУ ПЕРЕРОБКИ НА МИТНІЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ

Основними нормативно-правовими актами, які врегульовують відносини щодо застосування митного режиму переробки на митній території України та справляння митних платежів, є Митний кодекс України (МК України), Податковий кодекс України (ПК України), Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18 травня 1973 року (Міжнародна конвенція). Справляння митних платежів віднесено законодавцем до переліку відносин, що регулюються законодавством з питань державної митної справи, до якого належать Конституція України, Митний кодекс України та інші закони України, що регулюють такі відносини (ст.ст. 1, 7 МК України). При цьому ПК України до податкового законодавства, що регулює відносини, пов'язані із оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, відносить Конституцію України, ПК України та МК України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання зазначених відносин (п. 3.1 ст. 3 ПК України). Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються Податковим кодексом України, *крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України* та іншими законами з питань митної справи (п. 1.2 ст. 1 ПК України).

Наведене дозволяє відзначити комплексність правового регулювання відносин, пов'язаних з регулюванням питань оподаткування митними платежами операцій із товарами, що переміщуються через державний кордон України.

Пунктом Е3./Е.2 розділу 1 Спеціального додатку F Міжнародної конвенції визначено, що «переробка на митній території» – це митний режим, відповідно до якого певні товари можуть бути ввезені на митну територію з умовним



звільненням від ввізних мита та податків, виходячи з того, що такі товари призначені для виробництва, переробки або ремонту та наступного вивозу.

Звільнення від сплати податку згідно із ст. 30 ПК України є видом надання платнику податку податкової пільги. Як підстава для надання податкових пільг зі сплати податків наведена стаття визначає особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. За наявності відповідних підстав платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення підстав для її застосування і протягом усього строку її дії (підп. 17.1.4 п. 17.1 ст. 17 та п. 30.3 ст. 30). Втім, при співставленні цієї норми та конкретних норм, що визначають умови отримання суб'єктом господарювання пільги у вигляді умовного звільнення від оподаткування при використанні митного режиму переробки на митній території, дуже складно зрозуміти, до якої саме підстави належить така норма. Тобто стаття 30 у цьому випадку носить описовий характер та не надає конкретної відповіді на питання, чи належить та чи інша норма до підстав отримання податкової пільги, зокрема при використанні митних режимів.

Крім того, при співставленні визначень «умовного звільнення від оподаткування митними платежами» у ПК України (підп. 14.1.253, підп. 14.1.254 п. 14.1 ст. 14) та МК України (п. 62 ч. 1 ст. 4), очевидні окремі неточності у формулюваннях, при застосуванні яких може мати місце їх неоднозначне тлумачення. За ПК України умовне звільнення пов'язується із двома підставами його застосування – дотримання певних умов та обмежень під час використання та розпорядження товарами та дотримання митного режиму. МК України при цьому пов'язує надання умовного звільнення тільки із умовою дотримання вимог митного режиму. Визначення ПК України, надане підп. 14.1.254 п. 14.1 ст. 14, логічно не поширюється на умовне звільнення від сплати мита, а визначення, надане підп. 14.1.253 п. 14.1 ст. 14, обмежується підставою для застосування пільги тільки умовами та обмеженнями щодо використання та розпорядження товарами, які не можуть розглядатись як єдина вимога для використання конкретного митного режиму. Крім того, у ряді статей ПК України та МК України наводяться різні положення щодо підстав позбавлення права на використання пільги у вигляді умовного звільнення від сплати митних платежів. Відповідно до п. 206.12 ст. 206 ПК України до операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі переробки на митній території застосовується

умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 23 МК України. Також норми статей, які визначають платників мита (п. 3 ч. 1 ст. 276), випадки, коли митні платежі не сплачуються (п. 3 ч. 1 ст. 292), осіб, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів (п. 3 ч. 3 ст. 293), особливості застосування ставок митних платежів під час незаконного переміщення товарів через митний кордон України та використання товарів з порушенням встановлених обмежень (ч. 4 ст. 296), містять приписи, які зобов'язують суб'єкта, якому надане умовне звільнення від оподаткування, сплатити митні платежі у разі порушення умов і вимог митних режимів. Аналогічні положення містить також ПК України (підп. 14.1.254 п. 14.1 ст. 14) щодо умовного звільнення від оподаткування податком на додану вартість та акцизним податком у разі ввезення товарів на митну територію України. Наведене підтверджується також положеннями статей 213, 312 ПК України та статті 297 МК України. Норми статті 213 ПК України передбачають обов'язкову сплату суми *податкового зобов'язання* (у т.ч. щодо сплати акцизного податку – підп. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213), на яку було надано умовне звільнення, та *пені*, нарахованої на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання умовного звільнення від оподаткування до дня оплати у випадку, коли мало місце порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування (ст. 132).

Стаття 292 МК України надає перелік випадків, коли митні платежі не сплачуються. До такого переліку норма цитованої статті включає, зокрема, факт ввезення товарів на митну територію України або вивезення товарів з митної території України за умови поміщення таких товарів у митний режим, що *відповідно до положень МК України* не передбачає сплату митних платежів. Звільнення від сплати митних платежів пов'язується законодавцем із виконанням умов, що впливають з відповідного режиму (п. 3 ч. 1) та обмежені періодом його дії (п. 3 ч. 1). Стаття 297 МК України визначає строки сплати митних платежів, зокрема у разі порушення вимог і умов митних режимів, що відповідно до МК України тягне виникнення обов'язку із сплати митних платежів. Для цілей обчислення пені строком сплати таких митних платежів вважається день вчинення такого порушення.

Таким чином, податкове та митне законодавство містить кілька формулювань, що обумовлюють можливість використання митного режиму переробки на митній території України, а саме: «дотримання вимог та обмежень митних режимів», «дотримання певних умов та обмежень митного режиму», «дотримання

вимог митного режиму», «дотримання умов і вимог митних режимів». Наведена термінологічна невизначеність призводить до неоднозначності у тлумаченні норм, які врегульовують відносини з надання податкової пільги у вигляді умовного звільнення від оподаткування при застосуванні митного режиму переробки на митній території України.

Це питання є важливим також і з огляду на нечіткість правового механізму позбавлення права користуватися наданою пільгою. Статтею 148 МК України передбачено, що поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Умовою надання пільги у вигляді умовного звільнення від сплати митних платежів у межах у митного режиму переробки на митній території є отримання дозволу органу доходів і зборів на поміщення товарів у митний режим переробки. Підставою для позбавлення платника податків права на умовне звільнення від оподаткування митними платежами у межах митного режиму переробки на митній території є встановлення факту недотримання вимог такого митного режиму, визначених МК України. Однак може виникати ситуація, за якої дозвіл не відкликано, а право на користування пільгою відсутнє. Це пов'язано із тим, що до підстав для можливої зміни або відкликання органом доходів і зборів такого дозволу ст. 149 МК України віднесено: 1) встановлення факту видачі дозволу на підставі недостовірних даних, що мали істотне значення для прийняття рішення про його видачу; 2) встановлення факту недотримання підприємством, якому надано дозвіл, вимог положень МК України та інших актів законодавства України з питань державної митної справи.

Але у цьому переліку відсутнє положення про те, що такий дозвіл має бути відкликаний у зв'язку із порушенням вимог митного режиму, що видається нелогічним, адже саме із наявністю дозволу пов'язується надання права на отримання пільги.

Таким чином, розглядаючи комплексно усі наведені норми із використанням загальноновизнаних правил врегулювання колізій, можна дійти висновку, що при розгляді спорів щодо наявності підстав застосування розглядуваної податкової пільги підставою для застосування податкової пільги у вигляді умовного повного звільнення від оподаткування митними платежами при використанні суб'єктом господарювання митного режиму переробки на митній території є особливості, що характеризують вид діяльності платника податків при поміщенні товарів у такий режим, а саме вимоги митного режиму переробки на митній

території, у т.ч. умови та обмеження щодо використання та розпорядження товарами, поміщеними у такий режим. У свою чергу підставою для позбавлення платника податку права на умовне звільнення від оподаткування митними платежами є недотримання вимог митного режиму переробки на митній території.

Зважаючи на наявні питання щодо застосування умовного звільнення від оподаткування при використанні митного режиму переробки на митній території доцільно уніфікувати визначення цієї податкової пільги та закріпити, що її застосування та позбавлення права на використання пов'язано із недотриманням вимог конкретного митного режиму, а також внести до переліку підстав для відкликання дозволу на переробку товарів недотримання вимог митного режиму переробки на митній території України.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА:

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18 травня 1973 р.
2. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-IV.
4. Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму : Наказ Міністерства фінансів України від 31 травня 2012 р. № 657.

## **Ілля ЮРІЙЧУК**

*аспірант кафедри публічного права*

*Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича*

### **ПРОЦЕДУРА МИТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Публічні потреби, будучи умовами існування індивідів та збереження їх співтовариств, апріорі наділені якостями взаємних вимог, що ґрунтуються не на моральних уявленнях про справедливість, а на дуальній антропосоціокультурній природі людини [6, с. 8]. Однією із таких потреб є забезпечення кожного громадянина, який переміщує осіб, товари чи транспортні засоби через митний кордон України, можливістю реалізації своїх прав. Саме тому діяльність щодо процедури митного контролю в Україні зумовлює актуальність теми дослідження.

Відповідно до п. 24 ч. 1 ст. 4 Митного кодексу України митний контроль – це сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митої справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [5].

Безперечно, митний контроль можливо розуміти як специфічну діяльність митних органів України, що спрямована на реалізацію передбачених чинним законодавством завдань і функцій з метою дотримання юридичними і фізичними особами митного законодавства України, міжнародних угод України та інших нормативно-правових актів. Більш того, можемо відзначити, що митний контроль сміливо можна визначати як одну зі складових управлінської діяльності держави, яка має комплексний характер, служить справі національної безпеки. Серед багатоваріантності підходів до визначення сутності митного контролю можна виділити одну спільну рису: це – система або сукупність заходів, дія яких спрямована на запобігання переміщенню товарів через митний кордон із порушенням вимог митного законодавства [4, с. 85]. Основна мета митного контролю – забезпечення законного переміщення осіб, товарів та транспортних засобів через митний кордон, в тому числі повне та своєчасне адміністрування митних платежів.

У свою чергу погоджуємося з думкою Б.А. Кормиц та Д.А. Біленець, що основними завданнями (функціями) митного контролю є:

- 1) захист національних інтересів України у зовнішньоекономічній сфері;
- 2) боротьба з контрабандою і порушеннями митних правил;
- 3) перевірка загальних напрямів управління у сфері митної справи, здійснення його в законодавчо визначених межах, узгодження з іншими функціями держави;
- 4) корегування діяльності у галузі митної справи, спрямування на перспективу подальшого розвитку та досягнення конкретного результату [3, с. 24].

Митний контроль як важливий функціональний складник митної системи реалізується органами ДФС України на етапі переміщення товарів і транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, здійснення митних процедур щодо об'єктів контролю у процесі їх випуску у вільний обіг на митну територію країни і реалізації контрольовано-перевірочних заходів після випуску товарів у вільний обіг. Під митний контроль підпадають усі товари, які переміщуються через кордон, для забезпечення не тільки економічних інтересів і безпеки держави, а й захисту споживачів від контрафактної продукції та унеможливлення здійснення митного комерційного шахрайства [1, с. 160].

В умовах постійного вдосконалення діяльності органів, які забезпечують контроль над товарами, що переміщуються через митний кордон держави, висуваються нові вимоги – реалізація митного контролю у площині обслуговування суб'єктів ЗЕД і надання їм послуг, що зумовило тлумачення митного контролю як митної послуги. У цьому контексті митний контроль визначають як відносини, унаслідок яких суб'єкту ЗЕД надаються послуги економічного характеру. Тобто під митною послугою розуміється діяльність митних органів, що втілюється у «митний продукт», роботу або підконтрольний об'єкт і опосередковується через процес підготовки товару, що підлягає контролю, для переміщення через митний кордон [2, с. 68]. У цьому контексті автори розуміють новітню філософію митного контролю як контроль у вигляді сервісу, що реалізується за допомогою спеціальних інструментів для підвищення корисності сфери ЗЕД для держави та громадян [1, с. 161]. Це дає змогу визначати митний контроль на всіх етапах його здійснення як контроль у вигляді сервісу за допомогою сучасних контрольних і аналітичних процедур.

Статтю 338 МК України передбачено такі форми митного контролю: 1) перевірка документів і відомостей; 2) митний огляд (огляд і переогляд товарів, транспортних засобів комерційного призначення, огляд і переогляд ручної поклажі і багажу, особистий огляд громадян; 3) облік товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України; 4) усне опитування громадян та посадових осіб підприємств; 5) огляд територій та приміщень, де знаходяться товари чи проводиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи; 6) перевірка обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України та/або перебувають під митним контролем; 7) проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів; 8) направлення запитів до інших державних органів, установ та організацій, уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митному органу [5].

Однак, і на це вже неодноразово зверталася увага у спеціальній літературі, у вказаній статті законодавець передбачив не всі форми митного контролю. Крім того, була запропонована класифікація форм митного контролю на основні та додаткові. Критерієм віднесення до основних було обрано особливу увагу законодавця щодо об'єднання в одній статті форм митного контролю. Критерієм віднесення до додаткових форм митного контролю було обрано їх застосування у повсякденній діяльності, тобто вони використовуються значно рідше, за деяких обставин, і до яких були віднесені ідентифікація товарів, транспортних засобів комерційного призначення; дослідження проб та зразків товарів, верифікація сертифікатів про походження товарів з України. Погодимось з тим, що зазначені як додаткові форми митного контролю застосовуються значно рідше порівняно з іншими формами митного контролю [7, с. 81]. Однак документальні перевірки та запити також застосовуються рідше порівняно з іншими формами митного контролю, але вони вказуються в ст. 336 МК України. Тому поділ форм митного контролю на основні та додаткові є доволі умовним.

До форм митного контролю, які не перераховані в ст. 336 МК України, необхідно віднести: попередній документальний контроль; верифікацію сертифікатів про проходження товарів з України; ідентифікацію товарів, транспортних засобів комерційного призначення; дослідження проб та зразків товарів; використання технічних та спеціальних засобів контролю; митне спостереження [7, с. 82].

Ефективність митного контролю, як зазначає О.В. Годованець, особливо у глобалізованому світі важко оцінити, оскільки використання митних технологій як механізмів та інструментів реалізації політики у сфері державної митної справи спрямовано на досягнення стратегічних цілей [1, с. 162]. Саме тому митний контроль як засіб забезпечення державної політики спрямований на комплексність контролю та безпеку міжнародного ланцюга поставки товарів з усуненням непотрібного дублювання заходів контролю.

Задля забезпечення ефективності державної політики в сфері державної митної справи реформуванню підлягає митна система України. Зокрема, одними із основних напрямів такого реформування є вдосконалення організації митного контролю в пунктах пропуску, сприяння транзиту та розвиток матеріально-технічної бази для забезпечення митного контролю. При цьому виділимо наступні шляхи їх реалізації: скорочення часу митного контролю в пунктах пропуску; вдосконалення системи процедур контролю; зменшення впливу суб'єктивного чинника на процедури контролю; будівництво (реконструкція) та технічне переоснащення пунктів пропуску через державний кордон України; належне матеріальне забезпечення органів доходів і зборів; технічне оснащення об'єктів митної інфраструктури [4, с. 87].

**Висновки.** Таким чином, митний контроль становить собою специфічну процедурну діяльність митних органів України, основною метою якої є забезпечення законного переміщення осіб, товарів та транспортних засобів через митний кордон, в тому числі повне та своєчасне адміністрування митних платежів. Зважаючи на трансформаційні процеси, які відбуваються в Україні, митна система Україна, зокрема процедура митного контролю, підлягає реформуванню.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА:

1. Годованець О. В. Митний контроль: сутність та економічний зміст. Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. Вип. 20, ч. 1. Херсон, 2016. С. 159–163.
2. Ершов А. Д. Методика интегрированной оценки стоимости основных услуг в соответствии с затратами на таможенную деятельность и внешнеторговый оборот / А. Д. Ершов, О. В. Калинина. Ученые записки СПб филиала РТА. 2005. № 2(24). С. 68.
3. Кормич Б. А., Біленець Д. А. Режим зони митного контролю: адміністративно-правові основи : монографія. Чернівці : Технодрук, 2017. 180 с.



4. Миколаєць А. П. Особливості механізму організації та проведення митного контролю в системі фінансового контролю України. Електронне наукове фахове видання «Державне управління: удосконалення та розвиток». 2015. № 11. С. 84–90.
5. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.
6. Пацурківський П. С. Алгебра верховенства права, або Буттєвий устрій людського світу / П. С. Пацурківський, Р. О. Гаврилюк *Наукові записки НаУКМА*. Юридичні науки. 2017. Т. 200. С. 3–10.
7. Прокопенко В. В. Митні формальності на транспорті в Україні та їх адаптація до міжнародних митних норм, правил та стандартів : дис. ... д-ра. юрид. наук : 12.00.07. Дніпро – Запоріжжя, 2018. 423 с.

## СЕКЦІЯ IV ПРІОРИТЕТНІ ПРОБЛЕМИ СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ І МИТНИХ СПРАВ

### **Олександр БАЗОВ**

*докторант Інституту міжнародних відносин  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка,  
кандидат юридичних наук*

### МЛІ КОНВЕНЦІЯ ТА МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ СТАНДАРТИ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що в сучасних умовах глобалізації торгових ринків корпоративні стратегії транснаціональних корпорацій (ТНК) орієнтовані на мінімізацію податків шляхом передачі відповідних активів у власність компаній, які зареєстровані в юрисдикціях з пільговим оподаткуванням, з побудовою відповідних корпоративних структур, що створює необхідні передумови для утворення єдиних міжнародних стандартів у сфері трансфертного ціноутворення (ТЦУ), гармонізації податкового регулювання, забезпечення сталості та єдності судової практики при вирішенні спорів у цій сфері правовідносин.

За даними дослідження Financial Secrecy Index – 2018, загальносвітовий обсяг незаконних транскордонних фінансових потоків оцінюється в діапазоні 1–1,6 трлн дол. США на рік, а розміри розміщених в офшорних юрисдикціях і «податкових гаванях» активів досягають 32 трлн дол. США. При цьому бюджети країн, що розвиваються, втрачають більше, ніж бюджети розвинених країн. Зокрема, Україна входить до ТОП-15 країн, що розвиваються, вражених недугою втечі капіталу в офшори. За альтернативними підрахунками міжнародної

організації Global Financial Integrity, протягом 2004–2013 років з України до низькоподаткових юрисдикцій було виведено близько 116 млрд дол. США, а у 2017 році – 8–9 млрд дол. США. А відповідні втрати бюджету від несплати податків на прибуток становлять близько 50 млрд грн. на рік.

У цих умовах провідні держави світу, зокрема держави G20, дійшли висновку, що міжнародно-правові засади принципу податкової конкуренції потребують суттєвого вдосконалення, зокрема подальшого вдосконалення потребують міжнародно-правові стандарти у сфері трансфертного ціноутворення. Відображенням цього стало насамперед те, що міжнародна система оподаткування, яка раніше була спрямована на протидію подвійному оподаткуванню, міжнародною спільнотою активно вдосконалюється з метою збереження доходів та можливості їх оподаткування тими країнами, звідки походять доходи. Якщо раніше в рамках звичайної податкової конкуренції держави дотримувалися так званої «правої моделі» оподаткування, основою якої є принцип податкової конкуренції та вільного обігу капіталів, то у нових умовах дістає свого прояву так звана «ліва модель» оподаткування – держави розпочали боротьбу з витоком коштів до офшорів.

Насамперед розвинуті країни, такі як Великобританія, США, Німеччина, Франція, Іспанія, Італія, не бажаючи миритися зі значним зменшенням податкових надходжень, поступово впроваджують у свої правові системи все складніші інструменти боротьби з ухиленнями від оподаткування за допомогою офшорних юрисдикцій. Міжнародні антиофшорні ініціативи останнього часу, такі як американська FATCA (Закон про оподаткування іноземних рахунків), цільові зміни Європейського Союзу до Четвертої директиви про протидію відмиванню коштів (4 AML Directive), впровадження директиви 2016/1164 щодо заходів боротьби із масштабними ухиленнями від сплати податків і схемами агресивного податкового планування, прийняття ЄС в грудні 2017 року списку юрисдикцій, які не співпрацюють (*non-cooperative*) в галузі оподаткування, а також План ОЕСР/G20 BEPS (План з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутку), ознаменували собою перехід на якісно новий рівень боротьби з витоком коштів до офшорів. Абревіатура «BEPS» (англ. – Base Erosion and Profit Shifting) означає розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку з-під оподаткування.

24 листопада 2016 року у м. Парижі у зв'язку з глобальними процесами деофшоризації ряд країн підписали Багатосторонню конвенцію (*Multilateral Instrument*) про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування,

з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (англ. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*) – MLI-Конвенцію, учасниками якої станом на 1 вересня 2018 року є 92 країни.

В умовах реалізації європейських і євроатлантичних прагнень України відповідні кроки зроблено у напрямі приєднання до відповідних міжнародно-правових актів та законодавчого врегулювання процедури застосування трансфертних цін, реалізація якого покликана ліквідувати шляхи відмивання коштів, зокрема внесено відповідні зміни до податкового законодавства. При цьому слід звернути увагу на те, що запровадження нових світових принципів оподаткування Україна здійснює у специфічних умовах, відмінних від умов, які існують в розвинутих демократичних країнах, правові системи яких характеризуються низьким рівнем злочинності та корупції, стабільним і ефективним станом законодавства та діяльності судових систем, прозорим реєстром власності тощо.

Проте, незважаючи на негативні чинники в національній правовій системі, за результатами засідання Національної ради реформ 19 квітня 2016 року був прийнятий Указ Президента України від 28 квітня 2016 року № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон», яким була утворена робоча група для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон. Вона, з урахуванням міжнародних ініціатив, розроблених ОЕСР, повинна була ще до 10 червня 2016 року підготувати законопроекти щодо удосконалення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням та виведенням доходів за кордон, запровадження правил стосовно контрольованих іноземних компаній, протидії агресивному податковому плануванню, а також з питань лібералізації валютного законодавства України.

З 1 січня 2017 року Україна приєдналась до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS), який передбачає обов'язкові до виконання кроки, зокрема: крок 5 «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»; крок 6 «Недопущення зловживання пільгами, що передбачені двосторонніми угодами»; крок 13 «Рекомендації про документації з трансфертного ціноутворення та розкриття інформації по країнах»; крок

14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Саме приєднання України до Мінімального стандарту Плану дій BEPS стало основою для вимог з боку ОЕСР щодо підписання нашою країною *MLI-Конвенції*. Слід зазначити, що кроки 6 та 14 зазначеного Плану дій стосуються саме підписання та ратифікації зазначеної *MLI-Конвенції*, а також внесення змін до чинних міжнародних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом проведення двосторонніх переговорів.

Україна підписала зазначену Конвенцію BEPS в Лондоні 23 липня 2018 року із застереженнями та повідомленнями на виконання розпорядження Президента України від 7 липня 2018 року № 98/2018-рп «Про уповноваження О. Маркарової на підписання Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування». Відповідно до статті 85 Конституції України Законом України від 28 лютого 2019 року № 2692-VIII цю Багатосторонню конвенцію було ратифіковано із зауваженнями та повідомленнями відповідно до її статей 28 та 29. Вказаний Закон набув чинності 02 квітня 2019 року – у перший день місяця після закінчення періоду в три календарні місяці, що починається з дати здачі на зберігання Україною своєї ратифікаційної грамоти. Після здійснення ратифікації здійснюється процес проведення переговорів та перегляду угод щодо усунення подвійного оподаткування, а усі нові такі угоди повинні укладатись з урахуванням вимог та рекомендацій *MLI-Конвенції*. Слід звернути увагу на те, що на відміну від протоколів до конвенцій щодо уникнення подвійного оподаткування України з відповідними державами (КУПО), Конвенція BEPS не вносить змін до тексту угод, а застосовується разом із чинними конвенціями щодо уникнення подвійного оподаткування. Тому при визначенні режиму оподаткування та здійсненні судового контролю у сфері трансфертного ціноутворення необхідно керуватися одночасно положеннями національного податкового законодавства (зокрема, нормами Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення), а також Конвенцією BEPS та конвенціями щодо уникнення подвійного оподаткування України з відповідними державами та протоколами до них.

Дії України, спрямовані на підписання та ратифікацію Конвенції BEPS, є цілком передбачуваними, оскільки в іншому випадку нашій державі загрожувало б потрапляння до «чорного» списку офшорів (*list of non-cooperative tax jurisdictions*), який складає Європейський Союз. Зокрема, за офіційним повідомленням

Європейської комісії від 12 березня 2019 року, до такого списку внесено 15 країн (територій), серед яких: Аруба, Барбадос, Бермуди, Маршаллові острови, Фіджі, Оман, ОАЕ тощо. 34 країни (території) знаходяться у «сірому» списку офшорів. Зазначається, що основна причина занесення держави до такого списку – створення умов для компаній, що не мають економічної сутності (*economic substance*) та реальної бізнес-мети, а також відмова країни у співпраці щодо реалізації Плану дій BEPS та в обміні інформацією CRS (системи єдиного стандарту звітності).

Важливо звернути увагу, що вдосконалення податкового регулювання відповідно до Плану дій BEPS та MLI-Конвенції вкрай важливе для забезпечення фінансової стабільності в Україні в умовах переходу до вільного руху капіталу, передбаченого Законом України «Про валюту і валютні операції». Оскільки Європейський Союз намагається запровадити сучасну та стійку податкову систему, яка забезпечить юридичну визначеність, а також сприятливі для економічного росту стимули та рівні умови для всього бізнесу, Україна повинна перейняти від ЄС усі нові правила оподаткування. Так, 1 січня 2019 року набрав чинності Закон України від 23 листопада 2018 року № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів», відповідно до якого до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування внесені зміни щодо трансфертного ціноутворення. Зокрема, згідно зі змінами до пп. «г» п. 39.2.1.1 ПК України контрольованими операціями визнаються також внутрішньогосподарські розрахунки між нерезидентом та його постійним представництвом. Уточнено визначення осіб, які є сторонами контрольованої операції в ланцюзі господарських (експортних та імпорتنих) операцій. Отже, контрольованими можуть бути операції між платником податків та нерезидентом (які відповідають вимогам п. 39.2.1.1 ПК України), а не тільки з пов'язаною особою-нерезидентом.

Отже, План дій BEPS та MLI-Конвенція покликані підтримати фінансову стабільність в країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами. Наявність таких міжнародних комплексних інструментів є результатом усвідомленої необхідності фундаментальної зміни базису взаємовідносин платника податку та держави. Реалізація

Плану дій BEPS та MLI-Конвенції дозволить уникнути визнання України державою, що не співпрацює з питань оподаткування, позбавить статусу держави, яка не бажає реально протидіяти агресивним транскордонним схемам уникнення оподаткування, не дозволить повернути Україну до принизливих чорних списків ФАТФ (Міжнародної організації з боротьби з фінансуванням тероризму та відмиванням злочинних капіталів), фігурантом яких вона була двічі – в 2004 і 2010 роках, а також до списків ЄС та ОЕСР. Це, у свою чергу, розширить можливості для ведення українським бізнесом повноцінної діяльності на зовнішніх ринках, уникаючи упередженого ставлення з боку іноземних контрагентів, банків та інвесторів.

Вважаємо, що з урахуванням зазначених міжнародно-правових інструментів регулятивне поле в Україні буде змінюватись у напрямі підвищення прозорості та транспарентності. Робота за міжнародними стандартами прозорості зробить український бізнес рівноправним гравцем на міжнародних ринках, що сприятиме розширенню його присутності за кордоном, підвищенню інвестиційної привабливості України і поживленню її економічного зростання.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Про міжнародні договори України : Закон України. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 50. Ст. 540.
3. Податковий кодекс України : Кодекси України. Київ, 2017.
4. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : Закон України від 28 лютого 2019 р. № 2692-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 12. Ст. 64.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон України від 23 листопада 2018 р. № 2628-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 49. Ст. 399.

**Олег Білоус**

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

## ТЛУМАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ЯКІСТЬ ЗАКОНУ» (ЗА МАТЕРІАЛАМИ ПРАКТИКИ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ)

У словниково-довідниковій літературі вказується, що слово «якість» буквально означає: 1) внутрішню визначеність предмета, яка становить специфіку, що відрізняє його від усіх інших; 2) ступінь вартості, цінності, придатності чогонебудь для його використання за призначенням; 3) ту чи іншу характерну ознаку, властивість, рису кого-, чогонебудь; 4) сукупність характеристик продукції або послуг щодо їх здатності задовольнити встановлені та передбачені норми [1, с. 1655].

Категорія «якість», враховуючи її багатомірність та комплексність, є предметом дослідження як технічних (точних), так і гуманітарних наук. Якість визначається в сфері математичних досліджень та різного роду інформаційно-обчислювальних процесів; властивості, зміст та сутність якості в цілому та окремого об'єкта зокрема ґрунтовно та у різних площинах вивчаються філософією, якісний характер тих чи інших процесів має надважливе значення для сфери медичних наукових пошуків, досліджень та експериментів. Інакше кажучи, фактично будь-яка сфера наукових пошуків оперує цим поняттям та його властивостями. Якщо вести мову про юридичні науки, то якість, як правило, досліджується крізь призму оцінювання стану нормативного матеріалу (правових норм, закону, законодавства тощо). В доволі значній кількості праць якість закону (законодавства) розглядається як умова ефективності правових норм, правового регулювання, права в цілому [1; 3; 4; 5; 6; 7].

Так, у правових дослідженнях домінує точка зору, що якість закону – це цілісна стійка сукупність правових властивостей, а також властивостей соціально-економічної та соціально-політичної обумовленості закону, яка є однією з передумов ефективної дії закону відповідно до поставлених під час його видання цілей [2, с. 42]; певний набір властивостей, завдяки яким він здатний задовольняти



як суспільні, так і індивідуальні потреби відповідно до призначення і сутності права [8, с. 490]; сукупність властивостей, притаманних для закону як джерела норм права, і властивостей, що відображають все розмаїття зв'язків цих норм права з іншими компонентами системи права, іншими правовими і соціальними явищами [9, с. 55].

Теорія якості закону, як слушно зауважується на сторінках правової літератури, проходить у рамках сучасної пізнавальної ситуації в юридичній науці етап становлення і обґрунтування її наукової та практичної необхідності й у ідеалізованому вигляді може бути представлена компонентом загальної теорії права, що вивчає окремі сторони (елементи і їх групи) предмета загальної теорії права. Вказана теорія покликана стати науковою основою для розробки відповідних рекомендацій, насамперед для законодавця [2, с. 33–34].

Разом з тим, незважаючи на теоретичну та філософську основу розуміння категорії «якість закону», справедливим буде відзначити, що її зміст має надзвичайно важливе значення і для правозастосовної діяльності, що підтверджується увагою до її роз'яснення та тлумачення з боку Європейського суду з прав людини. Варто зауважити, що у практиці Європейського суду категорія «якість закону» розкривається крізь призму аналізу закону на предмет його доступності, зрозумілості, передбачуваності тощо.

Зокрема, в рішенні від 14 червня 2007 року у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України» зазначено, що в світлі пункту 2 статті 11, так само як і статті 9 Конвенції про захист прав людини, втручання може бути виправданим, якщо воно «встановлено законом» та здійснено «згідно із законом», оскільки оскаржувані заходи повинні не тільки мати законодавче підґрунтя, а й передбачатися *якісним законом*, який має бути достатньо доступним та передбачуваним щодо наслідків його застосування, тобто бути сформульованим у спосіб, який дає змогу кожній особі – у разі потреби – за допомогою відповідної консультації регулювати свою поведінку [10]. Загалом, аналогічний, проте більш змістовний варіант тлумачення міститься й у рішенні в іншій справі, мотивувальна частина якого фактично стала основою для подальших аналогічних рішень та тлумачень цього поняття. Так, у рішенні від 24 квітня 1990 року у справі «Крюслен проти Франції» вказано, що формула Конвенції «передбачено законом» означає його доступність.

Конвенція, як вказано в рішенні, «не обмежується тим, що відсилає до внутрішнього права, проте вона говорить також про якість закону, який повинен відповідати принципу «верховенства права». Це положення «має на увазі ..., що

у внутрішньому праві повинні існувати загороджувальні заходи від довільного втручання влади в здійснення громадянами своїх прав, гарантованих пунктом 1 ... Саме там, де виконавча влада здійснює свої функції потай, стає особливо очевидною небезпека свавілля». При цьому в рішенні наголошено, що вимога передбачуваності не розрахована на те, що особа може «передбачити», коли влада планує перехопити її інформацію, і відповідним чином скоригувати свою поведінку. ЄСПЛ зазначив, що формулювання закону повинні бути досить ясними і зрозумілими з тим, щоб надати громадянам необхідну інформацію щодо обставин і умов, за яких публічна влада наділяється повноваженнями для прихованого і потенційно небезпечного втручання в здійснення права індивідуума на повагу до свого приватного життя і кореспонденції [11].

Так само уніфіковано ЄСПЛ інтерпретував «якість законодавства» й в іншому своєму рішенні, а саме від 7 липня 2011 року у справі «Серков проти України»: «... *якість законодавства* ... – доступне для заінтересованих осіб, чітке і передбачуване у застосуванні». Суд при цьому окремо звернув увагу на те, що відсутність необхідної передбачуваності та чіткості національного законодавства з важливого фіскального питання, що призводило до його суперечливого тлумачення судом, стала причиною порушення вимог положень згаданої Конвенції щодо «*якості закону*» [12].

У справі «Редакція газети «Правое дело» та Штекель проти України» (рішення від 5 серпня 2011 року) ЄСПЛ також наголосив, що першою та найважливішою вимогою статті 10 Конвенції є те, що будь-яке втручання державного органу у здійснення свободи вираження поглядів повинно бути законним. Для дотримання цієї вимоги втручання не повинно суто ґрунтуватися на національному законодавстві – саме законодавство повинно відповідати певним умовам «якості». Зокрема, норма не може вважатися законом доти, доки її не буде сформульовано з достатньою точністю для того, щоб надати громадянину можливість регулювати свою поведінку: він повинен бути здатен – за потреби й за відповідної консультації – передбачати тією мірою, що є розумною за відповідних обставин, наслідки, які може потягнути його дія [13; 14, с. 35].

Прикладом нечіткості та неоднозначності процесуального закону, наприклад, можна вважати положення ст. 283 КАС України (у новій редакції), яка закріплює особливості провадження у справах за зверненнями органів доходів і зборів. Як слушно зазначає Д.О. Гетманцев, заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють

звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими цим Кодексом, у письмовій формі. Разом з тим жодним нормативно-правовим актом не передбачається визначення часу складання актів, що фіксують відповідний момент. Таким чином, як стверджують юристи-практики, довести або спростувати дотримання процесуального строку практично неможливо. Вчений абсолютно справедливо наголошує, що ще гірша ситуація з моментом отримання платником податків податкової вимоги, до якої прив'язується 60-денний строк, перебіг якого також має процесуальне значення такого ж «моменту». Таким чином, довести або спростувати дотримання процесуального строку практично неможливо. При цьому питання виникає і щодо переліку справ, у яких допускається спеціальна процедура розгляду за ст. 283 нового КАС [15].

Підсумовуючи відзначимо, що правильне та змістовне уявлення про категорію «якість закону» можна одержати не тільки спираючись на доктринальні правові дослідження, а й обов'язково враховуючи матеріали правозастосовної практики, які до теоретичної основи тлумачення будь-якої категорії додають прикладний характер її інтерпретації.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь : Перун, 2001. 1440 с.
2. Игнатенко В. В. Правовое качество законов об административных правонарушениях : дисс. ... д-ра юрид. наук : 12.00.02. Екатеринбург, 1999. 344 с.
3. Кудрявцев В. Н., Никитинский В. И., Самощенко И. С., Глазырин В. В. Эффективность правовых норм : монография. Москва : Юридическая литература, 1980. 280 с.
4. Кравченко М. Г. Підвищення вимог до якості закону як передумови ефективності його реалізації. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 2. Т. 1. С. 67–73.
5. Оніщенко Н. М. Проблеми ефективності законодавства та сучасний розвиток. *Вісн.* 2007. № 12. С. 3–6.
6. Кондратьев А. Ю. Правова якість адміністративного законодавства: властивості та поняття. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Юриспруденція*. 2018. № 36. С. 88–92.
7. Рогачева О. С. Эффективность норм административно-деликтного права : монография. Воронеж : Изд-во Воронежского государственного университета, 2011. 356 с.

8. Червонюк В. И. Качество закона: современная концепция и проблемы демократизации. *Юридическая техника*. Ежегодник. 2012. № 8 «Демократизация правотворчества: доктрина, практика, техника». С. 488–503.
9. Сырых Е. В. Общие критерии качества закона : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. М., 2001. 221 с.
10. Рішення Європейського суду з прав людини від 14 червня 2007 р. у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України» (заява № 77703/01). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_254](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_254).
11. Решение Европейского суда по правам человека от 24 апреля 1990 г. по делу «Крюслен против Франции» (заявление № 11801/85). URL: <http://www.echr.ru/documents/doc/2461408/2461408.htm>.
12. Рішення Європейського суду з прав людини від 07 липня 2011 р. у справі «Серков проти України» (заява № 39766/05). URL: <http://cons.parus.ua/map/doc/087859C3D7/Sprava-Serkov-proti-Ukrayini.html>.
13. Рішення Європейського суду з прав людини від 05 серпня 2011 р. у справі «Редакція газети «Правое дело» та Штекель проти України» (заява № 33014/05). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_807](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_807)
14. Кондратьев А. Ю. Узагальнений аналіз практики Європейського суду з прав людини щодо тлумачення категорії «якість закону». *Сучасні наукові дослідження представників юридичної науки – прогрес законодавства України майбутнього* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Дніпро, 13–14 січня 2017 р. Дніпро : Правовий світ, 2017. С. 34–36.
15. Гетманцев Д. Новый КАС Украины. ТОП 10 ляпів реформи судового процесу в частині податкових спорів. URL: <https://taxlink.ua/ua/blog/novij-kas-ukraini-top-10-lyapiv-reformi-sudovogo-p.htm#hcq=oq5Cdsr>.

## **Сергій БРОЯКОВ**

*аспірант кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

### ДО ПИТАННЯ АНАЛІЗУ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ ІЗ ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ

В аспекті оскарження податкових консультацій важливим є питання визначення правової природи актів, в рамках яких вони закріплюються, для того, щоб правильно визначити юрисдикційні аспекти такого оскарження. Так, у випадку із узагальнюючою податковою консультацією до суду оскаржується наказ про затвердження такої консультації (впливає з приписів п. 53.2 Податкового кодексу України) [4]. При цьому важливо відзначити, що такого роду наказ не є ані нормативно-правовим актом центрального органу виконавчої влади (Міністерства фінансів України), ані актом індивідуальним. Так, відповідно до п. 18 ч. 1 ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) нормативно-правовий акт – це акт управління (рішення) суб'єкта владних повноважень, який встановлює, змінює, припиняє (скасовує) загальні правила регулювання однотипних відносин і який розрахований на довгострокове та неодноразове застосування [5]. Потрібно зауважити, що узагальнююча податкова консультація, хоча й розрахована на довгострокове та неодноразове застосування, проте вона не встановлює загальних правил регулювання суспільних відносин – вона не створює норм права. В рамках узагальнюючої податкової консультації отримує свою фіксацію правова позиція Міністерства фінансів України з приводу тих чи інших аспектів податкового правозастосування. Узагальнююча консультація є актом роз'яснення (актом-тлумачення), проте аж ніяк не нормативним актом.

Що стосується індивідуального акту, то під ним слід розуміти акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, що стосується прав або інтересів визначеної в акті особи (осіб) та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк (п. 19 ч. 1 ст. 4 КАС України) [5]. При цьому узагальнююча податкова консультація, на відміну від

індивідуального акта, не адресується конкретній особі чи особам, а її дія не вичерпується одноразовим виконанням її положень та не має темпорально-обмеженого характеру. Таким чином, ми повинні резюмувати, що узагальнююча податкова консультація є специфічним актом-роз'ясненням, який адресується наперед невизначеному колу осіб та має продовжувану (строково невизначену) дію у часі. Можливість та дієвість оскарження узагальнюючих податкових консультацій впливає із прямої вказівки на це Податкового кодексу України, що і дозволяє зняти будь-які дискусії стосовно цього питання.

У свою чергу індивідуальні податкові консультації, як зазначається у податковому законодавстві, оскаржуються як «правовий акт індивідуальної дії». Водночас слід відзначити, що індивідуальні податкові консультації не є типовим індивідуальним актом. Відповідний висновок обумовлюється, зокрема, тим, що індивідуальна податкова консультація, як правило, не вичерпується її одноразовим виконанням (платник податків може керуватися її положеннями протягом тривалого часу) та не має наперед встановлених строків її дії (має безстроковий характер). Проте в силу прямої вказівки Податкового кодексу України (п. 53.2 ст. 53) на специфіку її оскарження, індивідуальна податкова консультація повинна оскаржуватися в порядку, визначеному для оскарження індивідуальних актів суб'єктів владних повноважень.

Потрібно відзначити, що практика вищих судових інстанцій з приводу оскарження податкових консультацій не завжди вирізнялася своєю послідовністю. Так, у постанові Вищого адміністративного суду України від 15.12.2014 р. (справа № 810/3384/13-а) зазначалося, що «необхідною ознакою податкової консультації як предмета оспорювання в судовому порядку є її відповідність визначенню рішення (акта) суб'єкта владних повноважень в розумінні КАС України для, зокрема, породження юридичних наслідків для кола суб'єктів, яким це рішення адресовано. Податкова консультація за своїм змістом не є рішенням суб'єкта владних повноважень, а також не має сили нормативно-правового акту та не створює і не припиняє права чи обов'язки особи, а є лише допомогою контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону. Жодних управлінських висновків оскаржувана податкова консультація не містить, вчинити будь-які обов'язкові дії позивачу вона не приписує та, відповідно, не порушує права, свободи та інтереси осіб у сфері публічно-правових відносин» [2]. Тобто можливість оскарження податкової консультації ставилася в залежність від

відповідності її змістовного наповнення такому поняттю, як «рішення суб'єкта владних повноважень».

Цікавою також є позиція, висловлена в постанові Вищого адміністративного суду України від 01.02.2017 р. (справа № 2а-2394/12/2670), де зазначалося, що «податкові консультації не мають сили правового акта, фактично є позицією податкового органу щодо того, як повинна застосовуватися норма права, а тому не можуть вступати в конкуренцію з іншими рішеннями (нормативно-правовими актами чи правовими актами індивідуальної дії) суб'єкта владних повноважень, оскільки за юридичною природою є відмінними від останніх. Така форма оприлюднення офіційного розуміння окремих положень законодавства, що регулює податкові правовідносини, не породжує для відповідних суб'єктів настання будь-яких юридичних наслідків, не впливає на їхні права та обов'язки, а також не є обов'язковою для виконання» [3]. В цьому випадку важко погодитися з тим, що надання податкової консультації жодним чином не впливає на права платника податків, адже він має право принаймні бути належним чином проінформованим про порядок реалізації належних йому прав та виконання покладених на нього обов'язків. Водночас суд вірно резюмує, що «підставою для визнання податкової консультації недійсною може бути лише її суперечність правовим нормам або змісту відповідного податку чи збору» [3]. Тобто суд наголошує на тому, що недійсною є тільки податкова консультація, яка прямо суперечить положенням чинного податкового законодавства.

На сьогодні судова практика у відповідній категорії спорів суттєво еволюціонувала. Як приклад можна навести правові позиції, що дістали фіксації в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.10.2018 р. (справа № 820/4461/17), де зазначається, що «податкова консультація за своєю правовою природою є фактично відповіддю контролюючого органу платнику податків на його питання, яка повинна містити конкретні роз'яснення такому платнику практичної форми та/або моделі його поведінки у визначеному колі податкових правовідносин» [1]. Тобто акцент зроблено не на формальній стороні, а на змістовній – податкова консультація є насамперед відповіддю на поставлені питання, а не формальною відпискою контролюючого органу. Суд правильно відзначив, що **просте посилення на норми чинного законодавства без відповідей щодо практичного використання норм законодавства податкового не може розглядатися як належна податкова консультація.**

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.10.2018 р. (справа № 820/4461/17). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77160281>.
2. Постанова Вищого адміністративного суду України від 15.12.2014 р. (справа № 810/3384/13-а). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42006199>.
3. Постанова Вищого адміністративного суду України від 01.02.2017 р. (справа № 2а-2394/12/2670). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64507738>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (в редакції від 01.01.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20190101>.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV (в редакції від 04.11.2018 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.



## **Олександр ГОЛОВАШЕВИЧ**

*доцент кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,*

*кандидат юридичних наук*

### **ПРОЦЕДУРИ ОБМІНУ ІНФОРМАЦІЄЮ МІЖ УЧАСНИКАМИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ПРИ ЗДІЙСНЕННІ КОНТРОЛЮ ЗА СПЛАТОЮ ПОДАТКІВ**

Актуальність теми дослідження обумовлена потребою належного регулювання інформаційного обміну у процесі реалізації процедур призначення та проведення перевірок платників податків і зборів уповноваженими контролюючими органами, що є однією з найбільш актуальних проблем як для практика, так і для теоретика. Податкова перевірка за своєю суттю є формою податкового контролю, під яким розуміється система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, порядку формування й подання податкової звітності, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахунково-касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України).

Українське податкове законодавство закріплює чотири способи здійснення податкового контролю: ведення податкового обліку платників, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби, проведення перевірок та звірок та моніторинг контрольованих операцій й опитування посадових, уповноважених осіб або працівників платника податків у рамках реалізації механізму трансфертного ціноутворення. Деталізація форм перевірок надається в ст. 75 Податкового кодексу України, відповідно до якої виділяються камеральні, документальні та фактичні перевірки. У свою чергу документальні перевірки поділяються на кілька різновидів. Залежно від періодичності і часу проведення виділяються планові і позапланові перевірки, а залежно від місця здійснення контрольних дій уповноваженими органами - виїзні і невиїзні.

Варто наголосити, що камеральна перевірка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних податкових декларацій (розрахунків) платника податків (пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України). Тобто згоди на її проведення або безпосередньої участі платника податків і зборів в такому випадку не вимагається, як і не потрібно оформлення будь-якого направлення на проведення камеральної перевірки або спеціального рішення керівника контролюючого органу. Тобто обмін інформацією між платником податків та контролюючим органом у цьому разі відбувається вже після проведення контрольного заходу. В рамках камеральної перевірки проводиться аналіз податкової звітності платника податків, а в разі наявності порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами, які проводили перевірку. Після реєстрації в органі державної податкової служби такий акт вручається або надсилається поштою протягом трьох робочих днів платнику податків для підписання в установленому порядку.

Важливе значення при цьому мають процедури документального обміну між платником податків і контролюючим органом. Правове регулювання інформаційно-документального обміну між платниками податків і контролюючими органами завжди було і залишається актуальним, що обумовлено, насамперед, значенням такого обміну для правовідносин між цими суб'єктами. На практиці надходження або ненадходження документів від однієї сторони до іншої стає юридичним фактом, на підставі якого виникають або змінюються не лише фінансово-правові, а й адміністративні або навіть кримінально-правові відносини. У цьому контексті йдеться про неналежне виконання податкового обов'язку, що тягне настання відповідальності певного виду.

Основні положення, якими регулюються процедури обміну листами між платниками податків і контролюючими органами, зараз містяться у другому розділі Податкового кодексу України, що присвячений питанням адміністрування податків і зборів. Здавалося б, прийняття єдиного кодифікованого нормативного акту, присвяченого регулюванню оподаткування, дозволить усунути недоліки з цього питання, але, на жаль, цього не сталося.

Порядок направлення листів та інших документів закріплений, переважно, в ст. 42 «Листування з платником податків» Податкового кодексу України. Потрібно звернути увагу на своєрідне відображення назви цієї статті в її реальному змісті. У цьому разі йдеться не суто про обмін листами між платниками податків і контролюючим органом, а про встановлення юридичного факту, який

має значення в процесі реалізації податкових процедур. Частина 1 статті містить не стільки опис процесу листування або необхідних для цього дій, скільки вказує на необхідність наявності двох ознак, що мають бути присутніми в надісланих контролюючим органом платнику податків документах. Розглянемо їх докладніше.

По-перше, це – письмова форма документа. У перші роки після прийняття Податкового кодексу України подібний підхід в буквальному розумінні ускладнював застосування електронної форми для документів, які надсилаються платнику податків. На сучасному етапі розвитку електронно-обчислювальної техніки, комунікацій і за наявності нормативно закріпленого механізму надання електронної звітності платниками податків навряд чи доцільно застосовувати лише паперову форму документів. Ця форма, безперечно, повинна застосовуватися до податкових повідомлень-рішень, до податкових вимог, направлень на проведення перевірки тощо. Проте законодавцем у ч. 1 зазначеної статті, разом з цими видами документів, запропоновано обов'язкову письмову форму для інших документів. У зв'язку з наявністю закріпленого механізму електронної звітності абсолютно логічно, на наш погляд, застосування електронної форми листування як мінімум щодо підтвердження отримання електронної звітності контролюючим органом. Відповідні зміни до цієї статті були внесені лише через кілька років з моменту набуття чинності Податковим кодексом України.

По-друге, документи повинні бути відповідним чином підписані. Це – друга обов'язкова ознака документів, які надсилаються платнику податків, але ст. 42 Податкового кодексу України тривалий час не містила критеріїв, за наявності яких документи можна було вважати підписаними належним чином. Більш того, в редакції проекту Податкового кодексу, підготовленого до першого читання, не було навіть вимог щодо необхідності засвідчення підпису печаткою контролюючого органу. Зараз же залишається не до кінця врегульованим питання щодо визначення того, які співробітники (маються на увазі їх посади) мають право підписувати певні документи. Це обумовлено різним режимом використання відповідного документа, тому можемо говорити про наявність бланкетної норми, яка деталізована в інших нормах, що визначають зміст і форму окремого документа.

Недостатньо чітко в зазначеній статті визначено ознаки належного вручення документів шляхом пересилання. Зрозуміло, що коли документи вручені платнику податків під підпис, вони вважаються належним чином врученими.

Але законодавець зазначає, що документи вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення (ч. 2 ст. 42 Податкового кодексу України). При цьому відсутня яка-небудь згадка щодо необхідності отримання контролюючим органом поштового повідомлення про вручення листа платнику податків. Це важливо, по-перше, для встановлення власне факту отримання платником листа з документами і, по-друге, для встановлення відповідних термінів, які обчислюються з дня отримання документів, тобто для встановлення моменту їх отримання.

Ще одне питання виникає у зв'язку зі змістом частини 3 ст. 42 Податкового кодексу. Дійсно, неповідомлення контролюючого органу платником податків про зміну своєї податкової адреси не повинно бути перешкодою для виконання вимог, які містяться в цих документах. Разом з тим складно при цьому встановити дату, з якої зазначені документи повинні виконуватися: з дати відправки поштовим відділенням листа назад до контролюючого органу або з дати отримання цим органом повернутого листа.

**Висновки та пропозиції.** Питання стосовно визначення моменту отримання документів у паперовій формі як платниками податків і зборів, так і контролюючими органами повинні бути деталізовані на рівні не тільки підзаконних нормативних актів, а й Податкового кодексу України. Це дозволить одноманітно застосовувати його норми з приводу документального обігу між платниками податків і контролюючими органами, в тому числі при вирішенні податкових спорів у судовому порядку.

## **Ганна ГУБІНА**

*доцент кафедри цивільного та трудового права  
Національного університету «Одеська морська академія»,  
кандидат юридичних наук*

### **СПЕЦИФІКА СУДОВОГО РОЗГЛЯДУ СПОРІВ З ПРИВОДУ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ ЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЗА УЧАСТІ МЕДІАТОРА (ДОСВІД КРАЇН ЄС)**

Актуальність теми обумовлена сучасними реформами в українській судовій системі, в т.ч. в адміністративних судах. При зверненні до останніх розгляд справи щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності працівників Державної фіскальної служби України триває, в середньому, до двох років відповідно до результатів аналізу інформації з Єдиного державного реєстру судових рішень та регулюється Кодексом адміністративного судочинства України [1].

Враховуючи те, що Україна останні роки знаходиться на шляху щодо отримання статусу «член ЄС», необхідно розглянути досвід країн, що такого членства вже набули.

Із аналізу польського законодавства в контексті поставленої проблеми можна виділити нове явище для нашої країни – це медіація в адміністративному судочинстві щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів (розділ 8 «Медіація та спрощене провадження» Закону про судовий розгляд в адміністративних судах від 30.08.2002 р.) [2]. Останнє ще не застосовується до всіх спорів між платниками податків та податковими органами. Так, протягом 2016–2018 рр. у цій сфері за процедурою медіації було розглянуто всього 4–6 справ, що становить 0,1–0,4% від усіх справ, що знаходилися в адміністративному судочинстві з цього питання. Така ситуація з кількістю судових справ стосовно податкових спорів у Польщі обумовлена строком їхнього розгляду (до 4 років) та невиконанням польськими податковими органами судових рішень або наданням до адміністративного суду різних висновків з одного і того самого питання [3; 4].

Власне медіація в адміністративному судочинстві у Польщі – це провадження за участі медіатора, тобто посередника з достатньою кількістю знань

і навичок у цій галузі, з метою роз'яснення, розгляду фактичних та правових обставин справи у сфері, в якій він спеціалізується, та визначення сторонами способу врегулювання питання в межах чинного законодавства під час одного судового засідання. Якщо медіація закінчиться невдачею – сторони не зможуть погодитися на спільну позицію, справа буде вирішена за допомогою стандартної процедури, тобто вона буде розглядатися лише в судовому засіданні. Якщо спір вирішується під час медіації, можливими є наступні варіанти: припинення судового провадження, або механізми медіації можуть передбачати обов'язок адміністративного органу перевіряти своє рішення. Необхідно зазначити, що у цьому процесі нормативно-правові акти Польщі не виокремлюють особливості чи специфіку медіації залежно від сфери справи, тобто всі правила та положення є загальними.

Медіатором може бути фізична особа, яка має повну дієздатність щодо виконання нормативно-правових актів і користується повними публічними правами, зокрема включена до переліку медіаторів або установ та осіб, які мають право проводити медіацію (ст.ст. 115, 116<sup>85</sup> Закону про судовий розгляд в адміністративних судах від 30.08.2002 р.) [2].

Сьогодні адміністративне судочинство Фінляндської Республіки щодо податкових спорів не використовує засоби альтернативного вирішення спорів, до яких належить медіація. Однак у другому півріччі 2019 р. має набути чинності Закон про міжнародні процедури податкових спорів від 27.08.2018 р. № HE 308/2018. У цьому нормативно-правовому акті є положення про альтернативну процедуру розв'язання спорів, в т.ч. транскордонних податкових спорів [5].

В Італійській Республіці також є досвід вирішення податкових спорів за участі медіатора. Це обумовлено тим, що без нього в цій сфері кількість справ, що розглядалися у податкових судах першої інстанції, становила 263 117, а у податкових судах другої інстанції – 154 518 у 2017 р. Того ж року близько 70% справ, поданих до податкових судів першої інстанції, та 57% справ, поданих до податкових судів другої інстанції, стосувалися судових процесів на суми, що не перевищують 20 000 євро [6].

Сама процедура медіації в цій країні відрізняється від польської: обов'язковість, справа повинна бути на суму, що перевищує 20 000 євро, тривалість розгляду справи медіатором може сягати 4 місяців, ініціатором медіації є платник податків, несення додаткових витрат на медіатора тощо [7]. Слід відзначити, що італійська процедура медіації знаходиться у стані постійних

змін, що обумовлено спробою зменшити навантаження на судову систему в податкових спрах та появою інтересу до цього явища у всіх учасників судового процесу.

**Висновки.** Таким чином, запровадження інституту медіатора у судовий процес щодо спорів з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів в Україні, навіть як експеримент, тобто на певний строк, надасть нашій країні багато переваг: зменшиться кількість справ в даній сфері та строк їхнього розгляду, збільшиться швидкість виконання рішень суду, відсутність гласності при розгляді справи за участі медіатора. Це також сприятиме прискоренню отримання Україною членства в ЄС.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.
2. Закон про судовий розгляд в адміністративних судах від 30.08.2002 р. URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20021531270>.
3. Інтернет-система правових актів (ISAP). URL: <http://isap.sejm.gov.pl>.
4. Національний судовий реєстр (KRS). URL: <https://ems.ms.gov.pl>.
5. Закон про міжнародні процедури податкових спорів від 27.08.2018 р. № HE 308/2018. [URL: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2018/20180308.pdf>].
6. Інформаційна система правосуддя податкових органів (SIGIT). URL: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>.
7. Законодавчий акт від 24.09.2015 р. № 156. URL: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/web/guest/normativa1>.

**Ірина ЖЕЛТОБРЮХ**

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

**ФІНАНСОВА ТА КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ  
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У СВІТЛІ ПРИНЦИПУ «NON BIS IN IDEM»**

Поширення сфери застосування положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (Конвенція) та практики її тлумачення та застосування Європейським судом з прав людини (ЄСПЛ) на окремі аспекти встановлення та адміністрування податків та зборів послугувало приводом для вжиття заходів з метою наближення до конвенційних стандартів податкового та деяких суміжних галузей національного законодавства. Однак видається очевидним те, що процес приведення вітчизняного законодавства у відповідність до правових позицій ЄСПЛ про належне забезпечення конвенційних прав і свобод під час оподаткування призвів до значних зрушень, але не є завершеним, що актуалізує необхідність наукового опрацювання відповідних питань податкового права.

Огляд нормативно-правових та наукових джерел свідчить про те, що одним з питань, що потребує ґрунтовного наукового дослідження та законодавчого вирішення, є притягнення платників податків до відповідальності за порушення правил оподаткування за законодавством України, з урахуванням права не бути притягненим до суду або покараним двічі, закріпленого ст. 4 Протоколу № 7 до Конвенції.

Йдеться про те, що вітчизняне податкове та кримінальне законодавство за одне й те саме правопорушення, яким здебільшого є заниження або завищення платником податків суми його податкових зобов'язань (суми бюджетного відшкодування, від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, від'ємного значення суми податку на додану вартість тощо), передбачає застосування до платника податків за підсумками різних проваджень кількох репресивних заходів, яким, за термінологією Конвенції, властива кримінально-правова природа.

Так, положення ст. 212 Кримінального кодексу України передбачають за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) штраф



(серед інших покарань) залежно від суми коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів, у розмірі від 1 тисячі до 25 тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (17 000 – 425 000 грн.) [1].

Разом із тим за змістом п. 123.1 ст. 123 Податкового кодексу України (ПК України) якщо дані перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань (суми бюджетного відшкодування, від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, від'ємного значення суми податку на додану вартість), заявлених у податкових (митних) деклараціях, контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, що тягне накладення на платника податків штрафу в розмірі 25% суми визначеного податкового зобов'язання (при повторному протягом 1095 днів визначенні – 50% суми) [2]. Водночас, оскільки передбачений цими положеннями штраф не є компенсаційним, а спрямований на покарання платника податків та недопущення повторного вчинення ним податкових правопорушень, а також поширюється на усіх платників податків та має значний розмір, зазначений штраф за усталеною практикою ЄСПЛ визнається кримінальним покаранням у рамках автономного значення Конвенції («Руотсалайнен проти Фінляндії», заява № 13079/03, п. 46) [3]. Слід також взяти до уваги те, що таким, що характеризується ознаками кримінального покарання, був визначений податковий штраф, що становить 20 – 40% суми визначеного податкового зобов'язання («Яношевіч проти Швеції», заява № 34619/97, п. 69) [4].

Разом з тим відповідно до ч. 1 ст. 4 Протоколу № 7 до Конвенції нікого не може бути вдруге притягнуто до суду або покарано в порядку кримінального провадження під юрисдикцією однієї і тієї самої держави за правопорушення, за яке його вже було остаточно виправдано або засуджено відповідно до закону та кримінальної процедури цієї держави [5].

Таким чином, відповідно до автономного конвенційного розуміння кримінального покарання податковий штраф та кримінальне покарання за ухилення від сплати податків є санкціями з кримінально-правовою природою, одночасне застосування яких за одне й те саме правопорушення, як і здійснення проваджень, за підсумками яких можуть застосовуватись ці санкції, є допустимими виключно за умови дотримання ст. 4 Протоколу № 7 до Конвенції з урахуванням її тлумачення ЄСПЛ, який встановлює підстави для визнання кримінальних проваджень паралельними та такими, що тягнуть подвійне покарання.

Насамперед, слід взяти до уваги, що ЄСПЛ виходить з того, що не можна тлумачити ст. 4 Протоколу № 7 таким чином, що державам заборонено організувати їх правові системи так, щоб забезпечити застосування стандартного адміністративного штрафу за неправомірно несплачений податок, і в тих більш серйозних випадках, коли є доцільним притягнути до відповідальності порушника за наявності додаткового елемента, присутнього в несплаті, зокрема шахрайської поведінки, яка не розглядається в «адміністративних» провадженнях з відшкодування податків. Окремо вказується на те, що метою ст. 4 Протоколу № 7 є запобігання несправедливому обвинуваченню або покаранню особи двічі за одне криміналізоване діяння, однак це не ставить поза законом «комплексний» підхід до соціального проступку, зокрема підхід, що включає паралельні етапи правового реагування на правопорушення з боку різних органів і для різних цілей (А і В проти Норвегії, заяви № 24130/11 та № 29758/11, п. 123) [6].

Подальший аналіз практики ЄСПЛ засвідчує, що критерієм, за яким визначається відповідність паралельних або подвійних кримінальних проваджень положенню Конвенції про недопустимість подвійного покарання, є наявність між цими провадженнями досить тісного зв'язку за суттю та в часі. Такий стан справ свідчить про те, що обидва провадження об'єднані на комплексній основі і утворюють єдине ціле. Резюмуючи умови, виконання яких є необхідним для того, щоб паралельні провадження розглядалися як досить пов'язані за суттю і в часі, ЄСПЛ зазначає, що цими умовами є такі: 1) різні провадження переслідують взаємодоповнюючі цілі й, таким чином, стосуються не тільки абстрактно, а і конкретно різних аспектів соціально неправомірної поведінки; 2) подвійність провадження є передбачуваним наслідком (як в законодавстві, так і на практиці), одного і того самого діяння; 3) паралельні провадження здійснюються таким чином, щоб уникнути, наскільки це можливо, будь-якого дублювання в збиранні, а також оцінці доказів, зокрема шляхом належної взаємодії між різними компетентними органами з тим, щоб факти, встановлені в одному провадженні, також використовувалися в іншому провадженні; 4) санкція у першому завершеному провадженні враховується в тих провадженнях, які завершуються пізніше, з тим, щоб особа, якої вони стосуються, не несла надмірний тягар (цей ризик буде менш імовірним у правових системах, де налагоджений компенсаційний механізм, призначений для забезпечення пропорційності загальної суми накладених штрафів); 5) є зв'язок у часі, достатньо тісний, щоб захистити

особу від невизначеності, затягування і довготривалого провадження (А і В проти Норвегії, заяви № 24130/11 та № 29758/11, п. 125–134) [6].

Перевіряючи дотримання вищевикладених умов у конкретних справах, ЄСПЛ вказав на те, що здійснення паралельних проваджень задовольняє вимоги положень Конвенції, якщо це є передбачуваним для платників податків, провадження здійснювались одночасно та взаємозалежно (зокрема факти, з'ясовані під час одного провадження, використовувались у рамках іншого), пропорційність остаточного покарання визначалась у світлі обставин обох проваджень (кримінальне покарання урахувало податкові фінансові санкції), провадження стосувались різних аспектів поведінки платника податків (А і В проти Норвегії, заяви № 24130/11 та № 29758/11, п. 135–154) [6]. Натомість, якщо паралельні провадження ґрунтувались на доказах, що збирались та оцінювались окремо у рамках кожного з цих проваджень протягом часових проміжків, що не збігаються, вважається, що платник податків був притягнений до відповідальності та покараний за одне й те саме правопорушення за підсумками двох проваджень без достатнього зв'язку, навіть незважаючи на те, що здійснення щодо платника податків адміністративного й кримінального проваджень було передбачуваним, покладеним на різні компетентні органи влади, а також на те, що суд взяв до уваги накладені на платника податків фінансові санкції («Б'ярні Армансон проти Ісландії», заява № 72098/14, п. 53–58) [7].

**Висновки й пропозиції.** Визначаючи відповідність вітчизняного законодавства умовам, за якими встановлюється допустимість паралельних адміністративних та кримінальних проваджень з точки зору положення Конвенції про право не бути притягненим до суду або покараним двічі, маємо підстави констатувати, що воно їм повною мірою не відповідає, оскільки його положення не містять механізмів, що забезпечують тісний зв'язок між провадженням, за підсумками якого вирішується питання про застосування штрафів за податковим законодавством, та кримінальним провадженням (докази збираються та факти встановлюються й використовуються окремо, можуть досліджуватись одні й ті самі аспекти поведінки платника податків у рамках обох проваджень, провадження можуть здійснюватись у різний час, немає підстав враховувати результати одного з проваджень під час визначення правових наслідків за підсумками іншого). Зважаючи на це має місце загроза порушення компетентними органами України положень Конвенції про недопустимість подвійного покарання, насамперед щодо платників податків – фізичних осіб. Для запобігання цим

порушенням необхідно внести зміни та доповнення до вітчизняного законодавства, що забезпечили б одночасність або взаємозалежність провадження з накладення податкових фінансових санкцій та кримінального провадження, а також їх наслідків.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n556>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1753>.
3. Ruotsalainen v. Finland, no. 13079/03, 16 June 2009. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-92961>.
4. Janosevic v. Sweden, no. 34619/97, 23 July 2002. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60628>.
5. Протокол № 7 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 22 листопада 1984 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_804](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_804).
6. А та Б проти Норвегії, заяви № 24130/11 та № 29758/11, 15 грудня 2016 р. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-183381>.
7. Bjarni Ármannsson v. Iceland, no. 72098/14, 16 April 2019. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-192202>.

## **Олег ЗАВЕРУХА**

*голова Восьмого апеляційного адміністративного суду,  
кандидат юридичних наук*

### **СУДОВА МЕДІАЦІЯ ЯК ФОРМА ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

Статтею 1 Конституції України визначено, що Україна є суверенною і незалежною, демократичною, соціальною правовою державою [1, ст. 1]. Ця норма обумовлює необхідність прийняття таких законів, які здатні забезпечити реалізацію прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, їх захист у разі порушення, а також взаємну відповідальність держави і людини на основі принципу верховенства права. На сучасному етапі державотворення це завдання є актуальним щодо багатьох сфер суспільних відносин. Не є виключенням і сфера оподаткування, де захист законних інтересів платників податків, зокрема під час вирішення податкових спорів, набуває особливої значущості.

Загалом, питання захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин належить до найбільш актуальних і складних проблем як в теоретичному, так і практичному плані. Зумовлено це тим, що головним обов'язком держави на конституційному рівні закріплено утвердження і забезпечення прав і свобод людини. Водночас в Основному Законі встановлено і обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Тож досягнення ефективної діяльності держави в сфері оподаткування неможливе без дотримання балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин, а саме: з одного боку, держави в особі відповідних органів, а з іншого – платників податків.

Набрання чинності наприкінці 2017 року змін до Кодексу адміністративного судочинства України [2] зумовило можливість реалізовувати у правозастосовній діяльності цілу низку процесуальних новел, які, безперечно, позитивно вплинули та продовжують впливати на спрощення судових процедур, на покращення доступу до правосуддя, на стабільність та передбачуваність судової практики тощо.

Однією з найбільш прогресивних та водночас складних до реалізації на практиці новел слід визнати запровадження інституту судової

медіації, якій присвячено главу 4 розділу 2 Кодексу адміністративного судочинства «Врегулювання спору за участю судді» [2]. Частиною 1 статті 184 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) визначено, що врегулювання спору за участю судді проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті [2, ст. 184]. Стаття 186 КАС України регламентує порядок проведення врегулювання спору за участю судді, відповідно до якого передбачається, що проведення врегулювання спору за участю судді здійснюється у формі спільних та/або закритих нарад. Сторони мають право брати участь в таких нарадах у режимі відеоконференції в порядку, визначеному цим Кодексом. Спільні наради проводяться за участю всіх сторін, їхніх представників та судді. Закриті наради проводяться за ініціативою судді з кожною із сторін окремо. Суддя спрямовує проведення врегулювання спору за участю судді для досягнення сторонами примирення. З урахуванням конкретних обставин проведення наради суддя може оголосити перерву в межах строку проведення врегулювання.

На початку проведення першої спільної наради з врегулювання спору суддя роз'яснює сторонам мету, порядок проведення врегулювання спору за участю судді, права та обов'язки сторін.

Під час проведення спільних нарад суддя з'ясовує підстави та предмет позову, підстави заперечень, роз'яснює сторонам предмет доказування за категорією спору, який розглядається, пропонує сторонам надати пропозиції щодо шляхів мирного врегулювання спору та здійснює інші дії, спрямовані на мирне врегулювання спору сторонами. Суддя може запропонувати сторонам можливий шлях мирного врегулювання спору.

Суддя має право звертати увагу сторони на судову практику в аналогічних справах, пропонувати стороні та/або її представникові можливі шляхи мирного врегулювання спору. Однак при цьому суддя не має права надавати сторонам юридичні поради та рекомендації, надавати оцінку доказів у справі [2, ст. 186].

Нормативне тлумачення положень статей, якими встановлено порядок проведення врегулювання спору за участю судді, в контексті поставлених у цьому дослідженні проблемних питань дають підстави для висновку, що у зміст цього інституту закладено такі принципи, як неупередженість, конфіденційність, добровільність, нейтральність судді-медіатора.

Водночас на сьогодні існують розбіжності щодо розуміння суті судової медіації та особливостей її застосування в адміністративному процесі.

Звернувшись до міжнародного досвіду бачимо, що загалом у світі застосовуються понад 20 видів позасудового врегулювання спорів. Наприклад, у Голландії і Німеччині близько 40% справ розглядаються із застосуванням процедури медіації. Досвід врегулювання спору за участі судді зустрічається також у Канаді, хоча там ця модель і не закріплена законодавчо. Щодо досвіду США, процедура медіації там майже завжди передує зверненню до суду.

З огляду на викладене вважаємо, що запровадження медіації у судовій діяльності потребує ґрунтовних теоретичних досліджень з подальшим законодавчим закріпленням дефініції цього інституту у спеціальному законодавстві та прийняттям відповідних нормативно-правових актів у сфері матеріального права.

Чи можлива судова медіація під час вирішення податкових спорів?

Запроваджуючи в КАС України інститут судової медіації, законодавець обмежив можливість його застосування. Так, судову медіацію передбачено лише в адміністративних справах, визначених главою 11 розділу 2 цього Кодексу: окремі категорії термінових адміністративних справ, за винятком справ, визначених статтею 267 цього Кодексу (справи про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності), та типових справ. Отже, з процесуальної точки зору судова медіація є можливою.

Спробуємо продемонструвати можливості застосування судової медіації на прикладі конкретної та актуальної сьогодні категорії податкових спорів та проаналізуємо переваги врегулювання спору за участі судді для учасників податкового спору (конфлікту).

З 1 липня 2017 року в повноцінному режимі почала діяти система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (СМКОР).

Наявність великої кількості податкових спорів в адміністративних судах дають підстави вважати, що платники ПДВ зіткнулися з низкою проблем, пов'язаних із зупиненням реєстрації податкових накладних. Багато проблем пов'язано із недосконалою СМКОР, що полягало у некоректному застосуванні програмним забезпеченням критеріїв оцінки ступеня ризиків, а також у некоректному направленні квитанцій платникам податків стосовно отримання документів і реєстрації/відмови в реєстрації накладних. Серед багатьох інших

проблему становило і зупинення реєстрації податкових накладних, виписаних по отриманих авансах.

Пунктом 201.16 Податкового кодексу України визначено, що реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України [3]. Постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 затверджено Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних (далі – Порядок № 1246) [4]. Пунктом 12 Порядку № 1246 визначено, що після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки:

відповідності податкової накладної та/або розрахунку коригування затвердженому формату (стандарту);

чинності електронного цифрового підпису, порядку його накладення та наявності права підписання посадовою особою платника податку таких податкової накладної та/або розрахунку коригування;

реєстрації особи, що надіслала на реєстрацію податкову накладну та/або розрахунок коригування, платником податку на момент складення та реєстрації таких податкової накладної та/або розрахунку коригування;

дотримання вимог, установлених пунктом 192.1 статті 192 та пунктом 201.10 статті 201 Кодексу;

наявності помилок під час заповнення обов'язкових реквізитів відповідно до пункту 201.1 статті 201 Кодексу;

наявності суми податку на додану вартість відповідно до пунктів 200-1.3 і 200-1.9 статті 200-1 Кодексу (для податкових накладних та/або розрахунків коригування, що реєструються після 1 липня 2015 р.);

наявності в Реєстрі відомостей, що містяться у податковій накладній, яка коригується;

факту реєстрації/зупинення реєстрації/відмови в реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування з такими самими реквізитами;

наявності підстав для зупинення реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування;

дотримання вимог законів України «Про електронний цифровий підпис», «Про електронні документи та електронний документообіг» та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого в установленому порядку [4, п. 12].



За результатами перевірок, визначених пунктом 12 цього Порядку, формується квитанція про прийняття, неприйняття або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування (далі – квитанція). Така квитанція в електронній формі надсилається платнику податку протягом операційного дня та є підтвердженням прийняття, неприйняття або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування [4, п. 13].

Постановою Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117 затверджено Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок № 117) [5]. Пунктом 12 Порядку № 117 визначено, що у разі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі контролюючий орган протягом операційного дня надсилає (в електронній формі у текстовому форматі) в автоматичному режимі платнику податку квитанцію про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Така квитанція є підтвердженням зупинення такої реєстрації [5, п. 12].

У квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування зазначаються:

1) номер та дата складання податкової накладної/розрахунку коригування;  
2) порядковий номер, номенклатура товарів/послуг продавця, код товару згідно з УКТЗЕД/послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг, зазначені у податковій накладній/розрахунку коригування, реєстрація яких зупинена;

3) критерій(і) ризиковості платника податку та/або критерій(і) ризиковості здійснення операцій, на підставі якого(их) зупинено реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі, із розрахованим показником за кожним критерієм, якому відповідає платник податку;

4) пропозиція щодо надання платником податку пояснень та копій документів, необхідних для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі [5, п. 13].

Пунктами 19–20 Порядку № 117 визначено, що комісії контролюючих органів складаються з комісій регіонального рівня (комісії головних управлінь ДФС в областях, м. Києві та офісу великих платників ДФС) та комісії центрального рівня (ДФС). Зазначені комісії приймають рішення, серед іншого, про реєстрацію податкової накладної в Реєстрі або відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі [5, п. 19–20].

Пунктом 27 Порядку № 117 передбачено можливість платника податків оскаржити рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі в адміністративному або судовому порядку [5, п. 27]. Пунктом 28 Порядку № 117, зокрема, визначено, що податкова накладна/розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструється у день настання однієї з таких подій:

прийнято та набрало чинності рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі;

набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі [5, п. 28].

Системний аналіз вказаних норм матеріального права дає підстави дійти висновку про можливість двох варіантів поведінки фіскального органу у разі встановлення протиправності зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Перший: зареєструвати податкову накладну/розрахунок коригування після набрання чинності рішенням про реєстрацію за наслідками адміністративного оскарження. Другий: зареєструвати податкову накладну/розрахунок коригування після набрання законної сили судовим рішенням про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі.

Аналіз судової практики в цій категорії справ засвідчує, що одним з основних доводів апеляційних чи касаційних скарг, які подаються фіскальними органами, є те, що відповідно до чинного законодавства ці органи наділені повноваженнями на здійснення моніторингу податкових накладних, зупинення їх реєстрації та прийняття подальшого рішення про відмову у реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду у своїх рішеннях вірно вказує на те, що наявність повноважень – це одна з обставин, які входять до предмета доказування у справах цієї категорії, проте не єдина. Надання податковому органу відповідних повноважень – це лише передумова подальшої реалізації його управлінських функцій, результатом реалізації чого у справі є прийняття рішень, законність яких перевіряється судами [6, 7].

Не заперечуючи наявності таких повноважень, вважаємо, що було б доцільним розширити пункт 28 Порядку № 117 у розумінні дискреційних повноважень фіскального органу на прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування за наслідками врегулювання спору за участі судді.

На прикладі справи № 822/1817/18 та прийнятої у цій справі постанови Верховного Суду від 23 жовтня 2018 року [6] хочемо звернути увагу на випадки

«складних предметів доказування». Судами першої та апеляційної інстанцій було встановлено безпідставність зупинення реєстрації податкової накладної як передумови прийняття відповідних рішень Комісії, адже у квитанціях відповідачем не вказано ані конкретного критерію (відповідного підпункту пункту б) оцінки ступеня ризику, ані конкретного переліку документів. Натомість платник податків надав до податкового органу первинні документи на підтвердження реальності господарських операцій.

Всупереч визначеній у рішенні підставі прийняття, як встановлено судами попередніх інстанцій, податковим органом у рішеннях не наведено жодного порушення норми матеріального права, не зазначено, які саме документи складені з порушенням законодавства та яких саме документів не вистачає для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної.

Загальними вимогами, які висуваються до акта індивідуальної дії як акта правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість, тобто наведення податковим органом конкретних підстав його прийняття (фактичних і юридичних), а також переконливих і зрозумілих мотивів його прийняття.

Верховний Суд погодився 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. Загальне посилання податкового органу на пункт б Критеріїв оцінки, без наведення відповідного підпункту, є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не з будь-яких причин на власний розсуд. Відтак, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності.

Отже, у разі наявності ознак протиправності оскаржуваного рішення та вчинення відповідних дій суддею у межах наданих главою 4 розділу 2 КАС України повноважень, зокрема роз'яснення сторонам предмету доказування, судової практики в аналогічних спорах тощо, чому б не скористатися цим шляхом? Його переваги очевидні як для сторін, так і для судової гілки влади. Наведемо кілька з них.

1. Учасники спору економлять час та кошти: позивачі – приватні, а держава – бюджетні.

2. Учасники спору не зазнають репутаційних втрат: позивачі у бізнесовій та діловій сфері, держава – в очах бізнесу та інвесторів.

3. Суди не витрачають професійних та матеріальних ресурсів на розгляд справ, результати розгляду яких очевидні.

4. Суди апеляційної та касаційної інстанцій розвантажуються, оскільки вирішення справ у порядку судової медіації завершуються у першій інстанції до початку розгляду справи по суті.

У підсумку треба констатувати, що питання удосконалення правового регулювання захисту прав платників податків в Україні у контексті судової медіації, не повинно залишитись поза увагою законодавчої та виконавчої гілок влади, а також наукової спільноти. Саме теоретичні та нормотворчі напрацювання відкриють передумови до активного та ефективного застосування цього інституту в Україні, що у свою чергу сприятиме збалансуванню інтересів держави, з одного боку, та інтересів особи (платника податків) – з іншого. Крім того, це сприятиме налагодженню та поглибленню взаємної довіри між ними.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 256к/96. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 1.
2. Кодекс адміністративного судочинства України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
3. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010>.
5. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-p#n18>.
6. Постанова Верховного Суду від 23 жовтня 2018 р. у справі № 822/1817/18. URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77361051>.
7. Постанова Верховного Суду від 21 серпня 2018 р. у справі № 820/5980/17. URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/76035465>.

## **Роман КІРІН**

*професор кафедри аграрного, земельного та екологічного права  
Національного університету «Одеська юридична академія»,  
доктор юридичних наук, доцент*

### ПРОБЛЕМИ ОБ'ЄКТНОГО КОЛА НЕДОБУВНИХ РЕНТНИХ ПРАВОВІДНОСИН

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин (далі – недобувна рента), є однією зі складових рентної плати, що наразі регулюється приписами ст. 253 розділу IX Податкового кодексу України (далі – ПК). Виходячи зі змісту останньої можна дійти висновку, згідно з яким зазначена стаття ПК регулює такі види недобувних рентних правовідносин:

- 1) суб'єкти (платники) та мета (вид) використання ділянки надр, що підлягають недобувній ренті (п.п. 253.1.1–253.1.5);
- 2) суб'єкти використання надр, звільнені від недобувної ренти (п. 253.2);
- 3) об'єкти оподаткування недобувною рентою залежно від мети (виду) використання ділянки надр (п.п. 253.3.1–253.3.3);
- 4) об'єкти використання надр, звільнені від недобувної ренти (ст. 253.4);
- 5) ставки недобувної ренти залежно від характеру та виду користування надрами (п. 253.5).

З приводу положень останнього пункту статті 253 ПК існують кілька проблемних питань, відповіді на які, на мій погляд, сприятимуть забезпеченню сталості та єдності судової практики при розгляді податкових (рентних) спорів.

По-перше, в тексті п. 253.5 ПК вказується, що ставки недобувної ренти встановлюються залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання. Проте ані поняття, ані критерії «корисності властивостей надр» та «ступеня екологічної безпеки» надрокористування надалі в ПК жодним чином не розкриваються.

По-друге, така диференційна ознака ставок недобувної ренти, як «характер користування надрами», що вживається у відповідній таблиці, викликає заперечення, адже в її змісті, очевидно, наводяться види об'єктів недобувних надрових

відносин (підземного простору надр), які підлягають недобувній ренті (недобувні рентні об'єкти), а саме: 1) пористі геологічні утворення (пласти – колектори); 2) тріщинуваті геологічні утворення (пласти – колектори); 3) спеціально створені відпрацьовані гірничі виробки; 4) спеціально створені пристосовані гірничі виробки; 5) існуючі відпрацьовані гірничі виробки; 6) існуючі пристосовані гірничі виробки; 7) природні порожнини (печери).

При цьому логічним виглядає й інший висновок: зазначені об'єкти мають різний характер утворення, відповідно до якого вони поділяються на: а) природні (геогенні) об'єкти; б) штучні (техногенні) об'єкти.

По-третє, внаслідок відсутності однозначності у приписах згаданої статті ПК в окремих наукових дослідженнях та практиці правозастосування трапляються випадки ототожнення об'єктів оподаткування недобувною рентою та власне недобувних об'єктів, що, безперечно, є помилковим.

Зокрема, на загальному рівні ці об'єкти слід розмежовувати так: 1) недобувний об'єкт надрокористування – ділянка надр, надана для користування; 2) об'єкт оподаткування недобувною рентою – обсяг підземного простору (ділянки) надр.

На безпосередньому рівні об'єкти і мета надрокористування та об'єкти оподаткування співвідносяться, відповідно, так:

1) ділянка надр, надана для зберігання природного газу та газоподібних продуктів, – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах) (одиниця виміру – тис. куб. метрів);

2) ділянка надр, надана для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів, – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер) (одиниця виміру – куб. метрів);

3) ділянка надр, надана для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності, – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печерах) (одиниця виміру – кв. метрів).

Таким чином, обґрунтованим є твердження, згідно з яким об'єкти надрокористування та об'єкти оподаткування співвідносяться як матеріальний об'єкт

та його властивість – фізична величина. В цьому випадку ця властивість у якісному відношенні є спільною для об'єктів надрокористування (обсяг підземного простору (ділянки) надр) і водночас – індивідуальною в кількісному відношенні для кожного з наведених видів та мети надрокористування (активний об'єм, об'єм, площа).

При цьому, оперуючи метрологічними термінами, слід мати на увазі, що якісна означеність фізичної величини визначає її рід, а величини з однаковою якісною означеністю є однорідними. Очевидно, що не всі об'єкти оподаткування в сфері недобувного користування надрами є такими, адже вони різняться за одиницею виміру. Кількісний вміст фізичної величини в такому об'єкті є розміром фізичної величини. Натомість під значенням фізичної величини розуміють відображення фізичної величини у вигляді числового значення величини з позначенням її одиниці, яке можна отримати як результат обчислення або вимірювання.

Другою проблемою об'єктного кола недобувних рентних правовідносин вбачається диференціація ПК об'єктів надрокористування на ті, що підлягають оподаткування недобувною рентою, та ті, що звільнені від недобувної ренти. Останні можна представити наступним переліком [1]: 1) транспортні тунелі; 2) інші підземні комунікації; 3) колекторно-дренажні системи міського комунального господарства; 4) об'єкти міського комунального господарства; 5) підземні споруди на глибині не більше 20 метрів, збудовані відкритим способом без ґрунтового засипання; 6) підземні споруди на глибині не більше 20 метрів, збудовані відкритим способом з подальшим ґрунтовим засипанням.

Отже, якщо вважати наведений перелік видів підземних споруд вичерпним, то виникає питання стосовно інших об'єктів надрових відносин, зокрема тих, що згадуються у Кодексі України про надра (далі – КпН), в якому недобувні підземні споруди також класифіковані лише за їх цільовим використанням, а саме підземні споруди для: 1) підземного зберігання нафти; 2) підземного зберігання газу; 3) підземного зберігання інших речовин і матеріалів; 4) захоронення шкідливих речовин; 5) захоронення відходів виробництва; 7) скидання стічних вод; 8) наукових полігонів; 9) геологічних заповідників, територій; 10) заказників; 11) пам'яток природи; 12) лікувальних, оздоровчих та інших закладів; 13) задоволення інших потреб.

Ці об'єкти також можна класифікувати на недобувні підземні споруди, що мають: 1) господарське призначення; 2) наукове, культурне, санітарно-оздоровче призначення.

Крім того, відкритим залишається питання й про надрові об'єкти, що фактично наявні в Україні та мають відповідні цілі використання: 1) вугільні, рудні і нерудні шахти; 2) автомобільні, залізничні, гідротехнічні тунелі, метрополітени, трубопроводи; 3) частини будівель ТЕС, АЕС, ГЕС; 4) резервуари для питної води, заводи з очистки стічних вод; 5) гаражі, телефонні станції, кінотеатри, культові споруди, вокзали, торгові центри; 6) заводи шампанських вин, підприємства з вирощування овочів, грибів, цитрусових, квітів тощо; 7) склади товарів широкого вжитку, побутових приладів, автомобілів, медикаментів тощо; 8) холодильники для зберігання харчових продуктів; 9) стартові ракетні комплекси, довгострокові командні пункти, сховища; 10) спеціалізовані лікарні, санаторії, туристичні комплекси; 11) великі сховища нафти, природного газу, нафтопродуктів, зрідженого газу; 12) сховища відходів радіоактивних речовин, відходів нафтової та хімічної промисловості, шахтних вод; 13) заводи точних виробів, електронного обладнання, судно-, авіа-, машинобудівні, військові заводи; 14) науково-дослідні підземні споруди – нейтринні та сейсмогеофізичні обсерваторії, сейсмічні станції тощо [2].

Деякі з перелічених об'єктів вже згадувалися і як рентні, і як позарентні, проте окремі їх види або зовсім випали з податкового обліку, або вважаються такими, що їх слід віднести до категорії «інші види господарської діяльності» з використання ділянок надр у межах території України. В останньому випадку виникає небезпека суб'єктивного розуміння як об'єктів надрокористування, так і об'єктів оподаткування, що, як наслідок, може порушувати права платників податків при реалізації податкового контролю.

Нарешті, третя з найактуальніших проблем недобувних рентних правовідносин полягає в тому, що чинні кодифіковані акти надрового (КпН) та податкового (ПК) законодавства мають відносно низький рівень комунікації.

Ці міжгалузеві колізії частково вже згадувалися, проте існує й інший блок відносин, які не можна вважати врегульованими належним чином. Так, відповідно до ст. 19 КпН надра надаються у користування підприємствам, установам, організаціям і громадянам лише за наявності у них спеціального дозволу на користування ділянкою надр (далі – СДнКН). Право на користування надрами засвідчується актом про надання гірничого відводу. При цьому для чинного КпН характерною рисою є варіативність умов надання надр у користування з наявністю або відсутністю будь-якого з елементів ланки «аукціон – СДнКН – гірничий відвід», а наявний перелік власників і видів СДнКН є значно більшим, ніж перелік платників недобувної ренти.



Таким чином, результати проведеного дослідження дають привід для наступних висновків і пропозицій, що сприятимуть більшій узгодженості приписів надрового та податкового законодавства:

1. Ототожнення об'єктів оподаткування недобувною рентою та недобувних об'єктів надрокористування є помилковим, адже вони співвідносяться як матеріальний об'єкт та одна з його властивостей – фізична величина.

2. Перелік недобувних об'єктів надрокористування, а відтак – об'єктів оподаткування є неповним, а поняття «інші види господарської діяльності» – надмірно суб'єктивним і потенційно правопорушучим.

3. Галузева диференціація умов надрокористування (КпН) та об'єктно-суб'єктного кола оподаткування (ПК) позначилася на рівні кореспонденції їх положень і, як наслідок, зумовила зростання випадків самовільного користування надрами або ухилення від сплати ренти.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Кірін Р.С. Проблеми об'єктного складу підземних будівельних правовідносин: рентний аспект. *Право і суспільство*. 2017. № 5. С. 112–118.
2. Кірін Р. С. Право користування підземними порожнинами: поняття та види. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*: Науковий збірник. 2017. Вип. 1. Т. 2. С. 102–106.

**Дар'я КЛІМЕНКО***аспірант кафедри фінансового права**Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого***СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ**

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що податки на майно громадян в розвинених капіталістичних країнах займають значне місце в фінансовій системі і дозволяють наповнювати бюджети різних рівнів. В Україні майно фізичних осіб, насамперед житло і транспорт, також підлягає оподаткуванню, проте податки цієї групи до останнього часу мали вторинний характер і з точки зору навантаження на фізичну особу, і як засіб наповнення бюджетів.

На сьогодні одним із важливих майнових податків є транспортний податок. З прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України) в дію було введено збір за першу реєстрацію транспортних засобів, який сплачувався одноразово юридичними та фізичними особами, які здійснюють першу реєстрацію транспортних засобів в Україні [1]. Згодом законодавець вирішив замінити збір за першу реєстрацію транспортного засобу транспортним податком, тому він є відносно новим для податкової системи України.

Питання, пов'язані з транспортним податком, не тільки широко обговорюються в економічній літературі, а і не залишають байдужими власників транспортних засобів.

Під критерій визначення транспортного засобу як «розкішні автомобілі» підвели платників – як фізичних, так і юридичних осіб (у тому числі нерезидентів), які мають власні транспортні засоби, зареєстровані в Україні, що є об'єктами оподаткування тобто йдеться про змішаного платника [1]. З приводу цього потрібно зазначити, що до числа платників не віднесені філії та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб. Тому розраховувати і вносити до бюджету податок з власників транспортних засобів повинні саме юридичні особи, тобто головні підприємства.

Об'єктом оподаткування виступають легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно), тобто які випускаються з 2014 року та середньоринкова вартість яких становить 375 розмірів мінімальної заробітної

плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України [1]. Однак призначена вона не для платників податків, а для центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, який за її допомогою повинен щорічно до 1 лютого на своєму офіційному веб-сайті розміщувати перелік легкових автомобілів, що відповідають певним критеріям, тобто є об'єктом оподаткування. В алгоритм розрахунку закладено кілька змінних: марка, модель, рік випуску, об'єм двигуна, тип пального.

Ставка транспортного податку з розрахунку на календарний рік становить 25 000 грн. за автомобіль. Отже, якщо у платника податку кілька автомобілів, що підпадають під оподаткування, податок потрібно сплачувати за кожен автомобіль.

Фінансова політика держави первинно визначає структуру і величину витрат бюджету, а вже потім податковий курс на поточний бюджетний рік: встановлюються нові податки, змінюються ставки існуючих, визначається політика пільгового оподаткування, тобто податки розглядаються із суто фіскальної точки зору. У сучасних економічних умовах податкова політика в Україні, як і у більшості розвинутих країн світу, є невід'ємним структурним елементом соціально-економічної політики, яку проводить держава [2, с. 29]. Більшість розвинутих країн світу для антикризового регулювання економіки використовують оподаткування не тільки для вирішення фіскальних цілей, а й для виконання невідкладних завдань соціальної політики, перерозподілу доходів між різними верствами населення [3, с. 166].

Транспортний податок в Україні у 2019 році зазнав невеликих змін у зв'язку зі зростанням мінімальної заробітної плати.

Відповідно до пункту 12.3 статті 12 ПК України сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів [1]. Встановлення транспортного податку є безумовним обов'язком місцевої ради і оформлюється прийняттям відповідного рішення.

Підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 ПК України визначено порядок опублікування та застосування рішень місцевої ради про встановлення місцевих

податків. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом [1].

Якщо таке рішення не буде опубліковано до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому підлягає застосуванню відповідний податок, таке рішення застосовується з початку наступного бюджетного періоду за тим, у якому планувалося запровадити відповідний податок. Відсутність відповідного рішення місцевої ради щодо транспортного податку не є перешкодою для його справляння.

Водночас Верховна Рада України шляхом прийняття законів може в будь-який час відступити від раніше затверджених норм, у тому числі від змісту норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України [1].

Отже, виключні повноваження органів місцевого самоврядування, які закріплені Податковим кодексом України щодо встановлення місцевих податків і зборів, впливають безпосередньо із Конституції України. Відповідно, ці повноваження не вправі перебирати на себе жодні інші державні органи, у тому числі Верховна Рада України.

В цьому контексті постає питання про конституційність норми підпункту 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, яка дозволяє фіскальним органам справляти передбачені Кодексом місцеві податки навіть за відсутності відповідного рішення місцевої ради.

Важливими змінами у 2018 році в частині сплати транспортного податку є скасування відповідальності платника податків за несплату податку в тому випадку, якщо податковий орган не відправляв або не вручав повідомлення про сплату податку. Проте орган може нарахувати податок в наступні роки, однак не більше ніж за трирічний період.

Податковий кодекс не передбачає жодних податкових пільг для власників дорогих автомобілів. У ряді випадків можливе зниження суми податкового зобов'язання якщо довести, що автомобіль не був об'єктом оподаткування протягом усього податкового періоду. Так, якщо автомобіль куплений протягом року, то заплатити потрібно за місяці, які залишилися до кінця року з моменту оформлення права власності, розділивши 25 000 грн. на 12 і помноживши на

кількість місяців, що залишилися. Тоді за період з 1 січня і до дати продажу автомобіля податок буде нарахований попередньому власнику.

У випадку, якщо автомобіль був проданий вже після сплати податку, він не перераховується і не повертається. Крім того, якщо в поточному році автомобілю виповнюється п'ять років з дати випуску, податок сплачується тільки за кількість місяців, що передували цій даті.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, транспортний податок за такий легковий автомобіль не сплачується з місяця, наступного за місяцем, в якому мав місце факт незаконного заволодіння легковим автомобілем, якщо такий факт підтверджується відповідним документом про внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань, виданим уповноваженим державним органом.

При поверненні легкового автомобіля його власнику (законному володільцю) податок за такий легковий автомобіль сплачується з місяця, в якому легковий автомобіль було повернено відповідно до постанови слідчого, прокурора чи рішення суду. Платник податку зобов'язаний надати контролюючому органу копію такої постанови (рішення) протягом 10 днів з моменту отримання [1]. Наведена норма передбачає, що не треба платити за викрадений автомобіль. Податок візьмуть після того, як машина буде знайдена.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, уточнююча декларація юридичною особою – платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань [1]. Отже, ПК України передбачає виключний перелік випадків звільнення від сплати податку: придбання автомобіля, зміна власника, закінчення п'ятирічного терміну, незаконне заволодіння третьою особою.

**Висновки.** На підставі виконаного аналізу можна зробити висновок, що в системі модернізації транспортного податку однозначно бракує послідовності і логіки. Транспортний податок в тому вигляді, в якому він зараз діє, малоефективний і вимагає коригування. Питань більше, ніж відповідей. Однозначно тільки одне: вдосконалення податкового механізму повинно відбуватися шляхом пошуку його оптимального механізму, як з позицій об'єктивності податкового навантаження, так і з точки зору ефективного його стягнення.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Податковий кодекс України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Покоłodний В. В. Податкові новації 2015 року / В. В. Покоłodний, О. В. Покоłodна, Я. В. Каменева. *Вісник економіки транспорту та промисловості*. 2015. № 50. С. 164–168.
3. Гарбар Ж. Соціально-економічні аспекти реалізації податкової політики в Україні / Ж. Гарбар, В. Гарбар, А. Нікітішин. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2012. № 139. С. 28–30.

## **Наталія КОВАЛЕНКО**

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

### ЄДИНИЙ СОЦІАЛЬНИЙ ВНЕСОК ТА ПРАВО НА ПЕНСІЮ

Однією з поширених категорій спорів, що вирішуються адміністративними судами, є спори фізичних осіб з пенсійними органами. З урахуванням теми конференції пропонується проаналізувати судову практику з вирішення публічно-правових спорів, в яких взаємопов'язані норми соціального та податкового права.

Система загальнообов'язкового загального державного пенсійного страхування залежить від правильності обчислення та повноти сплати страхових внесків застрахованих осіб. Людина повинна бути забезпечена пенсією за умови відрахування з її доходу та сплати страхових внесків до Пенсійного фонду.

Аналізуємо адміністративні справи в яких позивач – фізична особа, яка працювала, досягла пенсійного віку та бажає отримувати пенсію; відповідач – пенсійний орган з позицією про те, що право на пенсію настає тільки в тому випадку, коли з доходу особи були сплачені страхові внески до Пенсійного фонду. Позовна вимога – зобов'язати включити до страхового стажу період роботи, в який позивач працював, незважаючи на те, що страхові внески не сплачені.

«За кадром» залишаються: юридична особа-роботодавець, яка здійснює виплати заробітної плати, не здійснила обов'язкових відрахувань страхових внесків (при цьому про такі факти роботодавець своїх працівників не інформував); виконавчі органи Пенсійного фонду, що не реалізували наданих законом повноважень щодо накладення на страхувальника (юридичну особу-роботодавця) адміністративних стягнень за несплату страхових внесків; органи Державної фіскальної служби (у зв'язку з набранням чинності законів України від 04.07.2013 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» та від 04.07.2013 р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» податкові органи розпочали з 01.10.2013 р. адміністрування

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Докладніше про повноваження Державної фіскальної служби у подібних правовідносинах див. постанову Великої Палати Верховного Суду від 21.11.2018 р. у справі № 805/1983/17-а).

Закон «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» містить основні визначення, необхідні для ідентифікації та розуміння змісту правовідносин:

пенсія – щомісячна пенсійна виплата в солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, яку отримує застрахована особа в разі досягнення нею передбаченого цим Законом пенсійного віку чи визнання її особою з інвалідністю, або отримують члени її сім'ї у випадках, визначених Законом.

страховий стаж – період (строк), протягом якого особа підлягала державному соціальному страхуванню, якою або за яку сплачувався збір на обов'язкове державне пенсійне страхування згідно із законодавством, що діяло раніше, та/або підлягає загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню згідно із цим Законом і за який сплачено страхові внески;

страхові внески – кошти відрахувань на соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені (які підлягають сплаті) згідно із законодавством, що діяло раніше; надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування здійснюється в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Узагальнено доводи позивача в такій категорії спорів зводяться до такого:

- наявні записи у трудовій книжці про те, що позивач дійсно працював на підприємстві;
- обов'язок зі сплати страхових внесків та відповідальність за несвоєчасну або не в повному обсязі сплату страхових внесків законом покладено на страхувальника;



- відсутність в інформаційній базі системи персоніфікованого обліку даних про сплату страхових внесків для нарахування пенсії не є підставою для позбавлення позивача права на пенсію.

Відповідач вважає, що:

- відсутність даних про фактичну сплату страхових внесків свідчить про відсутність підстав для зарахування спірного періоду роботи позивача.
- не є важливим, що страхові внески були відраховані роботодавцем з заробітної плати позивача, – важливо, що вони не були перераховані до Пенсійного фонду.

Іноді в таких справах відповідач посилається на неможливість здійснити перевірку відомостей на підприємстві, яке знаходиться на непідконтрольній українській владі території (справа № 235/900/17). Також вказує на те, що органи Пенсійного фонду є неналежними відповідачами, «оскільки функції з адміністрування єдиного внеску передані органам доходів і зборів» (справа № 199/1852/51-а). Тут одразу відзначимо, що згідно з п. 71 рішення ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України» (Rysovskyyv. Ukraine) від 20 жовтня 2011 р., заява № 29979/04, державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків. Ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються. Отже, право позивача на отримання допомоги у належному розмірі не може бути поставлене у залежність від дій державних органів, які не дотримуються своїх власних процедур.

Вирішуючи такі спори, суди враховують, що відповідно до статті 46 Конституції України громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом. Це право гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними.

Статтею 8 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» передбачене право громадян на отримання пенсійних

виплат та соціальних послуг. Згідно із статтею 20 цього Закону страхові внески підлягають сплаті незалежно від фінансового стану платника страхових внесків.

Якщо страхувальники несвоєчасно або не в повному обсязі сплачують страхові внески, до них застосовуються фінансові санкції, передбачені цим Законом, а посадові особи, винні в порушенні законодавства про сплату страхових внесків, несуть дисциплінарну, адміністративну, цивільно-правову або кримінальну відповідальність згідно із законом.

Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464) визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.

Відповідно до положень пункту 1 частини 2 статті 6 Закону № 2464-VI платник єдиного внеску зобов'язаний своєчасно та в повному обсязі нараховувати, обчислювати і сплачувати єдиний внесок.

Порядок обчислення та строки сплати єдиного внеску передбачені статтею 9 Закону № 2464-VI. Стаття 25 Закону № 2464-VI регламентує заходи впливу та стягнення, і частиною 1 цієї статті передбачено, що рішення, прийняті органами доходів і зборів та органами Пенсійного фонду з питань, що належать до їх компетенції відповідно до цього Закону, є обов'язковими до виконання платниками єдиного внеску, посадовими особами і застрахованими особами.

Відповідно до статті 106 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» відповідальність за несплату страхових внесків несе підприємство-страхувальник, оскільки здійснює нарахування страхових внесків із заробітної плати застрахованої особи.

**Правова позиція Верховного Суду неодноразово викладена у рішеннях, визначає, що обов'язок зі сплати страхових внесків та відповідальність за несвоєчасну або не в повному обсязі сплату страхових внесків законом покладено на страхувальника. Позивач не повинен відповідати за неналежне виконання підприємством-страхувальником свого обов'язку щодо належної сплати страхових внесків, відповідно наявність заборгованості підприємства зі сплати єдиного соціального внеску не може бути підставою для незарахування до страхового стажу при перерахунку пенсії позивача періодів**

**його роботи, оскільки відповідальність за їх несплату несе страхувальник, в якому працює застрахована особа, а не остання.**

Докладніше про питання правозастосування у подібних правовідносинах можна дізнатися з постанов Верховного Суду у справах № 242/65/17, № 242/1871/17, № 423/3544/16-а, № 482/434/17, № 199/1852/15-а, № 490/12392/16-а та ін.

Права людини захищені та поновлені конкретними рішеннями адміністративних судів, але питання виконання страхувальниками своїх обов'язків, здійснення належного і своєчасного контролю державою за сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в описаних ситуаціях залишається відкритим.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Постанова Верховного Суду від 04 червня 2019 року у справі № 235/900/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82261317>.
2. Постанова Верховного Суду від 25 вересня 2018 року у справі № 242/65/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76700064>.
3. Постанова Верховного Суду від 27 лютого 2019 року у справі № 242/1871/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80198175>.
4. Постанова Верховного Суду від 27 лютого 2019 року у справі № 423/3544/16-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80198173>.
5. Постанова Верховного Суду від 04 вересня 2018 року у справі № 482/434/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76246161Г>.

## **Артем КОТЕНКО**

*доцент кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,*

*кандидат юридичних наук*

### **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ ФАКТИЧНИХ АБО ВИЇЗНИХ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

Сплачуючи податки та збори, платники податків розраховують на отримання загальносуспільних благ, відмовляючись тим самим від своєї власності в інтересах суспільства. При цьому вони дуже часто потерпають від обмеження їхніх прав та законних інтересів у процесі здійснення податкового контролю. Сприяє такому стану речей необізнаність платника податків, що в більшості випадків є результатом недосконалості приписів податкового законодавства, нечіткого врегулювання Податковим кодексом України окремих процедур та неоднозначності судової практики.

Одним із способів здійснення податкового контролю є проведення перевірок. Відповідно до п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [1]. Первісною та передбачуваною метою проведення податкових перевірок є здійснення контролю за дотриманням платниками податків приписів податкового та суміжного законодавства. Однак практика показує, що контролюючі органи перетворюють здійснення податкового контролю на засіб тиску на платників податків. Особливо гостро наразі постало питання порушень податкового законодавства органами Державної фіскальної служби України під час призначення та проведення фактичних або виїзних документальних перевірок.

Першою проблемою є питання реалізації платником податків свого права на захист від протиправної діяльності контролюючих органів.

Розглянемо випадок, в якому платник податків вважає, що його права та законні інтереси порушені і фактом призначення перевірки, і порядком її проведення, і, як наслідком, – результатом її проведення, але він не мав об'єктивної

можливості не допустити посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. У такому випадку перед платником податків постає питання, що саме він може оскаржити: факт призначення документальної виїзної / фактичної перевірки чи результат її проведення?

У п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України встановлено, що непред'явлення або ненадіслання у випадках, визначених Податковим кодексом України, платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції) документів, необхідних для допуску до перевірки, або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки [1]. Але часто платник податків чи інші особи, визначені у п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, допускають посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірок з метою запобігання негативним наслідкам недопущення до проведення перевірки.

Позиція Верховного Суду України, висловлена 24 грудня 2010 року у справі № 21-25а10, полягає у тому, що платник податків, який вважає, що стосовно нього було порушено порядок та підстави призначення податкової перевірки, повинен захищати свої права та законні інтереси шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. У випадку, коли посадові особи контролюючого органу були допущені до проведення такої перевірки, платник податків може оскаржити до суду виключно суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства [2].

13 лютого 2018 року у справі № К/9901/8259/18 804/5402/14 Верховний Суд посилається на практику Верховного Суду України 2010 року, а саме на те, що тільки на етапі допуску до перевірки платник податків може наголосити на необґрунтованості підстав її призначення та проведення і не допустити посадових осіб контролюючого органу до перевірки. У цьому разі допуск до проведення перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, вчинених посадовими особами контролюючого органу при призначенні такої перевірки. Тому, якщо платник податків звертається до суду із позовом про оскарження підстав та порядку призначення перевірки, але, в свою чергу, посадові особи до проведення перевірки допущені були, то в задоволенні такого позову відмовляють [3]. Як ми бачимо, практика виявляє стабільність стосовно цього питання. Однак це

ставить платника податків у невідгідне становище порівняно із контролюючим органом, оскільки навіть законна відмова від допуску до проведення перевірки не дає гарантій ненастання щодо такої особи негативних наслідків недопуску.

Другою проблемою є питання настання негативних наслідків у разі відмови платника податків, його посадових осіб, представника чи особи, яка фактично проводить розрахункові операції, у допуску посадових осіб до проведення документальної виїзної перевірки або фактичної перевірки.

У разі недопуску представників контролюючого органу до проведення позапланової виїзної перевірки або фактичної перевірки до платника податків може бути застосовано такий захід, як адміністративний арешт майна відповідно до підп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України [1].

У постанові від 23 січня 2018 року у справі № 815/5420/17 Верховний Суд стверджує, що відповідно до п. 94.1 статті 94 Податкового кодексу України адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Отже, цей засіб забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків може бути застосований лише у тому випадку, якщо платник податків відмовився від проведення фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення такої перевірки, що підтверджується відповідним актом [4]. Вивчаючи постанову Верховного Суду від 23 січня 2018 року у справі № 815/5420/17, треба наголосити, що посадові особи повинні бути впевненими у тому, що у допуску до проведення перевірки їм було відмовлено належною особою, передбаченою у п. 81.2 ст. 81 Податкового кодексу України. Якщо це буде не платник податків та/або посадова (службова) особа платника податків (його представник або особа, яка фактично проводить розрахункові операції), то факту виникнення спірних правовідносин не буде, так само, як і порушень податкового законодавства з боку платника податків. Тільки постане питання щодо правомірності дій посадових осіб контролюючого органу щодо проведення фактичної перевірки.

Третім проблемним питанням є питання проведення документальної позапланової виїзної перевірки контролюючим органом. У ст. 78 Податкового кодексу України встановлено вичерпний перелік підстав для проведення позапланової виїзної документальної перевірки. У підп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України передбачено таку підставу, як отримання судового рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесеного ним

відповідно до закону [1]. Проте як підставу для проведення позапланової виїзної документальної перевірки посадові особи контролюючого органу надають дозвіл суду на призначення перевірки.

Такий стан речей не є одиничним випадком. Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 17 травня 2017 року у справі № К/800/25377/16 зазначає, що таким рішенням суду не призначається перевірка платника податків, як це передбачено нормами Податкового кодексу України, а лише надається дозвіл на її проведення відповідним контролюючим органом [5]. Потрібно розрізняти такі два моменти: надання судом дозволу на проведення перевірки контролюючим органом; призначення рішенням суду перевірки. Таким чином, за відсутності рішення суду саме про призначення перевірки, призначення її наказом керівника контролюючого органу відповідно до підп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України є безпідставним.

**Висновки і пропозиції.** З огляду на вищевикладене можна дійти висновку, що порушення посадовими особами органів Державної фіскальної служби України приписів податкового законодавства є частим явищем. До причин порушення посадовими особами контролюючих органів податкового законодавства можна віднести непрофесійність, службову недбалість, тиск на платника податків зі зловживанням своїми повноваженнями.

Особливість відносин платника податків із органами Державної фіскальної служби України полягає в тому, що особі протистоїть потужний адміністративний апарат. У зв'язку з цим у сторін заздалегідь складаються нерівні вихідні можливості. У випадках, коли посадові особи такого апарату зловживають своїми повноваженнями, особливо під час проведення фактичної та документальної виїзної перевірки, платники податку є максимально вразливими та незахищеними. Оскільки процесуальний порядок цих способів здійснення контролю не є чітко врегульованим (прописаним), це вводить в оману платника податків і тим самим створює можливість для зловживання своїми повноваженнями посадовими особами органів Державної фіскальної служби України.

Усі розглянуті нами проблемні питання порушують права та законні інтереси платників податків та яскраво ілюструють їхню вразливість та незахищеність від свавілля контролюючих органів.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229.
2. Постанова Верховного Суду України від 24.12.2010 р. у справі № 21-25а10. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/14222170>.
3. Постанова Верховного Суду від 13.02.2018 р. у справі № К/9901/8259/18 804/5402/14. URL: [http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72320483?fbclid=IwAR17frBk\\_OPh0vPd5Yrf7KGFwR7LPZkz-B9Cgm\\_gvog9ThJnE1agArIcyKY](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72320483?fbclid=IwAR17frBk_OPh0vPd5Yrf7KGFwR7LPZkz-B9Cgm_gvog9ThJnE1agArIcyKY).
4. Постанова Верховного Суду від 23.01.2018 р. у справі № К/9901/1105/17 815/5420/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71766492?fbclid=IwAR2zBGScMdkhgQXB-gmcMdHNqZ7QQDBAlZOoAqBVGtd53okv3hbmgmdtsrE>.
5. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17.05.2017 р. у справі № К/800/25377/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66851536?fbclid=IwAR3D3zR0FPZkKh6nk-l3DBia6ci91LXjfQLVaU9D7o2zEJd2HqFjOXcQFso>.



## **Анатолій МАЗУР**

*доцент кафедри адміністративного та митного права*

*Університету митної справи та фінансів, кандидат юридичних наук, доцент*

### **РОЛЬ РІШЕНЬ ЄСПЛ У СПРАВАХ ЩОДО РОЗГЛЯДУ МИТНИХ СПОРІВ ДЛЯ УЗАГАЛЬНЕННЯ ПРАКТИКИ СУДОЧИНСТВА**

Актуальність теми дослідження обумовлена потребою усунути «недоліки національної практики... актуалізації певних теоретичних аспектів судової імплементації Конвенції» [1, с. 19] (*Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод – прим. А.М.*).

Справи зі спорів з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності щодо визначення коду товару за Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) зазвичай становлять незначний відсоток від загальної кількості справ, що перебувають на розгляді місцевих адміністративних судів та які виникають із приводу реалізації державної політики у сфері митної справи, зовнішньоекономічної діяльності, спеціальних заходів щодо демпінгового та іншого імпорту. Значно більшу частку становлять справи щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності щодо заявлення або коригування митної вартості товару. Аналогічну ситуацію спостерігаємо, коли аналізуємо практику Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ). З-поміж останніх його рішень щодо митної вартості, митних платежів варто назвати рішення у справі «CASE OF BALTIC MASTER LTD. V. LITHUANIA» (16.04.2019 р.).

Утім, не можна недооцінювати значення правильності визначення коду переміщуваного через митний кордон товару, адже від цього безпосередньо залежить застосування або незастосування заходів нетарифного регулювання й, зрештою, ставка мита, а відтак – розмір митних платежів із товарів і транспортних засобів комерційного призначення. Так само оспорювання рішень органів доходів і зборів щодо митної вартості у підсумку впливають на суми перераховуваних до державного бюджету митних платежів.

Сприйняття чинного Митного кодексу України передовсім як правового базису фіскального механізму в сфері зовнішньоекономічних відносин, можна припустити, зумовило включення до змісту Узагальнення практики застосування

адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 р. (далі – Узагальнення) аналітичного матеріалу за підсумками дослідження судових рішень з обох вищенаведених категорій справ. Розділ I має назву «Спори з приводу здійснення органами доходів і зборів контролю за правильністю визначення декларантом митної вартості товарів», розділ II – «Спори щодо здійснення органами доходів і зборів контролю за правильністю класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД», у розділі III, хоча його і найменовано через ужиток словосполучення «митні та інші платежі», лише два із шести підрозділів не містять сентенцій щодо митної вартості [2].

Разом із тим лише одного разу в Узагальненні згадується рішення ЄСПЛ, а саме в контексті аналізу випадків недотримання судами нижчих інстанцій правових позицій Вищого адміністративного суду України у питанні щодо того, чи є факт неподання декларантом додаткових документів, витребуваних митницею у зв'язку із заявленням товару за нижчою ціною, ніж рівень цін за подібні (аналогічні) товари, що є в ЄАІС, достатньою підставою для відмови в оформленні товару за основним методом визначення митної вартості. Так, вказано, що розбіжності у судовій практиці нижчих судів породжують правову невизначеність, усуваючи яку суд касаційної інстанції реалізує своє призначення. При цьому наводиться параграф 98 рішення ЄСПЛ від 1 грудня 2005 р. у справі «Падурау проти Румунії» (CASE OF PĂDURARU v. ROMANIA).

Поза увагою авторів Узагальнення залишилися інші рішення ЄСПЛ, у яких зафіксовано правові позиції, що безпосередньо стосуються митних відносин. Як-от показова справа «ТОВ «Полімерконтейнер» проти України» від 24.11.2016 р. [3]. Попри те, що фактичні обставини мали місце під час дії МК України 2002 р., репрезентована в рішенні правова аргументація, на наш погляд, була би корисною не лише в частині тлумачення статті 1 Першого протоколу («будь-яке втручання з боку органів державної влади у мирне володіння майном має бути законним», – саме ця сентенція відтворюється національними судами з посиланням на дане рішення), а й задля формулювання висновків, зокрема, щодо преюдиційності суджень національних судів стосовно того, за яким кодом УКТ ЗЕД належить класифікувати товар, які характеристики товарів обумовлюють визнання їхньої ідентичності (п. 6.4 Узагальнення).

Варто погодитися із думкою про те, що **важливим практичним кроком для подолання вад судової імплементації норм Конвенції має стати підготовка спеціальної постанови Верховного Суду щодо застосування практики ЄСПЛ**

**національними судами. Цьому, на наш погляд, має передувати узагальнення практики застосування адміністративними судами не лише МК України, а й загалом законодавства про державну митну справу.** За аналогією із постановою Пленуму ВАС України від 29 вересня 2016 р. № 10 [4], **окрема рубрика в ній має бути присвячена практиці ЄСПЛ щодо розгляду судами спорів, які виникають у сфері митних правовідносин.**

Відтак, украї **важливо «синхронізувати», наскільки це можливо, два процеси: імплементацію норм митного права ЄС у митне законодавство України та задеклароване Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» [5] впровадження в українське судочинство та адміністративну практику (в тому числі митних органів) європейських стандартів прав людини.**

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Сердюк О. В. Практика Європейського суду з прав людини в українських судах: прикладні аспекти. *Актуальні проблеми сучасного міжнародного права* : зб. наук. ст. за матеріалами II Харк. міжнар.-прав. читань, присвяч. пам'яті проф. М. В. Яновського і В. С. Семенова. Харків, 21 листопада 2016 р. : у 2 ч. Харків, 2016. Ч. 1. С. 18–25.
2. Про Довідку щодо узагальнення практики застосування адміністративними судами положень Митного кодексу України в редакції від 13 березня 2012 року : Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 13.03.2017 р. № 2. URL: [http://www.vasu.gov.ua/plenum/post\\_plenum/postanova\\_plenumu\\_2\\_13-03-2017](http://www.vasu.gov.ua/plenum/post_plenum/postanova_plenumu_2_13-03-2017).
3. Рішення ЄСПЛ у справі «ТОВ «Полімерконтейнер» проти України» (заява № 23620/05) від 24.11.2016 р. (набуло статусу остаточного 24.02.2017 р.). *Офіційний вісник України*. 2017. № 98. Ст. 3028.
4. Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації : Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29.09.2016 р. № 10.
5. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 30. Ст. 260.

## **Антон МОНАЄНКО**

*головний науковий співробітник*

*Інституту законодавства Верховної Ради України,*

*член Науково-консультативної ради при Верховному Суді,*

*доктор юридичних наук, професор*

### **ОСОБЛИВОСТІ РОЗГЛЯДУ АДМІНІСТРАТИВНИМ СУДОМ СПОРІВ З ПРИВОДУ ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА ТА КОШТІВ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ З УРАХУВАННЯМ ПРАКТИКИ ЄСПЛ**

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що під час перевірок податкових органів діяльності суб'єктів господарювання часто виникають податкові спори в частині визначення підстав застосування спеціальних контрольних заходів, які мають забезпечувати виконання цими суб'єктами обов'язків зі сплати податків та зборів.

Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду висловлена позиція, що арешт коштів на рахунках платника податків є спеціальною складовою загального арешту майна, який відрізняється виключною процедурою його застосування та є можливим лише у разі існування арешту майна, застосованого відповідно до положень п.п. 94.2, 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України. Непідтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку унеможливує право податкового органу на звернення до суду з позовом про застосування арешту коштів на рахунках відповідача.

Таким чином, Верховний Суд вважає, що адміністративний арешт коштів платника податків є похідним від арешту майна та, відповідно, може бути застосований за рішенням суду за зверненням контролюючого органу тільки у випадку прийняття таким органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків та його підтвердження у встановленому законом порядку.

В юридичній науці виокремлюють такі особливості адміністративного арешту майна: 1) адміністративний арешт майна є мірою державного примусу правообмежувального характеру; 2) Податковий кодекс України розрізняє повний

та умовний адміністративний арешт майна платника податків; 3) адміністративний арешт майна є запобіжним заходом, покликаним обмежити майнові інтереси платника податку до повного погашення податкового боргу; 4) незважаючи на домінування публічних інтересів над приватними, накладення арешту майна в п. 94.13 ст. 94 ПК України передбачає право платника податків на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету; 5) застосування адміністративного арешту допускається до всіх платників податків – як до юридичних осіб, так і до фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України) [1, с. 348–349].

У зв'язку із деякою плутаниною в частині визначення підстав застосування адміністративного арешту майна та арешту коштів в юридичній науці та практиці постало чимало питань, які мають фундаментальне значення для формування єдиної правозастосовної практики. Чи є перелік повноважень контролюючого органу, викладений у ст. 20 Податкового кодексу України, вичерпним? Чи може Податковий кодекс України визначати повноваження контролюючого органу в інших статтях? Чи є обов'язковою передумовою для накладення адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку прийняття контролюючим органом рішення про застосування адміністративного арешту майна такого платника податків та звернення до суду з поданням/позовом про підтвердження його обґрунтованості?

Аналізуючи положення ст. 94 Податкового кодексу України [2], можна дійти висновку, що насправді арешт коштів на рахунках платника податків є спеціальною складовою загального арешту майна, який, проте, відрізняється за процедурою його застосування порівняно із адміністративним арештом коштів. За приписами Податкового кодексу України адміністративний арешт коштів є можливим як у разі існування адміністративного арешту майна, застосованого відповідно до положень п.п. 94.2, 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України [2], так і у разі відсутності арешту майна, оскільки положення ст. 94 Податкового кодексу України не передбачають взаємозалежність існування адміністративного арешту майна та адміністративного арешту коштів, залежність застосування за рішенням суду арешту коштів після арешту майна, а також не визначають послідовності процедур їх застосування. На наше глибоке переконання, адміністративний арешт коштів може бути застосований за іншою, визначеною в Податковому кодексі України процедурою, ніж арешт

майна, незалежно від того, чи був застосований адміністративний арешт майна платника податків чи ні.

Тому непідтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку не унеможливорює право податкового органу на звернення до суду з позовом про застосування арешту коштів на рахунках відповідача, проте за умови наявності відповідних підстав, визначених Податковим кодексом України.

Адміністративний арешт коштів платника податків не є похідним від адміністративного арешту майна та, відповідно, може бути застосований за рішенням суду за зверненням контролюючого органу без прийняття таким органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків та його підтвердження у встановленому законом порядку.

На нашу думку, підпункт 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України [2] встановив єдині і виключні підстави застосування до платника податків адміністративного арешту його коштів шляхом звернення контролюючого органу до суду.

Крім зазначених вище питань, також актуальною проблемою, яка потребує вирішення, є співвідношення положень підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 і ст. 94 Податкового кодексу України та визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку.

Підпункт 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України [2] регламентує право контролюючого органу звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, за підстав наявності у платника податків податкового боргу, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу. Тобто в питанні правильності визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів платника податків приписи підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПКУ є спеціальними стосовно приписів інших статей (наприклад, ст. 94) Податкового кодексу України, які можуть визначати підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків. Додатково слід зазначити, що інших приписів стосовно визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів в Податковому кодексі України не визначено.

Крім того, в питанні визначення співвідношення підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 та приписів ст. 94 Податкового кодексу України [2] щодо підстав накладення адміністративного арешту коштів, що викликає певну колізійність норм

одного і того самого нормативно-правового акту, важливу роль може відігравати правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, яке застосовує Європейський суд з прав людини в своїй практиці.

Тут показовим є остаточне рішення Європейського суду з прав людини в справі «Щокін проти України», в якому Суд дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, по-перше, в зв'язку з тим, що відповідне національне законодавство не було чітким і узгодженим та, відповідно, не відповідало вимозі щодо «якості» закону і не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання у майнові права заявника; по-друге, національними органами не була дотримана вимога законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника – платника податку, коли у його справі національне законодавство допускало неоднозначне тлумачення.

У зв'язку із плутаниною понять адміністративного арешту майна та коштів виникло також питання, чи можна розглядати застосування адміністративного арешту майна/коштів платника податків, передбаченого п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, як позбавлення права власності/права мирного володіння майном у контексті ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

Стаття 1 Протоколу гарантує захист від втручання в права власника з боку держави. Таке втручання може набувати таких форм, як: 1) втручання в користування майном; 2) позбавлення майна; 3) контроль за користуванням власністю.

В контексті ст. 1 Протоколу стягнення державою податків та інших обов'язкових платежів, а також вжиття контрольних заходів щодо їх сплати за рішенням відповідних органів влади розглядається ЄСПЛ як належні заходи держави для забезпечення контролю за користуванням власністю, законного втручання в користування майном, законного позбавлення майна. У справі «Газус проти Нідерландів» 1995 року ЄСПЛ прийняв рішення, що дії держави з вилучення майна у компанії в рахунок погашення податкового боргу були правомірними, оскільки мало місце не позбавлення власності, як це визначено в ч. 1 ст. 1 Протоколу, а застосування заходів контролю за користуванням власністю відповідно до ч. 2 ст. 1 Протоколу. Крім того, дії влади були засновані на законі, позбавлення майна відбувалось в інтересах суспільства. Тому за рішенням ЄСПЛ держава реалізувала своє право на контроль за користуванням майном для забезпечення стягнення податків та інших обов'язкових платежів.

При прийнятті своїх рішень ЄСПЛ керується також принципом справедливого балансу між приватними та суспільними інтересами, оскільки в податковій сфері у державах завжди має місце широка сфера застосування розсуду. А позбавлення власності, втручання в користування майном, контроль за користуванням власністю з боку держави мають бути виправдані відповідною метою, яку переслідує держава при здійсненні контрольних заходів, і відповідати принципу справедливого балансу приватного та суспільного інтересів (рішення ЄСПЛ у справі «Спорронг та Льюнрот проти Швеції» 1982 року).

Втручання в права власника з боку держави є можливим з таких обставин: 1) має бути виправданим за умови його законності (рішення ЄСПЛ у справі «Ентрік проти Франції» 1994 року, рішення ЄСПЛ у справі «Педурару проти Румунії» 2005 року, рішення ЄСПЛ у справі «Беелер проти Італії» 2000 року, рішення ЄСПЛ у справі «Кушоглу проти Болгарії» 2007 року); 2) має переслідувати легітимну мету в суспільних інтересах (рішення ЄСПЛ у справі «Спадеа і Скалабріно проти Італії» 1995 року); 3) втручання може бути здійснене в інтересах суспільства (рішення ЄСПЛ у справі «Стреч проти Об'єданого Королівства» 2003 року); 4) рішення має бути пропорційним та не становити надмірного тягаря (рішення ЄСПЛ у справі «Літгоу та інші проти Сполученого Королівства» 1986 року).

**Висновок та пропозиції.** Перелік повноважень контролюючого органу, викладений у ст. 20 Податкового кодексу України, щодо підстав застосування адміністративного арешту коштів платника податків є вичерпним. Податковий кодекс України може визначити інші підстави застосування адміністративного арешту коштів, прописуючи це у відповідних повноваженнях контролюючого органу, проте не в інших статтях, що буде порушувати принципи повноти та єдиної спрямованості кодифікації актів, а в одній – ст. 20 Податкового кодексу України.

Підпункт 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 порівняно із ст. 94 Податкового кодексу України, незважаючи на те, що він значно звужує підстави застосування до платника податків адміністративного арешту коштів на рахунках в банку, є спеціальним для визначення підстав застосування порівняно з приписами інших статей (наприклад, ст. 94) Податкового кодексу України, які є загальними в частині визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів. Крім того, застосування підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 є доцільним та можливим з огляду на використання у відповідній практиці ЄСПЛ правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, оскільки підпункт 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 порівняно із ст. 94 ПКУ має більш сприяючий ефект при



застосуванні на користь особи-платника податків та обмежує відповідний розсуд контролюючих органів в частині визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів.

Застосування державою адміністративного арешту коштів на рахунках в банку здійснюється на підставі відповідної норми закону, знаходиться в межах дотримання принципу справедливого балансу між приватним та суспільним інтересом, оскільки держава, стягуючи податки та збори, підтримує свій публічний фінансовий інтерес шляхом застосування до осіб таких, зокрема, обмежень, як адміністративний арешт коштів та накладає таке обмеження на особу з метою забезпечення виконання її податкового обов'язку для задоволення інтересів суспільства.

Тому застосування адміністративного арешту саме майна (а не коштів) платника податків, що передбачений п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, не можна розглядати як позбавлення права власності/права мирного володіння майном у контексті ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а можна розглядати як втручання в користування майном, яке, проте, є дозволим відповідно до закону обмеженням держави.

Застосування адміністративного арешту коштів платника податків, що передбачений п. 94.6 ст. 94 та за підстав, визначених підпунктом 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України, також не можна розглядати як позбавлення права власності/права мирного володіння коштами у контексті ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а можна розглядати як втручання в користування майном, яке, проте, є також дозволим відповідно до закону обмеженням держави.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Беспалова А. О. Адміністративний арешт майна як винятковий спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку. *Актуальні проблеми держави і права* : зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Др'омін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.]. Одеса : Юрид. л-ра, 2014. Вип. 72. С. 344–350.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>.

**Василь НАСТЮК**

*завідувач кафедри адміністративного права  
та адміністративної діяльності*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,  
член Науково-консультативної ради при Верховному Суді,  
доктор юридичних наук, професор*

**Олександр ШЕВЧУК**

*професор кафедри адміністративного права  
та адміністративної діяльності*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого  
доктор юридичних наук, доцент*

## ВПЛИВ ПРАКТИКИ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ НА ПРАВОЗАСТОСОВНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПРИ ВИРІШЕННІ СПРАВ ЩОДО МИТНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Україна зобов'язалася гарантувати кожному, хто перебуває під її юрисдикцією, права і свободи відповідно положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [1], і також при вирішенні справ щодо митних правопорушень. Стаття 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» передбачає застосування судами Конвенції та практики ЄСПЛ як джерела права, а ст. 18 цього Закону визначає порядок посилання на Конвенцію та практику Суду. При цьому йдеться саме про «практику Суду» у значенні, розкритому у ст. 1 цього Закону, тобто практику ЄСПЛ та Європейської комісії з прав людини, а не лише про рішення щодо України [2].

Питання правового регулювання митних спорів в юридичній літературі досліджували такі вчені, як В.Г. Драганов, О.Н. Козирін, А.Н. Ноздрачев, К.К. Сандоровський, В.В. Ченцов та ін.

Питання, чи є притягнення до відповідальності за порушення митних правил спором, залишається дискусійним серед науковців [3]. У випадку якщо це дійсно так, відповідальність за порушення митних правил є адміністративним спором. Так, главою 68 Митного кодексу України, яка має однойменну назву,

визначено види порушень митних правил та відповідальність за такі правопорушення [4]. Порушення митних правил є адміністративним правопорушенням, яке становить собою протиправні, винні (умисні або з необережності) дії чи бездіяльність, що посягають на встановлений цим Кодексом та іншими актами законодавства України порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, пред'явлення їх органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення, а також здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем або контроль за якими покладено на органи доходів і зборів цим Кодексом чи іншими законами України, і за які цим Кодексом передбачена адміністративна відповідальність (ст. 458).

Відповідно до ч. 2 ст. 459 Митного кодексу України «суб'єктами адміністративної відповідальності за порушення митних правил можуть бути громадяни, які на момент вчинення такого правопорушення досягли 16-річного віку, а при вчиненні порушень митних правил підприємствами – посадові особи цих підприємств». Отже, положення Митного кодексу України, якими встановлена відповідальність за порушення митних правил, поширюються на всіх громадян, а не на осіб, які володіють особливим статусом, тобто мають загальнообов'язковий характер.

Наведемо приклади справ ЄСПЛ стосовно митних правопорушень. У справі «Христов проти України» (Khristov v. Ukraine, заява № 24465/04) ЄСПЛ розглядав ситуацію, яка стосувалася судового розгляду справи про конфіскацію автомобіля за порушення митних правил [4]. Суд визнає, що «справедлива рівновага» виявилася порушеною, а заявник ніс особистий і надмірний тягар. Це означає, що було порушено ст. 1 Першого протоколу.

У справі «ТОВ «Полімерконтейнер» проти України» (рішення від 24 листопада 2016 року) органи митної служби у період з 2001 по 2006 роки присвоювали невірний код товару, який підприємство-заявник почало імпортувати в Україну в 1999 році. Це призвело до збільшення ставки ввізного мита, яке повинно було сплатити підприємство-заявник, з 1% до 5%. [5]. До ЄСПЛ підприємство-заявник скаржився за ст. 1 Першого протоколу до Конвенції та за п. 1 ст. 6 Конвенції на тривале нехтування органами митної служби судовими рішеннями, винесеними на користь підприємства-заявника, щодо присвоєння невірного коду імпортом товарам. ЄСПЛ встановив, що було порушення ст. 1 Першого протоколу, і мало місце незаконне втручання в мирне володіння майном підприємства-заявника, як це неодноразово було підтверджено національними судами.

Європейський суд з прав людини 30 березня 2004 року виніс рішення в справі «Меріт проти України» (скарга № 66561/01), в якому визнав порушення країною ст. 6.1 (право на справедливий судовий розгляд в розумні строки) та ст. 13 (право на ефективні національні механізми захисту порушеного права) Конвенції. Європейський суд анонімно постановив рішення про порушення статей 6.1 та 13 Конвенції та зобов'язав український уряд сплатити 2,500 євро за нематеріальні збитки та 1,500 євро за витрати, пов'язані з розглядом справи [6].

Таким чином, за приписом ч. 1 ст. 458 Митного кодексу України порушення митних правил є адміністративним правопорушенням. Відповідальність за порушення митних правил є адміністративним спором. Також звернемо увагу, що застосування Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та практики Європейського суду з прав людини при вирішенні справ стосовно порушення митних правил позитивно впливає на практику національних судів, сприяє приведенню її у відповідність до міжнародних стандартів та забезпечує належне дотримання прав людини.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. *Офіційний вісник України*. 2006. № 32. С. 270.
2. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.
3. Калантай М. В. Щодо визначення терміну «митні спори». *Теорія і практика правознавства*. 2017. Вип. 2(12). URL: [file:///C:/Users/1722/Downloads/110563-252478-1-PB%20\(2\).PDF](file:///C:/Users/1722/Downloads/110563-252478-1-PB%20(2).PDF).
4. Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
4. Рішення Європейського суду з прав людини від 19 лютого 2009 р. у справі «Христов проти України» (заява № 24465/04). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_443](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_443).
5. Рішення Європейського суду з прав людини від 24 листопада 2016 року у справі «ТОВ «Полімерконтейнер» проти України» (заява № 23620/05). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_c04](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_c04).
6. Рішення Європейського суду з прав людини від 30 березня 2004 р. у справі «Меріт проти України» (заява № 66561/01). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980\\_110](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_110).

## **Ярослава ПАЛІЙ**

*студентка Навчально-наукового інституту права  
Університету державної фіскальної служби України*

### **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ СПЛАТИ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ АДВОКАТАМИ У РАЗІ ЗУПИНЕННЯ АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Незважаючи на значну еволюцію податкового законодавства в останні роки, нинішній рівень механізму стягнення податків в Україні не відповідає реальним потребам держави, що вимагають переходу на новий рівень оподаткування відповідно до міжнародних стандартів.

Питання оподаткування адвокатської діяльності є одним з найбільш спірних у чинному законодавстві. В Україні відсутній спеціальний нормативно-правовий акт, який би визначав конкретні стандарти оподаткування адвокатської діяльності. Регулювання цих відносин здійснюється за загальним податковим законодавством та з урахуванням судової практики. На цьому тлі виникають численні суперечки та дискусії щодо правильного застосування податкового законодавства.

Наразі питання сплати єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування адвокатами набуло актуальності. Значна кількість податкових спорів з цього приводу перебувають у судах України. Така проблема з'явилась після внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», які набрали чинності 01.01.2017 року та передбачають обов'язок зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування всіма самозайнятими особами незалежно від того, чи отримувала така особа дохід протягом звітного року [1].

Позиція Державної фіскальної служби України полягає в тому, що фізична особа-адвокат, яка зупиняє професійну діяльність, повинна сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за загальними правилами відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [1; 2]. Тобто адвокат повинен подати до контролюючого органу звіт з зазначеними сумами нарахованого доходу та сумою нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та, відповідно, сплатити єдиний внесок на

загальних підставах для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, у тому числі адвокатську.

Згідно з п. 5 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» для сплати особою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування така особа повинна провадити відповідну діяльність, зокрема незалежну професійну адвокатську діяльність, та отримувати від такої діяльності дохід [1]. Слід зазначити, що свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю не доводить факт здійснення адвокатської діяльності фізичною особою – воно лише посвідчує право на здійснення адвокатом професійної діяльності.

У зв'язку з тим, що Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» чітко не визначений механізм врегулювання цього питання, більшість судів звертаються саме до судової практики.

Пріоритетне значення для судів має правова позиція, викладена у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.11.2018 року № 820/1538/17, в якій зазначено: «Дію положень Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які регулюють особливості саме припинення незалежної професійної діяльності з відповідними зобов'язаннями, не може бути розповсюджено на спірні відносини щодо зупинення адвокатської діяльності» [3].

Якщо звернутись до законодавства, що регулює адвокатську діяльність, а саме до п. 1 ч. 1 ст. 31 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», то право на заняття адвокатською діяльністю зупиняється у разі подання адвокатом заяви про зупинення адвокатської діяльності [4].

Також вищевказаним Законом передбачено низку підстав, при виникненні яких може бути припинено право на заняття адвокатською діяльністю, що здійснюється шляхом анулювання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю [4].

Враховуючи вищевикладене, можна зазначити, що при зупиненні права на заняття адвокатською діяльністю адвоката неможливо провадити професійну діяльність протягом певного строку, а при припиненні права на заняття адвокатською діяльністю у адвоката анулюється свідоцтво на заняття адвокатською діяльністю, а отже, адвокат взагалі не може провадити професійну діяльність.

Таким чином, у випадку зупинення адвокатської діяльності адвокат не отримує дохід від здійснення такої діяльності, оскільки не має усіх встановлених законодавством

підстав для провадження адвокатської діяльності, що дає можливість зробити висновок про відсутність обов'язку зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у нього як самозайнятої особи.

Можна стверджувати, що загалом розрізняються поняття «зупинення» та «припинення» права на заняття адвокатською діяльністю. Ці поняття у розрізі адвокатської діяльності є різними за юридичною природою через різні особливості застосування та процедуру реалізації, а також мають різні правові наслідки в аспекті оподаткування адвокатської діяльності.

На нашу думку, інститут адвокатури є досить престижним та впливовим в Україні. Виходячи з цього вважаємо, що чинне податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок потребує суттєвого вдосконалення, такі питання не повинні базуватись лише на судовій практиці. Для цього необхідно внести зміни до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо сплати адвокатами єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у випадку зупинення здійснення адвокатської діяльності з відповідним обґрунтуванням причин необхідності сплати при зупиненні діяльності, строків, особливостей тощо.

Отже, можна зробити висновок про те, що оподаткування адвокатської діяльності є досить актуальним та важливим питанням в Україні, яке на сьогодні в цілому врегульоване, однак для підвищення ефективності оподаткування діяльності адвокатів необхідно внести деякі зміни до українського законодавства, які забезпечуватимуть дієвість сплати податків адвокатами та розвиток податкової системи держави в цілому.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
3. Постанова Верховного Суду від 05 листопада 2018 р. у справі № 820/1538/17. URL: [http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77661749?fbclid=IwAR08mLRXx0ZJPS-jUdNXs2i2KYrEh4f\\_PztTmVNGVglTvwecIDkpVWvIXqw](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77661749?fbclid=IwAR08mLRXx0ZJPS-jUdNXs2i2KYrEh4f_PztTmVNGVglTvwecIDkpVWvIXqw).
4. Про адвокатуру і адвокатську діяльність : Закон України від 05.07.2012 р. № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17>.

## **Дмитро ПРИЙМАЧЕНКО**

*проректор з наукової роботи Університету митної справи та фінансів,  
доктор юридичних наук, професор*

### **УЗАГАЛЬНЕННЯ ПРАКТИКИ РОЗГЛЯДУ СУДАМИ СПРАВ ПРО ПОРУШЕННЯ МИТНИХ ПРАВИЛ (З УРАХУВАННЯМ ПРАКТИКИ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ)**

Економічна та соціальна сфери держави зазнають серйозної небезпеки через вчинення митних правопорушень. Зазначене явище є одним з дестабілізуючих чинників внутрішнього ринку України, негативно впливає на розвиток національної економіки. Виконуючи основні завдання, покладені на органи Державної фіскальної служби України, митницями на постійній основі здійснюється правоохоронна діяльність, метою якої є виявлення, запобігання та недопущення вчинення порушень митних правил (далі – ПМП).

Зокрема, упродовж 2018 р. посадовими особами митниць ДФС складено 48 876 протоколів про ПМП на суму майже в 3,4 млрд грн. (в 2017 р. – 32 282 на суму 1,6 млрд грн.). За 4 місяці 2019 р. вже припинено 11 871 спробу ПМП на суму 730,17 млн грн.

Водночас ефективність роботи митниць ДФС в аспекті протидії митним правопорушенням визначається, насамперед, результатами розгляду справ про ПМП судами. В 2018 р. на розгляд до судів направлено 6 238 справ (в 2017 р. – 7 791 на суму 832 млн грн.). Прийнято рішення про накладення стягнення (штраф та конфіскація) на суму 484 млн грн. Упродовж 4 місяців 2019 р. судами розглянуто 2 075 справ, накладено стягнень на суму майже 1 144 млн грн. (штраф та конфіскація).

Маємо показники і щодо рішень про закриття судами проваджень в справах про ПМП: у 2018 р. винесено 916 рішень про закриття справ на суму 784 млн грн. (у 2017 р. – 1 061 на суму 823 млн грн.). Упродовж 4 місяців 2019 р. – 312 справ на суму 277,7 млн грн.

Проведений аналіз підстав закриття справ свідчить про те, що у 55% випадків постанови виносяться у зв'язку з відсутністю складу правопорушення. Крім того, майже 35% рішень про закриття справ приймаються у зв'язку з



закінченням строків притягнення до відповідальності, які в переважній більшості випадків обґрунтовуються значним часовим періодом між переміщенням товару (проведенням його митного контролю та оформлення), а також отриманням від митних адміністрацій іноземних держав в рамках взаємної адміністративної допомоги документів, що свідчать про незаконність зовнішньоекономічної операції. 7% справ закрито за ознакою малозначності митного правопорушення.

За результатами розгляду апеляційних скарг, поданих особами, що притягаються до адміністративної відповідальності, а також митницями ДФС, апеляційними судами прийнято 898 рішень у справах про ПМП на суму 480 млн грн.

Зокрема, 439 постанов про накладення стягнень на загальну суму 101 млн грн. залишено апеляційними судами без змін, 88 постанов на загальну суму 76 млн грн. скасовано із закриттям провадження у справах, 56 постанов змінено в частині накладення адміністративних стягнень. Також апеляційними судами 300 постанов про закриття провадження у справах про ПМП на суму 324 млн грн. залишено без змін або скасовано та закрито провадження за іншими підставами. А 15 постанов про закриття провадження у справах на суму 6 млн грн. апеляційними судами скасовано та накладено адміністративні стягнення у вигляді штрафів на суму 5 млн грн. та конфіскації на суму 6 млн грн. [1].

Метою зазначеного дослідження є виявлення складних та спірних питань процесуального характеру, які виникають у судовій практиці, найбільш характерних помилок, яких припускаються посадові особи митниць ДФС в процесі здійснення правоохоронної діяльності, а також вироблення пропозицій для забезпечення єдиного та правильного застосування законодавства.

У цьому контексті важливе значення має й забезпечення реалізації та захисту основоположних прав, свобод та законних інтересів людини та громадянина. Як відомо, одним з фундаментальних прав людини є право на справедливий суд. Концепція права на справедливий суд формувалась впродовж тривалого часу. Остаточо це право дістало свого нормативного закріплення у ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція), що була прийнята в 1950 році [3].

Відповідно до ст. 6 Конвенції кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом, який вирішить спір щодо його прав та обов'язків цивільного характеру або встановить обґрунтованість будь-якого висунутого

проти нього кримінального обвинувачення. Таким чином, Конвенція створює передумови для формування та функціонування механізму гарантування прав людини.

Одним із найбільш ефективних наднаціональних органів, уповноважених здійснювати контроль за дотриманням основних прав і свобод людини, слід вважати Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ).

Правовим підґрунтям функціонування та діяльності ЄСПЛ є Конвенція. В Україні цей міжнародно-правовий акт було ратифіковано Законом України від 17.07.1997 р. «Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів 2, 4, 7 22 до Конвенції» [4]. У 2006 р. був прийнятий Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» [5], у ст. 2 якого закріплено, що рішення ЄСПЛ є обов'язковими для виконання Україною.

Сфера застосування права на справедливий суд визначена в п. 1 ст. 6 Конвенції. Аналіз цього положення дає можливість з'ясувати коло об'єктів, судовий захист який має відбуватися з додержанням вимог справедливого судового розгляду. Такими об'єктами виступають права й обов'язки цивільного характеру, а також права людини при висуванні кримінального обвинувачення.

У низці рішень ЄСПЛ, постановлених проти України, також вирішено питання про застосовність ст. 6 Конвенції у провадженні в справах про адміністративні правопорушення, зокрема в його різновиді – провадженні в справах про порушення митних правил. Так, у 2008 р. ЄСПЛ постановив рішення у справі «Надточій проти України» [6]. У цій справі йдеться про притягнення особи до адміністративної відповідальності за порушення митних правил. ЄСПЛ зазначив, що митні правопорушення, які розглядаються, мають ознаки, притаманні «кримінальному обвинуваченню» у значенні ст. 6 Конвенції. Щодо застосованого до громадянина Надточія покарання – конфіскації, ЄСПЛ констатував, що заявник зазнав у зв'язку з цим значної шкоди. І тому ЄСПЛ постановив, що ця справа за своєю суттю є кримінальною, а також що зазначені митні адміністративні правопорушення фактично мали кримінальний характер та повністю підпадають під гарантії ст. 6 Конвенції.

Варто вказати, що дослідження проблем, пов'язаних з вірною кваліфікацією ПМП, є предметом окремої наукової розвідки.

Отже, розглянемо причини, які послугували підставою для оскарження постанов про накладення адміністративного стягнення за ПМП.

1. Якість матеріалів справ про адміністративні правопорушення, що надходили на розгляд судів, та недоліки, допущені посадовими особами, уповноваженими на складання протоколів про ПМП.

Згідно з ч. 1 ст. 494 Митного кодексу України (далі – МК України) про кожний випадок виявлення ПМП уповноважена посадова особа митниці ДФС, яка виявила таке порушення, невідкладно складає протокол за формою, установленю центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів. Міністерством юстиції України наказом від 20.06.2012 р. № 1015/21327 затверджено та зареєстровано форми процесуальних документів у справах про ПМП, у тому числі протокол про ПМП.

Протокол про ПМП є основним джерелом доказів. Проте він може бути визнаний таким лише за умов: по-перше, коли протокол складений уповноваженою посадовою особою митних органів; по-друге, складений не пізніше термінів, передбачених для накладення адміністративного стягнення; по-третє, зміст протоколу відповідає усім вимогам, передбаченим ст. 494 МК України.

Разом з тим аналіз змісту протоколів на їх відповідність встановленим законом вимогам свідчить про наявність наступних недоліків, які були допущені посадовими особами, уповноваженими на складання протоколів про ПМП:

- неправильно зазначено (або взагалі не зазначено) місце, час та обставини вчинення ПМП;
- відсутній підпис правопорушника про ознайомлення його з правами, передбаченими ст.ст. 494, 498 МК України, чи свідків, їхня домашня адреса, інші відомості про осіб, що необхідні для прийняття законного й обґрунтованого рішення у справі;
- взагалі не вказано особу, щодо якої складено протокол про ПМП (як правило, це має місце за фактами переміщення відправниками міжнародних поштових відправлень через митний кордон України, заборонених до пересилання у міжнародних поштових відправленнях товарів: холодної зброї та спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації);
- не зазначено всіх даних про особу, яка склала протокол про ПМП;
- відсутність у протоколах даних про вартість товарів, які є безпосереднім предметом ПМП, що в подальшому унеможлиблює прийняття рішення по суті справи, тобто про накладення адміністративного стягнення (у вигляді або штрафу, або конфіскації);

- протоколи тривалий час не направляються до суду;
- довідка про витрати митного органу в справі про ПМП або підготовлена і долучена до адміністративної справи у строки, які не можна вважати розумними, що сприяє тяганині при направленні справ до суду (довідка складається та видається на запит в день надходження запиту або не пізніше 3 днів з дня отримання запиту), або вона відсутня взагалі;
- у матеріалах справ наявні або не засвідчені копії документів, або документи, що взагалі не мають необхідних реквізитів, що унеможлиблює використання їх як доказів у справі.

Мають місце й факти, коли дані, зазначені у протоколах у справах про ПМП, не відповідають фактичним обставинам справ.

Аналіз матеріалів засвідчив, що є випадки, коли провадження у справі вже було розпочате, проте наявні обставини, передбачені ст. 258 КУпАП, що є підставою для припинення провадження у справі. Проте ці обставини не завжди беруться до уваги, у зв'язку із чим приймаються рішення, що суперечать вимогам закону.

Щодо належного повідомлення правопорушників про день, час та місце розгляду справ: так, під час вивчення протоколів про ПМП встановлено, що у всіх випадках складання протоколів уповноважені особи у протоколах визначали дату судового розгляду справи про ПМП, про що повідомляли правопорушників (якщо вони були присутні при складанні протоколу) під підпис у протоколи.

Однак у переважній більшості випадків визначена у протоколах про ПМП дата розгляду справи судом не збігається з дійсною датою проведення судового засідання, що свідчить про формальне зазначення цієї дати в протоколах і порушення прав осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності про обізнаність з приводу дати розгляду справи судом [7].

В ході проведення узагальнення встановлено, що судді накладали адміністративні стягнення на осіб, винних у ПМП, у встановлені ст. 467 МК України строки. Проте в процесі проведення узагальнення встановлено випадки, коли посадовими особами митниць ДФС протоколи про ПМП тривалий час з дня виявлення порушення не складалися або склалися з порушеннями, що призвело до повернення їх для належного оформлення.

Таким чином, посадові особи митниці ДФС, які направили на розгляд судів справи про ПМП по закінченні строків накладення адміністративних стягнень, позбавили суди можливості об'єктивно розглянути їх.

Суди, оцінюючи докази у справі, зазначають, що факт вчинення правопорушення підтверджується протоколом про ПМП, службовою запискою інспектора, який склав указаний протокол, поясненнями правопорушника, іншими митними документами, аж до врахування встановлених законом відомостей про особу правопорушників при визначенні адміністративних стягнень. У зв'язку з цим, на нашу думку, недопустимим є формулювання, що вина правопорушника підтверджується іншими митними документами. Викладений у постанові опис обставин та перелік доказів, якими ці обставини підтверджуються, має бути чітким і конкретним.

В ході проведення узагальнення встановлено, що у непоодиноких випадках до протоколів додаються докази, які є недопустимими. Вважаємо, що у постанові суду має бути вказано, чи використані ці докази судом при оцінці вини правопорушника, чи оцінювалися вони критично.

У випадках, коли протокол про ПМП був складений за відсутності правопорушників, відповідно жодних пояснень цих осіб у протоколах не зазначено, крім того, в судові засідання ці особи також не з'являлися і, відповідно, пояснень судам не надавали. Посилаючись на протокол опитування у справі про ПМП, у постанові слід вказувати назву документа, що міститься в матеріалах справи.

Відповідно до ст. 280 КУпАП суд має встановити під час розгляду справи визначені вказаною нормою закону обставини, в тому числі такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, однак вказані обставини зазначаються не завжди. У зв'язку з цим вважаємо необхідним зазначення у судовому рішенні, які саме відомості про особу правопорушника враховано судом при накладенні адміністративних стягнень.

Також у певних випадках зміст постанов не відповідає ст. 283 КУпАП в частині зазначення нормативного акта, який передбачає відповідальність за адміністративне правопорушення, правильного викладення об'єктивної сторони правопорушення. У справах за категорією правопорушень, передбачених ст. 472 МК України, частина постанов містять відомості про те, що правопорушники в судові засідання не з'явилися з невідомих суду причин, причини неявки суду невідомі, заяв про відкладення розгляду справи не надходило. Разом з цим в протоколах про ПМП правопорушники заявляли клопотання про розгляд справ у свою відсутність [8].

Відповідно до ст. 283 КУпАП в постанові суд має встановити склад правопорушення, що передбачене МК України. Це означає, що мотивувальна

частина постанови про накладення адміністративного стягнення має містити чітке формулювання суті ПМП, визнаного судом доведеним, із зазначенням місця, часу, способу вчинення та наслідків правопорушення, форми вини. В ній має бути зазначено всі необхідні складові того складу правопорушення, за вчинення якого особу визнано винною. При цьому в цій частині постанови зазначаються докази, юридична кваліфікація дій особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, наводиться зміст статей МК України.

Таким чином, як свідчить узагальнення практики розгляду судами справ про ПМП, при розгляді справ зазначеної категорії можна констатувати наявність певних проблемних питань, які мають бути вирішені з метою правильного і однакового застосування митного законодавства.

Разом з тим варто відзначити, що при вирішенні справ про ПМП суди мають враховувати, що Конвенція та практика ЄСПЛ є джерелами права, що передбачає необхідність їх застосування під час розгляду та вирішення справ у національних судах. Поряд із цим вимога щодо застосування практики ЄСПЛ під час відправлення правосуддя у судах в справах про ПМП ускладнена специфічною природою зазначених рішень як нетрадиційних для національної правової системи джерел права. Вважаємо, що судовий розгляд справ про ПМП повинен здійснюватись з урахуванням актів тлумачення Конвенції [11]. Адже положення Конвенції, розтлумачені в практиці Європейського суду з прав людини, є мінімально необхідними стандартами в системі дотримання прав людини, які повинні бути захищені та гарантовані. Це – той мінімум, який держава має забезпечити кожному громадянину і кожній людині, в тому числі при здійсненні правосуддя в справах про ПМП.

З метою підвищення якості здійснення правосуддя при вирішенні справ про ПМП, недопущення судових помилок та порушень норм чинного законодавства доцільно сформулювати наступні пропозиції:

- узагальнити практику застосування матеріального і процесуального митного законодавства, систематизувати та оприлюднити правові позиції Верховного Суду з питань правозастосування в галузі митної справи;
- рекомендувати місцевим та апеляційним судам періодично узагальнювати судову практику розгляду суддями справ про адміністративні правопорушення, передбачені МК України;

- підготувати та оприлюднити методичні рекомендації з метою належного врахування митними органами існуючої судової практики в справах про митні правопорушення;
- організувати та проводити судами та митними органами спільні науково-комунікативні заходи, предметом обговорення яких визначати проблемні питання застосування матеріального і процесуального митного законодавства.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Показники роботи ДФС України. Огляд стану боротьби з митними правопорушеннями. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti>.
2. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.
3. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. URL: <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%20213/volume-213-I-2889-English.pdf>.
4. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів 2, 4, 7 22 до Конвенції : Закон України від 17.07.1997 р. № 475/97-ВР. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004).
5. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.
6. Справа «Надточій проти України» (заява № 7460/03). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_404](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_404).
7. Справа «Кочергін проти Росії» (заява № 12307/16) URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#{%22itemid%22:\[%22003-6173336-7999415%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#{%22itemid%22:[%22003-6173336-7999415%22]}).
8. Справа «Христов проти України» (заява № 24465/04). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_443](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_443).
9. Справа «Бакланов проти Росії». URL: <http://www.echr.ru/documents/doc/2467583/2467583-005.htm>.
10. Справа «Корнев і Карпенко проти України» (заява № 17444/04). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_637](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_637).
11. Довідник із застосування статті 6 Європейської конвенції з прав людини. Право на справедливий суд (кримінально-процесуальний аспект). Страсбург : Рада Європи, Європейський суд з прав людини, 2014. 72 с. URL: [https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_UKR.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_UKR.pdf).

**Тетяна ФУЛЕЙ**

*начальник відділу наукових досліджень проблем судочинства  
та науково-методичного забезпечення суддівської освіти  
Національної школи суддів України,  
кандидат юридичних наук*

## ЗАКОННІСТЬ ЯК ВИМОГА ВИПРАВДАНОСТІ ВТРУЧАННЯ У МАЙНОВІ ПРАВА У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Застосування державними контролюючими органами до платників податків будь-яких штрафних санкцій, з точки зору статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – П1-1 до Конвенції), є втручанням у право мирно володіти своїм майном. Відтак, вирішуючи адміністративні справи, суди зобов'язані перевірити виправданість цього втручання, зокрема чи здійснене воно «в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом» – інакше кажучи, чи є втручання законним, має легітимну мету і здійснене з дотриманням «справедливого балансу» між вимогами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основоположних прав особи.

Відповідно до усталеної практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ або Суд) має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення між засобами, які застосовуються, та метою, якої прагнуть досягти шляхом вжиття будь-якого заходу для позбавлення особи її власності [1, п. 38]. Пропорційність, тобто дотримання необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване рішення, є також одним із критеріїв правомірності рішення суб'єкта владних повноважень, закріплених в пункті 8 частини 2 статті 2 КАС України.

Водночас «питання стосовно того, чи було забезпечено такий справедливий баланс, стає актуальним лише після того, як встановлено, що відповідне втручання задовольнило вимогу законності і не було свавільним», – ця правова позиція ЄСПЛ, викладена у рішенні Великої Палати у справі «Іатрідіс проти Греції» [2, п. 58], а згодом підтверджена в іншому рішенні Великої Палати у справі «Беелер проти Італії» [3, п. 107], відтворена у сотнях наступних рішень і стала загальноновизнаною. Зокрема, вона наведена у відомому рішенні ЄСПЛ у справі



«Серявін та інші проти України», у якому через недотримання вимоги законності визнано порушення не лише П1-1 до Конвенції у двох аспектах (щодо укладення органом влади інвестиційного контракту на проведення реконструкції горища без згоди заявників та стосовно позбавлення заявників горища), а й пункту 1 статті 6 Конвенції з огляду на неналежне обґрунтування рішень національних судів; такий практичний наслідок взаємопов'язаності вимог законності та обґрунтованості сам по собі вимагає більш прискіпливої уваги до цієї проблеми з боку суддів. Згадане рішення ЄСПЛ переконливо продемонструвало, що прийняття національними судами доцільного рішення (наприклад, визнання інвестиційного контракту дійсним після встановлення, що він був вигідний для всіх співвласників будинку) [4, п. 43], нехтуючи при цьому вимогою законності, порушує одразу кілька положень Конвенції.

Недотримання приписів закону – один з найбільш очевидних прикладів порушення вимоги П1-1 до Конвенції «на умовах, передбачених законом». Іншими, складнішими критеріями, які тісно переплітаються, є наявність «законної» підстави для втручання та «якості закону».

Так, вимога «на умовах, передбачених законом», яка міститься у П1-1 до Конвенції і аналогічна вимозі «згідно із законом», передбаченій статтями 8–11 Конвенції, насамперед означає наявність підґрунтя у національному законодавстві, що дозволяє власне можливість діяти відповідним чином. «Ведучи мову про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції [...]. Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого законодавства, вимагаючи, щоб воно було доступним для заінтересованих осіб, чітким і передбачуваним у застосуванні» [5, п. 34].

Зауважимо, що ЄСПЛ неодноразово визнавав порушення Конвенції через те, що втручання у права заявників не ґрунтувалося на достатньо точних і передбачуваних законодавчих актах. Так, у справі «Серков проти України» відсутність необхідної передбачуваності та чіткості національного законодавства з важливого фіскального питання, спричинена нерозумінням чіткої сфери застосування Указу Президента України від 3.07.1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» та Закону України від 3.04.1997 року № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» та того, яким чином вони можуть співвідноситись, призвела до висновку ЄСПЛ про незаконність втручання у майнові права заявника у контексті П1-1 до

Конвенції [5, п. 44]. Ще раніше, у справі «Щокін проти України» ЄСПЛ оцінював, чи відповідає вимогам П1-11 до Конвенції те, яким чином податкові органи та національні суди вирішували питання про застосування ставок оподаткування, передбачених Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 року № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» та Указом Президента України від 13.09.1994 року № 519/94 «Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян», зазначивши що «Декрет мав силу закону України та передбачав спеціальні норми для оподаткування певних видів доходів громадян. Цікаво, що замість застосування фіксованих ставок за Указом Президента, податкові органи продовжували застосовувати, наприклад, спеціальну норму частини 2 статті 7 Декрету [...]. За цих обставин незрозуміло, чому Указ Президента мав вважатися таким, що має перевагу перед частиною 3 статті 7 Декрету» [6, п. 55]. У цій справі ЄСПЛ розглядав також застосування Інструкції «Про прибутковий податок з громадян», затвердженої наказом Головної державної податкової інспекції від 21.04.1993 року № 12, у світлі, зокрема, ст. 67 Конституції України.

«Перша та найважливіша вимога статті 1 Першого протоколу до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання державного органу в мирне володіння майном повинно бути законним. Так, друге речення пункту 1 передбачає, що позбавлення власності можливе тільки «на умовах, передбачених законом», а пункт 2 визнає, що держави мають право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення в дію «законів». Більше того, верховенство права, один з основоположних принципів демократичного суспільства, притаманне всім статтям Конвенції» [5, п. 33; 2, п. 58], тому крім встановлення фактичних обставин кожної конкретної справи та їх оцінки судом, у таких спорах особливо важливе значення має встановлення юридичної основи справи.

Наприклад, за даними Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) у 2018 році лише у сфері готівкових розрахунків було проведено 14,7 тис. фактичних перевірок суб'єктів господарювання, за результатами яких порушення виявлені у 100% матеріалах проведених перевірок [7]. Отже, у всіх таких випадках накладення штрафних санкцій контролюючим органом становить втручання у права суб'єктів господарювання, гарантовані П1-1 до Конвенції, а тому постає питання про законність такого втручання, насамперед чи є Указ Президента України від 12.06.1995 року № 436/95 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» (зі змінами та доповненнями, в редакції Указу

Президента України від 07.09.2001 року № 802/2001; далі Указ № 436/95) правомірною підставою для застосування штрафів контролюючими органами.

Ця проблема неодноразово висвітлювалася як у фаховій літературі, так і на сторінках юридичних ЗМІ. Враховуючи «драконівські» [8] розміри штрафних санкцій та завдання здійснення правосуддя, яке «полягає саме у розсіюванні тих сумнівів щодо тлумачення, які залишаються враховуючи зміни у повсякденній практиці» [5, п. 35; 9, п. 65], для дотримання вимоги законності втручання у права у цій категорії справ важливо розглядати Указ № 436/95 крізь призму його відповідності Конституції України та законам України.

Положення пункту 113.3 статті 113 ПК України (що набрав чинності 01.01.2011 року) прямо забороняє контролюючим органам застосовувати до платників податків штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення законодавства, які не передбачені цим Кодексом та іншими законами (виділено автором – Т.Ф.) України, тому правові підстави для накладення штрафних санкцій (зокрема, Указ № 436/95) та повноваження контролюючих органів слід оцінювати з урахуванням вимог частини 2 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) та пункту 22 частини 1 статті 92 Конституції України (відповідальність за правопорушення має визначатися виключно законами України),

Враховуючи соціально-економічні умови, у яких приймався Указ № 436/95, та його мету, зазначену в преамбулі, а саме: поліпшення стану готівкового обігу, визначення єдиних підходів до встановлення відповідальності за порушення суб'єктами підприємницької діяльності норм з регулювання обігу готівки та запобігання зловживанням під час здійснення операцій з готівкою, запобігання приховуванню доходів, – не можна не враховувати, що за чверть століття, які минули від його видання, технологічний прогрес докорінно змінив можливості податкового контролю (оскільки починаючи з 2013 року суб'єкти господарювання через підключені до мережі Інтернет РРО щодня надсилають інформацію про всі проведені через них операції на сервери ДФС), а значна частина розрахунків здійснюється у безготівковій формі, що актуалізує питання легітимності втручання, оскільки мета, з якою видавався Указ № 436/95, перестає бути актуальною.

Не можна не брати до уваги також рішення, у яких ЄСПЛ визнавав порушення конвенційних прав через застосування нормативно-правових актів, які

суперечили Конституції України, як це було, наприклад, у справах «Веренцов проти України» [10] та «Веніамін Тимошенко проти України» [11], звертаючи увагу на застосування законодавства, не приведеного у відповідність з Конституцією України та іншими законами. На нашу думку, зазначене підтверджує актуальність подальшого дослідження проблеми відповідності чинного законодавства критеріям законності у світлі практики ЄСПЛ з метою запобігання порушенням Конвенції у спорах, пов'язаних з втручанням у майнові права.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Рішення ЄСПЛ у справі «Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium» від 20.11.1995 р., заява № 17849/91. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58056>.
2. Рішення ЄСПЛ [ВП] у справі «Iatridis v. Greece» від 25.03.1999 р., заява № 31107/96. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58227>.
3. Рішення ЄСПЛ [ВП] у справі «Beyeler v. Italy» від 05.01.2000 р., заява № 33202/96. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58832>.
4. Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України» від 10.02.2011 р., заява № 4909/04. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_672](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_672).
5. Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» від 07.07.2011 р., заява № 39766/05. URL: [old.minjust.gov.ua/file/25055.docx](http://old.minjust.gov.ua/file/25055.docx).
6. Рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заяви № 23759/03 та № 37943/06. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_858](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858).
7. Цит за: Штрафи за порушення в сфері обігу готівки. Чи все так погано? 27.02.2019 р. URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/exclusive/penalties-for-violation-in-cash-circulation-sphere-is-everything-so-bad>.
8. Фатеева Я. А. Драконівські штрафи в сфері обігу готівки: скасування у суді та скасування взагалі за допомогою практики ЄСПЛ. 13.02.2018 р. URL: <https://taxlink.ua/ua/blog/draconivski-shtrafi-v-sferi-obigu-gotivki-skasuvan.htm#hcq=f2SzBpr>.
9. Рішення ЄСПЛ [ВП] у справі «Gorzelik and Others v. Poland» від 17.02.2004 р., заява № 44158/98. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61637>.
10. Рішення ЄСПЛ у справі «Веренцов проти України» від 11.04.2013 р., заява № 20372/11. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_945](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_945).
11. Рішення ЄСПЛ у справі «Веніамін Тимошенко та інші проти України» від 02.10.2014 р., заява № 48408/12. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_a44](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_a44).

## **Вікторія ЧАЙКА**

*професор кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права  
Університету державної фіскальної служби України,  
доктор юридичних наук, доцент*

### **САМОЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

Сьогодні податковому контролю відведено одне з провідних місць у податкових правовідносинах. При цьому податковий контроль є різновидом державного фінансового контролю. Основною метою податкового контролю є перевірка органами Державної фіскальної служби України дотримання податкового законодавства платниками податків, зокрема своєчасності та повноти сплати податків і зборів, а також виявлення податкових правопорушень і застоювання до порушників заходів відповідальності.

Однією з особливостей податкового контролю є безпосередня взаємодія контролюючого органу та платника податків. У процесі податкового контролю органи ДФС України реалізують владні повноваження щодо платників податків, перевищення яких, неналежна їх реалізація чи інші неправомірні дії з боку контролюючих органів зумовлюють порушення чи загрозу порушення прав платників податків.

У зв'язку з цим в адміністративному та судовому порядку в Україні щорічно розглядається значна кількість податкових спорів, що свідчить про важливість такого інституту, як захист прав платника податків.

Зважаючи на значну кількість як вітчизняних, так і зарубіжних публікацій з проблем захисту прав платників податків, у цій доповіді більшу увагу хотілося б приділити окремому аспекту зазначеної тематики – питанню самозахисту у податкових правовідносинах. Унаслідок здійснених наукових досліджень нами було зроблено висновок про те, що спосіб самозахисту належить до неюрисдикційної форми захисту прав платників податків і заснований на концепції саморегуляції та вибору моделі поведінки платником податків, метою якого є захист власних прав і законних інтересів у сфері оподаткування. Він полягає у застосуванні особою засобів протидії, що не заборонені законом та не суперечать моральним засадам суспільства [1, с. 23].

Сутність самозахисту полягає в тому, що відповідні правомірні способи захисту можуть бути застосовані платником податків самостійно, без звернення до юрисдикційних органів, у суворо визначеній законодавством процесуальній формі. Інакше кажучи, самозахист – це фактичні дії, спрямовані на ненастання або зменшення негативних наслідків порушення прав і законних інтересів платника за умови, що останній вчиняє такі дії без звернення до суду чи іншого органу державної влади, уповноваженого розглядати податковий спір.

На наш погляд, самозахист може виявлятися як у формі дії, так і в формі бездіяльності платника податків. Виходячи з цієї позиції можна виділити два види самозахисту – активно-оборонний і превентивний.

Зокрема, до активно-оборонного виду можна віднести встановлення камери відеонагляду в приміщенні платника податків або аудіо- чи відеофіксацію (наприклад, за допомогою камери чи телефону) дій посадових осіб органів ДФС України під час виїзної податкової перевірки, що певним чином дисциплінує контролерів та не залишає їм вибору діяти інакше, як у суворо визначених законом процесуальних межах. Таке право надано платникам згідно з п. 8 ч. 4 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [2], де прямо вказано, що органи державного нагляду (контролю) та суб'єкти господарювання мають право фіксувати процес здійснення планового або позапланового заходу чи кожен окрему дію засобами аудіо- та відеотехніки, не перешкоджаючи здійсненню такого заходу.

Водночас, користуючись таким способом захисту, платник податків повинен пам'ятати про те, що *фіксація дій посадових та/або службових осіб органів ДФС України під час перевірки за допомогою відео- та аудіозасобів можлива за їх згодою* та в межах норм законодавства про збір інформації. Правові основи процесуального порядку здійснення податкових перевірок встановлено Податковим кодексом України.

Разом з тим за своєю правовою природою аудіо- та відеофіксація дій контролюючих органів є фактично збором, отриманням і створенням інформації про їх діяльність. Відповідні правовідносини в Україні регулюються як національними, так і міжнародними нормативно-правовими актами. До них, зокрема, належать Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, Конституція України (ст. 32 і ст. 34) [3], Цивільний кодекс України (абз. 2 ч. 1 ст. 302; ч. 1 ст. 307) [4], закони України «Про інформацію» (абз. 2 ч. 1 ст. 5) [5], «Про доступ до публічної інформації» [6].

Можемо виокремити ще одну проблему: з одного боку, Закон «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» надає право підконтрольному суб'єкту здійснювати відеофіксацію дій посадових та службових осіб владного суб'єкта, а з іншого боку, збирати, зберігати та поширювати інформацію про особу без її згоди прямо заборонено ст. 32 Конституції [3] та ст. 302 Цивільного кодексу [4].

Однак, на нашу думку, щодо цієї ситуації у чинному законодавстві є певне застереження, а саме відповідно до п. 2 ст. 5 Закону України «Про захист персональних даних» [7] персональні дані, що стосуються здійснення особою, яка займає посаду, пов'язану з виконанням функцій держави або органів місцевого самоврядування, посадових або службових повноважень, не вважаються конфіденційною інформацією. Також згідно з ч. 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України від 20.01.2012 р. № 2-рп/2012 у справі № 1-9/2012 «інформацією про особисте та сімейне життя особи є будь-які відомості та/або дані про відносини немайнового та майнового характеру, обставини, події, стосунки тощо, пов'язані з особою та членами її сім'ї, за винятком передбаченої законами інформації, що стосується здійснення особою, яка займає посаду, діяльності, пов'язаної з виконанням функцій держави або органів місцевого самоврядування, посадових або службових повноважень. Така інформація про особу є конфіденційною» [8].

Виходячи з наведеного, можна зробити висновок про те, що якщо збирання інформації (зокрема, фіксація контрольних дій посадових та/або службових осіб під час податкової перевірки) здійснюється у зв'язку з виконанням такими особами посадових або службових повноважень та пов'язана з виконанням функцій держави, то це не можна кваліфікувати як збирання конфіденційної інформації (зокрема, інформації про особисте та сімейне життя чи персональних даних) про особу.

*Проте з метою уникнення можливого неоднозначного тлумачення змісту прав контролюючих та підконтрольних суб'єктів, а також обмеження прав платників податків під час податкових перевірок, вважаємо за доцільне внести зміни до Податкового кодексу України, що міститимуть пряму вказівку на те, що платники податків під час податкових перевірок мають право здійснювати аудіо- та відеофіксацію дій посадових осіб контролюючих органів.*

Превентивний вид самозахисту у податкових правовідносинах, на нашу думку, передбачає, зокрема, відмову від вчинення певних дій. Такий спосіб не

знайшов свого відображення у податковому законодавстві. Водночас на можливість невиконання незаконних вимог органів державної влади як способу самозахисту вказує ст. 19 Конституції України [3], відповідно до якої ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством.

Прикладом зазначеного виду самозахисту може бути недопущення посадових осіб контролюючого органу до перевірки з огляду на порушення порядку і підстав для призначення податкової перевірки (наприклад, здійснення контролюючим органом планової перевірки частіше ніж у строки, передбачені Податковим кодексом України, та/або відсутність письмового повідомлення про дату початку та закінчення проведення перевірки). Тобто саме на етапі допуску до перевірки платник податків може порушити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас згідно з судовою практикою (зокрема, відповідно до постанови Верховного Суду України від 24.12.2010 р. № 21-25а10 [9]) допуск до перевірки нівелює правові наслідки процесуальних порушень, допущених контролюючим органом при її призначенні.

Звідси випливає, що платник податків, який вважає порушеним порядок і підстави призначення податкової перевірки щодо нього, може захищати свої права шляхом недопущення посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо допуск до проведення перевірки відбувся, надалі предметом розгляду в суді може бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється контролюючими органами.

**Висновки.** Отже, сутність самозахисту у податкових правовідносинах полягає в тому, що відповідні правомірні способи захисту можуть бути застосовані платником податків самостійно, без звернення до юрисдикційних органів та у суворо визначеній законодавством процесуальній формі. Інакше кажучи, самозахист – це фактичні дії, спрямовані на ненастання або зменшення негативних наслідків порушення прав і законних інтересів платника за умови, що останній вчиняє такі дії без звернення до суду чи іншого органу державної влади, уповноваженого розглядати податковий спір.

Виходячи з тієї позиції, що самозахист прав платником податків може здійснюватись як у формі дії, так і в формі бездіяльності, можна виділити два види самозахисту – активно-оборонний, що передбачає здійснення активних дій щодо захисту власних прав і законних інтересів, і превентивний, що, зокрема,



може передбачати відмову вчиняти певні дії, що не передбачені податковим законодавством та можуть бути пов'язані з незаконними, необґрунтованими чи безпідставними вимогами контролюючого органу.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2018. 32 с.
2. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 29. Ст. 389.
3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 28. Ст. 532.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. Ст. 461.
5. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.
6. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 32. Ст. 314.
7. Про захист персональних даних : Закон України від 01.06.2010 р. № 2297-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 34. Ст. 481.
8. Рішення Конституційного Суду України від 20 січня 2012 р. у справі № 1-9/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-12>.
9. Постанова Верховного Суду України від 24 грудня 2010 р. у справі № 21-25а10. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-ukraini-vid-24122010-roku-21-25a10>.

## **Олександр ШЕМЯТКІН**

*партнер юридичної фірми «КМ Партнери»,  
співголова податкового комітету Американської торговельної палати,  
член ради Асоціації платників податків України,  
член громадської ради при Міністерстві фінансів України*

### **ШТРАФ ЗА НЕСВОЄЧАСНУ РЕЄСТРАЦІЮ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ: ЧИ ВСЕ ОДНОЗНАЧНО?**

Актуальність проблематики дослідження обумовлена значною кількістю справ, пов'язаних із застосуванням штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних (далі – ПН) в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), що обумовлює необхідність одноманітного та чіткого підходу до застосування відповідних податково-правових норм як для платників податків, так і для контролюючих органів та органів судової влади.

Більш того, потреба в однозначному тлумаченні норм податкового законодавства щодо реєстрації ПН в ЄРПН обумовлена значним розміром штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків за порушення строків реєстрації ПН, незважаючи на відсутність негативних наслідків для суспільства від таких порушень.

Аналіз норм податкового законодавства, які визначають процедуру реєстрації ПН в ЄРПН, свідчить про те, що безпосередньо платник податку не здійснює реєстрацію ПН та навіть не має обов'язку здійснювати таку реєстрацію. Водночас саме для платника податку Податковим кодексом України (далі – ПКУ) встановлена відповідальність за їх несвоєчасну реєстрацію (п. 1 ст. 1201 ПКУ).

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПКУ податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Отже, для утворення правопорушення мають бути виконані дві умови: 1) наявна дія (бездіяльність), що призвела до 2) невиконання (неналежного виконання) вимог законодавства.

Стаття 16 ПКУ закріплює чіткий та вичерпний перелік обов'язків платника податку. Обов'язок реєструвати ПН в ЄРПН у такому переліку відсутній. При цьому аналіз усіх обов'язків платника податку, визначених у ст. 16 ПКУ, свідчить про те, що для їх виконання платник податку об'єктивно має можливість самостійно вчинити дії, які утворюють зміст таких обов'язків.

Для прикладу, згадаємо ситуацію з обов'язком подавати до контролюючого органу декларацію або сплачувати податки (пп. 16.1.3, 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПКУ). Судова практика Верховного Суду (далі – ВС) пішла тим шляхом, що коли платник вчинив покладені на нього обов'язки, то незалежно від наслідків (чи була все ж таки декларація отримана податковим органом, або чи надійшли кошти на відповідний рахунок казначейства), платник не притягається до відповідальності. Зокрема, подібний висновок безпосередньо відображений у постановках ВС від 13.02.2018 р. у справі № 826/3999/16 [2] та від 07.02.2019 р. у справі № 804/462/14 [3].

Повертаючись до ситуації з реєстрацією ПН в ЄРПН, можна дійти висновку, що платник податку об'єктивно має можливість лише направити ПН до ЄРПН, однак він не вчиняє дії, які становлять власне реєстрацію ПН.

ПКУ не надає визначення, що саме є реєстрацією ПН в ЄРПН. Разом з тим таку відповідь можна отримати з системного читання положень ПКУ та постанови КМУ від 29.12.2010 року № 1246 про порядок ведення ЄРПН (далі – Порядок КМУ) [4].

Підпункт 14.1.60 п. 14.1 ст. 14 ПКУ дає визначення ЄРПН – це реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику (далі – ДФС), в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами [1].

Виходячи з наведеного визначення реєстрація – це внесення інформації (відомостей щодо ПН) до реєстру, який ведеться ПФС, на підставі електронних документів, наданих платниками ПДВ. У зв'язку з цим виникає питання: хто саме вносить інформацію до реєстру?

Якщо вважати, що інформацію до ЄРПН вносить платник податку, то надсилання інформації на сервер ПФС мало б означати реєстрацію ПН у ЄРПН (оскільки інших дій платник не вчиняє). Але чи відбувається це так насправді?

Пункт 201.10 ст. 201 ПКУ передбачає, що підтвердженням продавцю про прийняття його ПН до ЄРПН є квитанція, яка надсилається протягом

операційного дня. Якщо надіслані ПН сформовано з порушенням вимог, а також у разі зупинення реєстрації ПН протягом операційного дня продавцю/покупцю надсилається квитанція про неприйняття їх в електронному вигляді або зупинення їх реєстрації із зазначенням причин [1].

З наведених положень ПКУ випливає, що є дві окремі стадії у процедурі внесення інформації до ЄРПН: 1) надання ПН платником податку; 2) прийняття/неприйняття ПН до ЄРПН. Якщо стадія «надання» ПН залежить від платника ПДВ і є результатом його дій, то друга стадія («прийняття/неприйняття») від платника ПДВ не залежить, а є результатом роботи програмного забезпечення, що контролюється ДФС, та/або безпосередньо дій працівників ДФС.

Підтвердженням такої стадійності процедури реєстрації ПН в ЄРПН можна визнати положення пункту 201.10 ст. 201 ПКУ, яке передбачає, що якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття, неприйняття або зупинення реєстрації ПН, така ПН вважається зареєстрованою в ЄРПН [1].

Тобто ПКУ чітко розділяє як окремі події «отримання» ПН сервером ДФС (що співпадає з направленням ПН платником ПДВ) та «прийняття» (неприйняття, зупинення) ПН до ЄРПН. При цьому саме така подія, як «прийняття» вважається реєстрацію ПН.

Пункт 20.2 ст. 20 ПКУ передбачає, що ДФС приймає рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН [1].

Пункт 2 Порядку КМУ у визначені «ПН» зазначає, що це – електронний документ, який надсилається для реєстрації (тобто не реєструється платником ПДВ, а саме надсилається для реєстрації). Пункт 12 Порядку КМУ передбачає, що після надходження ПН та/або розрахунку коригування до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється розшифрування та проводиться перевірка (інформації, наведеної у ПН) [4]. За наслідками такої перевірки приймається рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації ПН (п. 18 Порядку КМУ). Отже, надіслання ПН платником ПДВ «не дорівнює» реєстрації ПН, а лише є причиною (підставою) початку перевірки та прийняття відповідного рішення ДФС.

ВС у Постанові від 14 лютого 2019 року у справі № 809/1040/17, незважаючи на формальні ознаки наявності порушень положень ПКУ, дійшов висновку, що платника податку не може бути притягнуто до відповідальності, оскільки відсутнє протиправне діяння. Зокрема, ВС зазначив, що: «... ТОВ «Інжиніринг

Систем» вчасно, у встановлені пунктом 201.10 статті 201 Податкового кодексу України строки здійснені визначені цією статтею та Порядком ведення Єдиного реєстру податкових накладних дії з реєстрації податкових накладних, однак невчасна їх реєстрація у Єдиному реєстрі податкових накладних сталась не з вини позивача, а відтак – не може бути підставою для притягнення його до відповідальності за порушення строку реєстрації податкових накладних у вигляді штрафу, передбаченого у статті 1201 Податкового кодексу України» [5].

Вчасно здійснені дії з реєстрації ПН несумісні з невчасною реєстрацією ПН в ЄРПН. Поясненням невчасної реєстрації може бути виключно те, що платник ПДВ не здійснює реєстрацію ПН. При цьому платник не може відповідати за дії ДФС, яка власне і здійснює реєстрацію протягом будь-якого операційного дня.

По суті, ВС, звільнивши від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію у випадках своєчасного направлення ПН до ЄРПН, має визнати, що платник ПДВ взагалі не може бути притягнутий до відповідальності за несвоєчасну реєстрацію ПН в ЄРПН, оскільки він взагалі не здійснює таку реєстрацію.

Наведений висновок має практичне значення для судової практики з огляду на формулювання п. 1201.1 ст. 1201 ПКУ. Розглянемо докладніше положення цього підпункту: «Порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної ... в Єдиному реєстрі податкових накладних ... тягне за собою накладення на платника податку на додану вартість, на якого відповідно до вимог статей 192 та 201 цього Кодексу покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу в розмірі ...» [1].

Процитована норма передбачає дві умови для застосування штрафної санкції: 1) порушення платником ПДВ строку для реєстрації ПН; 2) покладання ПКУ обов'язку на платника податку зареєструвати ПН.

Як було встановлено вище, платник ПДВ не здійснює реєстрацію ПН в ЄРПН. Відповідно, платник податку апріорі не може порушити строк для реєстрації ПН в ЄРПН. Платник податку може допустити лише порушення строку направлення ПН до ЄРПН для реєстрації, але ПКУ не передбачає ані такого строку, ані відповідальності за невчинення такої дії.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Податковий кодекс України (редакція від 01.03.2019 р.). [URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>].
2. Постанова Верховного Суду від 13.02.2018 р. у справі № 826/3999/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72403578>.
3. Постанова Верховного Суду від 07.02.2019 р. у справі №804/462/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79671812>.
4. Про порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова КМУ від 29.12.2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF>.
5. Постанова Верховного Суду від 14 лютого 2019 р. у справі № 809/1040/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79846766>.

## **Ігор ШМАРІН**

*помічник голови Запорізького окружного адміністративного суду,  
кандидат юридичних наук*

### **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РОЗГЛЯДУ АДМІНІСТРАТИВНИМ СУДОМ СПРАВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ОСКАРЖЕННЯМ ДІЙ ОРГАНІВ КАЗНАЧЕЙСТВА ЩОДО ЗУПИНЕННЯ СПИСАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА КОРИСТЬ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ У ЗВ'ЯЗКУ З ВИКОНАННЯМ ЛИСТІВ СЛУЖБИ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ ПРО НЕДОПУЩЕННЯ ФІНАНСУВАННЯ ТЕРОРИЗМУ**

На сучасному етапі становлення України як демократичної правової держави відбуваються істотні політичні та соціально-економічні зміни, які справляють беззаперечний вплив на національну безпеку нашої держави. Існуючі в умовах сьогодення виклики вимагають додаткового дослідження методів адміністративної діяльності Служби безпеки України (далі – СБУ), зокрема у сфері боротьби з тероризмом як запобіжника дотримання принципу верховенства права при прийнятті управлінських рішень/вчиненні управлінських дій.

Слід зазначити, що на шляху приведення вітчизняного законодавства у сфері боротьби з тероризмом у відповідність з міжнародними зобов'язаннями України законодавець у період з 2003 по 2014 роки ухвалив низку нормативно-правових актів, спрямованих на захист громадян, держави і суспільства від тероризму, визначення правових та організаційних основ боротьби з цим небезпечним явищем, а саме закони України від 20.03.2003 року № 638-IV «Про боротьбу з тероризмом», від 21.04.2011 року № 3266-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо арешту активів, що пов'язані з фінансуванням тероризму та стосуються фінансових операцій, зупинених відповідно до рішення, прийнятого на підставі резолюцій Ради Безпеки ООН, та визначення порядку доступу до таких активів», від 14.10.2014 року № 1702-VII «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та ін. Наслідком вказаних законодавчих змін стало доповнення Кодексу адміністративного судочинства України статтею, яка регламентує особливості

провадження у справах за зверненням СБУ щодо накладення арешту на активи, що пов'язані з фінансуванням тероризму та стосуються фінансових операцій, зупинених відповідно до рішення, прийнятого на підставі резолюції Ради Безпеки ООН, зняття арешту з таких активів та надання доступу до них (стаття 284 чинної редакції Кодексу адміністративного судочинства України) [1].

Отже, наведені новели законодавства завершили формування в Україні належних правових основ боротьби з тероризмом та створення чіткого алгоритму реалізації СБУ своїх повноважень у досліджуваній сфері правовідносин.

Поряд із цим в умовах сьогодення почастишали випадки блокування органами казначейства банківських операцій суб'єктів господарювання, які до 2014 року провадили господарську діяльність на нині тимчасово непідконтрольній території, у зв'язку з виконанням останніми листів СБУ про недопущення фінансування тероризму. Як наслідок – такі суб'єкти господарювання звертаються до адміністративного суду за захистом своїх законних прав, свобод та інтересів. Відсутність сталої судової практики зумовлює актуальність дослідження відповідної проблематики.

Слід зазначити, що відповідно до 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].

Згідно зі статтею 45 Бюджетного кодексу України казначейство України, зокрема, веде бухгалтерський облік усіх надходжень Державного бюджету України та за поданням органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету.

При цьому за приписами частини 1 статті 120 Бюджетного кодексу України зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначається Кабінетом Міністрів України [3].

Слід зазначити, що у розумінні пунктів 43.3, 43.4 статті 43 Податкового кодексу України обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви про таке повернення протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та/або надміру сплаченої суми [4].

Крім того, законодавець у пункті 2 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від



19.01.2011 року № 21, регламентував, що зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог бюджетного законодавства, передбаченого пунктом 2 частини 1 ст. 117 БК України, і полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунків розпорядників та/або одержувачів, крім випадків, визначених абзацами 3–5 пункту 3 цього Порядку. При цьому складається протокол про порушення бюджетного законодавства [5].

Отже, вбачається, що положення Митного кодексу України, Податкового кодексу України та Порядку містять імперативні приписи щодо повернення платнику податків надміру сплачених грошових коштів за умови дотримання останнім нормативно визначеної процедури. За таких обставин вважаємо, що органи казначейства після отримання висновку про повернення платнику податків коштів передоплати повинні безумовно виконати властиві йому функції, а саме – перерахувати відповідні кошти належному суб'єкту господарювання.

Варто зауважити, що відповідно до Положення про Державну казначейську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 року № 215, казначейство для виконання покладених на нього завдань має право в установленому порядку надавати попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, а також складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, на підставі яких зупиняти в межах повноважень, передбачених законом, операції з бюджетними коштами, а також ініціювати призупинення бюджетних асигнувань.

Також пунктом 11 вказаного Положення визначено, що казначейство в межах повноважень, передбачених законом, видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує і контролює їх виконання [6].

Отже, можна дійти висновку, що однією з необхідних передумов для зупинення списання бюджетних коштів на користь того чи іншого суб'єкта господарювання є прийняття органами казначейства рішення організаційно-розпорядчого характеру, спрямованого на тимчасове зупинення списання бюджетних коштів, оформленого безпосередньо наказом, як того вимагає пункт 11 Положення про Державну казначейську службу України. У свою чергу вираження відповідної волі не у визначений спосіб, зокрема шляхом надсилання телеграмам, листів, є підставою для оскарження відповідних дій у суді.

Крім того, вважаємо, що за наявності підстав стверджувати, що певним суб'єктом господарювання здійснюється фінансування тероризму або

проводяться фінансові операції, зупинені відповідно до рішення, прийнятого на підставі резолюцій Ради Безпеки ООН, СБУ повинно реалізувати надане статтею 284 КАС України право на звернення до адміністративного суду з позовною заявою про накладення арешту на відповідні активи. Натомість невикористання СБУ вказаного права потенційно обумовить протиправність дій щодо блокування рахунків суб'єкта господарювання.

З огляду на викладені обставини у їх сукупності вважаємо, що адміністративний суд при розгляді справ, пов'язаних з оскарженням дій органів казначейства щодо зупинення списання коштів на користь суб'єкта господарювання, вчинення яких обґрунтовано виконанням листів СБУ про недопущення фінансування тероризму, повинен чітко визначити, чи порушувалось останнім бюджетне законодавство, чи наявні накази організаційно-розпорядчого характеру та чи використала СБУ як суб'єкт владних повноважень надане законом право на звернення до адміністративного суду з позовом у порядку статті 284 Кодексу адміністративного судочинства України. За відсутності окреслених вище передумов подібний публічно-правовий спір, на наше переконання, повинен вирішуватись на користь суб'єкта господарювання.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV (в редакції Закону України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII). *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446.
2. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
5. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF>.
6. Положення про Державну казначейську службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>.

Наукове видання

II МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ

«СУДОВИЙ РОЗГЛЯД  
ПОДАТКОВИХ І МИТНИХ СПОРІВ:  
ПРОБЛЕМИ, ВИКЛИКИ, ПРІОРИТЕТИ»

(м. Київ, 4–5 липня 2019 року)

ЗБІРНИК МАТЕРІАЛІВ

Підписано до друку 27.06.2019. Гарнітура Muller. Формат 60×84 1/16.  
Папір офсетний. Друк офсетний. Наклад 200 прим.



Стежте за нами онлайн:

 [fb.com/supremecourt.ua](https://fb.com/supremecourt.ua)

 [t.me/supremecourtua](https://t.me/supremecourtua)