



Верховний  
Суд

ОБСЄ

ЗБІРНИК  
ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ  
ВЕРХОВНОГО СУДУ  
ТА ВИСНОВКІВ ЧЛЕНІВ  
НАУКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНОЇ  
РАДИ З ОПОДАТКУВАННЯ  
ТА ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ  
ПОЛІТИКИ



ВЕРХОВНИЙ СУД

ЗБІРНИК  
ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ  
ВЕРХОВНОГО СУДУ  
ТА ВИСНОВКІВ ЧЛЕНІВ  
НАУКОВО-КОНСУЛЬТАТИВНОЇ  
РАДИ З ОПОДАТКУВАННЯ  
ТА ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ  
ПОЛІТИКИ

Київ – 2022

УДК 336.221.2:347.991(477)  
А43

Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / Упоряд.: д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н. Л. Богданюк, д-р юрид. наук Ю. І. Пивовар, О. С. Марценюк, канд. юрид. наук А. А. Барікова, канд. юрид. наук О. В. Чавес Техеда, д-р філос. з журн. Х. А. Астапцева – Київ, 2022. – 264 с.

ISBN 978-617-7627-70-7

УДК 336.221.2:347.991(477)  
© Верховний Суд, 2021



Організація з безпеки та  
співробітництва в Європі  
Координатор проектів в Україні

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

# ЗМІСТ

<b>Показчик термінів . . . . .</b>	<b>6</b>
<b>ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ ВЕРХОВНОГО СУДУ . . . . .</b>	<b>7</b>
<b>I. Реалізація права на звернення до суду . . . . .</b>	<b>8</b>
1. Стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість . . . . .	8
1.1. Правова позиція . . . . .	8
1.2. Наукові висновки . . . . .	8
2. Оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання досудового порядку вирішення спору . . . .	15
2.1. Правова позиція . . . . .	15
2.2. Наукові висновки . . . . .	15
3. Порядок звернення податкового органу до адміністративного суду .	26
3.1. Правова позиція . . . . .	26
3.2. Наукові висновки . . . . .	26
4. Строк звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження. . . . .	63
4.1. Правова позиція . . . . .	63
4.2. Науковий висновок . . . . .	63
5. Право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням податкових органів у касаційному порядку . . . . .	72
5.1. Правова позиція . . . . .	72
5.2. Науковий висновок . . . . .	72
<b>II. Порядок оподаткування доходу . . . . .</b>	<b>78</b>
1. Сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою-підприємцем, що здійснює незалежну професійну діяльність . . . . .	78
1.1. Правова позиція . . . . .	78
1.2. Науковий висновок . . . . .	78
2. Розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення .	84
2.1. Правова позиція . . . . .	84

2.2. Наукові висновки . . . . .	84
<b>3. Визначення податкової пільги у разі звільнення від оподаткування будівлі промисловості . . . . .</b>	<b>104</b>
3.1. Правова позиція . . . . .	104
3.2. Науковий висновок . . . . .	104
<b>4. Сплата єдиного соціального внеску фізичною особою-підприємцем, яка отримала свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, але не надала реєстраційну картку для внесення відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, що зумовлене зміною законодавства . . . . .</b>	<b>112</b>
4.1. Правова позиція . . . . .	112
4.2. Наукові висновки . . . . .	112
<b>5. Звільнення від відповідальності за несплату єдиного внеску . . . . .</b>	<b>146</b>
5.1. Правова позиція . . . . .	146
5.2. Науковий висновок . . . . .	146
<b>6. Ненарахування податку на додану вартість на отримані суми винагороди у грошовій формі (бонусу) покупцеві за досягнення відповідних показників обсягу придбання об'єктом оподаткування податком на додану вартість (маркетингові послуги) . . . . .</b>	<b>153</b>
6.1. Правова позиція . . . . .	153
6.2. Науковий висновок . . . . .	153
<b>7. Можливість стягнення податку на доходи фізичної особи з прощеної банком суми основного боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті. . . . .</b>	<b>163</b>
7.1. Правова позиція . . . . .	163
7.2. Наукові висновки . . . . .	163
<b>III. Установлення місцевих податків і зборів . . . . .</b>	<b>179</b>
<b>1. Застосування нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування . . . . .</b>	<b>179</b>
1.1. Правова позиція . . . . .	179
1.2. Наукові висновки . . . . .	179
<b>2. Правомірність рішення сільської ради, яке встановлює ставки земельного податку за земельні ділянки, що перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) . . . . .</b>	<b>192</b>
2.1. Правова позиція . . . . .	192
2.2. Науковий висновок . . . . .	192

<b>IV. Податковий контроль . . . . .</b>	<b>199</b>
1. Арешт на кошти платника податків. . . . .	199
1.1. Правова позиція . . . . .	199
1.2. Наукові висновки . . . . .	199
2. Правове (доказове) значення акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, а також правомірність прийнятих на його підставі податкових повідомлень-рішень . . . . .	225
2.1. Правова позиція . . . . .	225
2.2. Науковий висновок . . . . .	225
3. Установлення обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків у межах 96-годинного строку . . . . .	229
3.1. Правова позиція . . . . .	229
3.2. Науковий висновок . . . . .	229
<b>V. Фінансова відповідальність . . . . .</b>	<b>238</b>
1. Розмір штрафних санкцій у разі несплати (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків . . . . .	238
1.1. Правова позиція . . . . .	238
1.2. Наукові висновки . . . . .	238
2. Фінансова відповідальність фізичної особи-підприємця, що використовує найману працю . . . . .	246
2.1. Правова позиція . . . . .	246
2.2. Науковий висновок . . . . .	246
3. Можливість застосування у податкових правовідносинах приписів цивільного законодавства щодо солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність і, як наслідок, стягнення з них податкового боргу солідарно . . . . .	257
3.1. Правова позиція . . . . .	257
3.2. Науковий висновок . . . . .	257
<b>Категорії справ . . . . .</b>	<b>262</b>

# ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

адміністративне оскарження: 23-24, 43, 76 с.

акт перевірки: 30 с.

арешт на кошти платника: 199, 202, 204, 206, 219, с.

арешт на майно платника: 30, 33, 41, 51, 54-59, 199, 209-211, 217, 219, 229 с.

бонус: 153, 155-156, 160-162, 231-232, 235-237 с.

виконання судового рішення: 84-103 с.

договір про спільну діяльність: 257-258, 260-261 с.

досудовий порядок вирішення спору: 15-16, 22-23, 43, 76 с.

дохід: 149, 157-158, 163, 165-170, 172-175, 233-234, 243-244 с.

єдиний внесок: 119, 146-152, 227 с.

звернення до суду: 9-75, 201-224 с.

земельний податок: 155-161, 232-237 с.

касаційне оскарження: 72 с.

контролюючий орган: 12, 56-67, 80-90, 202-204, 216-228, 257 с.

маркетингові послуги: 153, 156, 160, 231-232, 236 с.

місцеві податки і збори: 179-183, 185, 187-191, 193-198 с.

наймана праця: 79, 246-248, 250-251, 256 с.

нарахування грошових зобов'язань: 15-20, 70 с.

оподаткування будівлі промисловості: 105, 107-108, 110-111 с.

пеня: 8-13, 88, 167-168, 170, 175, 178 с.

податкова пільга: 107, 110-111, 182 с.

податковий агент: 167, 238, 243-244 с.

податковий борг: 11-12, 28, 54-66, 88-92, 202-205, 257-260 с.

податковий орган: 16-35, 50-61, 179, 258 с.

податкове повідомлення-рішення: 12-24, 65-66, 227-228, 243 с.

податок на додану вартість: 8-9, 11-12, 153, 160,-161, 228, 235-236 с.

рішення органу місцевого самоврядування: 179-180, 188-191, 193-194, 197-198 с.

солідарна відповідальність: 257, 260-261 с.

фізична особа-підприємець: 78-83, 112, 120 -125, 127-145, 155, 157, 231, 233-234, 247-255 с.

фінансова відповідальність: 239-250 с.

цивільне законодавство: 170, 260-261 с.

штрафні санкції: 65, 167-168, 170, 175, 178, 238, 243, 245 с.



**ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ  
ВЕРХОВНОГО СУДУ**

# I. РЕАЛІЗАЦІЯ ПРАВА НА ЗВЕРНЕННЯ ДО СУДУ

## 1. СТЯГНЕННЯ ПЕНІ НА СУМУ НЕСВОЄЧАСНО ВІДШКОДОВАНОГО ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### 1.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 14 березня 2019 року у справі № 822/553/17*

Позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість з Державного бюджету України може бути заявлена протягом 1095 днів.

### 1.2. Наукові висновки

**Ковалко Наталія Миколаївна,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права юридичного факультету Київського  
національного університету імені Тараса Шевченка*

Розглянувши Ваше звернення щодо проблемних питань, пов'язаних з обчисленням строку звернення до адміністративного суду із позовами, вимогами яких є стягнення (відшкодування) на користь платників податків пені, яка підлягає нарахуванню на суму заборгованості з відшкодування податку на додану вартість, надаю свій науковий висновок в межах окреслених питань:

– Чи можуть застосовуватись положення статті 102 ПК з метою визначення строків давності стосовно відносин, які виникають у випадку несвоєчасного відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету України й нарахування пені на суму бюджетної заборгованості у порядку, встановленому пунктом 200.23 статті 200 ПК?

– Чи може платник податку звернутись до адміністративного суду із вимогами, пов'язаними із відшкодуванням (стягненням) пені, нарахованої згідно з положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК, в межах 1095-денного строку, встановленого статтею 102 ПК, і чи узгоджується це з положеннями статті 99 (в 122 редакції з 15 грудня 2017 року) КАС?

– Яким чином узгоджуються положення частин 2 та 3 статті 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС про початок відліку строку на звернення до адміністративного суду (день, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів), із положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК, якими передбачено нарахування пені на суму бюджетної заборгованості протягом строку її дії, включаючи день погашення?

Порядок визначення суми податку, що підлягає відшкодуванню з державного бюджету (бюджетному відшкодуванню), і строки проведення розрахунків урегульовано статтею 200 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Відповідно до пункту 200.23 статті 200 ПК України суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

ПК України не надає загального визначення поняття «строк давності», проте передбачає три види строку давності та наслідки їх спливу, серед яких зокрема, строк давності повернення надміру сплачених грошей.

Відповідно до пункту 102.5 статті 102 ПК України заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

З аналізу вказаної правової норми вбачається, що її застосування (та встановленого в ній строку) можливе лише у тому випадку, коли платник прийняв рішення про відшкодування ПДВ із бюджету та звернувся до контролюючого органу із заявою в установленому Кодексом порядку. Отже, строк давності, який наведений в статті 102 ПК України, не стосується строку звернення до суду, а є строком, який встановлює часові межі здійснення звернення платника податку із заявою про бюджетне відшкодування ПДВ.

Строк звернення до адміністративного суду – це строк, в межах якого особа, яка має право на позов, повинна звернутися до адміністративного суду для захисту своїх прав у публічно-правових відносинах або для реалізації владних повноважень.

У силу вимог частини 1 статті 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) адміністративний позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

Відповідно до частини 2 статті 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України для звернення до адміністративного суду по захист прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про

порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Ця норма закону означає, що, за загальним правилом, перебіг строку на звернення до адміністративного суду починається від дня виникнення права на адміністративний позов, тобто коли особа дізналася або могла дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. День, коли особа дізналася про порушення свого права, – це встановлений доказами день, коли позивач дізнався про рішення, дію чи бездіяльність, внаслідок якої відбулося порушення його прав, свобод чи інтересів.

Таким чином, на підставі проведеного вище системного аналізу положень законодавства України, ми можемо зробити висновок, що відсутні правові підстави для ототожнення строку давності та строку звернення до суду.

Слід акцентувати, що стаття 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України передбачає можливість встановлення строків звернення до адміністративного суду іншими законами. Тобто іншими законами можуть встановлюватися саме строки звернення до суду, а не будь-які інші строки. Проте стаття 102 ПК України не є тим «іншим законом», про який йдеться у ст. 99 КАС України, а отже, й не встановлює спеціальних строків звернення до суду.

Водночас, звертаю увагу на таке. У своєму листі від 05.01.2018 № 72/6/99-99-12-03-02-15/ІПК Державна фіскальна служба України зазначила, що порядок відшкодування ПДВ встановлює стаття 200 Податкового кодексу України, проте вона не містить строків позовної давності для подання заяви на бюджетне відшкодування ПДВ.

Пунктом 200.7 ст. 200 Податкового кодексу визначено, що платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації з ПДВ.

Таким чином, у разі заявлення суми ПДВ до бюджетного відшкодування, платник податку має право враховувати у складі заявленої до бюджетного відшкодування суми ПДВ залишок від'ємного значення податку до повного його погашення, незалежно від сплину термінів позовної давності (1095 днів), у випадку, коли суми ПДВ, з яких сформовано такий залишок, сплачені постачальникам товарів / послуг.

Щодо питання відшкодування (стягнення) пені, нарахованої згідно з положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК, варто зазначити, що ПК України не передбачений строк її нарахування. Проте підпунктом 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 ПК України пеня визначена як сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Таким чином, обов'язок сплати пені пов'язаний з обов'язком погашення бюджетної заборгованості щодо відшкодування суми ПДВ, тому й, відповідно, пеня нараховується незалежно від сплину термінів позовної давності (1095 днів).

**Харенко Михайло Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук,*  
*партнер юридичної фірми «Sayenko Kharenko»*

1. Загальний підхід до питання обчислення строку звернення до адміністративного суду

1.1. Як вбачається із положень ст. 129 Конституції України, суддя, здійснюючи правосуддя, керується верховенством права. Невід'ємною ж частиною принципу верховенства права є справедливість, пропорційність та рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом.

1.2. Отже, вирішуючи питання про обчислення строків, суди повинні насамперед опиратися на зазначені принципи.

1.3. Оскільки держава (в особі фіскальних органів) наділена фактичним правом стягувати з платників податків податковий борг та пеню на нього протягом 1095-ти днів то, для цілей забезпечення наведених принципів справедливості, рівності і балансу у відносинах між платниками і державою, аналогічне право на стягнення пені протягом 1095 днів повинне бути забезпечене і для платників податків.

1.4. Водночас право платника податків на судовий захист шляхом стягнення заборгованості з відшкодування ПДВ та нарахованої пені повинно бути реальним і забезпечуватись практичною можливістю (тобто без додаткових процесуальних обмежень з боку, наприклад, положень КАС України), в тому числі через звернення до суду.

1.5. Отже, в контексті поставлених питань, принципів справедливості, рівності платників податків та фіскальних органів перед законом і судом можливо дотримати лише за умови забезпечення для платників податків права на стягнення заборгованості з ПДВ та нарахування пені протягом 1095 днів, таким же чином, як це право забезпечується для контролюючих органів. У іншому випадку, права платників будуть порушені.

1.6. Буквальний аналіз положень податкового законодавства та законодавства з питань адміністративного судочинства наведений нижче.

2. Щодо першого питання про можливість застосування положень ст. 102 Податкового кодексу України до відносин, які виникають у випадку несвоєчасного відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету України й нарахування пені на суму бюджетної заборгованості у порядку, встановленому пунктом 200.23 статті 200 Податкового кодексу України.

2.1. Відповідно до п. 200.23. ст. 200 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні

120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

2.2. З вказаної норми ПКУ вбачається, що передумовою початку нарахування пені є невиконання контролюючим органом обов'язку з виплати заборгованості з відшкодування податку на додану вартість протягом визначеного статтею 200 ПКУ строку.

2.3. Згідно з п. 17.1.7. ст. 17 ПКУ, платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію.

2.4. Таким чином, законодавець надає платнику податків можливість захистити своє право шляхом оскарження не тільки рішення контролюючого органу, а і шляхом оскарження дії чи бездіяльності контролюючого органу, прирівнюючи їх у своєму статусі до об'єктів оскарження.

2.5. Однак ПКУ не встановлює окремого порядку для оскарження платником податків дій чи бездіяльності контролюючих органів, який відмінний від порядку та правил для оскарження рішення контролюючого органу. Таким чином, у разі оскарження дій чи бездіяльності контролюючого органу підлягає застосуванню аналогія із порядком та правилами оскарження рішення контролюючого органу.

2.6. Відповідно до п. 56.18. ст. 56 ПКУ, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення.

2.7. Застосовуючи аналогію права, порядок оскарження дії чи бездіяльності контролюючого органу повинен бути аналогічним до порядку оскарження рішення контролюючого органу, а зокрема, повинен враховувати строки давності, визначені ст. 102 ПКУ.

2.8. Таким чином, з метою визначення строків давності стосовно відносин які виникають у випадку несвоєчасного відшкодування та нарахування пені на суму у порядку, встановленому пунктом 200.23 ст. 200 ПК України, підлягає застосуванню ст. 102 ПКУ.

2.9. Більше того, 1095-денний строк є універсальним строком, що використовується в ПКУ.

2.10. Зокрема, відповідно до п. 102.5. ст. 102 ПКУ, заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095-го дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

2.11. Крім цього, протягом строків, визначених ст. 102 ПКУ, контролюючий орган протягом вказаного строку звертається до суду про стягнення суми податкового боргу та пені, нарахованої на податковий борг платника податків.

2.12. Вказане також кореспондується із п. 43.3. ст. 43 ПКУ, яка встановлює, що обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та / або надміру сплаченої суми.

2.13. Наведена універсальність строку в 1095 днів також свідчить на користь того, що системною ціллю ПКУ є забезпечення платників податків можливістю захистити своє право на пеню не менше ніж протягом 1095 днів.

3. Стосовно другого і третього питання про узгодження пункту 200.23 статті 200 ПК України із положеннями ст. 99 КАС України (ст. 122 в редакції з 15 грудня 2017 року) в контексті можливості платника податків звернутись до адміністративного суду в межах 1095-денного строку та в контексті початку відліку строку на звернення до адміністративного суду.

3.1. Відповідно до ч. 2 ст. 99 КАС України (п. 2 ст. 122 в редакції з 15.12.2017 року), для звернення до адміністративного суду по захист прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

3.2. Водночас ч. 3 ст. 99 КАС України (п. 3 ст. 122 в редакції з 15.12.2017 року) передбачає, що для захисту прав, свобод та інтересів особи цим Кодексом та іншими законами можуть встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду, які, якщо не встановлено інше, обчислюються з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

3.3. Таким чином, КАС України передбачена можливість застосування інших строків, відмінних від тих, що передбачені ч. 2 ст. 99 КАС України, які можуть бути встановлені як КАС України, так й іншими законами.

3.4. Відповідно до п. 5.2 ст. 5 ПКУ, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

3.5. Таким чином, ПКУ, виступаючи спеціальним нормативно-правовим актом, встановлює окремі правила та положення для регулювання відносин оподаткування та захисту прав учасників цих відносин, в тому числі захисту порушеного права у судовому порядку. Вказане повною мірою кореспондується зі ст. 99 КАС України (ст. 122 в редакції з 15.12.2017 року).

3.6. А тому, платник податку може звернутись до адміністративного суду із вимогами, пов'язаними із відшкодуванням (стягненням) пені, нарахованої згідно з положеннями пункту 200.23 ст. 200 ПКУ в межах 1095-денного строку, і це узгоджується із положеннями КАС України.

3.7. Виходячи із положень п. 200.23 ст. 200 ПКУ, сума податку починає вважатися заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ у випадку, якщо вона не відшкодована платникові протягом строку, визначеного ст. 200 ПКУ.

3.8. Негативні для платника податків наслідки настають в день, наступний за днем, коли закінчився строк на відшкодування контролюючим органом ПДВ. Водночас формулювання ст. 200 ПКУ забезпечують об'єктивну та реальну можливість встановлення дня, коли платник податків дізнався або повинен був дізнатися про те, що відшкодування не відбулось та були порушені його права – тобто з дня, наступного за останнім днем, коли платник податків повинен був фактично отримати суму бюджетного відшкодування на свій рахунок.



## 2. ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ, ЯКІ НЕ СТОСУЮТЬСЯ НАРАХУВАННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ, ЗА УМОВИ ПОПЕРЕДНЬОГО ВИКОРИСТАННЯ ДОСУДОВОГО ПОРЯДКУ ВИРІШЕННЯ СПОРУ

### 2.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 11 жовтня 2019 року у справі № 640/20468/18*

Рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору, оскаржуються в судовому порядку в тримісячний строк за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було прийняте та вручене платнику податків (скаржнику) у строки, установлені Податковим кодексом України.

### 2.2. Наукові висновки

#### **Монаснко Антон Олексійович,**

*доктор юридичних наук, професор,*

*керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського регіонального центру Національної академії правових наук України, заслужений юрист України*

У листі ВС від 31.07.2019 року було порушено такі питання:

– Чи є підстави вважати, що оскільки податковим законодавством встановлено строк давності тривалістю 1095 днів для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань, то граничний строк на оскарження в судовому порядку будь-якого рішення контролюючого органу (незалежно від того, чи стосується воно грошових зобов'язань платника податків) становить також 1095 днів?

– Чи можна вважати, що, відповідно до пункту 56.19 статті 56 ПК України, у разі застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів зменшується строк для оскарження в судовому порядку податкового повідомлення-рішення чи іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання до одного місяця?

– Чи можна вважати, що, оскільки спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного

оскарження, нормами ПК не визначені, в такому випадку слід керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 КАС України?

– Чи можна стверджувати, що у податкових спорах у разі вирішення питання строку звернення до суду, норми статті 122 КАС України не застосовуються, оскільки ПК України містить норми, які врегульовують ці питання?

Відповідаючи на вищенаведені питання, зазначаємо таке:

І. Частиною 4 ст. 122 КАСУ встановлено: якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком або законом визначена обов'язковість досудового порядку вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Якщо рішення за результатами розгляду скарги позивача на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень не було прийнято та (або) вручено суб'єктом владних повноважень позивачу у строки, встановлені законом, то для звернення до адміністративного суду встановлюється шестимісячний строк, який обчислюється з дня звернення позивача до суб'єкта владних повноважень із відповідною скаргою на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень.

На нашу думку, оскільки Податковим кодексом у статті 102 встановлено строк давності тривалістю 1095 днів для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань, то граничний строк на оскарження в судовому порядку рішення контролюючого органу (незалежно від того, чи стосується воно грошових зобов'язань платника податків) становить три місяці з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги податковим органом або шість місяців з дня звернення позивача до податкового органу, якщо рішення за результатами розгляду скарги позивача на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень не було прийнято та (або) вручено цим суб'єктом владних повноважень.

Тобто після того, як податковий орган в межах строку давності 1095 днів визначить суму грошових зобов'язань платнику податків і ухвалить відповідне податкове повідомлення-рішення, то з моменту отримання цього рішення платник податків може оскаржити це податкове повідомлення-рішення в адміністративному порядку у строки, визначені Податковим кодексом України.

Після того як податкове повідомлення-рішення було оскаржене платником податку в адміністративному порядку до вищого податкового органу і платником податку було отримане відповідне рішення за результатами розгляду вищим податковим органом його скарги, то строк оскарження в судовому порядку такого рішення вищого податкового органу становить три місяці. Якщо ж рішення вищого податкового органу за результатами розгляду скарги платника податків на рішення податкового органу, яке було оскаржене в адміністративному порядку, не було отримане платни-

ком податку, то строк звернення до адміністративного суду становить шість місяців з дня звернення до вищого податкового органу.

II. Відповідно до п. 56.19 ст. 56 Кодексу, у разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті.

Проте, на нашу думку, подаючи позовну заяву про оскарження податкового повідомлення-рішення податкового органу, платник податків має керуватися правилами КАСУ, що визначають строки подання такої позовної заяви до суду, оскільки КАСУ є спеціальним законодавчим актом відносно ПКУ в частині визначення строків подання позовних заяв до адміністративного суду у разі оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень. Тому строками подання позовних заяв до суду на податкові повідомлення-рішення є строки, які визначені в КАСУ.

III. Якщо строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами ПК не визначені, то в такому випадку також слід керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 КАС України.

IV. Якщо ж норми статті 122 КАС України не врегульовують питань визначення строків звернення до суду у податкових спорах, а ПК України містить норми, які врегульовують ці питання, тоді можна застосовувати правила ПК України, оскільки, відповідно до частини першої статті 122 КАСУ, позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

**Кучерявенко Микола Петрович,**

*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної  
академії правових наук України,  
академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**

*кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у  
Харківській області*

У цьому випадку ключовою в аспекті відповіді на поставлені питання є проблематика, пов'язана із розмежуванням загальних та спеціальних процесуальних строків. Перед тим як перейти до розгляду відповідної проблематики, вбачається за доцільне дати визначення такому поняттю як «процесуальний строк». Так, процесуальний строк – це визначений законом або ж в межах, встановлених законом (у випадку визначення строку на основі дискреції юрисдикційного органу), проміжок часу із спливом якого пов'язується виникнення, реалізація або ж припинення конкретних прав та / або обов'язків. Процесуальний строк є темпоральним проміжком часу, протягом якого суб'єкти відповідних процедур можуть здійснити юридично значущі дії або ж ухвалити конкретні правові рішення. Таким чином, в прямій залежності від дотримання процесуальних строків перебуває валідність відповідних рішень (дій) суб'єктів процесуальної діяльності.

1. Чи є підстави вважати, що оскільки податковим законодавством встановлено строк давності тривалістю 1095 днів для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань, то граничний строк оскарження в судовому порядку будь-якого рішення контролюючого органу (незалежно від того, чи стосується воно грошових зобов'язань платника податків) становить також 1095 днів?

Для послідовної відповіді на поставлене питання вбачається за необхідне системно проаналізувати приписи Податкового кодексу України. Так, відповідно до положень п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 Податкового кодексу України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення.

Вищезначена норма закріплює правило, відповідно до якого строки давності для оскарження будь-яких рішень контролюючого органу (в тому числі й податкових повідомлень-рішень) визначається, виходячи із положень ст. 102 По-

даткового кодексу України. Це, у свою чергу, свідчить про відсильний характер норми, яка закріплена в рамках п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України.

У рамках положень ст. 102 Податкового кодексу України («Строки давності та їх застосування») закріплена ціла низка процедурних строків (строки, які стосуються визначення контролюючим органом грошового зобов'язання, строки звернення платником податків до контролюючого органу з приводу повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування, строки, що стосуються стягнення суми податкового боргу).

Водночас потрібно зауважити, що аналіз усіх строків в цьому випадку має принципове значення, адже норма п. 56.18 ст. 58 відсилає суб'єкта правозастосування не до конкретного пункту або ж підпункту, а до всієї ст. 102 Податкового кодексу України. Об'єднує строки, які закріплені в ст. 102 Податкового кодексу України один аспект – їхня темпоральна тотожність, яка становить 1095 днів або ж 2555 днів у випадку контрольованих операцій (ст. 39), що стосується питань трансфертного ціноутворення.

У разі, коли оскаржуються рішення контролюючих органів положення ст. 102 Податкового кодексу України нас цікавлять виключно в аспекті темпоральної продовжуваності граничних строків для оскарження рішень контролюючих органів, оскільки момент їх відліку визначається саме п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України – «... після отримання такого рішення (мова йде про рішення контролюючого органу)». У той же час такі граничні процесуальні строки можуть стосуватися лише конкретних видів рішень контролюючих органів (впливає із системного тлумачення приписів ст. 102 Податкового кодексу України):

- а) рішень, які стосуються визначення контролюючим органом грошових зобов'язань;
- б) рішень, які стосуються стягнення суми податкового боргу;
- в) рішень, які стосуються повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або їх відшкодування.

Що ж стосується строків для оскарження рішень, які не стосуються визначення грошових зобов'язань платника податків, то тут простежується прогалина у праві. Адже очевидним є той факт, що, за задумом законодавця, в аспекті вирішення податкових спорів повинні діяти саме спеціальні строки, визначені податковим законодавством. Водночас приписи ст. 102 не містять жодних процедурних строків, які б стосувалися рішень контролюючих органів, що не пов'язані з визначенням грошових зобов'язань.

Прогалина у податковому законодавстві є підставою говорити про неоднозначність розуміння платником податків належних йому прав та обов'язків, а отже, суди, в аспекті визначення належних до застосування процесуальних строків, повинні брати до уваги позицію платника податків, з огляду на дію принципу-презумпції правомірності рішень платника податків.

Висновки. Саме у зв'язку із цим, потрібно констатувати, що 1095-денний граничний строк для оскарження платником податків рішень контролюючих органів стосується таких категорій рішень:

- а) рішень, які стосуються визначення контролюючим органом грошових зобов'язань;
- б) рішень, які стосуються стягнення суми податкового боргу;
- в) рішень, які стосуються повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або їх відшкодування.

2. Чи можна вважати, що, відповідно до пункту 56.19 статті 56 ПК України, у разі застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів зменшується строк для оскарження в судовому порядку податкового повідомлення-рішення чи іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання до одного місяця?

В аспекті вирішення податкових спорів діють спеціальні строки позовної давності, які визначаються положеннями податкового законодавства. Водночас такого роду спеціальні строки також можна підрозділяти залежно від порядку формування юрисдикційних проваджень із вирішення податкового спору (фактично мова йде про рівень спеціалізації і так спеціальних строків).

Відповідно до п. 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України, у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті. У такому випадку потрібно зауважити, що для застосування цього спеціального місячного строку повинен бути наявний такий юридичний склад:

- а) попереднє звернення платника податків до процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів (до моменту подання позовної заяви, платник податків повинен звернутися зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня);
- б) оскаржуване рішення контролюючого органу повинно стосуватися нарахування грошових зобов'язань.

Тільки за одночасного збігу вищезначених умов застосуванню підлягає місячний строк звернення платника податків до суду (момент відліку такого строку є день, наступний за днем закінчення процедури адміністративного оскарження). У всіх інших випадках застосуванню підлягає строк, що визначається п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України.

Таким чином, потрібно резюмувати, що місячний строк для звернення до суду передбачений тільки в тому випадку, якщо платник податків проходив судові процедури із вирішення податкового спору. Так, відповідно до положень абз. 3 п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, сама процедура адміністратив-

ного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Водночас потрібно зазначити, що такого роду підхід (підхід відповідно до якого процесуальні строки звернення до суду після застосування досудового алгоритму вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки) не є унікальним. До прикладу, в Кодексі адміністративного судочинства України передбачено загальний 6-місячний строк звернення до суду та 3-місячний строк звернення до суду у випадку попередньої реалізації досудових процедур із вирішення спору.

Скорочення строків звернення до суду, у випадку попередньої реалізації досудових процедур, полягає у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних та судових) та мінімізації темпорального проміжку між досудовими процедурами та судовим провадженням.

Висновки. Отже, у випадку попереднього застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу (рішення повинне стосуватися саме нарахування грошового зобов'язання) застосуванню підлягає спеціальний місячний строк для оскарження такого рішення.

3. Чи можна вважати, що оскільки спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами ПК не визначені, в такому випадку слід керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 КАС України?

Загальні строки звернення до адміністративного суду зафіксовані в рамках ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України. Так, відповідно до ч. 1 ст. 122 Кодексу адміністративного суду України позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами. Таким чином, ми можемо резюмувати, що процесуальні строки звернення до адміністративного суду можуть встановлюватися:

- а) Кодексом адміністративного судочинства України (загальні строки);
- б) галузевим законодавством (спеціальні строки).

В аспекті вирішення адміністративними судами податкових спорів, як правило, діють спеціальні строки, визначені податковим законодавством. Ф щодо оскарження рішень контролюючих органів, які не мають стосунку до визначення грошових зобов'язань, то в податковому законодавстві відсутні спеціальні процесуальні строки позовної давності для відповідної категорії спорів.

У випадку відсутності спеціального правила, застосуванню підлягають загальні правила. Оскільки в податковому законодавстві відсутній спеціальний процесуальний строк, застосуванню підлягають загальні процесуальні строки. Такі строки формалізовані в рамках приписів ст. 122 Кодексу адміністративного суду України. Відповідно до ч. 2 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України, для звернення до адміністративного суду по захист прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено

інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Згідно з положеннями ч. 4 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України, якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком або законом визначена обов'язковість досудового порядку вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Тобто в аспекті оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються визначення останнім грошових зобов'язань платника податків, застосування підлягає:

- а) 6-місячний строк (ч. 2 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України);
- б) 3-місячний строк (ч. 4 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України).

Висновки. Отже, оскільки спеціальні строки для звернення до адміністративного суду з позовом про скасування рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами Податкового кодексу України не визначені, в такому випадку слід керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 Кодексу адміністративного судочинства України.

4. Чи можна стверджувати, що у податкових спорах під час вирішення питання строку звернення до суду, норми статті 122 КАС України не застосовуються, оскільки ПК України містить норми, які врегульовують ці питання?

Відповідь на вищезначене питання послідовно впливає із відповідає на попередні три питання. Норми Податкового кодексу України визначають спеціальні процесуальні строки в аспекті оскарження майже всіх видів рішень контролюючих органів. Однак, через прогалини в податковому законодавстві, нерегульованим залишається строк, щодо оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються визначення грошових зобов'язань платника податків. В аспекті оскарження відповідних рішень (через відсутність спеціального правила) повинно застосовуватися загальне правило – правила встановлені ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України.

Висновок. Стверджувати, що до податкових спорів застосовуються виключно спеціальні строки, визначені Податковим кодексом України, – неправильно. Потрібно брати до уваги той аспект, що у випадку оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються визначення грошових зобов'язань платника податків, застосуванню підлягають загальні строки, що закріплені в статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України.



**Онiщенко Наталiя Миколаiвна,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
завiдувач вiддiлу теорiї держави i права Інституту держави i права  
iм. В.М. Корецького НАН України,  
заслужений юрист України, академік НАПрН України*

Стаття 122 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) встановлює загальний та деякі спеціальні строки звернення до адміністративного суду з позовом про захист прав, свобод і законних інтересів у публічно-правових відносинах. З аналізу змісту цієї статті випливає таке:

1) по-перше, загальний строк звернення до адміністративного суду встановлюється КАС України, а спеціальні строки можуть встановлюватися як нормами КАС України, так і нормами інших законів;

2) по-друге, загальним строком звернення до адміністративного суду є шестимісячний строк, а спеціальні строки застосовуються щодо окремого суб'єкта звернення до суду (суб'єкта владних повноважень) – тримісячний строк; у разі обов'язковості, відповідно до закону, застосування досудового порядку вирішення спору або якщо позивач скористався своїм правом на досудове врегулювання спору – тримісячний строк; якщо за результатами досудового врегулювання спору рішення по скарзі позивача не було прийняте та/або вручене йому у встановлені законом строки – шестимісячний строк; якщо предметом справи є спір щодо прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби – місячний строк;

3) по-третє, строки звернення до адміністративного суду обчислюються з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Указана обставина презюмується навіть на рівні встановлених у статті окремих спеціальних строків звернення до адміністративного суду, що випливає зі змісту частини 3 та 4 цієї статті (зокрема, очевидним слід визнати, що фраза «який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень» презюмує той факт, що саме з цього дня скаржник (позивач) офіційно дізнався про відмову у задоволенні його скарги, а отже, у відновленні або захисті його прав).

Стаття 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України) визначає порядок оскарження рішень органів державної податкової служби (контролюючих органів) в адміністративному порядку, а також визначає умови реалізації права на оскарження таких рішень в судовому порядку. Важливими положеннями цієї статті, з огляду на поставлені питання, є такі:

1) пункт 56.1. статті 56 ПК України встановлює право, а не обов'язок, оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному або судовому порядку. Отже, адміністративне оскарження такого рішення, яке, відповідно до абзацу

третього пункту 56.18 статті 56, вважається досудовим порядком вирішення спору, не є обов'язковим, а тому відповідний суб'єкт має право одразу звертатися до адміністративного суду по захист своїх прав з урахуванням умов реалізації цього права, визначених у ПК та КАС України;

2) однією з таких умов оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу є дотримання строків давності, визначених статтею 102 ПК України. Необхідно звернути увагу на те, що у статті 102 ПК мова йде про строки давності, пов'язані з прийняттям рішення контролюючим органом стосовно проведення перевірки та самостійного визначення ним суми грошових зобов'язань платника податків у визначених ПК випадках. Незважаючи на це, абзац перший пункту 56.18. статті 56 ПК України встановлює, що вказані строки давності повинні враховуватися стосовно оскарження не лише податкового повідомлення-рішення, а й щодо будь-якого іншого рішення контролюючого органу. Також потрібно зазначити, що абзац перший пункту 56.18 статті 56 ПК України поширюється на випадки, коли платник податків не скористався адміністративним оскарженням (досудовим врегулюванням спору) і одразу вирішив звертатися з відповідним позовом до адміністративного суду;

3) пунктом 56.19 статті 56 ПК України встановлюється спеціальний строк позовної давності для звернення платника податків з позовом до адміністративного суду для тих випадків, коли такий платник застосував своє право на адміністративне оскарження (досудове врегулювання спору). Такий спеціальний строк становить один місяць і обчислюється з першого дня, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Крім цього, необхідно звернути увагу також на те, що норми Податкового кодексу, які визначають строки давності звернення платника податків до суду з позовом про захист своїх прав та інтересів у сфері податкових правовідносин, є спеціальними відносно до строків давності звернення до адміністративного суду, встановлених у КАС України. Останнє впливає, зокрема, з того факту, що строки давності оскарження до суду рішень контролюючого органу, визначені у ПК України, поширюють свою дію лише на податкові правовідносини і не можуть бути застосовані щодо будь-яких інших правовідносин.

З огляду на вищенаведене, надаємо такі відповіді на поставлені запитання (у порядку їх постановки):

1) так, є підстави вважати, що для оскарження в суді будь-якого рішення контролюючого органу встановлюється строк давності в межах 1095 днів за умови, що платник податків не скористався своїм правом на адміністративне оскарження відповідного рішення (досудове врегулювання спору);

2) так, можна вважати, що, відповідно до пункту 56.19 статті 56 ПК України, під час застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів строк давності звернення до суду зменшується до одного місяця. Водночас слід звернути увагу на те, що зазначена норма

стосується лише оскарження в суді тих рішень контролюючого органу, якими нараховуються грошові зобов'язання платника податків, тобто, по суті, ця норма поширюється лише на податкові повідомлення-рішення. Останнє випливає зі змісту дефініції поняття «податкове повідомлення-рішення», надане у підпункті 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 ПК України, відповідно до якого цей різновид контролюючого рішення являє собою письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності. Таким чином, пункт 56.19 статті 56 ПК України поширює свою дію лише на податкові повідомлення-рішення, оскільки вказане поняття поглинає своїм змістом фразу «або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання»;

3) так, можна вважати, що, оскільки спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження (досудового врегулювання спору), нормами ПК не визначені, в такому випадку слід керуватися строками, визначеними частиною 4 статті 122 КАС України, а саме:

а) тримісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було прийнято та вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України. Водночас такий строк обчислюється з дня вручення скаржнику рішення за результатами розгляду його скарги на рішення контролюючого органу;

б) шестимісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги не було прийнято та/або вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України. Водночас такий строк обчислюється з дня звернення скаржника до контролюючого органу із відповідною скаргою на його рішення;

4) так, можна стверджувати, що у податкових спорах під час вирішення питання щодо строку звернення до суду, норми статті 122 КАС України не застосовуються, за винятком випадків, коли в суді оскаржується рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків і водночас позивачем було застосовано процедуру адміністративного оскарження такого рішення (досудового врегулювання спору). Як вже попередньо зазначалося, у цих випадках слід керуватися нормами частини 4 статті 122 КАС України, залежно від фактичних обставин справи.

## 3. ПОРЯДОК ЗВЕРНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ ДО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ

### 3.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 26 червня 2020 року у справі № 280/2993/19*

Звертаючись до адміністративного суду, податковий орган самостійно визначає порядок такого звернення: в загальному порядку або відповідно до статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України з метою термінового розгляду.

### 3.2. Наукові висновки

**Монаснко Антон Олексійович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського  
регіонального центру Національної академії правових наук України,  
заслужений юрист України*

Відповідаючи на лист КАС ВС № 46/0/27-20 від 25.05.2020 р., в якому було поставлено 9 питань стосовно розгляду адміністративних справ за заявою органів доходів і зборів, зазначаємо таке.

1. Чи має право податковий орган у тлумаченні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду чи таке право виникає виключно у разі відмови у відкритті провадження у справі за заявою?

Відповідно до ч. 5 ст. 283 КАСУ, відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку.

Отже, податковий орган у тлумаченні ч. 5 ст. 283 КАСУ не має права звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, оскільки таке право в податкового органу виникає у разі відмови у відкритті провадження у справі за заявою.

2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на

звернення до суду і після сплину 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96-ти годин?

Відповідно до ч. 2 ст. 283 КАСУ 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.

Відповідно до ч. 3 ст. 283 КАСУ, у разі недотримання вимог частини другої цієї статті, суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків.

Невиконання вимог суду в установленій строк тягне за собою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів. Повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

Отже, за приписами вищенаведених положень КАСУ встановлено 96 годин на подачу і повторне звернення (після усунення недоліків заяви) податкових органів до суду з метою підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків (до відмови у відкритті провадження).

Проте зміст ч. 5 статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання встановлюють право податкового органу на звернення до суду і після того, як мине 96 годин, але у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням.

Щодо права податкового органу на звернення до суду з тими самими вимогами в загальному порядку, то розділ 2 КАСУ регламентує загальний порядок позовного провадження. Так, відповідно до ч. 1 ст. 159 КАСУ, під час розгляду справи судом за правилами загального позовного провадження учасники справи викладають письмово свої вимоги, заперечення, аргументи, пояснення та міркування щодо предмета спору виключно у заявах по суті справи, визначених цим Кодексом.

А відповідно до абз. 2 ч. 2 ст. 122 КАСУ (встановлює строки звернення до адміністративного суду), для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень встановлюється тримісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення визначених законом вимог. Цим Кодексом та іншими законами можуть також встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень.

Отже, за змістом ч. 5 ст. 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку не існує лише в межах 96-ти годин.

3. Що має перевіряти суд у разі звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

Відповідно до ч. 94.2 ст. 92 Податкового кодексу України, арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки, за наявності законних підстав для її проведення, або від допуску посадових осіб контролюючого органу; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог цього Кодексу інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки).

Відповідно до ч. 2 ст. 283 КАСУ 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 та повинна містити:

- 1) найменування адміністративного суду;
- 2) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника;
- 3) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо сторони, до якої застосовуються заходи, визначені частиною першою цієї статті;
- 4) підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника;
- 5) перелік документів та інших матеріалів, що додаються;
- 6) підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою.

Отже, суд має перевіряти у разі звернення податкового органу з вимогою про підтвердження адміністративного арешту майна:

1) наявність однієї або декількох обставин, визначених у ч. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, факт наявності яких (якої) має бути доведений податковим органом;

2) додержання податковим органом строку подання заяви протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (ч. 2 ст. 283 КАСУ);

3) додержання податковим органом вимог до заяви у письмовій формі, зазначених у пунктах 1 – 6 ч. 2 ст. 283 КАСУ.

4. Чи встановлений обов'язковий порядок перевірки судом обґрунтованості адміністративного арешту не «анулює» попередній, за якого рішення про адміністративний арешт активів можна було оскаржити в адміністративному чи судовому порядку?

Встановлений обов'язковий порядок перевірки судом обґрунтованості адміністративного арешту є безвідносним (незалежно від) щодо попереднього, за якого рішення про адміністративний арешт активів можна було оскаржити в адміністративному чи судовому порядку, оскільки предметом заяви податкового органу за цих обставин є обґрунтованість адміністративного арешту, яку має перевірити суд і, за результатами розгляду цієї заяви, або підтвердити обґрунтованість рішення податкового органу про адміністративний арешт, або відмовити у відкритті провадження за заявою.

Оскарження рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) податкового органу щодо адміністративного арешту майна в адміністративному чи судовому порядку може здійснюватися з метою скасування цього рішення в адміністративному порядку або визнання незаконним цього ж рішення в судовому порядку, що є іншим предметом оскарження рішення контролюючого органу платником податків порівняно із предметом заяви податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна.

5. Чи стосується спір про право, згаданий серед підстав відмови у задоволенні заяви (пункт 2 частини четвертої статті 283 КАС України), випадків оспорювання платниками податків дотримання податковим органом правил визначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про цивільне право?

Пункт 2 частини четвертої статті 283 КАСУ, який серед підстав відмови у задоволенні заяви визначає спір про право, в жодному разі не стосується оспорювання платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, оскільки у разі призначення перевірки податковим органом його керівник (заступник керівника або відповідна уповноважена особа) видає наказ про проведення перевірки відповідно до плану-графіка документальних перевірок, визначає у наказі склад перевіряючих (посадових осіб контролюючого органу), видає їм направлення на перевірку та засвідчену до нього в установленому порядку копію наказу про проведення перевірки, що свідчить про здійснення податковим органом публічно-владних управлінських функцій,

які спрямовані на реалізацію його владних повноважень, суть яких полягає у здійсненні адміністрування податків, зборів, платежів, проведенні, відповідно до законодавства, перевірок та звірок платників податків на предмет додержання ними вимог податкового законодавства України.

Позови платників податків, спрямовані на оскарження рішень (у тому числі наказів про призначення перевірки), дій або бездіяльності контролюючих органів щодо призначення та/або проведення перевірок, можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки. Тобто саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом, коли призначалася податкова перевірка.

Наказ про проведення перевірки є актом одноразового застосування та вичерпує свою дію фактом його виконання, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків. А за результатами реалізації прав, що випливають із вказаного наказу, податковий орган повинен не лише скласти акт перевірки, а й прийняті податкові повідомлення-рішення, які мають для платника податків правові наслідки і можуть бути оскаржені в судовому порядку.

Отже, податковим органом реалізовується його публічно-владна управлінська функція під час проведення перевірки та оформлення результатів такої перевірки у формі податкових повідомлень-рішень.

Окремо треба зупинитися на тому, що накладення адміністративного арешту на майно не порушує цивільних прав платника податків та не є підставою для виникнення спору про цивільне право. Наведемо аналіз практики ЄСПЛ стосовно того, чи позбавляє адміністративний арешт майна права власності / права мирного володіння майном платника податків.

Контроль держави над власністю може передбачати як певні обмеження, так і певні обов'язки для фізичних та юридичних осіб щодо здійснення ними тих чи інших дій в частині забезпечення сплати податків і зборів.

Згідно зі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, стягнення державою податків та інших обов'язкових платежів, а також вжиття контрольних заходів щодо їх сплати за рішенням відповідних органів влади розглядаються ЄСПЛ як належні заходи держави для забезпечення контролю за користуванням власністю, законного втручання у 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 відбулося не позбавлення власності, як визначено у



ч. 1 ст. 1 Першого протоколу, а застосування заходів контролю за користуванням власності відповідно до ч. 2 ст. 1 Першого протоколу. Крім того, дії влади були засновані на законі, позбавлення майна відбувалося в інтересах суспільства. Тому за рішенням ЄСПЛ держава реалізувала своє право на контроль за користуванням майна для забезпечення стягнення податків та інших обов'язкових платежів.

Ухвалюючи рішення, ЄСПЛ керується також принципом справедливого балансу між приватним та суспільним інтересами, оскільки в податковій сфері в державах завжди існує широка сфера застосування розсуду. Позбавлення власності, втручання у користування майном, контроль за користуванням власністю з боку держави мають бути виправдані відповідною метою, яку переслідує держава під час здійснення контрольних заходів, а також відповідати принципу справедливого балансу приватного та суспільного інтересів (рішення ЄСПЛ у справі «Спорронг та Льонрот проти Швеції» 1982 р.).

Втручання у права власника з боку держави є можливим за таких обставин:

- має бути виправданим за умови його законності (рішення ЄСПЛ у справі «Ентрік проти Франції» 1994 р., рішення ЄСПЛ у справі «Педурару проти Румунії» 2005 р., рішення ЄСПЛ у справі «Беелер проти Італії» 2000 р., рішення ЄСПЛ у справі «Кушоглу проти Болгарії» 2007 р.);

- має переслідувати легітимну мету в суспільних інтересах (рішення ЄСПЛ у справі «Спадеа і Скалабріно проти Італії» 1995 р.);

- втручання може бути здійснене в інтересах суспільства (рішення ЄСПЛ у справі «Стреч проти Об'єднаного Королівства» 2003 р.);

- рішення має бути пропорційним та не становити надмірного тягаря (рішення ЄСПЛ у справі «Літгоу та інші проти Сполученого Королівства» 1986 р.).

Держава користується широкою свободою розсуду як щодо вибору способу вжиття контрольних заходів, так і щодо встановлення того, чи виправдані наслідки вжиття таких заходів з огляду на загальний інтерес для досягнення мети закону (рішення ЄСПЛ у справі «Звольські та Звольська проти Республіки Чехії» від 2002 р.).

Отже, на нашу думку, застосування державою адміністративного арешту майна здійснюється на підставі відповідної норми закону, знаходиться в межах дотримання принципу справедливого балансу між приватним і суспільним інтересом, оскільки держава, стягуючи податки та збори, підтримує свій публічний фінансовий інтерес шляхом застосування до осіб таких обмежень як адміністративний арешт майна та накладає таке обмеження на особу, щоб забезпечити виконання нею податкового обов'язку для задоволення інтересів суспільства.

Тому застосування адміністративного арешту майна платника податків, передбачене 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 у користування майном, проте яке є

дозволеним, відповідно до закону, обмеженням держави. А значить, адміністративний арешт майна, застосований відповідно до Податкового кодексу України, не створює спору про право цивільне.

б. Якщо особа, що звертається до суду, пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова у позові?

Наслідки пропущення строків звернення до адміністративного суду встановлює стаття 123 КАСУ. Так, відповідно до ч. 1 ст. 123 КАСУ, у разі подання особою позову після закінчення строків, установлених законом, без заяви про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду або якщо підстави, вказані нею у заяві, визнані судом неповажними, позов залишається без руху.

Відповідно до ч. 3 ст. 123 КАСУ, якщо факт пропуску позивачем строку звернення до адміністративного суду суд виявить після відкриття провадження в адміністративній справі і позивач не заявить про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду, або якщо підстави, вказані ним у заяві, будуть визнані судом неповажними, суд залишає позовну заяву без розгляду.

Проте вимоги ст. 123 КАСУ щодо пропущення строків звернення до адміністративного суду стосуються подання адміністративного позову в загальному порядку.

Стаття ж 270 КАСУ регламентує обчислення процесуальних строків в окремих категоріях адміністративних справ, серед яких є справи за зверненням органів доходів і зборів. Так, відповідно до ч. 5 ст. 270 КАСУ, днем подання позовної заяви, апеляційної скарги є день їх надходження до відповідного суду. Строки подання позовних заяв і апеляційних скарг, встановлені у справах, визначених цією статтею, не може бути поновлено. Позовні заяви, апеляційні скарги, подані після закінчення цих строків, суд залишає без розгляду.

Отже, якщо особа, що звертається до суду в порядку ст. 283 КАСУ, пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то правовим наслідком є залишення судом заяви без розгляду.

7. Якому з правових понять відповідає встановлений у частині шостій статті 283 КАС України термін «відмова у прийнятті заяви»: залишенню заяви без розгляду та її поверненню чи відмові у відкритті провадження за заявою (наведена норма передбачає можливість оскарження саме відмови у прийнятті заяви, однак таких випадків не містить)?

Встановлений у ч. 6 ст. 283 КАСУ термін «відмова у прийнятті заяви» відповідає поняттю «залишення заяви без розгляду та її повернення», оскільки відмова у відкритті провадження за заявою, відповідно до ч. 5 ст. 283 КАСУ, унеможливить оскарження ухвали про відмову у прийнятті заяви в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення, що порушуватиме ст. 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод.

9. За змістом частини другої статті 283 КАС України, яка обставина (обставини) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків?

За змістом ч. 2 ст. 283 КАСУ обставинами, які є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, є встановлені податковим органом, відповідно до ч. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, дії або бездіяльність платника податків (а не рішення контролюючого органу про застосування адміністративного арешту майна платника податків), який не виконує свої обов'язки зі сплати податків або існує ризик їх невиконання у майбутньому, про що можуть свідчити ці, зазначені у пунктах 94.2.1–94.2.8 ч. 94.2 ст. 94 ПКУ, неправомірні дії або бездіяльність платника податків, які мають бути доведеними податковим органом. Рішення про накладення адміністративного арешту на майно має ухвалюватися податковим органом, щоб забезпечити виконання обов'язку зі сплати податків для підтримки публічного фінансового інтересу держави, керуючись фактом наявності цих відповідних дій (дії) неправомірної поведінки або бездіяльністю платника податків. А суд у визначеному статтею 283 КАСУ порядку може підтвердити обґрунтованість адміністративного арешту, який був накладений рішенням податкового органу, якщо встановить правильність обставин (обставини), визначених податковим органом у п.п. 94.2.1–94.2.8 ч. 94.2 ст. 94 ПКУ.

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права  
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 46/0/27-20 від 25.05.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки офіційне використання їх у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

#### І. Проблемне питання

1.1. Із прийняттям Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р. задля забезпечення належної реалізації контролюючими органами власної компетенції в частині реалізації покладених на них завдань і функцій Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р., серед іншого, зміни були внесені до Кодексу адміністративного судочинства України в частині визначення правил судових проваджень за ініціативою органів державної податкової служби України (ст. 183-3 КАС України). На сьогодні правове регулювання відповідних процесуальних інститутів в межах особливостей позовного провадження у окремих категоріях термінових адміністративних справ у новій редакції КАС України відбувається відповідно до ст. 283 – «Особливості провадження у справах за зверненнями податкових та митних органів».

1.2. Застосована концепція збільшення кількості визначених випадків можливості звернення до суду суб'єктом владних повноважень з вимогами проти особи приватного права, водночас в особливому – «безспірному» – виді судового провадження підтверджувала застосування в рамках адміністративної юрисдикції форм превентивного контролю за здійсненням «втручальних» повноважень органів влади з метою запобігти порушенню прав людини<sup>1</sup>. Із завдань і принципів адміністративного судочинства випливає, що суд має використовувати визначені правила з метою захисту прав, свобод та інтересів осіб у процесі розв'язання відповідних спорів. Розвинуті моделі адміністративної юстиції зарубіжних держав також передбачають аналогічні категорії справ (наприклад, у ФРН<sup>2</sup>).

1.3. Незважаючи на відносну тривалість застосування відповідних процесуальних норм, позитивні зміни оновленого правового регулювання, у провадженнях за зверненнями податкових та митних органів залишаються не вирішеними проблеми, зумовлені колізійністю регулювання ПК України та КАС України, застосуванням категорії «безспірності» адміністративних справ та комплексністю вимог з однієї підстави, що формально тягнуть різні процесуальні наслідки (наприклад, п.п. 8, 13 Інформаційного листа ВАС України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11; п. 1 Інформаційного Листа ВАС України від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11). Це зумовлює численні питання у правозастосуванні, з приводу

1 Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / [автори-упорядники І.Б. Коліушко, Р.О. Куйбіда]. К., Факт, 2003. С. 33.

2 Див.: Franke, Siegfried F. *Allgemeines Verwaltungsrecht der Bundesrepublik Deutschland: Grundzüge, Erläuterungen und Beispiele* / von Siegfried F. Franke. Heidelberg: v. Decker (R. v. Decker's Fachbücherei: Recht und Wirtschaft), 1999. S. 173-175.

яких висновки надавалися попередньо та підтверджує констатовану очевидну недосконалість нормативних приписів та запровадженого інституту.

1.4. Водночас ч. 4 ст. 8 КАС України в аспекті розуміння принципу верховенства права забороняє відмову в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні правовідносини. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування особливого («безспірного») провадження в адміністративному судочинстві за зверненнями податкових та митних органів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.Б. Гусака, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.4.1. Чи має право податковий орган у тлумаченні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, чи таке право виникає виключно у разі відмови у відкритті провадження за заявою?

1.4.2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду і після сплину 96-ти годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням, чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96-ти годин?

1.4.3. Що має перевіряти суд під час звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

1.4.4. Чи встановлений обов'язковий порядок перевірки судом обґрунтованості адміністративного арешту не «анулює» попередній, за якого рішення про адміністративний арешт активів можна було оскаржити в адміністративному чи судовому порядку?

1.4.5. Чи стосується спір про право, згаданий серед підстав відмови у задоволенні заяви (пункт 2 частини четвертої статті 283 КАС України), випадків оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

1.4.6. Якщо особа, що звертається до суду пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова у позові?

1.4.7. Якому з правових понять відповідає встановлений у частині шостій статті 283 КАС України термін «відмова у прийнятті заяви»: залишенню заяви без розгляду та її поверненню чи відмові у відкритті провадження за заявою (наведена норма передбачає можливість оскарження саме відмови у прийнятті заяви, однак таких випадків не містить)?

1.4.8. Яке правове значення для вирішення питання про підтвердження адміністративного арешту може мати скасування ухвали суду першої інстанції про відмову у відкритті провадження (залишення заяви без розгляду та її повернення), якщо адміністративний арешт припинився?

1.4.9. За змістом частини другої статті 283 КАС України, яка обставина (обставини) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту активів платника податків?

1.5. Водночас комплексне дослідження теорії та матеріалів практики вказує на те, що суть проблеми застосування відповідних норм є системною та зумовлена як тими питаннями, які необхідно вирішити згідно з надісланим Зверненням, так і необхідністю комплексного аналізу відносин та їхнього нормативно-правового регулювання. З огляду на вказане, вважаю за необхідне під час обґрунтування вийти за межі поставлених запитань з метою забезпечення комплексного системного підходу для вирішення завдань адміністративного судочинства у разі розгляду цієї категорії справ.

1.6. Водночас сформульовані у цьому Науковому висновку підходи до вирішення питання застосування судами загальної юрисдикції норм Конституції України ґрунтуються на закріплених міркуваннях у Наукових висновках щодо встановлення «спору про право» у справах за зверненнями органів доходів і зборів у порядку КАС України (на підставі розгляду звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 119/0/27-18 від 29.12.2018 р.) та щодо застосування ст. 283 КАС України (на підставі розгляду звернення Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковича (вих. № 796/0/22-18 від 25.05.2018 р.) та пройшли наукову апробацію (Ільницький О. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. *Юридична Україна*. 2012. № 6. С. 24-29).

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Окреме місце у юрисдикції адміністративних судів займають справи у публічно-правових спорах за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано такому суб'єктові законом (п. 5 ч. 1 ст. 19 КАС України), з огляду на особливу природу таких справ у загальній системі адміністративної юстиції, що першочергово покликана розглядати справи «особа проти держави». Натомість в цьому випадку слід враховувати, що, незважаючи на зовнішню сутнісну та формальну відмінність процесу, превентивний судовий контроль за діями публічної адміністрації все ж покликаний виконувати загальне 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 (ч. 1 ст. 2 КАС України).

2.2. У публічно-правових спорах у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано суб'єктові владних повноважень законом, очевидно, йдеться не про реалізацію права на судовий захист суб'єкта владних повноважень від особи приватного права (ст. 55 Конституції України, ст. 5 КАС України), а про його компетенцію, яка в аспекті загальності судового захисту прав і свобод людини і громадянина може бути реалізована лише під попереднім судовим контролем за діями публічної адміністрації, які передбачають втручання у сферу прав, свобод та інтересів, що й зумовлює існування та об'єктивізацію юридичного спору, що лежить в основі звернення суб'єкта владних повноважень до суду.

2.3. З огляду на це, реалізуючи свої повноваження, суб'єкт управління застосовує спеціально-дозвільний принцип, сформульований як одна із засад конституційного ладу в Україні у ст.ст. 6 та 19 Конституції України та передбачає, що 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.

2.4. Зважаючи на предмет досліджуваного Звернення, законом, який встановлює право податкових та митних органів на звернення до суду є Податковий та Митний кодекси України та низка інших законів, які у сукупності своїх норм визначають можливість звернення до суду.

2.5. Спосіб же реалізації повноваження – порядок звернення до суду – встановлений відповідним судово-процесуальним актом – КАС України.

2.6. Аналогічно ж і суд, розглядаючи справу із застосуванням спеціальної процесуальної форми, повинен обґрунтовано враховувати її особливості щодо специфічних правових вимог здійснення власної компетенції, оскільки ігнорування останніх зумовлює порушення складової означення «суд, встановлений законом» як елементу права на справедливий суд, що гарантується ст. 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод<sup>3</sup>.

2.7. У рішенні по справі «Стригун та Сокурєнко проти України» Європейський суд з прав людини констатував порушення ч. 1 ст. 6 Конвенції на тій підставі, що встановив перевищення повноважень судом, який тим самим порушив процесуальні норми, що регулюють діяльність останнього (п.п. 24–29 Рішення від 20.07.2006 р. (заяви №№ 29458/04, 29465/04)).

3 Хотинська-Нор О.З. Право на «суд, встановлений законом» як структурний елемент права на справедливий суд: український контекст. *Щомісячний фаховий журнал «Адвокат»*. URL: <http://iadvocate.com.ua/pravo-na-sud-vstanovljenj-zakonom-yak-strukturnyj-element-prava-na-spravedlyvyj-sud-ukrayinskyj-kontekst/> (доступ: 19.06.2018 р.)

2.8. Ст. 283 КАС України визначає особливості звернення та провадження у окремих категоріях справ за зверненнями податкових та митних органів, які, зі змісту розділу, в якому вона розміщена, мають характер термінових адміністративних справ («особливе (спеціальне)» провадження). Відповідно, правове регулювання щодо процесуального порядку звернення та розгляду за переліченими у ч. 1 ст. 283 КАС України вимогами (згідно зі ст.ст. 268–272, 283 КАС України) зумовлене особливим значенням цих звернень як для реалізації публічного інтересу, який втілюється у діяльності суб'єкта владних повноважень-заявника (забезпечення інтересів держави щодо стягнення сум податкових зобов'язань чи податкового боргу), так і інтересів особи (наприклад, щодо перевірки обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків). Це знаходить своє відображення у процесуальній формі, яка характеризується оперативністю та «безспірністю» характеру заявлених вимог.

2.9. Специфіка порядку розгляду термінових адміністративних справ фактично впливає на форму судового захисту прав особи у відносинах за зверненням суб'єкта владних повноважень та обґрунтовується з позицій інтересів у справі. Таким чином, оперативність та «безспірність» зумовлюють обмеження порівняно із «загальним» провадженням можливості щодо представлення перед судом своєї процесуальної позиції (в частині необхідності забезпечення особистої участі сторін та подання заяв по суті), порядку набрання законної сили та строків оскарження судового рішення й інші процесуальні особливості, в тому числі, з яких і виникають питання, поставлені у Зверненні, з приводу якого надається цей Науковий висновок.

2.10. Формулюючи юрисдикцію адміністративних судів в Україні, КАС України визначає адміністративну справу через загальну категорію публічно-правового спору (п. 1 ч. 1 ст. 3 КАС України).

2.11. Онтологічно під правовим спором можна розуміти різновид правовідношення, у якому об'єктивується юридичний конфлікт між особами, який виникає на основі дійсних чи уявних первинних матеріальних або процесуальних відносин між ними, з приводу протилежного розуміння сторонами своїх прав, свобод, інтересів та обов'язків у змісті цих первинних відносин і полягає у правомірній поведінці сторін спору щодо захисту від праводомогань протилежної сторони<sup>4</sup>.

2.12. А тому ознака спірності первинних відносин, з яких виникає адміністративна справа, є визначальною для уналежнення її до судової юрисдикції у цілому та передбачає застосування позовного провадження (загального чи спрощеного) або особливих позовних процесуальних форм розгляду – складних (§ 1 Глави 11 КАС України) або термінових (§ 2 Глави 11 КАС України).

4 Детально про це: Ільницький О. Характеристика правового спору з позицій концепції правовідношення. *Вісник Академії правових наук України*. 2012. № 3 (70). С. 195–203.



2.13. Водночас системне дослідження порядку застосування норм ст. 283 КАС України та відповідних норм ПК України вказує на те, що ст. 283 КАС України є спеціальною нормою щодо встановленого нормативно-правового регулювання окремих категорій термінових адміністративних справ, яка, водночас, виключає позовний характер провадження та фактично містить «особливий (спеціальний)» порядок розгляду «безспірних» адміністративних справ за зверненнями податкових та митних органів з підстав, визначених у ч. 1 ст. 283 КАС України.

2.14. Зважаючи на це, за загальними теоретичними правилами подолання колізій, спеціальне нормативно-правове регулювання має пріоритет застосування («*lex specialis derogat generali*»). Вказаний висновок є релевантний щодо вирішення питання регулювання відповідних процесуальних правовідносин.

2.15. А тому, вирішуючи питання, які поставлені у Зверненні, з приводу яких надається цей Науковий висновок, слід звернути увагу, що ст. 283 КАС України змістовно та формально відрізняється від онтологічних засад позовного провадження, навіть незважаючи на прямі посилання у ст.ст. 268-270, 272 КАС України, у частині особливої форми звернення, сторін справи, порядку розгляду справи судом тощо. Це додатково підтверджується порівнянням встановленого ст. 283 КАС України процесуального порядку розгляду відповідних справ з іншими видами особливих позовних проваджень у термінових адміністративних справах. Зважаючи на вказане, застосування норм ст. 283 КАС України передбачає необхідність врахування як особливостей «безспірного» непозовного характеру провадження, так і предмета заяви, з якою звертаються податкові та митні органи (зокрема, підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, згідно з п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України, є одним зі спеціальних предметів з урахуванням норм порядку дії адміністративного арешту активів платника податків за ПК України).

2.16. За змістом ч. 2 ст. 283 КАС України, заява про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків 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.

2.17. У разі недотримання вимог частини другої цієї статті суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків. Невиконання вимог суду в установленний строк тягне за собою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів. Повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (ч. 3 ст. 283 КАС України).

2.18. Згідно з ч. 4 ст. 283 КАС України, суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо: 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою цієї статті; 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

2.19. Відмова у відкритті провадження за заявою унеможливилює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку (ч. 5 ст. 283 КАС України).

2.20. Таким чином, сукупний аналіз наведених нормативних положень ч.ч. 2–5, 7 ст. 283 КАС України дозволяє стверджувати, що законними способами реалізації процесуальних повноважень судами у разі подання заяви є: 1) повідомлення заявника про недоліки та надання строку для усунення недоліків; 2) повернення заяви заявнику та доданих до неї документів; 3) відмова у відкритті провадження; 4) відкриття провадження у справі.

2.21. Повноваження щодо залишення заяви без розгляду не передбачено ст. 283 КАС України, а застосування за аналогією норм ст. 240 КАС України не видається можливим, оскільки такий інститут стосується лише залишення позову без розгляду і, зважаючи на непозовний характер, не може бути застосоване до «безспірного» провадження за зверненнями податкових та митних органів.

2.22. Згідно з ч. 6 ст. 283 КАС України, ухвалу про відмову в прийнятті заяви може бути оскаржено в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення.

2.23. Неконкретизований вид процесуального документа, у сукупності з висновками щодо законних процесуальних повноважень суду (п. 2.20 Наукового висновку), зважаючи на офіційне тлумачення конституційного принципу забезпечення права на апеляційний перегляд справи (п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституція України, п. 6 ч. 3 ст. 2 КАС України про те, що апеляційному оскарженню підлягають ухвали за винятком випадків, коли таке оскарження заборонено законом (абз. 7 підп. 3.2 п. 3 мотивувальної частини Рішення від 27.01.2010 р. № 3-рп/2010, абз. 4 підп. 2.2 п. 2 мотивувальної частини Рішення від 28.04.2010 р. № 12-рп/2010, абз. 4 підп. 2.1 п. 2 мотивувальної частини Рішення від 08.07.2010 р. № 18-рп/2010, абз. 13 підп. 2.3 п. 2 мотивувальної частини рішення від 13.06.2019 р. № 4-р/2019); перелік ухвал суду першої інстанції, що можуть бути оскаржені в апеляційному порядку окремо від рішення суду, наведений у ст. 293 Кодексу, не є вичерпним (абз. 1 підп. 3.2 п. 3 мотивувальної частини Рішення від 27.01.2010 р. № 3-рп/2010), дозволяє стверджувати, що будь-яка з ухвал, прийнятих у порядку ст. 283 КАС України, може бути оскаржена у апеляційному порядку.

2.24. Згідно з ч. 7 ст. 283 КАС України, у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд ухвалює рішення по суті заявлених вимог не пізніше ніж протягом 96-ти годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

2.25. Норми щодо строків звернення та розгляду заяв податкових та митних органів у порядку ст. 283 КАС України є узгодженими із найоперативнішими строками серед усіх визначених предметів вимог, вказаних у ч. 1 цієї статті, – підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

2.26. Абз. 1 п. 94.10 ст. 94 ПК України визначає, що арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Відсутність протягом вказаного строку рішення суду про визнання арешту обґрунтованим, тягне припинення адміністративного арешту майна платника податків згідно з підп. 94.19.1 п. 94.19 ст. 94 ПК України.

2.27. Моментом виникнення адміністративного арешту майна платника податків як виняткового способу, що забезпечує виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, за системним тлумаченням норм п. 94.6 та п. 94.10 ст. 94 ПК України, є рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України.

2.28. Зважаючи на це, звернення до суду податкових органів у порядку ст. 283 КАС України про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків повинно бути подане до суду першої інстанції протягом 24 годин після відповідного рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України. Вказана норма є загальною і щодо решти предметів можливої заяви податкових та митних органів, перелічених у ч. 1 ст. 283 КАС України.

2.29. Недотримання визначеного порядку та строку подання заяви податковими та митними органами є підставою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів згідно з ч. 3 ст. 283 КАС України.

2.30. Вказаний висновок щодо процесуальних наслідків пропуску строку звернення до суду із заявою за зверненнями податкових та митних органів відповідає і ч. 2 ст. 123 КАС України, якою передбачено, що, якщо заяву не буде подано особою в зазначений строк або вказані нею підстави для поновлення строку звернення до адміністративного суду будуть визнані неповажними, суд повертає позовну заяву.

2.31. Водночас, зважаючи на відсутність нормативної можливості у провадженнях за ст. 283 КАС України залишати позовну заяву без розгляду (в тому числі, у зв'язку із встановленням факту пропуску строку на звернення до адміністративного суду після відкриття провадження у справі), суд першої інстанції повинен максимально відповідально підходити до питання оцінки дотримання контролюючим органом строків на звернення із заявою до моменту відкриття провадження у справі.

2.32. Натомість 96-годинний строк, визначений законодавством є преклюзивним (присікальним) строком існування спірних правовідносин, протягом якого повинна бути вирішена справа, оскільки поза межами цього строку без відповідного рішення суду, чинність адміністративного арешту майна платника податків припиняється на підставі закону автоматично.

2.33. На підставі п. 94.21 ст. 94 ПК України у разі, якщо майно платника податків звільняється з-під адміністративного арешту, в тому числі у випадку відсутності відповідного рішення суду у 96-годинний строк, повторне накладення адміністративного арешту з підстав накладення першого арешту не дозволяється.

2.34. Зважаючи на те, що під час звернення представників влади до адміністративного суду, коли лише ухвалення судового акту дозволяє їм реалізувати надані повноваження, у випадках, встановлених законом, суд перевіряє діяльність представника влади та фактично надає дозвіл на примусове виконання управлінського акта, а тому перед ним знову ж постає завдання перевірити легітимність документа, що передбачає оцінку поведінки не стільки особи, щодо якої застосовується примусовий захід, скільки дотримання представником влади вимог, які ставляться до правових актів управління<sup>5</sup>. Критеріями оцінки в такому випадку є визначені у ч. 2 ст. 2 КАС України складові елементи оцінки рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у разі їх оскарження.

2.35. Відповідно перегляд обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, який на цей момент є автоматично припинений на підставі норм закону, втрачає правове значення, оскільки не відповідає змісту норми чинного КАС України щодо завдань та основних засад судочинства у частині ефективного захисту прав, свобод та інтересів платників податків від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 КАС України). Крім цього, перегляд такого зводитиметься лише до теоретичного аналізу тих правовідносин, які мали місце між сторонами та змінилися в подальшому, тобто у певному відокремленому стані від реальних правовідносин та їхнього об'єкту, що й визначав предмет справи.

2.36. Вказаний висновок стосується як розгляду заяви податкових органів, поданої у порядку ст. 283 КАС України, так і звернення у загальному порядку про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту поза межами 96-годинного строку, а також щодо правового значення перегляду рішень судів першої інстанції поза межами визначеного строку дії арешту.

2.37. Натомість, решта вимог, передбачені ч. 1 ст. 283 КАС України, можуть бути заявлені та вирішені у загальному позовному провадженні поза межами 96-ти годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

2.38. Ч. 5 ст. 283 КАС України вказує на те, що відмова у відкритті провадження за заявою унеможливує повторне звернення заявника з такою самою заявою; заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку. Це підтверджує факт чіткого розмежування «загального» позовного провадження та провадження за зверненнями податкових та митних органів у термінових адміністративних справах за порядком, визначеним ст.ст. 268–272, 283 КАС України («особливе (спеціальне)» «безспірне» проваджен-

5 Битяк Ю. Процесуальна форма відправлення правосуддя в справах за участю суб'єкта владних повноважень. *Право України*. 2006. № 10. С. 79–80.

ня), а також вказує на попередню відмову у відкритті провадження у термінових справах для можливості звернутися у «загальному» позовному порядку.

2.39. Решта процесуальних рішень про відмову у прийнятті заяви (п. 2.20 Наукового висновку) допускають або можливість повторного звернення у випадку усунення недоліків (ч. 3 ст. 283 КАС України), або апеляційного оскарження (ч. 6 ст. 283 КАС України).

2.40. Такий системний підхід стимулює податкові та митні органи до належної реалізації своєї компетенції у питаннях звернення до суду з метою легітимізації реалізації наданих повноважень під судовим контролем, відповідають принципам належного урядування та справедливої процедури щодо застосування заходів юридичного примусу стосовно до платників податків.

2.41. Зважаючи на п.п. 2.10–2.12 цього Наукового висновку, необхідно встановлювати зміст поняття «спір про право» у тлумаченні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України, виходячи із формальних, а не сутнісних ознак, оскільки, не зважаючи на штучне нормативне заперечення, в основі будь-якої адміністративної справи лежить спір.

2.42. Наявність у особи приватного права заперечень щодо підставності застосування «втручальних» повноважень суб'єктом владних повноважень, які об'єктивуються у законних способах протидії у сфері реалізації повноважень органом доходів і зборів, свідчать про виникнення додаткових елементів (ускладнення) спору (наявність «спору про право» у значенні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України). Останній не може бути вирішений за допомогою «особливої (спеціальної)» «безспірної» форми судового провадження, оскільки в такому випадку процедурна обмеженість розгляду, зумовлена терміновістю, не може превалювати над дотриманням належних гарантій судового захисту, які забезпечує загальне позовне провадження, та визначають суть права на судовий захист і повне виконання завдань адміністративного судочинства.

2.43. П. 56.1 ст. 56 ПК України визначає, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, а абз. 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України вказує на природу процедури адміністративного оскарження як досудового порядку вирішення спору. Аналогічно до п. 94.1 ст. 94 ПК України рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

2.44. Таким чином, адміністративне оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу, що належать до підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 283 КАС країни, також як і судове їх оскарження, свідчать про формальну наявність спору між контролюючим органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 283 КАС України на підставі п. 4 ч. 2 цієї статті. Це зумовлює, у свою чергу, звернення у загальному порядку відповідного виду позовного провадження.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.1 Висновку:

3.1. Право на звернення до суду про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в загальному порядку виникає у податкових органів лише у випадку попередньої відмови у відкритті провадження з підстав, визначених у ч. 4 ст. 283 КАС України.

3.2. Ст. 283 КАС України не передбачає процесуального повноваження залишити без розгляду заяву податкових та митних органів, подану на підставах, визначених ч. 1 ст. 283 КАС України. Застосування до цих правовідносин ст. 240 КАС України «залишення позову без розгляду» не видається можливим, оскільки порушує процесуальну основу діяльності суду та нівелює онтологічну відмінність особливого безспірного провадження за ст. 283 КАС України, визначену у закріпленій процесуальній формі, порівняно із позовною природою решти справ.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.2 Висновку:

3.3. Визначений законодавством України строк 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду є преклюзивним (присікальним) строком існування спірних правовідносин, протягом якого повинна бути вирішена справа, оскільки поза межами цього строку без відповідного рішення суду чинність адміністративного арешту майна платника податків припиняється на підставі закону автоматично.

3.4. Водночас він не обмежує право на звернення до суду податкових та контролюючих органів, а ні з формальної (ч. 2 ст. 283 КАС України містить строк подання заяви до суду першої інстанції – протягом 24 годин, але не пізніше ніж протягом 48 годин, з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду), а ні з фактичної точки зору (строк 96 годин за системним тлумаченням законодавства України має визначальне правове значення лише щодо розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків і не впливає на розгляд інших вимог, згідно з ч. 1 ст. 283 КАС України).

3.5. У разі звернення заявника з тими самими вимогами до суду в загальному порядку підстави для застосування норм ст. 283 КАС України відсутні, в тому числі, у питаннях обчислення строків.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.3 Висновку:

3.6. Суд перевіряє порядок реалізації повноваження, що передбачає оцінку дотримання вимог, які ставляться до рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. Критеріями оцінки в такому випадку є визначені у ч. 2 ст. 2 КАС України складові елементи оцінки рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень при їх оскарженні.

щодо питань, сформульованих у п.п. 1.4.4, 1.4.5 Висновку:

3.7. Застосовуючи формальний підхід, під «спором про право» у значенні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України, слід розуміти наявність у особи приватного права

на заперечення щодо підставності застосування повноважень податковим та митним органом, які об'єктивуються у законних способах захисту власних прав, свобод та охоронюваних законом інтересів.

3.8. Адміністративне та судове оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових та митних органів, що належать до підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 283 КАС України, свідчать про формальну наявність спору між контролюючим органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 283 КАС України.

3.9. За змістом податкового законодавства, особа на власний вибір використовує адміністративне або судове оскарження для захисту своїх прав, свобод та інтересів.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.6 Висновку:

3.10. Загальні правила ст. 123 КАС України визначають наслідки пропуску строку звернення до адміністративного суду залежно від стадії судового розгляду, на якому встановлена така обставина – до моменту відкриття провадження у справі – повернення позовної заяви, після відкриття провадження у справі – залишення позовної заяви без розгляду.

3.11. У системному застосуванні вказаних норм та ст. 283 КАС України саме на стадії відкриття провадження суд першої інстанції повинен належно оцінити дотримання процесуальних строків звернення із заявою і, у разі їх порушення, повернути позовну заяву, оскільки для реалізації повноваження у формі залишення позовної заяви без розгляду немає законних підстав та можливостей (див. п. 3.2 Наукового висновку).

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.7 Висновку:

3.12. Сукупний аналіз нормативних положень ч.ч. 2–5, 7 ст. 283 КАС України дозволяє стверджувати, що під «відмовою у прийнятті заяви» за ч. 6 ст. 283 КАС України слід розуміти: 1) повідомлення заявника про недоліки та надання строку для усунення недоліків; 2) повернення заяви заявнику та доданих до неї документів; 3) відмову у відкритті провадження.

3.13. За сформованим офіційним розумінням принципу забезпечення права на апеляційний перегляд справи (п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституція України, п. 6 ч. 3 ст. 2 КАС України), кожна із вказаних ухвал може бути предметом оскарження в апеляційному порядку.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.8 Висновку:

3.14. Перегляд обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, який на цей момент є автоматично припиненим на підставі норм закону, втрачає правове значення, оскільки не відповідає змісту норми чинного КАС України щодо завдань та основних засад судочинства у частині ефективного захисту прав, свобод та інтересів платників податків від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 КАС України). Крім цього, перегляд такого

зводитиметься лише до теоретичного аналізу тих правовідносин, які мали місце між сторонами та змінилися в подальшому, тобто у певному відокремленому стані від реальних правовідносин та їхнього об'єкту, що й визначав предмет справи.

3.15. Вказаний висновок стосується як розгляду заяви податкових органів, поданої у порядку ст. 283 КАС України, так і звернення у загальному порядку про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту поза межами 96-годинного строку, а також щодо правового значення перегляду рішень судів першої інстанції поза межами визначеного строку дії арешту.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.9 Висновку:

3.16. Юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту активів платника податків, є прийняття рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України.

**Рогач Олександр Янович,**  
*доктор юридичних наук, професор,*  
*проректор з науково-педагогічної роботи Ужгородського національного університету*

#### I. Зміст запиту

До мене, як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від голови Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду за № 46/0/27-18 від 25.05.2020 року, з проханням надати правовий висновок з проблемних питань, пов'язаних із застосуванням в судовій практиці статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України (надалі – КАСУ), статті 94 Податкового кодексу України.

#### II. Правові підстави надання науково-правового висновку:

Закону України «Про судоустрій і статус суддів»,

Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»,

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018 року,

Лист Верховного Суду за 46/0/27-18 від 25.05. 2020 року.

III. Нормативно-правові акти, наукові джерела, використані в процесі підготовки наукового висновку:

Конституція України, Кодекс адміністративного судочинства, Податковий кодекс України, Положення «Про Державну фіскальну службу України».

Посилання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.



#### IV. Зміст запити

У листі голова Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду просить надати правовий висновок щодо низки питань.

Відповіді на поставлені питання будуть надані нами у Розділі VI Наукового висновку.

#### V. Результати наукового дослідження

Перш ніж перейти до безпосередніх відповідей на запитання, поставлені у Листі Верховного Суду за 46/0/27-18 від 25.05.2020 року, хочемо висвітлити свою думку щодо правової специфіки «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів» та висловити певні міркування, які стануть юридичними аргументами в подальших висновках дослідження.

Правосуддя в Україні здійснюється виключно судами та відповідно до визначених законом процедур судочинства. Завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

У юридичній літературі судова діяльність визначається як публічна (владна) правозастосовна діяльність, здійснювана судом в процесуальній формі, тобто в рамках спеціальної юридичної процедури, що відрізняється детальною законодавчою регламентацією всієї послідовності дій суду і осіб, що беруть участь в юридичному процесі.

Судочинство, на відміну від інших юридичних процедур, проявляється в суворій послідовності вчинення процесуальних дій (за процесуальними стадіями) і з урахуванням особливостей окремих категорій судових справ.

Процедура – це офіційно встановлений або прийнятий за звичаєм порядок у веденні, обговоренні, розгляданні, оформленні, виконанні будь-яких справ управлінського чи юрисдикційного характеру»

Отже, лише процедура, «опосередкована» і визначена нормою, стає формою процесу. Відповідно, сукупність процесуальних норм, об'єднаних спільною функцією та завданням, утворює те чи інше провадження<sup>6</sup>.

Адміністративне провадження – це нормативно врегульований порядок вчинення процесуальних дій, які забезпечують законний і об'єктивний розгляд та вирішення індивідуальних адміністративних справ, об'єднаних спільністю предмета<sup>7</sup>.

На відміну, наприклад, від Цивільного процесуального кодексу України, який визначає, що цивільне судочинство здійснюється у порядку наказного

6 Коваль Л.В. Адміністративне право. К.: Вентурі. 1998. 208 с. С. 143.

7 Завальний М.В. Місце адміністративно-деліктного провадження в адміністративному процесі. *Форум права*. 2008. № 1. С. 140–146. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-1/08zmvvap.pdf>.

провадження, позовного провадження (загального або спрощеного) та окремого провадження, КАСУ не виділяє інших проваджень, крім позовного. Термінологічно в КАСУ говориться про окремі категорії справ у рамках позовного провадження. Зокрема, ч. 3 ст. 27 КАСУ вказує, що підсудність окремих категорій адміністративних справ визначається цим Кодексом.

Як вбачається з аналізу структури КАСУ, стаття 283 КАСУ розміщена в Розділі II «Позовне провадження», Главі 11 «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ», параграфі 2 «Розгляд окремих категорій термінових адміністративних справ».

Разом з тим, системний аналіз норм 283 статті КАСУ, дозволяє зробити висновок, що за своєю правовою природою «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів» є особливим видом провадження, яке за своїми ознаками, правовою суттю відноситься не до загального (позовного) провадження, а тяжіє до такого особливого виду як окреме провадження.

Особливе провадження об'єднує категорії проваджень (правових процедур), що мають єдину системоутворюючу ознаку – наявність в правовідносинах індивідуальних особливостей, що виключають можливість правового регулювання зазначених правовідносин лише за загальними правилами. До подібних індивідуальних особливостей слід уналежнити: безспірність окремих проваджень; наявність особливого суб'єкта в правовідносинах; одночасне поєднання в правовідносинах елементів юрисдикційного і позитивного процесів; спрощене провадження; скорочені строки розгляду тощо.

Аналіз індивідуальних особливостей «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів» підтверджує висновок, що за правовою природою його слід віднести до окремого (непозовного) провадження:

> Безспірність. Основним критерієм, який відрізняє окреме провадження від позовного, є безспірність предмета судового розгляду. У п. 2 ч. 4 статті 283 КАСУ чітко вказано, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. З огляду на це, дивно виявляється позиція законодавця щодо віднесення цієї категорії справ до позовного провадження, яке в обов'язковому порядку передбачає наявність предмета спору.

> Наявність особливого суб'єкта в правовідносинах. Провадження у цих категоріях справ здійснюється за зверненням органів доходів і зборів. Відповідно до п. 7 Положення «Про Державну фіскальну службу України», органами доходів і зборів є Державна фіскальна служба України (надалі ДФС) та її територіальні органи.

> Специфічний об'єкт правового захисту. Об'єктами судового захисту в окремому провадженні є як законні інтереси, так і неоспорювані суб'єктивні

права фізичних, юридичних осіб або держави<sup>8</sup>. У цій категорії справ суд не вирішує спір, а здійснює контроль за рішеннями чи діями ДФС, які впливають або можуть вплинути на права та інтереси осіб (насамперед, платників податків) у публічних правовідносинах.

> Одночасне поєднання в правовідносинах елементів юрисдикційного і позитивного процесів. У рамках позитивного процесу (позасудовий порядок) ДФС, відповідно до покладених на неї завдань (пп. 11, п. 4 Положення «Про Державну фіскальну службу України»), здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їхніх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску. Водночас ч. 1 статті 283 КАСУ вказує, що суд повинен здійснити підтвердження обґрунтованості зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків здійснюється на підставі заяви ДФС.

> Спрощене провадження. У Кодексі адміністративного судочинства України (ред. з 06.07.2005 до 15.12.2017) містилася аналогічна за змістом стаття 183-3 «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». У науково-практичному коментарі до неї автори зазначали, що провадження у справах, порушених за поданням податкових та митних органів, поданим на підставі статті 183-3 КАС України, є окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного). Це провадження є спеціальним видом скороченого провадження<sup>9</sup>. Стаття 283 КАСУ (ред. з 15.12.2017) передбачає спрощений порядок подання заяви, який є відмінним від подання адміністративного позову за правилами загального провадження (ст.ст. 159–165 КАСУ).

> Скорочені строки розгляду. Встановлення скорочених строків розгляду обумовлено уналежненням цієї категорії справ до термінових адміністративних справ (§ 2 Глава 11 КАСУ). Згідно з Українським тлумачним словником, «терміновий» – який вимагає негайного виконання, вирішення; спішний<sup>10</sup>. Одним з основних принципів адміністративного судочинства є розумність строків розгляду справи судом. Суд має встановлювати розумні строки для вчинення процесуальних дій. Строк є розумним, якщо він передбачає час, достатній, з урахуванням обставин справи, для вчинення процесуальної дії, та відповідає завданню адміністративного судочинства (Стаття 119 КАСУ). На обчислення строків, встановлених статтею 283 цього КАСУ, не поширюються правила частин другої – десятої статті 120 «Обчислення процесуального строку». Строки, встановлені у справах, визначених цією статтею, обчислюються календарними днями і годинами, що

8 Окреме провадження: монографія / В.В. Комаров, Г.О. Світлична, І.В. Удальцова ; за ред. В.В. Комарова. Х.: Право, 2011. 312 с. С. 39.

9 Кравчук В.М. Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України. Х.: Фактор, 2011. 800 с.

10 <http://sum.in.ua/s/terminovyj>

обумовлюється особливостями розгляду цієї категорії справ. Частина 2 ст. 283 КАСУ встановлює, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності. У разі недотримання вимог суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків (ч. 3 ст. 283 КАСУ). Ухвалу про відмову у прийнятті заяви може бути оскаржено в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення (ч. 6 ст. 283 КАСУ). У разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше ніж протягом 96-ти годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду (ч. 7 ст. 283 КАСУ). Суд апеляційної інстанції розглядає справу у десятиденний строк після закінчення строку на апеляційне оскарження (ч. 7 ст. 283 КАСУ).

Цінність окремого провадження полягає в тому, що воно впливає на поведінку і діяльність суб'єктів права за допомогою акумуляції їх специфічних інтересів, виступає спрощеним засобом і способом захисту. Така уніфікована система розгляду окремих категорій адміністративних справ, за задумом законодавця, спрямована на підвищення рівня і ефективності правосуддя.

Таким чином, аналіз норм Розділу 2, Глави 11 КАСУ дає нам підстави зробити висновок, що «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів при здійсненні ними визначених законом повноважень» (ст. 283 КАСУ) являє собою спеціальний (особливий) порядок розгляду таких категорій справ, будучи водночас імперативним, обов'язковим для суду і заявників по встановленій категорії справ, а отже органи доходів і зборів, за наявності безспірності предмета судового розгляду, позбавлені можливості звертатися до суду в порядку загального (позовного) провадження щодо тих категорій справ, які визначені ч. 1 статті 283 КАСУ.

## VI. Висновок

1. Чи має право податковий орган у тлумаченні частини п'ятої статті 283 КАСУ України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, чи таке право виникає виключно у разі відмови у відкритті провадження у справі за заявою?

Як було нами наведено вище, особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів, визначені у 283 статті КАСУ, унеможливають подання ними адміністративного позову в порядку загального (позовного) провадження.

Саме тому єдиною правовою підставою звернення з тими самими вимогами до суду в загальному порядку Кодекс визначає прийняття ухвали про відмову у відкритті провадження (ч. 5 ст. 283 КАСУ). Таким чином, на нашу думку, по-

датковий орган у тлумаченні частини п'ятої статті 283 КАС України не має права звертатися до суду у загальному порядку з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду.

2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАСУ та згадане у статті 94 ПКУ регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду і після сплину 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням, чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАСУ право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96 годин?

Згідно з частиною сьомою статті 283 КАСУ, у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд ухвалює рішення по суті заявлених вимог не пізніше ніж протягом 96-ти годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

Відповідно до вимог пункту 94.10 статті 94 ПКУ, арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.

Таким чином, 96 годин – це скорочений строк розгляду судом справи за заявою податкового органу, обумовлений приналежністю цієї категорії справ до термінових адміністративних справ. Як вже було сказано, відмова у відкритті провадження у межах цього строку унеможливорює повторне звернення податкового органу з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку позбавлений можливості повторно скористатися особливим видом провадження, передбаченого статтею 283 КАСУ, однак не позбавлений права звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку.

Отже, у цьому питанні дотримуємося позиції, що зміст статті 283 КАСУ та статті 94 ПКУ слід розуміти як такий, що встановлює право податкового органу на звернення до суду і після сплину 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням.

3. Що має перевіряти суд у разі звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

Відповідаючи на це питання, ми зупинимося виключно на специфічних моментах, які обумовлені особливістю цієї категорії справ.

Враховуючи наявність індивідуальних особливостей «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів», вважаємо, що суд повинен особливо звернути увагу на:

1) безспірність предмета судового розгляду, оскільки п. 2 ч. 4 статті 283 КАСУ чітко визначає, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право;

2) наявність особливого суб'єкта в правовідносинах – ДФС України та її територіальні органи та існування рішення керівника про застосування арешту;

3) відповідність форми поданої заяви вимогам частини другої статті 283 КАСУ;

4) обставини, що зумовлюють звернення до суду, оскільки частина 4 статті 283 КАСУ встановлює, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо заявлено вимогу, не передбачену частиною першою цієї статті. Єдино можливими вимогами органів доходів і зборів у такому випадку є виключно ті, які передбачені частиною першою статті цієї статті;

5) дотримання строків звернення органів ДФС, визначених статтею 283 КАСУ;

6) обґрунтованість накладення органами ДФС адміністративного арешту до дотримання ними процедурних моментів, передбачених статтею 94 ПАКУ.

4. Чи стосується згаданий у пункті 2 частини четвертої статті 283 КАСУ серед підстав відмови у задоволенні заяви спір про право випадків оспорювання платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

Вже аксіоматично у юридичній науці та практиці панує думка, що основна мета позовного провадження – це вирішення спору про право. Спір про право розглядається виключно у позовному провадженні і, відповідно, є критерієм для розмежування справ позовного, наказного та окремого проваджень.

Незрозумілою є позиція законодавця щодо розміщення статті 283 КАСУ, яка визначає особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів у Главі 11 «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ», з огляду на те, що за своєю правовою природою ці справи є справами непозовного провадження, а п. 2 ч. 4 статті 283 КАСУ чітко вказує, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

Уналежнення цієї категорії справ до позовного провадження апіорі створює проблеми в правозастосуванні. Вважаємо, що така змістова невідповідність повинна бути виправлена законодавцем.

На нашу думку, «спір про право» слід розуміти як заявлену до суду в порядку позовного провадження вимогу особи, яка вважає, що її права, свободи, законні інтереси порушені, оскільки, ухвалюючи рішення по суті позовних вимог, яке може полягати у задоволенні позову або відмові у задоволенні позову повністю або частково, суд завжди вирішує «спір про право».

Таким чином, вважаємо, що пункт 2 частини четвертої статті 283 КАСУ (суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право) має застосовуватися до випадків судового оскарження платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки.

5. Якщо особа, що звертається до суду, пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова у позові?

6. Якому з правових понять відповідає встановлений в частині шостій статті 283 КАСУ термін «відмова в прийнятті заяви»: залишенню заяви без розгляду та її поверненню чи відмові у відкритті провадження за заявою?

Встановлення скорочених строків розгляду обумовлене уналежненням цієї категорії справ до термінових адміністративних справ (§ 2 Глава 11 КАСУ). Процедура подання заяви, встановлена частиною 2 ст. 283 КАСУ, передбачає, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності у письмовій формі та повинна містити: 1) найменування адміністративного суду; 2) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника; 3) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо сторони, до якої застосовуються заходи, визначені частиною першою цієї статті; 4) підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника; 5) перелік документів та інших матеріалів, що додаються; 6) підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою.

Частина третя встановлює, що, у разі недотримання вимог частини другої цієї статті, суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків. Невиконання вимог суду в установленний строк тягне за собою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів.

Безперечно, що у цій нормі термін «усунення» стосується форми та змісту заяви, а не строку звернення. Підтвердженням цього висновку є така норма частини третьої статті 283 КАСУ, що повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

Враховуючи правову суть, індивідуальні особливості «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів», вважаємо, що суд, у разі звернення особи, яка пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, повинен прийняти ухвалу про відмову в прийнятті заяви, яка за своїм правовим змістом є «відмовою у відкритті провадження» та, відповідно до частини шостої статті 283 КАСУ, може бути оскаржена в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення.

7. Яке правове значення для вирішення питання про підтвердження адміністративного арешту може мати скасування ухвали суду першої інстанції про відмову у відкритті провадження?

На нашу думку, у разі скасування ухвали суду першої інстанції про відмову у відкритті провадження, заява вважається поданою з дотриманням вимог частини другої статті 283 КАСУ.

8. За змістом частини другої статті 283 КАСУ, яка обставина (-и) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з

вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків?

Відповідно до частини другої статті 283 КАСУ, 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.

Згідно з пунктом 94.1 статті 94 ПКУ, адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом, що забезпечує виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Пункт 94.2 статті 94 ПКУ визначає 9 обставин, за наявності яких може бути застосований адміністративний арешт, наприклад: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон тощо.

Згідно з пунктом 94.6 статті 94 ПКУ, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу, за наявності однієї з обставин, визначених у пункті 94.2 цієї статті, ухвалює рішення про застосування арешту майна платника податків.

Таким чином, юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, є рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, яке прийняте з дотриманням процедури, передбаченої статтею 94 ПКУ.

**Кучерявенко Микола Петрович,**

*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної  
академії правових наук України,  
академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**

*кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у  
Харківській області*

1. Загальні аспекти провадження щодо накладення адміністративного арешту на майно платника податків та судова перевірка обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно.



1.1. Адміністративний арешт майна платника податків регламентується приписами податкового законодавства. Відповідно до положень п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України, адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом, що забезпечує виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Підставою застосування адміністративного арешту майна може, зокрема виступати відмова платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу (пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України). Водночас цілком справедливим буде зазначення того аспекту, що податковим законодавством не визначаються строки прийняття керівником (іншими уповноваженими особами) контролюючого органу відповідного рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

Тобто, якщо, наприклад, 03.06.2019 року отримано відмову від допуску до перевірки, то з приписів податкового законодавства не цілком зрозуміло, чи може таке рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків бути прийняте безпосередньо цього ж дня, або є можливість його прийняття наступного дня, чи може через місяць?

Єдине, що зазначається приписами Податкового кодексу України, так це те, що арешт на майно може бути накладений рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом (п. 94.10 ст. 94 Податкового кодексу України).

1.2. Судові процедури перевірки обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків регламентуються приписами ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України). Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України провадження у справах за зверненням податкових та митних органів під час здійснення виконання ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів, зокрема, щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Тобто в аспекті підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків застосовується спеціальна судова процедура. Положеннями ч. 2 ст. 283 КАС України визначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Принципово важливим в цьому випадку вбачається той аспект, що саме треба розуміти під «обставинами, що зумовлюють звернення до суду»:

- а) факт недопуску до перевірки та складання відповідного акта про недопуск;
- б) прийняття керівником (іншими уповноваженими особами) рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

З відповідного питання практика Верховного Суду зводиться до того, що під обставиною, що зумовлює звернення до суду, потрібно розуміти таке: «...обставиною, яка зумовлює звернення відповідача до суду, є відмова Товариства від допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення документальної планової виїзної перевірки, що підтверджується відповідним актом...» (Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2019 р. (справа № 819/2388/17)).

Таким чином, потрібно резюмувати, що Верховний Суд визначає, як юридичний факт, від якого і потрібно відраховувати відповідний 24-годинний строк, саме недопуск до перевірки та складання відповідного акта про недопуск. Що ж стосується прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно, то він, на думку суду, не має значення для обчислення таких строків.

Потрібно зазначити, що позиція Суду в цьому випадку й справді є дискусійною. З приписів ч. 1 ст. 283 КАС України та положень п. 94.10 ст. 94 Податкового кодексу України випливає, що відповідне спеціальне судове провадження стосується саме підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Тобто обставиною, яка зумовила звернення до суду є не відмова від допуску до перевірки, а прийняття керівником (іншою уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про накладення адміністративного арешту майна.

Так, безумовно, первинним є недопуск до проведення перевірки, однак обставиною, яка зумовлює саме звернення до суду (фактичною підставою такого звернення), є власне прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків. У системі причиново-наслідкових зв'язків недопуск до перевірки є причиною накладення адміністративного арешту на майно. Тобто прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків є наслідком недопуску. Однак в спеціальній судовій процедурі, передбаченій положеннями ст. 283 КАС України судом перевіряється саме обґрунтованість адміністративного арешту майна платника податків. Суд не перевіряє в порядку ст. 283 КАС України правомірність недопуску посадових осіб контролюючого органу до відповідних контрольних заходів. Таким чином, 24-годинний строк повинен обчислюватися з моменту прийняття контролюючим органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

Водночас цілком резонним є питання: а коли контролюючий орган (максимально можливий строк) може прийняти рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків? Як уже зазначалося, в Податковому кодексі України прогалина щодо цього питання. Також цілком логічно стверджувати, що недопуск до перевірки та накладення адміністративного арешту на майно платника податків є невіддільними один від одного юридичними фактами, які перебувають у логічній темпоральній єдності.

Вимоги принципу правової визначеності, який є інтегративним елементом принципу верховенства права, дозволяють нам говорити, що рішення контролюючого органу про накладення адміністративного арешту на майно платника податків повинно ухвалюватися протягом 24 годин з моменту недопуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. У іншому випадку платник податків ставиться у перманентно продовжуване становище правової невизначеності, з приводу того, коли до нього може бути застосований адміністративний арешт майна.

У Доповіді Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційської комісії) «Верховенство права» від 04.04.2011 р. № 512/2009 (далі – Доповідь) зазначається, що «юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були чіткими і точними та спрямованими на забезпечення того, щоб ситуації та правовідносини залишались передбачуваними». В аспекті строків прийняття контролюючим органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків в податковому законі відсутня така юридична визначеність. Більше того, матеріальний (не процедурний) аспект прийняття такого рішення говорить про наявність дискреції у контролюючого органу з приводу прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

У Доповіді зазначається таке: «... Не відповідатиме верховенству права, якщо надана законом виконавчій владі дискреція матиме характер необмеженої влади. Отже, закон повинен вказати на обсяг будь-якої такої дискреції та на спосіб її здійснення із достатньою чіткістю, аби особа мала змогу відповідним чином захистити себе від свавільних дій». У нашому випадку, через відсутність конкретизації строків прийняття контролюючим органом рішень про накладення такого арешту, платник податків ніяким чином не захищений від сваволі контролюючого органу. Одночасно, як уже зазначалося, накладення арешту на майно платника податків є логічним наслідком відмови від допуску до перевірки, а отже, в темпоральному вимірі прийматися вони повинні у відносно тотожний проміжок часу.

Саме такий підхід дозволить забезпечити правову визначеність у відповідному податковому правовідношенні. Тобто буде слушно вважати, що через правообмежувальний характер адміністративного арешту майна платника податків та його виняткового характеру, рішення про його накладення повинно прийматися в той самий день, коли і відбувся недопуск до контрольного заходу. Тобто розглядати відповідні обставини (недопуск та накладення арешту) необхідно у їх системній єдності. У іншому випадку матиме місце ситуація, яка негативним чином впливає па права та інтереси платника податків.

Тут важливо зазначити той аспект, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою контролюючого органу, якщо:

- 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою ст. 283 КАС України;
- 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право (ч. 4 ст. 283 КАС України).

Відповідно до ч. 5 ст. 283 КАС України, відмова у відкритті провадження за заявою унеможливує повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку. Тобто після «невдалої» реалізації спеціальних судових процедур із підтвердження обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків в загальному порядку із відповідними вимогами контролюючий орган може звернутися тільки в 2 випадках:

- 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою статті 283 КАС України;
- 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

Так, ч. 2 ст. 283 КАС України визначено, що відповідна заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими КАС України. Водночас відповідно до ч. 1 ст. 270 КАС України на обчислення строків, встановлених, зокрема ст. 283 КАС України, не поширюються правила ч. 2–10 ст. 120 КАС України.

Строки, встановлені у справах, визначених цією статтею, обчислюються календарними днями і годинами (ч. 2 ст. 270 КАС України). Днем подання позовної заяви, апеляційної скарги є день їх надходження до відповідного суду. Строки подання позовних заяв і апеляційних скарг, встановлені у справах, визначених цією статтею, не може бути поновлено. Позовні заяви, апеляційні скарги, подані після закінчення цих строків, суд залишає без розгляду (частина п'ята статті 270 КАС України).

Оскільки такі строки не можуть бути поновлені (контролюючим органом не було дотримано 24-годинного строку), суд повинен прийняти рішення про залишення відповідної заяви без розгляду. Якщо суд залишив заяву контролюючого органу без розгляду, такий контролюючий орган вже не може звернутися із аналогічними вимогами в загальному порядку. Такого роду підхід обумовлюється тим, що підставою для застосування контролюючим органом загального судового алгоритму є виключно невідповідність вимог процесуальному закону або наявність спору про право. Якщо ж судом вже було залишено заяву без розгляду через пропуск контролюючим органом процесуально-визначених строків, то в подальшому контролюючий орган позбавляється права на звернення до суду в загальному порядку із відповідними вимогами.

Далі надамо відповіді на конкретні питання поставлені в запиті. А позиція, зазначена вище, повною мірою врахована нами в рамках формування таких відповідей.

1. Чи має право податковий орган у тлумаченні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, чи таке право виникає виключно у разі відмови у відкритті провадження у справі за заявою?

Податковий орган не може звернутися у загальному порядку до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, якщо до цього він звертався в порядку спеціальної процедури, визначеної ст. 283 КАС України і його заяву в рамках спеціального провадження було залишено без розгляду. У загальному порядку контролюючий орган може звернутися тільки у двох випадках, а саме, якщо:

- 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою статті 283 КАС України;
- 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду і після сплину 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням, чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96 годин?

У цьому випадку потрібно зазначити, що строк тривалістю 96 годин – це спеціальний строк, яким потрібно керуватися виключно в рамках спеціальної, визначеної приписами ст. 283 КАС України, судової процедури із підтвердження обґрунтованості накладення контролюючим органом адміністративного арешту на майно платника податків.

Відповідно до положень ч. 7 ст. 283 КАС України, у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд ухвалює рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду. Тобто, 96-годинний строк стосується лише тих випадків, коли було відкрито провадження у порядку спеціальної процедури. Якщо ж платнику податків було відмовлено у відкритті провадження у справі, то контролюючий орган може звернутися до суду у загальному порядку й після сплину такого 96-годинного строку. Тобто цей строк не застосовується щодо загальної процедури із підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

3. Що має перевіряти суд у разі звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

У випадку подання контролюючим органом заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків суди повинні перевіряти наявність визначених податковим законодавством підстав для застосування адміністративного арешту майна платника податків. До підстав застосування адміністративного арешту майна платника податків, відповідно до п. 94.2 ст. 94 ПК України, належать такі обставини:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

– платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки, за наявності законних підстав для її проведення, або від допуску посадових осіб контролюючого органу;

– відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

– відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;

– платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

– платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу;

– платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення, відповідно до вимог цього Кодексу, інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки);

– нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки.

У випадку, якщо підставою застосування адміністративного арешту майна платника податків став недопуск посадових осіб контролюючого органу до перевірки, повинні перевірятися конкретні факти. За відповідної ситуації суд повинен перевірити законність підстав для проведення такої перевірки. Якщо, наприклад, виявиться, що контролюючий орган неналежним чином оформив документи для провадження контрольних заходів, то відповідний недопуск здійснено платником податків правомірно, а саме застосування адміністративного арешту майна є безпідставним – відсутня законність підстав для реалізації контрольних заходів.

4. Чи стосується згаданий у пункті 2 частини четвертої статті 283 КАС України серед підстав відмови у задоволенні заяви – спір про право – випадків оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

Спір про право є наявним, зокрема в тому випадку, якщо платник податків оскаржує законність підстав для призначення перевірки, належність оформлення документів, які необхідні для допуску до перевірки.

Формалізованого визначення такого поняття, як «спір про право» донині не було надано. Визначаючи змістовне наповнення відповідної категорії, адміністративні суди, зокрема, звертаються до Листа Вищого адміністративного суду

України від 02.02.2011 № 149/11/13-11 «Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби» (далі – Лист). Так, зокрема, ВАСУ зазначає, що провадження, порушені за поданням контролюючих органів на підставі статті 183-3 КАСУ (ст. 283 у чинній редакції КАСУ), є «окремим видом судового провадження, що є відмінним від загального (позовного)» (абз. 1 п. 1 Листа).

Спір про право в контексті ст. 283 КАСУ має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Наприклад, платником податків оскаржено до суду рішення про застосування адміністративного арешту. Суд може встановити наявність спору також зі змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання. Зокрема, платник податків може заперечувати законність проведення перевірки, недопущення якої призвело до застосування адміністративного арешту (п. 9 Листа).

У зв'язку із вищезазначеним ми можемо констатувати, що існує два алгоритми виникнення «спору про право» в контексті ст. 283 КАСУ:

а) рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку (п. 94.11 ст. 94 ПКУ);

б) може впливати зі змісту таких заперечень (заявлені платником в рамках відповідного провадження із визначення обґрунтованості застосування адміністративного арешту).

Так, зокрема ССГІЛ звергає увагу, що, вирішуючи справу, суди повинні надавати терміну «спір» основне, а не формальне значення (*Le Comptc, Van Leuven and De Meuere v. Belgium*). У рамках проваджень за зверненням контролюючих органів з приводу підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративні суди в першу чергу повинні звертати увагу на обґрунтованість, доцільність та законність накладення відповідного арешту, а не на наявність формальних, беззмістовних заперечень з боку платника податків. Непоодинокими є випадки, коли платники податків створюють штучні умови для створення «спору про право» в рамках проваджень, що реалізуються в порядку статті 283 КАСУ. Так, в Ухвалі Вінницького апеляційного адміністративного суду від 09.06.2015 справа № 822/1383/15 (залишилась в силі) суд зазначив, що безпідставне ініціювання платником податків спору про право, що має за мету створити формальну перешкоду для реалізації повноважень податкового органу щодо адміністративного арешту майна, не може слугувати підставою для винесення судом ухвали про відмову у прийнятті відповідного подання. Такого роду судова практика є зразком системного та послідовного аналізу з боку суду всіх обставин конкретної справи.

5. Якщо особа, що звертається до суду пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова у позові?

У тому випадку, коли податковий орган пропустив строк для звернення із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, то єдиним можливим правовим наслідком цього може виступати залишення судом такої заяви без розгляду.

6. Якому з правових понять відповідає встановлений у частині шостій статті 283 КАС України термін «відмова у прийнятті заяви»; залишенню заяви без розгляду та її поверненню чи відмові у відкритті провадження за заявою (наведена норма передбачає можливість оскарження саме відмови у прийнятті заяви, однак таких випадків не містить)?

З контекстуального аналізу положень ст. 283 КАС України можна припустити, що мова йде саме про апеляційне оскарження ухвали про відмову у відкритті провадження за заявою, яка, як уже зазначалося, може мати місце тільки у двох передбачених процесуальним законодавством випадках. Тобто терміносполука «ухвала про відмову в прийнятті заяви» є змістовно тотожною словосполученню «ухвала про відмову у відкритті провадження».

7. За змістом частини другої статті 283 КАС України, яка обставина (обставини) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків?

Таким юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, є прийняття керівником (іншою уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про накладення адміністративного арешту майна.



## 4. СТРОК ЗВЕРНЕННЯ ДО СУДУ З ПОЗОВОМ ПРО ВИЗНАННЯ ПРОТИПРАВНИМИ ТА СКАСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ ПІСЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ПРОЦЕДУРИ АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ

### 4.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19*

Строк звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження становить один місяць, що настає за днем закінчення процедури такого адміністративного оскарження.

### 4.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.М. Гімона, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем у справі № 500/2486/19 (провадження № К/9901/19445/19) (вих. № 105/0/27-20 від 03.11.2020 р.), та, проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей

та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

### I. Проблемне питання

1.1. Застосування темпоральних аспектів існування податкових правовідносин, а також у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування зумовлює прямий вплив на вирішення питань строків захисту прав, свобод та інтересів особи у численних спорах, які виникають з цих відносин.

1.2. Водночас правильне вирішення цього питання є однією з першооснов забезпечення реалізації особою права на судовий захист (абз. 2 п. 2.2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 15.10.2013 р. № 8-рп/2013). У зв'язку з цим, застосування таких обмежень у контексті необхідності дотримання збереження суті права особи вимагає врахування обставин справи без надмірного формалізму щодо порядку реалізації права на звернення до суду особою.

1.3. Складність онтологічних та нормативних основ вказаних питань зумовлює передачу відповідних справ на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду, з метою їх вирішення, відступу в разі сумнівів та формулювання обов'язкових для застосування правових висновків Верховного Суду (ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» та ч. 5 ст. 242, ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України).

1.4. Підставою для Звернення, з приводу якого надається цей Науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду про необхідність відступу від висновку, сформульованого у постанові Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 щодо порядку застосування норм про строки звернення до адміністративного суду на підставі пунктів 56.18 та 56.19 ст. 56 ПК України у разі оскарження податкових повідомлень-рішень та/або інших рішень контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання після використання процедури адміністративного оскарження, шляхом встановлення за таких обставин строку для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду тривалістю 1095 днів, який обчислюється з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено.

1.5. Підставою відступу Верховний Суд вважає сформований правовий висновок та його мотиви, викладені у постанові від 11.10.2019 р. у справі № 640/20468/18, у якій здійснено системне тлумачення норм права, які регулюють питання обчислення строку звернення до суду у податкових спорах у аспекті тривалості строку звернення до суду з позовом про оскарження рішень контролюючого органу, які не пов'язані із визначенням грошових зобов'язань. Водночас правовий підхід щодо розуміння норм права, які регулюють спірні правовідносини, колегія суддів вважає релевантним до спірного у цій справі питання.

1.6. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, з'ясувавши дискусійні питання правозастосування, до яких віднесено такі:

1.6.1. Чи є підстави вважати, що пунктом 56.18 статті 56 ПК України для платників податків у податкових спорах встановлюється спеціальний процесуальний строк звернення до суду, якщо так, то як він співвідноситься із вжитим у цій нормі терміном «строк давності», темпоральні критерії якого мають враховуватись під час реалізації права на оскарження в суді рішень контролюючого органу?

1.6.2. Як у взаємозв'язку із положеннями пункту 56.18 статті 56 ПК України, якщо вважати, що ними визначений спеціальний процесуальний строк звернення до суду у податкових правовідносинах, який становить 1095 днів від дня отримання відповідного рішення контролюючого органу, слід розуміти положення пункту 102.1 статті 102 ПК України, відповідно до яких спір не підлягає розгляду в судовому порядку після сплину 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання відповідної податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом?

1.6.3. Чи є підстави вважати, що положення пункту 102.1 статті 102 ПК України у взаємозв'язку з пунктом 56.18 статті 56 ПК України слід розуміти так, що після закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку, подання відповідної податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 ПК України та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, адміністративний позов стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення-рішення слід вважати поданим з порушенням строку звернення до суду в тлумаченні статті 123 КАС України, чи таким, що не підлягає розгляду в судовому порядку і не може бути задоволений?

1.6.4. Чи можна вважати, що статтею 102 ПК України у взаємозв'язку з пунктом 56.18 статті 56 ПК України, встановлено строки, які мають матеріально-правову, а не процесуально-правову природу, якщо так, то чи може до них бути застосований судом інститут поновлення процесуальних строків, врегульований статтею 121 КАС України?

1.6.5. Чи можна вважати, що правове регулювання, наведене у абзаці 9 частини четвертої статті 25 Закону № 2464-VI, свідчить, що навіть у випадку обрання адміністративного способу оскарження, за наслідками якого згоди з органами доходів і зборів не досягнуто (відмова у розгляді або у задоволенні скарги), у особи зберігається право оскаржити вимогу про сплату внеску, а так само і рішення про застосування штрафних санкцій, як до органу вищого рівня, так і до суду, і водночас спеціальний строк як до органу вищого рівня, так і до

суду складає 10 календарних днів з дня надходження платнику ЄСВ відповідного рішення органу ДФС?

1.7. Водночас сформульовані у цьому Науковому висновку підходи до вирішення питань, ґрунтуються на обґрунтуваннях міркувань у Науковому висновку щодо застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, які виникають з податкових правовідносин (на підставі розгляду звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.М. Гімона, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем у справі № 640/20468/18 (провадження № К/9901/16396/19) (вих. № 69/0/27-19 від 31.07.2019 р.), які були використані під час ухвалення постанови Верховного Суду від 11.10.2019 р. у відповідному судовому провадженні.

А тому, зважаючи на різноплановість та конкретику запитань, з метою уникнення повторення та перевантаження цього Наукового висновку теоретичними міркуваннями, вважаю за необхідне надати відповіді з урахуванням попередньо висловлених актуальних позицій (проаналізованих у доктринальних узагальненнях), доповнивши їх необхідним міркуваннями.

## II. Науковий висновок та обґрунтування його положень

2.1. щодо питання, сформульованого у п. 1.6.1 цього Наукового висновку:

2.1.1. Згідно з ч. 1 ст. 122 КАС України, позов може бути поданий в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

2.1.2. У контексті цього положення, абз. 1 п. 56.18 ст. 56 ПК України встановлює право платника податків, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення.

2.1.3. Вказане формулювання свідчить про застосування матеріально-правових строків давності, визначених у ст. 102 ПК України, як преклюзивного строку існування права на судовий захист шляхом оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу.

2.1.4. Таким чином, строк звернення до суду з відповідних правовідносин визначається через обмеження строку дії самих цих правовідносин, оскільки поза межами нормативно визначених строків давності платник податків вважається вільним від грошового зобов'язання, а податковий борг підлягає списанню як безнадійний (підп. 101.2.3 п. 101.2 ст. 101, п. 102.1 ст. 102 ПК України).

2.1.5. Водночас існування можливості з боку контролюючого органу протягом строків давності у податкових правовідносинах вживати заходів до платників податків з метою нарахування, а також стягнення сум грошових зобов'язань, робить актуальним питання необхідності ефективного захисту прав, свобод та інтересів особи протягом усього цього періоду існування спірних правовідносин.

2.1.6. Врахування природи спірних правовідносин під час вирішення питання застосування відповідних норм щодо встановлення та обчислення строків звернення до суду відповідає загальній концепції підходів суду касаційної інстанції, продемонстрованій у постанові колегії суддів Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 13.03.2019 р. у справі № 712/8985/17 (провадження № К/9901/49333/18) на прикладі строку звернення до адміністративного суду під час оскарження нормативно-правового акта, який слід розраховувати від усього часу чинності (тривалості дії) нормативно-правового акта, оскільки чинний нормативно-правовий акт може обумовлювати триваюче порушення суб'єктивних прав, свобод чи інтересів. Таким чином, триваючий характер відносин зумовлює недопустимість застосування загального шестимісячного строку за наявного нормативно-правового регулювання.

2.1.7. Аналогічно, існуючі строки давності у податкових правовідносинах, правові наслідки їхнього застосування та чинний зміст відповідних нормативних приписів (абз. 1 п. 56.18 ст. 56 та п. 102.1 ст. 102 ПК України) передбачають необхідність розрахунку строків звернення до адміністративного суду у разі оскарження безпосередньо (!) до суду податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючого органу.

2.2. щодо питань, сформульованих у п.п. 1.6.2–1.6.4 цього Наукового висновку:

2.2.1. П. 102.1 ст. 102 ПК України встановлює, що якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

2.2.2. Вказана матеріально-правова норма визначає наслідки завершення відповідних строків давності для сторін податкових правовідносин, розкриваючи матеріально- та процесуально-правові наслідки їхнього сплину.

2.2.3. Водночас процесуальний порядок реалізації повноважень адміністративного суду під час здійснення судочинства встановлений та регулюється нормами КАС України.

2.2.4. Пропуск строку звернення до суду не передбачає своїм наслідком втрату конститутивних ознак юридичного спору між сторонами, для вирішення якого останні звертаються до суду. Водночас це зумовлює обмеження можливості отримати право на судовий захист заявлених прав, свобод чи інтересів.

2.2.5. Процесуальне законодавство чітко розмежує випадки, коли справа не належить до розгляду у порядку адміністративного судочинства чи у судовому порядку взагалі, що зумовлює відмову у відкритті провадження (п. 1 ч. 1 ст. 170 КАС України) або ж закриття уже відкритого провадження (п. 1 ч. 1 ст. 238 КАС України). Це є свідченням констатації відсутності ознак юридичного спору у відносинах між сторонами, що й зумовлює відсутність гарантій права на судовий

захист, недопустимість повторного звернення до суду зі спору між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав.

2.2.6. Але у випадках, коли відносини мають характер юридичного спору, однак для вирішення такого сторони звертаються поза межами встановленого законом строку, КАС України передбачає процесуальний наслідок у формі повернення позовної заяви (до моменту відкриття провадження) або залишення її без розгляду (ч.ч. 2–4 ст. 123 КАС України).

2.2.7. Отож між підставами застосування вказаних процесуальних інститутів існує сутнісна різниця: порушення строку звернення до суду, який визначений законодавством, є неабсолютним обмеженням права на судовий захист, яке все ж належить особі, на відміну від відмови у відкритті провадження або закриття провадження у зв'язку із відсутністю ознак спору. Таким чином, строк звернення до суду є встановленим державою елементом системи організації правосуддя для добросовісної реалізації прав особи, який не може нівелювати змісту самого права на судовий захист. А тому, такий строк може бути поновлений, якщо особа заявить про поважні причини його пропуску. Аналогічно, ч. 4 ст. 240 КАС України вказує, що особа, позов якої залишено без розгляду, після усунення підстав, з яких позов було залишено без розгляду, має право звернутися до адміністративного суду в загальному порядку.

2.2.8. Формулюючи відповідний висновок щодо застосування відповідних норм, слід знову ж таки звернути увагу на первинні спірні матеріальні правовідносини та регулювання строку давності, похідним від якого є строк звернення до суду у відповідних спорах. Зокрема, ст. 102 ПК України передбачає зупинення, переривання, продовження строків давності, що, виходячи з вищезаданого обґрунтування, зумовлює подовження тривалості існування спірних правовідносин між особою та контролюючим органом, з приводу яких може бути заявлений спір для судового вирішення та вимагатиме поновлення строку звернення до суду.

2.3. щодо питання, сформульованого у п. 1.6.5 цього Наукового висновку:

2.3.1. Вважаю актуальними щодо вирішення вказаного питання положення, за якими, розглядаючи оскарження рішень податкових органів у відповідних правовідносинах, слід зазначити, що воно є елементом цілісної процедури адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, яка визначена Законом № 2464-VI. Відповідно до цього, рішення податкових органів, що приймаються, та процедура їхнього оскарження під час проходження відповідної стадії є невід'ємними елементами останньої, які у системному взаємозв'язку реалізують відповідні завдання та призначення цих стадій у механізмі виконання обов'язку платниками податків.

2.3.2. У зв'язку з цим, дослідження питань відповідної правової процедури передбачає встановлення сутності її правового регулювання, а не лише зовнішньої форми.

2.3.3. Встановлення строків звернення до адміністративного суду у системному зв'язку з принципом правової визначеності слугує меті забезпечення передбачуваності для відповідача (як правило, суб'єкта владних повноважень у адміністративних справах) та інших осіб того, що зі сплином встановленого проміжку часу прийняте рішення, виконана дія (бездіяльність) не матимуть зворотної дії у часі та не потребуватимуть скасування, а правові наслідки прийнятого рішення або вчиненої дії (бездіяльності) не будуть відмінені у зв'язку з таким скасуванням. Тобто встановлені строки звернення до адміністративного суду сприяють уникненню ситуації правової невизначеності щодо статусу рішень, дій (бездіяльності) суб'єкта владних повноважень<sup>11</sup>.

2.3.4. У зв'язку із цим, застосування скорочених строків звернення під час оскарження рішень податкових органів у процедурі адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зумовлюється легітимною метою оперативного забезпечення настання правової визначеності для особи платника та у діяльності податкових органів, що кореспондується зі встановленим алгоритмом та строками адміністрування (ч. 4 ст. 25 Закону № 2464-VI) і має пропорційний характер, оскільки скорочення строку звернення є передбачуваним та не впливає на реалізацію особою права на судовий захист у цій категорії спорів, оскільки скорочено строки виконання окремих процесуальних дій, а змісту та обсягу конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя – не звужено (абзаци 6, 14 п. 6.1 Рішення Конституційного Суду України від 13.12.2011 р. № 17-рп/2011).

2.3.5. Водночас застосування відповідного скороченого строку звернення до суду не відповідатиме додержанню вимог законності, а отже і принципу верховенства права особи.

2.3.6. Чинний припис ч. 4 ст. 25 Закону № 2464-VI розкриває процедуру адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, в тому числі, розкриває строк вчинення дій платником щодо сплати або узгодження суми недоїмки шляхом оскарження в адміністративному чи судовому порядку.

2.3.7. Жоден припис ч. 4 ст. 25 Закону № 2464-VI не містить означення десятиденного строку як підстави обмеження права особи на звернення до суду про оскарження вимоги про сплату недоїмки, а лише визначає його як строк, зі сплином якого несплачена сума недоїмки підлягає стягненню органами державної виконавчої служби.

2.3.8. У цих умовах, зважаючи на принципи «якості закону» у поєднанні із пріоритетністю позиції платника у відносинах з контролюючими органами у аспекті висновків у рішенні ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р.

---

11 Берназюк Я. Строк звернення до суду як елемент принципу правової визначеності, практика ЄСПЛ. *Судебно-юридическая газета*. URL: [www.sud.ua/ru/news/blog/124382-strok-zvernennya-do-sudu-yak-element-printsipu-pravovoyi-viznachenosti-praktika-yespl](http://www.sud.ua/ru/news/blog/124382-strok-zvernennya-do-sudu-yak-element-printsipu-pravovoyi-viznachenosti-praktika-yespl)

(заява № 23759/03 та № 37943/06), застосування скорочених строків звернення до адміністративного суду під час оскарження вимог про сплату недоїмки за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування буде наслідком тлумачення судом чинного законодавства України з обмежувальним характером умов реалізації права на судовий захист.

2.3.9. Відсутність законодавчих підстав встановленого обмеження права на судовий захист у формі скороченого, порівняно із загальною тривалістю, строку звернення до суду, не допускає можливості застосування десятиденного строку звернення до суду у разі оскарження вимоги про недоїмку сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за чинної редакції ст. 25 Закону № 2464-VI.

2.3.10. Водночас застосування регулювання строку звернення до адміністративного суду у спірних правовідносинах шляхом визначення його за загальним строком звернення до адміністративного суду, перебуває у суперечності з процедурою узгодження суми недоїмки та вимогами забезпечення правової визначеності у відносинах адміністрування (в тому числі, застосування державного примусу, щоб забезпечити виконання платником його обов'язків). Вказана суперечність повинна бути усунута шляхом законодавчих змін, оскільки відповідає критеріям підставності обмеження права на суд, порівняно із загальними строками звернення до суду (має легітимну мету та пропорційний характер між застосовуваними засобами та поставленою метою), а також підтверджена конституційність застосування відповідного регулювання.

\* \* \*

2.4. Зважаючи на вищевикладене, вважаю, що правовий висновок та його обґрунтування, викладений у постанові Верховного Суду від 11.10.2019 р. (справа № 640/20468/18) у аспекті скороченої тривалості строку звернення до суду з позовом про оскарження рішень контролюючих органів після використання процедури адміністративного оскарження (одномісячний строк на підставі п. 56.19 ст. 56 ПК України), підлягає застосуванню до правовідносин під час оскарження податкових повідомлень-рішень та/або інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань як релевантний за своїм фактичним змістом та чинним нормативно-правовим регулюванням, з урахуванням доповнення наведеними міркуваннями.

2.5. Водночас це зумовлює необхідність відступу від висновку, сформульованого у постанові Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 щодо порядку застосування норм про строки звернення до адміністративного суду на підставі пунктів 56.18 та 56.19 ст. 56 ПК України у разі оскарження податкових повідомлень-рішень та/або інших рішень контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання після використання процедури адміністративного оскарження, шляхом встановлення, за таких обставин, строку для звернення



платника податків із позовом до адміністративного суду 1095 днів, який обчислюється з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено.

2.6. Природа строків давності у податкових правовідносинах, правові наслідки їхнього застосування та чинний зміст відповідних нормативних приписів (п. 56.18 ст. 56 та п. 102.1 ст. 102 ПК України) передбачають необхідність їхнього врахування під час розрахунку строків звернення до адміністративного суду у разі оскарження безпосередньо до суду податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючого органу.

2.7. Хоча й не погоджуємося з фактичною обґрунтованістю та правильністю такого нормативного регулювання строку звернення до адміністративного суду у спірних правовідносинах, оскільки він перебуває у суперечності з процедурою адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів за ПК України та вимогами забезпечення правової визначеності у відносинах адміністрування (в тому числі, застосування державного примусу, щоб забезпечити виконання платниками податків їхніх обов'язків податків). Вказана суперечність повинна бути усунута шляхом законодавчих змін, оскільки відповідає критеріям підставності обмеження права на суд, порівняно із загальними строками звернення до суду (має легітимну мету та пропорційний характер між застосовуваними засобами та поставленою метою), а також підтверджена конституційність застосування відповідного регулювання.

## 5. ПРАВО НА КАСАЦІЙНЕ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕННЯ СУДУ АПЕЛЯЦІЙНОЇ ІНСТАНЦІЇ У СПРАВІ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У КАСАЦІЙНОМУ ПОРЯДКУ

### 5.1. Правова позиція

#### *Ухвала Верховного Суду від 18 жовтня 2019 року у справі № 826/2195/16*

Право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням податкових органів у касаційному порядку виникає за умови ухвалення постанови судом апеляційної інстанції.

### 5.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 119/0/27-18 від 29.12.2018 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

## І. Проблемне питання

1.1. Із прийняттям Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р., з метою забезпечення належної реалізації контролюючими органами власної компетенції в частині реалізації покладених на них завдань і функцій, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р., серед іншого, зміни були внесені до Кодексу адміністративного судочинства України в частині визначення правил судових проваджень за ініціативою органів державної податкової служби України (ст. 183-3 КАС України). На сьогодні правове регулювання відповідних процесуальних інститутів в межах особливостей позовного провадження у окремих категоріях термінових адміністративних справ у новій редакції КАС України здійснює ст. 283 – «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів».

1.2. Застосована концепція збільшення кількості визначених випадків можливості звернення до суду суб'єктом владних повноважень з вимогами проти особи приватного права, саме в особливому – «безспірному» – виді судового провадження підтверджувала застосування в рамках адміністративної юрисдикції форм превентивного контролю за здійсненням «втручальних» повноважень органів влади з метою запобігти порушенню прав людини<sup>12</sup>. Із завдань і принципів адміністративного судочинства випливає, що суд має використовувати визначені правила з метою захисту прав, свобод та інтересів осіб у процесі розв'язання відповідних спорів. У разі звернення представників влади до адміністративного суду, коли лише ухвалення судового акта дозволяє їм реалізувати надані повноваження, у випадках встановлених законом, суд перевіряє діяльність представника влади. У таких випадках, суд фактично надає дозвіл на примусове виконання управлінського акта, а тому перед ним знову ж постає питання перевірити легітимність документа, що передбачає оцінку поведінки не стільки особи, щодо якої застосовується примусовий захід, скільки дотримання представником влади вимог, які ставляться до правових актів управління<sup>13</sup>. Розвинуті моделі адміністративної юстиції зарубіжних держав також передбачають аналогічні категорії справ (наприклад, у ФРН<sup>14</sup>).

1.3. Незважаючи на відносну тривалість застосування відповідних процесуальних норм, позитивні зміни оновленого правового регулювання, у провадженнях за зверненнями органів доходів і зборів залишаються не

12 Битяк Ю., Писаренко Н. Процесуальна форма відправлення правосуддя в спорах за участю суб'єкта владних повноважень. Право України. 2006. № 10. С. 79–80.

13 Див.: Franke, Siegfried F. *Allgemeines Verwaltungsrecht der Bundesrepublik Deutschland: Grundzüge, Erläuterungen und Beispiele* / von Siegfried F. Franke. Heidelberg: v. Decker (R. v. Decker's Fachbücherei: Recht und Wirtschaft), 1999. S. 173–175.

14 Див.: Franke, Siegfried F. *Allgemeines Verwaltungsrecht der Bundesrepublik Deutschland: Grundzüge, Erläuterungen und Beispiele* / von Siegfried F. Franke. Heidelberg: v. Decker (R. v. Decker's Fachbücherei: Recht und Wirtschaft), 1999. S. 173–175.

вирішеними проблеми, зумовлені колізійністю регулювання ПК України та КАС України, застосуванням категорії «безспірності» адміністративних справ та комплексністю вимог з однієї підстави, що формально тягнуть різні процесуальні наслідки (наприклад, п.п. 8, 13 Інформаційного листа ВАС України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11; п. 1 Інформаційного Листа ВАС України від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11). Це зумовлює численні питання у правозастосуванні, з приводу яких висновки надавалися попередньо (наприклад, щодо комплексу питань застосування ст. 283 КАС України у новій редакції на підставі розгляду звернення Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковича (вих. № 796/0/22-18 від 25.05.2018 р.)) та підтверджує констатовану очевидну недосконалість нормативних приписів та запровадженого інституту<sup>15</sup>.

1.4. Водночас ч. 4 ст. 8 КАС України в аспекті розуміння принципу верховенства права забороняє відмову в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні правовідносини. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування особливого («безспірного») провадження в адміністративному судочинстві за зверненнями органів доходів і зборів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.4.1. Що є спором про право у тлумаченні пункту 2 частини п'ятої статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України?

1.4.2. Як узгоджується визначене у пункті 2 частини п'ятої статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України поняття «спір про право» з встановленими пунктом 56.1 статті 56 Податкового кодексу України способами оскарження рішень контролюючого органу?

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Формулюючи юрисдикцію адміністративних судів в Україні, КАС України (у чинній редакції та у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) визначає адміністративну справу через загальну категорію публічно-правового спору (п. 1 ч. 1 ст. 3 КАС України).

2.2. Онтологічно під правовим спором можна розуміти різновид правовідношення, у якому об'єктивується юридичний конфлікт між особами, який виникає на основі дійсних чи уявних первинних матеріальних або процесуальних відносин між ними, з приводу протилежного розуміння сторонами своїх прав, свобод,

---

<sup>15</sup> Детально про це: Ільницький О. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. *Юридична Україна*. 2012. № 6. С. 24–29.

інтересів та обов'язків у змісті цих первинних відносин і полягає у правомірній поведінці сторін спору щодо захисту від праводомагань протилежної сторони<sup>16</sup>.

2.3. У публічно-правових спорах у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано суб'єктові владних повноважень законом, очевидно, йдеться не про реалізацію права на судовий захист суб'єкта владних повноважень від особи приватного права (ст. 55 Конституції України), а про його компетенцію, яка в аспекті загальності судового захисту прав і свобод людини і громадянина може бути реалізована лише під попереднім судовим контролем за діями публічної адміністрації, які передбачають грубе втручання у сферу прав, свобод та інтересів, що й зумовлює існування та об'єктивізацію юридичного спору, що лежить в основі звернення суб'єкта владних повноважень до суду.

2.4. Натомість, адміністративний суд в цих категоріях справ покликаний виконувати ключове 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 (ч. 1 ст. 2 КАС України).

2.5. А тому ознака спірності первинних відносин, з яких виникає адміністративна справа, є визначальною для віднесення її до судової юрисдикції у цілому. Це зумовлює необхідність встановлення змісту поняття «спір про право» у тлумаченні п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАС України (у редакції чинній на момент виникнення спірних правовідносин) (п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України – у чинній редакції), виходячи із формальних, а не сутнісних ознак.

2.6. ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин), що змінами, які набули чинності 15.12.2017 р. була трансформована у ст. 283 КАС України у чинній редакції, визначають особливості звернення та провадження у окремих категоріях справ за зверненнями органів доходів і зборів, які, зі змісту розділу, в якому вона на сьогодні розміщена, мають характер термінових адміністративних справ. Відповідно, правове регулювання щодо процесуального порядку звернення та розгляду за переліченими у ч. 1 ст. 183-3 КАС України (ч. 1 ст. 283 КАС України у чинній редакції) вимогами зумовлене особливим значенням цих звернень як для забезпечення публічного інтересу, який реалізовується в діяльності органів доходів і зборів (забезпечення інтересів держави щодо забезпечення стягнення сум податкових зобов'язань чи податкового боргу), так і інтересів особи (наприклад, щодо перевірки обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків як форми втручання у здійснення

---

16 Детально про це: Ільницький О. Характеристика правового спору з позицій концепції правовідношення. *Вісник Академії правових наук України*. 2012. № 3 (70). С. 195–203.

права власності особи шляхом обтяження<sup>17)</sup>). Це відображено у процесуальній формі, яка характеризується оперативністю, що похідна від зовнішньої безспірності звернення суб'єкта владних повноважень на реалізацію його компетенції.

2.7. Специфіка порядку розгляду термінових адміністративних справ фактично впливає на форму судового захисту прав особи у відносинах за зверненням суб'єкта владних повноважень та обґрунтовується з позицій інтересів у справі та об'єктивної обмеженості судового контролю питанням дотримання законності реалізації владної компетенції заявника. Таким чином, оперативність та «безспірність» зумовлюють обмеження порівняно із загальним позовним провадженням можливості щодо представлення перед судом своєї процесуальної позиції (в частині забезпечення особистої участі сторін та подання заяв по суті), порядку набрання законної сили та строків оскарження судового рішення й інші процесуальні особливості.

2.8. Наявність у особи приватного права заперечень щодо підставності застосування «втручальних» повноважень суб'єктом владних повноважень, які об'єктивуються у законних способах протидії у сфері реалізації повноважень органом доходів і зборів, свідчать про виникнення додаткових елементів (ускладнення) спору (наявність «спору про право» у значенні п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції)). Останній не може бути вирішений за допомогою «особливої» («безспірної») форми судового провадження, оскільки в такому випадку процедурна обмеженість розгляду, зумовлена терміновістю, не може превалювати над дотриманням належних гарантій судового захисту, які забезпечує загальне позовне провадження, та визначають суть права на судовий захист і повне виконання завдань адміністративного судочинства.

2.9. Застосування повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), ґрунтуються на рішеннях, діях чи бездіяльності контролюючих органів, які зумовлюють виникнення відповідних підстав та передумов.

2.10. П. 56.1 ст. 56 ПК України визначає, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, а абз. 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України вказує на природу процедури адміністративного оскарження як досудового порядку вирішення спору.

2.11. Таким чином, адміністративне оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу, що відносяться до підстав або передумов реалізації

---

17 *Детальніше про це:* Науковий висновок члена НКР при Верховному Суді, доцента кафедри адміністративного та фінансового права ЛНУ ім. І. Франка, к.ю.н., доц. Ільницького О.В. щодо застосування адміністративного арешту коштів платника податків (на підставі розгляду звернення судді КАС у складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою КАС у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 52/0/27-18 від 04.09.2018 р.)).

повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), також як і судове їх оскарження, свідчать про формальну наявність спору між контролюючим органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 183-3 КАС України (ст. 283 КАС України).

2.12. Водночас заявник має право звернутися до суду в загальному порядку (ч. 6 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 5 ст. 283 КАС України (у чинній редакції)), який дозволяє вирішити спір між сторонами з дотриманням визначених процедурних гарантій реалізації права особи на судовий захист.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.1 Висновку:

3.1. Застосовуючи формальний підхід, під «спором про право» у значенні п. 2 ч. 5 ст. 183 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), слід розуміти наявність у особи приватного права заперечень щодо підставності застосування повноважень органом доходів і зборів, які об'єктивуються у законних способах захисту власних прав, свобод та охоронюваних законом інтересів.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.2 Висновку:

3.2. Адміністративне та судове оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу, що стосуються підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), свідчать про формальну наявність спору між контролюючим органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 183-3 КАС України (ст. 283 КАС України).

## II. ПОРЯДОК ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДУ

### 1. СПЛАТА ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ФІЗИЧНОЮ ОСОБОЮ-ПІДПРИЄМЦЕМ, ЩО ЗДІЙСНЮЄ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

#### 1.1. Правова позиція

*Рішення Верховного Суду, постанова Великої Палати Верховного Суду від 4 грудня 2019 року в зразковій справі № 520/3939/19*

Законодавець поділяє платників єдиного внеску на дві категорії: фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. За наявного чинного правового регулювання взяття та перебування на обліку платника єдиного внеску фізичної особи-підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності не передбачене. Зміна контролюючим органом обліку особи платника єдиного внеску в установленій спосіб і нарахування на підставі таких дій єдиного внеску суперечить принципам законності та належного врядування.

#### 1.2. Науковий висновок

**Кучерявенко Микола Петрович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної  
академії правових наук України,  
академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**  
*кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у  
Харківській області*

Із аналізу матеріалів зразкової справи можна виокремити три принципові моменти, які підлягають послідовному дослідженню:



1) перебування на податковому обліку одночасно як фізична особа підприємець та як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність;

2) визначення на рівні підзаконних нормативно-правових актів такого платника єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) як «фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності»;

3) подвійне оподаткування (подвійна сплата ЄСВ).

Для послідовної відповіді на поставлені питання вбачається за доцільне системно проаналізувати положення Податкового кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Порядку обліку платників податків (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588) (далі – Порядок).

1. Щодо перебування на податковому обліку одночасно як фізична особа-підприємець та як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Обов'язок із податкового обліку безпосередньо закріплений в рамках п.п. 16.1.1 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України («Обов'язки платника податків»), де зазначається, що платник податків зобов'язаний стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України.

Податковий облік самозайнятих осіб визначається приписами ст. 65 Податкового кодексу України («Облік самозайнятих осіб»). Перед тим, як перейти до безпосереднього аналізу особливостей обліку самозайнятих осіб, потрібно визначити змістовне наповнення такого поняття як «самозайнята особа».

Дефініція поняття «самозайнята особа» закріплюється в рамках положень ст. 14 Податкового кодексу України («Визначення понять»). Самозайнята особа – це платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності (абз. 1 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України). У свою чергу, незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб (абз. 2 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

З вищезначених дефініцій вбачається, що законодавець передбачає дві форми самозайнятої особи:

а) фізична особа-підприємець;

б) особа, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Водночас із системного аналізу положень абз. 1 та абз. 2 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України випливає, що відповідні правові статуси (фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) є взаємовиключними.

Такого роду підхід обумовлюється, зокрема вказівкою в абз. 2 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України на те, що платник податків може детермінуватися як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність «... за умови, що така особа не є ... фізичною особою-підприємцем...».

Тобто платник податків не може одночасно перебувати в статусі фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Взаємовиключність відповідних правових статусів (фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) може бути виведена в тому числі й з аналізу положень ст. 65 Податкового кодексу України. Так, відповідно до п. 65.1 ст. 65 Податкового кодексу України, взяття на облік фізичних осіб-підприємців у контролюючих органах здійснюється за податковою адресою на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань».

Що ж стосується взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, то така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем постійного проживання (п. 65.3 ст. 65 Податкового кодексу України).

Тобто приписи чинного законодавства розмежовують порядок взяття на облік фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Більш деталізовано порядок взяття на облік вищезначених категорій самозайнятих осіб закріплюється в Порядку. Одночасно, відповідно до п. 65.4 ст. 65 Податкового кодексу України, контролюючий орган відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, зокрема, у разі коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа. З вищезначеного випливає: якщо особа вже зареєстрована як фізична особа-підприємець (одна із форм самозайнятої особи), то в подальшому вона вже не може бути поставлена на облік як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Висновки. Отже, перебування особи на податковому обліку одночасно як фізичної особи-підприємця та як особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність є неможливим. Таким чином, можна дійти висновку, що неможливим є і дублювання правового статусу самозайнятої особи. Паралельне суміщення відповідних правових статусів не може мати місце.

2. Щодо визначення на рівні підзаконних нормативно-правових актів такого платника ЄСВ як «фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності». Для послідовної відповіді на поставлене питання необхідно провести послідовний аналіз положень Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Порядку. Відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» виключно цим Законом визначаються платники ЄСВ.

Самі ж різновиди платників ЄСВ безпосередньо фіксуються в рамках приписів ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» («Платники єдиного внеску»). Так, зокрема, п. 4 та п. 5 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» розмежовують такі категорії платників ЄСВ як фізичні особи-підприємці (п. 4 відповідної статті) та особи, які провадять незалежну професійну діяльність (п. 5 відповідної статті).

А Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який є спеціалізованим нормативно-правовим актом з питань адміністрування ЄСВ, не передбачає такої категорії платників відповідного консолідованого страхового внеску, як «фізичні особи-підприємці з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності».

Вищезазначена аналізована терміносполука закріплюється в рамках положень підзаконного нормативно-правового акта – Порядку. Відповідно до п.п. 4 п. 6.7 Порядку, якщо фізична особа, зареєстрована як підприємець та водночас провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Тут потрібно чітко усвідомлювати, що відповідні норми фактично призводять до «змішування» двох самостійних правових статусів самозайнятої особи. На законодавчому рівні (на рівні Податкового кодексу України) такого роду суміщення правових статусів (статусу фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) визначається недопустимим.

У цьому випадку, потрібно констатувати наявність колізії між приписами нормативно-правових актів різної юридичної сили – суперечність між приписами закону та положеннями підзаконного нормативно-правового акту. За правилом колізійного принципу «*lex superior derogate legi inferior*», нормативний акт вищої юридичної сили має пріоритет над нормативним актом нижчої юридичної сили. Таким чином, потрібно резюмувати, що положення закону за своєю юридичною силою превалюють над нормами підзаконних нормативно-правових актів. Відповідно, визначення спеціального «змішаного» правового статусу (в цілях обліку самозайнятих осіб) на рівні підзаконного нормативно-правового акту

(Порядку), через суперечність положенням закону, є неправомірним, а отже, не повинно братися до уваги в аспекті правозастосовної діяльності.

Висновки. Визначення на рівні підзаконного нормативно-правового акту спеціальної облікової політики для такої умовно визначеної категорії платників ЄСВ як фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності є незаконним через суперечність положенням закону.

3. Щодо подвійної сплати ЄСВ. Положення чинного податкового законодавства, за загальним правилом, пов'язують таке негативне явище як подвійне оподаткування з податковими відносинами, які мають транскордонний характер. Тобто мова йде про відносини з уникнення подвійного оподаткування, в рамках яких є наявний специфічний суб'єкт-нерезидент. Ціль уникнення подвійного оподаткування – унеможливлення подвійного оподаткування доходів нерезидента. Водночас варто зазначити, що загальнотеоретична конструкція подвійного оподаткування, не втрачає своєї актуальності в тому числі й в аспекті відносин, що стосується «внутрішнього» оподаткування – оподаткування резидентів. Подвійність оподаткування резидентів може полягати в повторному оподаткуванні тотожного об'єкту та, відповідно, бази оподаткування. У цьому випадку, під час встановлення фактичного подвійного оподаткування, головним є визначення тотожності бази оподаткування.

В аналізованій зразковій справі мова йде про подвійну сплату ЄСВ. Хоча за своїм характером ЄСВ і є подібним до загальнообов'язкових платежів податкового характеру, проте з формально-юридичної точки зору він не інтегрований до системи податків та зборів. Законодавець визначив особливий, самостійний статус ЄСВ як консолідованого страхового внеску. Екстраполяція ж загальнотеоретичних конструкцій, які стосуються відносин із оподаткування, буде цілком доречною і в аспекті ЄСВ.

База нарахування ЄСВ визначається в рамках положень ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» («База нарахування єдиного внеску»). Так, база нарахування ЄСВ для фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, визначається положеннями п. 2 (в аспекті фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність) та п. 3 (в аспекті фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування) ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Концептуальних розбіжностей у підходах до визначення бази оподаткування, як для першої категорії самозайнятих осіб, так і для другої категорії осіб, не простежується.

Навіть якщо вести мову про синтез правового статусу фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, то це не призведе до необхідності подвійного оподаткування тотожної бази нарахування ЄСВ. Для адвокатів, як і для інших осіб, професійна діяльність яких дозволяє при-

рівняти їх до осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (наприклад, нотаріусів, судових експертів тощо), фактично, законом визначено можливість вибору одного із правових статусів самозайнятої особи: правового статусу фізичної особи-підприємця або особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Залежно від обраного статусу таку особу очікують закономірні податково-правові наслідки.

Але специфіка підходів до оподаткування відповідних категорій осіб, в жодному разі не може призводити до подвійного нарахування ЄСВ на тотожну базу. У іншому випадку буде порушуватися такий загальний принцип права, як принцип рівності. Так, загальноприйнятим є підхід, відповідно до якого, на платника податків не може бути покладено додаткового, нічим не обумовленого (без наявності фактичних та правових підстав) обов'язку із сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру.

Подвійне оподаткування специфічних категорій платників податку, призводить до порушення принципу рівності, що закономірно нівелює реалізацію принципу справедливості. У такому випадку відсутня правова визначеність на правозастосовному рівні. У відповідній ситуації мало місце, в тому числі, й комплексне порушення принципу правової визначеності, який є одним із інтегративних складників принципу верховенства права (відповідно до положень Доповіді «Верховенство права» Європейської комісії «За демократію через право» (Венеціанська комісія) від 25–26 березня 2011 р.).

Так, первинно під час конструювання приписів підзаконного нормативно-правового акту правова визначеність була порушена нормотворцем (в аспекті безпідставного встановлення в цілях обліку специфічної категорії платника ЄСВ – фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності). У подальшому такого роду порушення вимог законодавства з боку суб'єкта підзаконної нормотворчості призвело до невизначеності правозастосовної практики (ситуації, за якої контролюючий орган, основуючись на помилковому алгоритмі правозастосування, ухвалює рішення про подвійне нарахування ЄСВ на тотожну базу).

Висновок. Отже, в такому випадку ми повинні констатувати неприпустимість подвійного нарахування ЄСВ на тотожну базу – доходи фізичних осіб-підприємців, які не мають обов'язку паралельної реєстрації як осіб, що провадять незалежну професійну діяльність.

## 2. РОЗСТРОЧЕННЯ / ВІДСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ТА РОЗСТРОЧЕННЯ / ВІДСТРОЧЕННЯ ВИКОНАННЯ СУДОВОГО РІШЕННЯ

### 2.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 6 березня 2019 року у справі № 2а-25767/10/0570*

Інститути розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення не можуть ототожнюватися. Під час розгляду питання відстрочення виконання судового рішення суди мають застосовувати положення Кодексу адміністративного судочинства України.

### 2.2. Наукові висновки

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду С.С. Пасічник, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем, та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

### I. Проблемне питання

1.1. Застосування в українському законодавстві нормативно-лексичних конструкцій у багатьох випадках є самостійною підставою для виникнення колізій нормативно-правового регулювання в частині застосування інститутів, що мають єдині назви та водночас різну правову природу і джерела їхнього регулювання. У податковому законодавстві вказана проблема має місце, зважаючи на субсидіарне застосування усталеної приватно-правової термінології у сфері зобов'язань під час визначення порядку виконання публічно-правового податкового обов'язку, а також у низці інших випадків, пов'язаних із процедурами адміністрування податків чи зборів під судовим контролем, в тому числі, щодо здійснення розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, що співзвучне з інститутом відстрочення і розстрочення виконання судового рішення під час стягнення сум податкового боргу платника податків.

1.2. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування відповідних норм, що регулюють вказані інститути, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду С.С. Пасічник, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.2.1. Чи знаходяться питання відстрочення або розстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків виключно в площині процесуального права та чи є наявність або відсутність передбачених статтею 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого судового рішення?

1.2.2. Чи мають приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, пріоритетність над нормами статті 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України та чи повинні вони застосовуватись судом під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу?

### II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Інститут відстрочення і розстрочення виконання судового рішення, згідно зі ст. 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України, входить до групи процесуальних питань, пов'язаних з виконанням судових рішень в адміністративних справах на підставі Розділу IV КАС України у чинній редакції, який встановлює порядок здійснення судочинства в адміністративних справах (ст. 1 КАС України), та регулюється ст. 33 Закону України «Про виконавче провадження» від 02.06.2016 р. № 2462-VIII (надалі – Закон № 2462-VIII), виступаючи елементом виконавчого провадження.

2.2. На сьогодні доктринальний підхід та практика правозастосування у діяльності Європейського суду з прав людини та вищих судових інстанцій України у своїх підходах послідовно визначають виконання судового рішення складовою частиною судового розгляду у їхньому нерозривному взаємозв'язку щодо реалізації права особи на судовий захист справедливим судом (п. 40 рішення у справі «Горнсбі проти Греції» від 19.03.1997 р., п. 43 рішення ЄСПЛ у справі «Ромашов проти України» від 27.07.2004 р. (заява № 67534/01), п. 44 рішення ЄСПЛ у справі «Дубенко проти України» від 11.01.2005 р. (заява № 74221/01), п. 21 рішення ЄСПЛ у справі «Стаднюк проти України» від 27.02.2008 р. (заява № 30922/05), постанова Верховного Суду України від 31.03.2014 р. у провадженні № 21-37A14, постанова Верховного Суду України від 15.09.2014 р. у провадженні № 21-272A14, постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 13.12.2010 р. № 3 «Про практику застосування адміністративними судами законодавства у справах із приводу рішень, дій чи бездіяльності державної виконавчої служби» та інші).

2.3. Таким чином, це призвело до закріплення у ст. 1 Закону № 2462-VIII визначення виконавчого провадження як завершальної стадії судового провадження і примусового виконання судових рішень та рішень інших органів (посадових осіб) через сукупність дій, визначених у цьому Законі органів і осіб, що спрямовані на примусове виконання рішень і проводяться на підставах, у межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України, цим Законом, іншими законами та нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до цього Закону, а також рішеннями, які, відповідно до цього Закону, підлягають примусовому виконанню.

2.4. Таким чином, виконання судового рішення та відповідне виконавче провадження є похідним продовженням відносин здійснення судочинства, спрямованим на забезпечення реалізації права особи на судовий захист, а не первинних спірних правовідносин, права у яких захищаються, але за посередництвом наданої оцінки під час прийняття судового рішення та у визначені ним спосіб та порядку.

2.5. Натомість інститут розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, що регулюється ст. 100 ПК України є елементом процедури погашення податкового боргу платників податків в межах адміністрування податків та зборів як сукупності рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (підп. 14.1.1-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України), що узгоджується з визначеною у ст. 1 сферою дії Податкового кодексу України.



2.6. Детальне дослідження вказаних положень та ст. 100 ПК України дає підстави визначати адресатом застосування відповідних норм контролюючі органи, що повноважні приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків у порядку, спосіб та межах (в тому числі, з підстав), передбачених ПК України, у процесі реалізації власних управлінських повноважень щодо реалізації державної податкової політики.

2.7. Таким чином, інститути розстрочення та відстрочення виконання судового рішення й розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків мають різну правову природу змісту реалізації відповідних повноважень (судочинство та управлінська діяльність), відрізняються суб'єктивним складом (суд та контролюючий орган), нормативно-правовим регулюванням порядку здійснення (КАС України, Закону № 2462-VIII та ПК України, постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин», Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 574 (зареєстр. в Міністерстві юстиції України 31.10.2013 р. № 1853/24385)).

2.8. Зважаючи на застосування під час реалізації повноважень органами державної влади та місцевого самоврядування в Україні спеціально-дозвільного принципу, що сформульований як одна із засад конституційного ладу в Україні у ст.ст. 6 та 19 Конституції України та передбачає, що 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, відсутні правові можливості для застосування судами компетенційних норм контролюючих органів у питаннях розстрочення та відстрочення виконання судових рішень, незважаючи на те, що такі постановлені з приводу погашення податкового боргу.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.2.1 Висновку:

3.1. На підставі нормативного, правозастосовного та доктринального підходів щодо виконання судового рішення як складової частини судового розгляду у їхньому нерозривному взаємозв'язку щодо реалізації права особи на судовий захист, відстрочення і розстрочення виконання судового рішення регулюється ст. 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України та ст. 33 Закону України «Про виконавче провадження» від 02.06.2016 р. № 2462-VIII.

щодо питання, сформульованого у п. 1.2.2 Висновку:

3.2. Враховуючи різницю між розстроченням та відстроченням виконання судового рішення та розстроченням та відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, а також дію ст.ст. 6 та 19 Конституції

України, що закріплюють спеціально-дозвільний конституційний принцип здійснення державної влади в Україні, відсутні правові можливості для застосування судами компетенційних норм контролюючих органів у питаннях розстрочення та відстрочення виконання судових рішень (в тому числі, ст. 100 ПК України).

**Кучерявенко Микола Петрович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної  
академії правових наук України,  
академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**  
*кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у  
Харківській області*

Статтею 100 ПК України платнику податків надається право на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Під час застосування ст. 100 ПК України передбачена спеціальна процедура, яка регламентована наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 574 від 10.10.2013 р. (далі – Наказ). У свою чергу, аналіз положень наведених у зазначеному Наказі дозволяє виділити процедуру розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), яка полягає у поданні відповідної заяви платником податків, наданні доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, економічного обґрунтування, прийняття рішення керівником контролюючого органу відповідного рівня, укладення договору.

Відповідно до п. 3.9 Наказу на розстрочені (відстрочені) грошові зобов'язання (податковий борг) пеня та штрафи не нараховуються з дати укладання (підписання) договору до закінчення строку дії договору про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу).

На розстрочені або відстрочені грошові зобов'язання (податковий борг) нараховуються проценти, розмір яких дорівнює пені, він визначений п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України: за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на кожний такий день.

Таким чином, розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу не є безкоштовним. Йдеться про певну, умовну схожість цих відносин із банківським кредитом.

Натомість, застосування процедури розстрочення і відстрочення виконання судового рішення, що передбачена ст. 378 КАС України, не має нічого спільного із розстроченням, передбаченим ст. 100 Податкового кодексу України з огляду на те, що:

(а) відбувається розстрочення / відстрочення не грошового зобов'язання / податкового боргу, а саме судового рішення;

(б) зазначені процедури (відстрочення/розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення) реалізуються зовсім різними суб'єктами (рішення про відстрочення/розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу ухвалюється контролюючим органом, а рішення про розстрочення / відстрочення виконання судового рішення ухвалюється винятково судом);

(в) такі процедури різняться за їх нормативним регулюванням (відстрочення / розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу – ст. 100 Податкового кодексу України, а розстрочення / відстрочення виконання судового рішення – ст. 378 КАС України);

(г) розстрочення / відстрочення виконання судового рішення за ст. 378 КАС України є безоплатним, на відміну від відстрочення / розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу за ст. 100 Податкового кодексу України;

(ґ) розстрочення / відстрочення виконання судового рішення за ст. 378 КАС України може відбуватися за ініціативи сторін процесу, а також суду, тоді як відстрочення/розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу може ініціюватися виключно платником податків.

**Лук'янець Дмитро Миколайович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри державно-правових дисциплін Харківського  
національного університету ім. В.Н. Каразіна*

#### 1. Проблемне питання

Сутність проблемного питання полягає у визначенні можливості використання положень статті 100 Податкового кодексу України для обґрунтування підстав застосування розстрочення чи відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу відповідно до статті 378 КАСУ.

#### 2. Обґрунтування наукового висновку

Визначаючи можливість застосування положень статті 100 Податкового кодексу України (ПКУ) для обґрунтування підстав застосування відстрочення чи розстрочення судового рішення відповідно до статті 378 КАСУ, слід звернути увагу

на те, що, відповідно до п. 100.1 статті 100 ПКУ, розстроченням/ відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Тобто обов'язковою умовою застосування відстрочення чи розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу контролюючим органом є згода платника податків сплачувати за це додаткові кошти у вигляді процентів.

Водночас відстрочення або розстрочення судового рішення про стягнення коштів за податковим боргом (п. 5 частини першої статті 283 КАСУ) на підставі статті 378 КАСУ є безумовним, тобто платник податків, стосовно якого адміністративний суд прийняв рішення про стягнення коштів за податковим боргом і застосував розстрочення чи відстрочення цього судового рішення, не сплачує жодних додаткових коштів.

Відповідним чином відрізняються й підстави застосування рішення про розстрочення чи відстрочення.

Відповідно до п. 100.4 статті 100 ПКУ, підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Відповідно до п. 100.5 статті 100 ПКУ, підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Зі змісту цих норм випливає, що підставою для розстрочення податкового боргу платника податків є не лише існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, але й реальна можливість погашення податкового боргу внаслідок застосування режиму розстрочення. Фактично, приймаючи рішення про відстрочення чи розстрочення податкового боргу на підставі статті 100 ПКУ, контролюючий

орган має бути впевнений у тому, що платник податків по закінченні відповідного строку погасить податковий борг зі сплатою відповідних процентів.

Відсутність же економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі прийняття рішення про відстрочення або розстрочення податкового боргу, виключає можливість прийняття контролюючим органом такого рішення.

Відповідно до Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1235, обставинами, що є підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є:

1. Ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику та/або недоведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника – отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, а також неперерахування (несвоєчасне перерахування) заявнику з бюджету коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, у тому числі в рахунок оплати наданих заявником послуг (виконаних робіт, поставлених товарів).

2. Загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі.

3. Недостатність майна заявника – фізичної особи (без урахування майна, на яке, відповідно до законодавства, не може бути звернене стягнення) для своєчасної та у повному обсязі сплати грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі чи відсутність у заявника – фізичної особи майна.

4. Сезонний характер виробництва та/або реалізації товарів (робіт, послуг) заявником.

5. Виконання заявником плану реорганізації власного виробництва та/або зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом певного періоду.

6. Проведення заявником науково-дослідних, конструкторських, а також соціально орієнтованих робіт, які передбачають створення робочих місць для інвалідів, захист навколишнього природного середовища, підвищення енергетичної ефективності виробництва або технічного переоснащення власного виробництва.

7. Проведення заявником інноваційної діяльності, у тому числі створення нових та вдосконалення існуючих технологій, видів сировини та матеріалів широкого застосування.

8. Виконання заявником особливо важливого замовлення у рамках соціально-економічного розвитку регіону або надання ним особливо важливих (у тому числі виключних) послуг населенню.

9. Виконання заявником державного оборонного замовлення.

10. Здійснення заявником інвестицій у створення об'єктів, які мають найвищу енергетичну ефективність, соціальне значення, стратегічне значення для оборони та безпеки держави.

11. Ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту тільки верстатів для обробки дерева, що класифікуються за кодами товарної позиції 8465 згідно з УКТЗЕД; сушарок для деревини, що класифікуються у товарній підкатегорії 8419 32 00 00 згідно з УКТЗЕД; пресів для виробництва деревностружкових або деревноволокнистих плит, що класифікуються у товарній підпозиції 8479 30 згідно з УКТЗЕД, які ввозяться для використання у деревообробному виробництві.

12. Ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту обладнання (його частин), що класифікується у товарних підкатегоріях 8421 39 20 00, 8422 30 00 99, 8422 90 90 00, 8428 20 20 00, 8428 20 80 00, 8477 10 00 00, 8477 20 00 00, 8477 30 00 00, 8477 40 00 00, 8477 59 10 90, 8477 90 80 00, 8480 71 00 90 згідно з УКТЗЕД, для виробництва тільки медичних виробів.

У свою чергу, обставинами, що є підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), зазначені у частині другій статті 14-1 Закону України «Про торгово-промислові палати в Україні», що об'єктивно унеможливають виконання зобов'язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов'язків згідно із законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

На відміну від вищенаведеного, відповідно до частини третьої статті 378 КАСУ, підставою для відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення є обставини, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим. Зі змісту цієї норми випливає, що, у випадку з відстроченням чи розстроченням судового рішення про стягнення податкового боргу, обставини, у зв'язку з якими виник податковий борг (п. 100.4 та п. 100.5 ПКУ), значення не мають, але має значення можливість виконання відповідного судового рішення, а саме можливість реального стягнення податкового боргу.

Проте частина наведених вище обставин може бути визнана такими, що ускладнюють або роблять неможливим виконання судового рішення про стягнення податкового боргу. Такими, наприклад, можуть бути загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі погашення податкового боргу в повному обсязі або обставини непереборної сили. Іншими словами, вищенаведені обставини у конкретних ситуаціях можуть трактуватися і як обставини, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і як обставини, що ускладнюють виконання судового рішення про стягнення податкового боргу або унеможливають його.

З іншого боку, прийняття судом рішення про відстрочення чи розстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу має сенс лише у тому ви-

падку, якщо після сплину термінів відстрочення або розстрочення буде існувати потенційна можливість виконання судового рішення про стягнення податкового боргу. У разі ж, якщо розстрочення чи відстрочення відповідного судового рішення не вплине на можливість його практичного виконання, прийняття такого рішення позбавлене жодного сенсу.

У випадку, передбаченому статтею 378 КАСУ стосовно рішення про стягнення податкового боргу, необхідно звернути увагу на те, що таке судове рішення ухвалюється за результатами розгляду справи за зверненням органу доходів і зборів (контролюючого органу в тлумаченні ПКУ), що свідчить про те, що договір про відстрочення або розстрочення податкового боргу, відповідно до статті 100 ПКУ, або не укладався взагалі, або був достроково розірваний на підставі положень п. 100.12 статті 100 ПКУ. Якщо відповідний договір не укладався взагалі, слід з'ясувати, з яких причин такий договір не укладався з контролюючим органом, але відповідач звертається до суду із заявою про розстрочення або відстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу. Якщо ж відповідний договір укладався, але був достроково розірваний на підставі положень п.100.12 статті 100 ПКУ, вирішуючи питання про відстрочення або розстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, необхідно дослідити підстави розірвання зазначеного договору.

Ураховуючи викладене, можна стверджувати, що підстави розстрочення або відстрочення податкового боргу, викладені у статті 100 ПКУ можуть бути використані за аналогією для обґрунтування рішення про відстрочення або розстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, але лише у тому випадку, якщо їх наявність дійсно істотно ускладнює виконання рішення або робить його неможливим. Водночас перелік цих підстав не є виключним, а суд може визнати такими, що ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим, й інші фактичні обставини.

У будь-якому разі, у заяві про розстрочення чи відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, відповідач повинен обґрунтувати підстави, з яких виконання рішення ускладнюється або є неможливим і надати докази існування таких обставин, а також довести, що, у разі розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, таке рішення буде виконане.

### 3. Узагальнені висновки і рекомендації

На підставі комплексного аналізу норм статті 100 ПКУ та статті 378 КАСУ, можна зробити такі висновки:

1. Питання розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу знаходяться переважно у площині процесуального права.

2. Наявність або відсутність обставин для розстрочення та/або відстрочення виконання судового рішення, передбачених статтею 378 КАСУ, є достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого рішення.

3. Приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, не мають пріоритету над приписами норм статті 378 КАСУ. Положення статті 100 ПК стосовно підстав розстрочення або відстрочення податкового боргу разом із уточнюючими їх нормами Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1235, можуть використовуватись за аналогією під час вирішення питань про розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу.

4. Підстави розстрочення або відстрочення податкового боргу, викладені у статті 100 ПКУ можуть бути використані за аналогією для обґрунтування рішення про відстрочення або розстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу лише у тому випадку, якщо їх наявність дійсно істотно ускладнює виконання рішення або робить його неможливим. Водночас перелік цих підстав не є виключним, а суд може визнати такими, що ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим, й інші фактичні обставини, забезпечені відповідними доказами.

5. У заяві про розстрочення чи відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, відповідач повинен обґрунтувати підстави, з яких виконання рішення ускладнюється або є неможливим, надати докази існування таких обставин, а також надати докази того, що у разі розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу таке рішення буде виконано після сплину відповідних термінів.

**Оніщенко Наталія Миколаївна,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач відділу теорії держави і права Інституту держави і права  
ім. В.М. Корецького НАН України,  
заслужений юрист України, академік НАПрН України*

На запит судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Пасічника С.С. щодо надання наукового висновку з проблемних питань застосування ст. 263 (ст. 378 в редакції з 15.12.2017 р.) КАСУ повідомляємо таке.

Одним із принципів правової системи України є принцип законності. Правове регулювання питань, пов'язаних з розстроченням та відстроченням рішення суду про стягнення податкового боргу, відрізняється (є відмінним) за своїм суб'єктивним складом. Зокрема, згідно з ч. 1 ст. 328 КАСУ, за заявою сторони суд, який



розглядав справу як суд першої інстанції, може відстрочити або розстрочити виконання рішення, а за заявою стягувача чи виконавця (у випадках, встановлених законом) – встановити чи змінити спосіб або порядок його виконання. Питання про відстрочення або розстрочення виконання, зміну чи встановлення способу і порядку виконання судового рішення може бути розглянуто також за ініціативою суду. Натомість, відповідно до пункту 100.2 ст. 100 ПКУ, платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.

Так, згідно з пунктом 100.8 ст. 100 ПКУ рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки ухвалюється у такому порядку: стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу з урахуванням особливостей, визначених пунктом 100.9 цієї статті; стосовно місцевих податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори. Крім того, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, який щодня публікує на своєму офіційному вебсайті (п. 100.10 ст. 100 ПКУ). Таким чином, на наш погляд, питання розстрочення та відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податку врегульовано виключно відповідними статтями КАСУ. Приписи ст. 100 ПКУ не повинні застосовуватись під час вирішення цих питань.

**Рогач Олександр Янович,**  
*доктор юридичних наук, професор,*  
*проректор з науково-педагогічної роботи Ужгородського національного*  
*університету*

#### I. Зміст запиту

Як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від Касаційного адміністративного суду з проханням надати правовий висновок з проблемних питань, пов'язаних із розстроченням та відстроченням виконання судових рішень відповідно до статті 378 Кодексу адміністративного судочинства України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) у справах про стягнення податкового боргу з платників податків.

II. Правові підстави надання науково-правового висновку:

Закон України «Про судоустрій і статус суддів»

Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність»

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018 року.

Лист Касаційного адміністративного суду від 18.09.2018 року.

III. Нормативно-правові акти (в редакції на 27.09.2018 року), наукові джерела, використані в процесі підготовки наукового висновку:

Конституція України, Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Кодекс адміністративного судочинства України, Податковий кодекс України; Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин».

Посилання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

IV. Перелік умовних скорочень

Кодекс адміністративного судочинства України – КАС України

Податковий кодекс України – ПК України

Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» – Постанова № 1235.

Європейський суд з прав людини – ЄСПЛ.

V. Зміст запиту

У листі голова Касаційного адміністративного суду просить надати правовий висновок щодо низки питань.

А) Чи знаходиться питання розстрочення або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків виключно в площині процесуального права та чи є наявність або відсутність передбачених статтею 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого рішення?

Б) Чи мають приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, пріоритетність над нормами статті 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) та чи повинні вони застосовуватися

судом під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу?

#### VI. Результати наукового дослідження

Норми щодо розстрочення та/або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу містяться в Главі 9 ПК України «Погашення податкового боргу платників податків».

Згідно з пунктом 100.1 статті 100 ПК України розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Пункт 100.2 статті 100 ПК України визначає, що платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Пункт 100.8 статті 100 ПК України визначає процедуру прийняття таких рішень. Рішення приймаються:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу з урахуванням особливостей, визначених пунктом 100.9 цієї статті;

- стосовно місцевих податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори.

Таким чином, враховуючи вищенаведене, констатуємо, що правила щодо розстрочення та/або відстрочення податкового боргу, викладені в статті 100 ПК України, передбачають заявний порядок реалізації платником податків свого права передбаченого пунктом 17.1.5 статті 17 ПК України. Відповідно, контролюючі органи мають право приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу у порядку, передбаченому законодавством (п. 20.1.29 ст. 20 ПК України).

Іншим механізмом врегульовується питання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності боржника, яка здійснюється відповідно до законодавства з питань банкрутства (п. 100.3 ст. 100 ПК України). Ця норма логічно відтворює загальні положення, визначені в п. 1.3 ст. 1 ПК України: «... 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», з

банків, на які поширюються норми Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій».

Таким чином, автоматично екстраполювати положення п. 100.4, 100.5 статті 100 ПК України в процесуальну царину КАС України не виявляється можливим, оскільки п. 5.1 статті 5 ПК України чітко визначає, що поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу, а саме: відносин, 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 прав та обов'язків, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Все вищеперелічене, дає підстави стверджувати, що приписи статті 100 ПК України не мають пріоритетності над нормами статті 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) під час розгляду в суді справи про розстрочення або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків.

Відповідно до п. 87.11.статті 87 ПК України, орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Згідно зі статтею 378 КАС України, суд, який розглядав справу як суд першої інстанції, може за заявою сторони або з власної ініціативи відстрочити або розстрочити виконання рішення. Згідно з частиною 3 цієї ж статті, підставою для встановлення або зміни способу або порядку виконання, відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення є обставини, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим.

Законодавець не конкретизує та не вказує чіткого переліку обставин для відстрочення та/або розстрочення судового рішення, а визначає критерії, які можуть слугувати підставою для прийняття рішення судом. Крім того, прийняття такого рішення не може ставитись у залежність від звернення/незвернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу у порядку, визначеному ПК України, оскільки основною складовою права на суд (ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року) є право доступу, в тому тлумаченні, що особі має бути забезпечена можливість звернутись до суду для вирішення певного питання.

У частині 4 статті 378 КАС України вказується, що, вирішуючи питання про відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення, суд також враховує:

1) ступінь вини відповідача у виникненні спору; 2) щодо фізичної особи – тяжке захворювання самої особи або членів її сім'ї, її матеріальне становище; 3) стихійне лихо, інші надзвичайні події тощо.

Важливо зауважити, що підстави, наведені в частині 4, не є виключними.

У КАС України закріплений принцип верховенства права, відповідно до якого людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави (ст.ст. 7, 8 КАС України). Цей принцип кореспондується із завданнями адміністративного судочинства, відповідно до яких метою діяльності судів є захист прав, свобод та інтересів передусім приватних фізичних та юридичних осіб.

Юридичній науці та практиці відомий також принцип «*In dubio contra fisco*», який відображений і в рішеннях ЄСПЛ та означає (дослівно), що будь-які сумніви слід тлумачити проти інтересів фіску (казни). Зміст цього принципу являє собою діалектичний розвиток принципу верховенства права, а його застосування судами під час вирішення податкових спорів – важлива гарантія забезпечення прав платників податків під час виконання ними податкових обов'язків.

Аналізуючи положення статей 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) та 100 ПК України, слід констатувати, що норми КАС України в більшій мірі захищають права, свободи та інтереси платників податків, оскільки забезпечують варіативність для прийняття судом рішення, зокрема врахування інших обставин, які не передбачені в ст. 100 ПК України та Постанові № 1235, якою затверджується перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин.

Таким чином, вважаємо, що:

1) питання розстрочення та/або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків повинні вирішуватися за правилами статті 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року);

2) приймаючи рішення щодо відстрочення або розстрочення виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з платника податків, суд, вправі також враховувати і докази, вказані в п.п. 100.4 і 100.5 статті 100 ПК України, перелік яких визначається відповідно до Постанови № 1235. Наявність таких доказів у матеріалах справи, особливо, якщо відповідачем виступає юридична особа, є тими додатковими обставинами, які слід враховувати під час прийняття судового рішення. Однак, такі докази не є виключними передумовами, наявність яких надає підстави суду ухвалити рішення про відстрочення чи розстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу з платника податків.

**Харенко Михайло Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук,*  
*партнер юридичної фірми «Sayenko Kharenko»*

Перед членами Науково-консультативної ради при Верховному Суді поставлені такі питання:

1. Чи знаходяться питання розстрочення або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків виключно в площині процесуального права та чи є наявність або відсутність передбачених статтею 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого судового рішення?

2. Чи мають приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, пріоритетність над нормами статті 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України та чи повинні вони застосовуватись судом під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу?

Даючи відповідь на ці питання, пропоную виходити з такого.

Відповідно до положень ст. 378 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС), підставою для відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення є обставини, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим, беручи до уваги ступінь вини відповідача у виникненні спору; щодо фізичної особи – тяжке захворювання самої особи або членів її сім'ї, її матеріальне становище; стихійне лихо, інші надзвичайні події тощо.

Попередньою редакцією КАС також як підстави встановлювались обставини, що ускладнюють виконання судового рішення та конкретизувалось, що ними можуть бути відсутність коштів на рахунку, відсутність присудженого майна в натурі, стихійне лихо тощо.

З наведених норм випливає, що вони (особливо в чинній редакції КАС) не містять конкретного переліку обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта, а лише встановлюють критерії для їх визначення, надаючи суду в кожному конкретному випадку вирішувати питання про їх наявність з урахуванням усіх обставин справи.

Тож підставою для застосування цієї норми є виняткові обставини, що перешкоджають належному виконанню судового рішення в адміністративній справі, ускладнюють його виконання або роблять неможливим. І питання їх наявності та характеру мають розглядатись і аналізуватись судом кожен раз окремо.

Питання розстрочення або відстрочення виконання постанови суду є процесуальним, оскільки стосується виконання судового рішення, тобто процедури здійснення прав або виконання обов'язків, визначених у судовому рішенні.

Те, що положення КАС не містять застережень щодо можливості визначення у інших правових актах відповідних обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового рішення та необхідності їх врахування судом під час вирішення цього питання, ще раз підтверджують процесуальний характер цих норм та відсутність альтернативних джерел регулювання цього процесуального питання.

Відповідно, наявність або відсутність передбачених лише КАС обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта є достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням судового рішення.

Щодо паралельного регулювання відстрочення та/або розстрочення виконання судового рішення статтею 100 Податкового Кодексу України (далі – ПКУ), котра відсилає до Постанови КМУ від 27.12.10 № 1235, варто звернути увагу на те, що ПКУ, відповідно до ст. 1 цього Закону, регулює відносини у сфері справляння податків. Сфера дії ПКУ, виходячи з норм цієї статті, не стосується діяльності суду чи відносин між судом і платником податків. Тож відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення має регулюватись саме КАС, а не ПКУ.

Більше того, податкове законодавство містить спеціальні правила вирішення правових колізій у податковій сфері.

Зокрема, ПКУ встановлює принцип правомірності рішень платника податку, а саме в п. 4.1.4. ст. 4 цього Закону проголошується:

«презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу».

В нашому ж випадку, якщо і зіставляти норми КАС та ПКУ, то мають застосовуватись саме норми КАС, оскільки вони є більш сприятливими для платника податку.

Крім того, варто звернути увагу, що принцип правомірності рішень платника податку знаходить відображення і в практиці Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), рішення якого є джерелом права та обов'язковими для виконання Україною, відповідно до статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», суди, розглядаючи справи, зобов'язані враховувати практику ЄСПЛ як джерело права.

Так, у справі Щокін проти України<sup>18</sup> суд зазначив таке:

«51. Говорячи про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції (див. рішення у справі «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки) (<...>), № 26449/95,

<sup>18</sup> [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_858](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858)

пункт 54, від 9 листопада 1999 року). Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні (див. рішення у справі «Бейлер проти Італії» (Beyeler v. Italy), [ВП], № 33202/96, пункт 109, ЄСПЛ 2000-I).

...

На думку Суду, відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, та не забезпечує адекватного захисту від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

...

57. У зв'язку з цим Суд не може не звернути увагу на вимогу підпункту 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року, який передбачав, що в разі, коли національне законодавство припускало неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків, національні органи були зобов'язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків. Однак у справі, що розглядається, органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати прибуткового податку.

58. Вищевикладених міркувань достатньо, щоб Суд дійшов висновку, що втручання у майнові права заявника було незаконним для цілей статті 1 Першого протоколу до Конвенції. Таким чином, Суд постановляє, що у цій справі мало місце порушення цього положення.»

Отже, суд дійшов висновку, що можливість множинного трактування норм закону порушує вимоги ясності та якості, і в наслідок цього є порушенням Конвенції. Окрім цього, суд наголосив на необхідності застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків у випадку множинного тлумачення норм права.

Таким чином, можна підсумувати:

1.1. Питання розстрочення або відстрочення виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків лежить в площині процесуального права.

1.2. Наявність або відсутність передбачених статтею 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта є достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого судового рішення.

2.1. Приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника подат-



ків, не мають пріоритетності над нормами статті 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України.

2.2. Приписи статті 100 ПК України не повинні застосовуватись судом під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу.

Окремо від зазначеного вище, слід підкреслити, що судам не слід повністю ігнорувати норми ПКУ. Їх можна брати до уваги як орієнтир під час винесення рішень, які в жодному випадку не повинні звужувати права платника податку, надані йому КАС, в разі, якщо такий платник потребує правового захисту.

### 3. ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПІЛЬГИ У РАЗІ ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ БУДІВЛІ ПРОМИСЛОВОСТІ

#### 3.1. Правова позиція

##### *Постанова Верховного Суду від 17 лютого 2020 року у справі № 820/3556/17*

Застосування підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України можливе, якщо власниками об'єктів промисловості є фізичні та інші юридичні особи, зокрема нерезиденти, та за умови (з урахуванням виду діяльності) використання таких об'єктів за функціональним призначенням, тобто для промислового виробництва (виготовлення промислової продукції будь-якого виду).

#### 3.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення Голови Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 820/3556/17 (вих. № 66/0/27-19 від 24.07.2019 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

### I. Проблемне питання

1.1. Відповідно до ч. 1 ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. За змістом чинного податкового законодавства України, законом, що регулює будь-які питання оподаткування, в тому числі, встановлення податків і зборів через визначення їх елементів, є Податковий кодекс України (п.п. 4.2, 4.4. ст. 4, ст.ст. 6, 7 ПК України).

1.2. Дослідження встановленого механізму оподаткування у аспекті забезпечення нормативного регулювання виконання податкового обов'язку вимагає встановлення з боку правозастосовних органів змісту перелічених у ст. 7 ПК України елементів податків, включаючи податкові пільги та порядок їхнього застосування, якщо такі визначені щодо окремих видів податків і зборів.

1.3. Під час розгляду справ щодо виконання податкового обов'язку зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановленого у ст. 266 ПК України, Верховним Судом сформульовано правореалізаційні підходи щодо змісту окремих норм у регулюванні елементів цього податку.

1.4. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.5. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.6. Підставою для Звернення, з приводу якого надається цей Науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду про необхідність відступу від висновку щодо застосування норми пункту «є» підпункту 266.2.2. пункту 266.2 статті 266 ПК України, сформульованого у постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), за яким «... застосування пункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України можливе у разі дотримання двох обов'язкових умов: наявність будівель промисловості та їх перебування у власності промислових підприємств».

1.7. Підставами для відступу у Зверненні заявлено те, що під час визначення можливості оподаткування будівлі промисловості, визначальними є ознаки будівлі, за якими її функціональне призначення можна визначати як промислове, а

не ознаки власника такої будівлі. Норми пункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПК України не містять такої вимоги щодо застосування вищевказаної пільги в оподаткуванні як використання цієї будівлі у виробничому процесі промислових підприємств.

1.8. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді, з'ясувавши дискусійні питання правозастосування.

1.9. Водночас, зважаючи на формат надісланого Звернення щодо вибору та відповідного наукового обґрунтування з наукової точки зору одного з двох підходів до вирішення цього питання, вважаю за необхідне обмежитися дослідженням та критичним аналізом наведених аргументів наведених позицій з урахуванням загальних підходів та принципів функціонування правової системи України.

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Згідно з підп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 ПК України об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

2.2. За теоретичною класифікацією, вказаний податок відноситься до групи прямих реальних (майнових) податків, для яких характерним є саме об'єктний критерій застосування оподаткування.

2.3. Встановлюючи значення понять, які застосовуються у ПК України, пріоритетне значення надають визначенням, наданим у ст. 14 ПК України. Зокрема, підп. 14.1.129-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України об'єктами нежитлової нерухомості визначає будівлі, приміщення, що не віднесені, відповідно до законодавства, до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють: а) будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку; б) будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей; в) будівлі торговельні – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування; г) гаражі – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки; г) будівлі промислові та склади; д) будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки); е) господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліві, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо; е) інші будівлі.

2.4. Таким чином, у системному взаємозв'язку, норми підп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 та пункту «г» підп. 14.1.129-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України вказують на те, що «будівлі

промислові» у складі об'єктів нежитлової нерухомості є об'єктами оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фактично виступаючи загальним критерієм визначення об'єктом такого податку.

2.5. Натомість аналізований пункт «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України встановлює, що не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств.

2.6. Фактично, пункт «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, серед іншого, встановлює податкову пільгу по сплаті вказаного податку, якою є передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.1 ст. 30 ПК України. Вказаний пункт підставами для надання податкових пільг називає особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

2.7. У цьому випадку, на мою думку, законодавець обрав комбінований – об'єктно-функціональний критерій для встановлення податкової пільги (нормативне призначення приміщення та його функціональне використання у промисловості), а не суб'єктний (статус власника чи користувача приміщень – промислове підприємство).

2.8. На підтвердження такого висновку свідчить і таке:

2.8.1. Застосування поняття «будівлі промислові» як ознаки загального об'єкта оподаткування не може бути тотожним використаному у пункті «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України поняттю «будівлі промисловості» як критерію виключення з цього загального об'єкта в порядку надання податкової пільги, оскільки це суперечить нормотворчій логіці. Використання цих різних понять має під собою нормативне (формальне) та фактичне підґрунтя.

2.8.2. Визначаючи значення застосовуваних понять у пункті «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, у постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), Суд же, навпаки, ототожнює ці поняття та встановлює зміст «будівлі промисловості», використовуючи положення Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, затвердженого наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 17.08.2000 р. № 507. Однак вказаний Класифікатор застосовує поняття «Будівлі промислові та склади» (група 125), що відповідає загальному об'єкту оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (див. п. 2.3, 2.4 цього Наукового висновку), а тому є непридатним для визначення змісту сформульованої податкової пільги – «будівлі промисловості».

2.8.3. Недостатньо точним, на мою думку, є й проведений буквальний аналіз пункту «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України у постанові Верховного

Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), оскільки, як правильно зазначено у самому рішенні, «... прислівник «зокрема», який уживається для підкреслення, виділення чого-небудь з-поміж однотипного, та який відноситься в даному випадку до виду будівель промисловості (виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств)», не може бути розтлумачений як такий, що дозволяє присвоїти ознаку окремо виділених видових складових (виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств) загальній (родовій) категорії – будівлі промисловості, оскільки за морфологічними правилами не поглинає чи узагальнює, а виокремлює.

2.9. Слід підтримати висловлену Верховним Судом думку, що в умовах чинного нормативно-правового регулювання, відсутня можливість чіткого визначення використаної категорії «будівлі промисловості» на підставі нормативного припису, на відміну, наприклад, від ст. 66 Земельного кодексу України, у якій до земель промисловості віднесені землі, надані для розміщення та експлуатації основних, підсобних і допоміжних будівель та споруд промислових, гірничодобувних, транспортних та інших підприємств, їх під'їзних шляхів, інженерних мереж, адміністративно-побутових будівель, інших споруд.

2.10. Складність податкового законодавства для дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) роблять особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали б можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника (п. 51 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.11. Водночас концепція застосування критерію «якості закону» як елементу правової визначеності для забезпечення верховенства права, що розкривається у практиці Європейського суду з прав людини, серед іншого, ґрунтується на підході, за яким абсолютна точність формулювань недосяжна і в жодному випадку не може передбачити всі непередбачувані обставини, через що необхідно уникати надмірної жорсткості у формулюваннях та відповідати обставинам, що змінюються, означає, що багато законів неминуче мають більшою або меншою

мірою нечіткі формулювання. Тлумачення та застосування таких актів залежить від практики (п. 49 рішення ЄСПЛ у справі «Санді таймс» проти Сполученого Королівства від 26.04.1979 р.; п. 61 рішення ЄСПЛ у справі «Олссон проти Швеції» від 25.03.1988 р.). Якщо вона не сформульована з точністю, достатньою для того, щоб надати змогу громадянину регулювати свою поведінку: він має бути спроможним – якщо потрібно, після відповідної консультації – передбачити такою мірою, наскільки це є розумним за даних обставин, наслідки, які можуть впливати з його дій (п. 56 рішення ЄСПЛ у справі «Фельдек проти Словаччини» від 12.07.2001 р.). Водночас ступінь чіткості закону значною мірою залежить від змісту цього документа, сфери, на яку поширюється цей закон, а також кількості та статусу тих, кому закон адресований (п. 34–35 рішення ЄСПЛ у справі «Реквені проти Угорщини» від 20.05.1999 р.).

2.12. Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010 зазначив, що «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 допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених 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).

2.13. Зважаючи на те, що предмет регулювання податкового законодавства стосується визначення порядку виконання особою конституційного обов'язку як форми визначення належної поведінки з боку особи, що є втручанням державою у сферу її майнових інтересів, дотримання критерію законності такого втручання вимагає максимальної передбачуваності, чіткості та визначеності (певності).

2.14. Ч. 4 ст. 6 КАС України забороняє відмову в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини.

2.15. А тому, недостатня чіткість податкового законодавства передбачає застосування компенсаторних правозастосовних нормативних механізмів – презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу 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. 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.16. Формулюючи значення «будівлі промисловості» у своїй практиці Верховний Суд повинен виходити з урахування вказаних принципів, звертаючи увагу на таке:

2.16.1. Застосовуючи об'єктно-функціональний підхід до визначення податкової пільги у пункті «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, законодавець ключовим критерієм обрав функціональне призначення будівлі – використання у промисловості, а не належність конкретному суб'єкту-платнику. Таким чином, Верховний Суд у постанові від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18) допустив обмежувальне тлумачення за рахунок введення додаткової ознаки надання пільги по сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, порівняно з нормативним приписом.

2.16.2. Обираючи за вихідне поняття «промисловість», у зв'язку із яким застосовується аналізована податкова пільга, законодавець пов'язує звільнення від сплати податку за нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, із його застосуванням у виробничому промисловому циклі господарської діяльності без конкретизації видів промислового виробництва та організаційних форм у яких воно здійснюється.

2.16.3 Основні засади господарювання в Україні, господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання, визначає і регулює Господарський кодекс України.

2.16.4. Фактично, промислове виробництво реалізується через правову форму господарської комерційної діяльності (підприємництво) або некомерційне господарювання (ст. 3 ГК України).

2.16.5. Згідно з ч. 1 ст. 45 ГК України, підприємництво в Україні здійснюється в будь-яких організаційних формах, передбачених законом, на вибір підприємця, зокрема, громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, що ним створюється (ч. 3 ст. 128 ГК України).

2.16.6. Держава гарантує усім підприємцям, незалежно від обраних ними організаційних форм підприємницької діяльності, рівні права та рівні можливості для залучення і використання матеріально-технічних, фінансових, трудових, інформаційних, природних та інших ресурсів (ч. 1 ст. 47 ГК України). У аспекті чого, надання окремим підприємцям податкових та інших пільг, які ставлять їх у привілейоване становище щодо інших суб'єктів господарювання, що призводить до монополізації ринку певного товару, відноситься до дискримінації суб'єктів господарювання за змістом абз. 6 ч. 1 ст. 31 ГК України, що заборонена законом.



2.16.7. Відповідно, надання окремим суб'єктам господарювання або групам суб'єктів господарювання таких пільг чи інших переваг кваліфікуються, згідно з ч. 2 ст. 15 Закону України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-III, як антиконкурентні дії органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю.

2.16.8. Вказаним нормам кореспондує принцип податкового законодавства – нейтральності оподаткування, який, згідно з підп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК України, передбачає установаження податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

2.16.9. Враховуючи те, що будинки та споруди є основними фондами у складі майна у сфері господарювання, що використовуються у діяльності суб'єктів господарювання (ч.ч. 1, 3 ст. 139 ГК України) звільнення від оподаткування за критерієм «будівлі промисловості» лише об'єктів нежитлової нерухомості промислових підприємств зумовлює дискримінацію інших суб'єктів господарювання, які займаються промисловим виробництвом (в першу чергу, фізичних осіб-підприємців), всупереч припису ПК України, шляхом зростання податкового тиску через вплив на основні фонди, а отже і собівартість кінцевої продукції. А вказана дискримінація не має ані законних, ані очевидних обґрунтованих підстав.

2.17. Водночас, зважаючи на те, що промисловість як вид економічної діяльності з певних видів матеріального виробництва, здійснюється через господарську діяльність, якою займаються суб'єкти господарювання у встановлених законом формах, для віднесення за об'єктно-функціональним призначенням об'єкту нежитлової нерухомості до будівлі промисловості слід зважати на правові можливості власника її використання за відповідним цільовим призначенням (у промисловості).

### III. Узагальнений висновок

3.1. Зважаючи на те, що у висновку, сформульованому у постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), за рахунок введення додаткової ознаки надання пільги по сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що не відповідає змісту пункту «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, Верховний Суд допустив обмежувальне тлумачення, порівняно з нормативним приписом, такий висновок потребує зміни.

3.2. Досліджуючи питання щодо віднесення певних об'єктів нежитлової нерухомості до будівель промисловості, суди мають звертати увагу як на об'єктно-функціональне нормативно-технічне призначення будівлі, так і на правові можливості власника її використання за відповідним цільовим призначенням (здійснення господарської діяльності у галузях промисловості).

3.3. Водночас організаційна форма здійснення господарської діяльності чи галузь промисловості не впливає на застосування відповідної податкової пільги.

4. СПЛАТА ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ ФІЗИЧНОЮ ОСОБОЮ-ПІДПРИЄМЦЕМ, ЯКА ОТРИМАЛА СВІДОЦТВО ПРО ДЕРЖАВНУ РЕЄСТРАЦІЮ СУБ'ЄКТА ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДО 1 ЛИПНЯ 2004 РОКУ, АЛЕ НЕ НАДАЛА РЕЄСТРАЦІЙНУ КАРТКУ ДЛЯ ВНЕСЕННЯ ВІДОМОСТЕЙ ДО ЄДИНОГО ДЕРЖАВНОГО РЕЄСТРУ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ, ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ ТА ГРОМАДСЬКИХ ФОРМУВАНЬ, ЩО ЗУМОВЛЕНЕ ЗМІНОЮ ЗАКОНОДАВСТВА

#### 4.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 1 липня 2020 року у справі № 260/81/19*

Виключається можливість автоматичного перенесення набутих до 1 липня 2004 року ознак суб'єкта господарювання. Відсутність офіційного підтвердження в особи статусу фізичної особи-підприємця у спосіб проходження реєстраційних процедур у порядку, визначеному законом, що виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, за відсутності фактичних доказів протилежного, виключає можливість формальної та фактичної участі позивача в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом.

#### 4.2. Наукові висновки

**Заярний Олег Анатолійович,**  
*доктор юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

1. Фактичний виклад обставин справи, на яких ґрунтується науковий висновок.

У провадженні Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду перебуває справа № 826/11434/18 за позовом Черкунова Віталія Івановича до Державної митної служби України, Галицької митниці Держмитслужби про визнання протиправними та скасування наказів, поновлення на посаді, стягнення заробітку.

Спiр у цiй справi виник у зв'язку iз припиненням державної служби позивача в червнi 2018 року, який обiймав посаду в митному органi, у зв'язку iз поновленням на посадi державної служби особи, яка ранiше її займала.

У цьому провадженнi суд першої iнстанцiї, з висновком якого погодився суд апеляцiйної iнстанцiї, виходив з того, що, оскiльки спецiальне законодавство, Закон України «Про державну службу» в редакцiї вiд 10.12.2015 № 889-IX, (далi – Закон України «Про державну службу»), не мiстить врегулювання порядку звiльнення державного службовця у зв'язку iз поновленням на посадi державної служби особи, яка ранiше її займала, а тому у разi звiльнення державного службовця у такому випадку мають бути застосованi норми загального законодавства, а саме, Кодексу законiв про працю України, (далi – КЗпП України).

За таких обставин суди прийшли до висновку, що приймаючи рiшення вiдповiдач, як роботодавець, не виконав вимоги законодавства в частинi процедури звiльнення працiвника, оскiльки не запропонував позивачу рiвнозначну посаду у тiй же установi, чим порушив трудовi гарантiї позивача як працiвника.

Усе викладене вище породжує проблемнi питання, якi вимагають свого наукового вирiшення.

Їх сутнiсть виявляється у такому:

1. Чи поширюється дiя норм законодавства про працю, зокрема частини другої статтi 40 КЗпП України, якщо неможливо перевести працiвника, за його згодою, на iншу роботу, у частинi вiдносин припинення державної служби на пiдставi пункту 1 частини першої статтi 88 Закону України «Про Державну службу»?

2. Чи поширюються гарантiї частини четвертої статтi 40 КЗпП України на вiдносини в частинi припинення державної служби у зв'язку з обставинами, що склалися незалежно вiд волi сторiн, зокрема, поновлення на посадi державної служби особи, яка ранiше її займала?

Метою цього наукового висновку є дослiдження проблемних питань, пов'язаних iз застосуванням пункту 1 частини першої статтi 88 Закону України «Про державну службу» у системному взаємозв'язку з положеннями частин другої та четвертої КЗпП України до вiдносин припинення державної служби через поновлення на посадi особи, яка ранiше її займала.

Предметом наукового висновку є правовi норми, передбаченi у пунктi 1 частини першої статтi 88 Закону України «Про державну службу», частинах другiй та четвертiй статтi 40 КЗпП України.

2. Нормативне, наукове та правозастосовче об'рунтування правових позицiй наукового висновку.

Закладаючи правову основу для визнання України правовою, демократичною та соцiальною державою, Конституцiя України у частинi другiй статтi 3 встановила основоположне правило для побудови публiчно-правових вiдносин мiж людиною та державою.

Згідно із зазначеною конституційною нормою, «права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави...».

Установленому у статті 3 Конституції України обов'язку держави кореспондує закріплене у частині другій статті 38 основного Закону права громадян на рівний доступ до державної служби та служби в органах місцевого самоврядування.

Складовими елементами правового статусу державних службовців є вступ на державну службу, умови та порядок її проходження, звільнення з державної служби, соціальний статус осіб державної служби. Регламентується цей статус нормами різних галузей права, серед яких норми конституційного, адміністративного, трудового, цивільного, кримінального, фінансового права – галузей права, началом у яких є публічне право. Зазначеним обумовлено складність і специфічність цього інституту та поширення компетенції адміністративних судів на спори щодо прийняття громадян на державну службу.

Принципи, правові та організаційні засади забезпечення публічної, професійної, політично неупередженої, ефективної, орієнтованої на громадян державної служби, яка функціонує в інтересах держави і суспільства, а також порядок реалізації громадянами України права рівного доступу до державної служби, що базується на їхніх особистих якостях та досягненнях, визначені Законом України «Про державну службу».

Як випливає з буквального змісту норми, передбаченої у частині першій статті 3 вказаного Закону України: «Цей Закон регулює відносини, що виникають у зв'язку із вступом на державну службу, її проходженням та припиненням, визначає правовий статус державного службовця».

Відповідно до частин першої-третьої статті 5 Закону України «Про державну службу» правове регулювання державної служби здійснюється Конституцією України, цим та іншими законами України, міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, актами Кабінету Міністрів України та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби.

Відносини, що виникають у зв'язку із вступом, проходженням та припиненням державної служби, регулюються цим Законом, якщо інше не передбачено законом.

Дія норм законодавства про працю поширюється на державних службовців у частині відносин, не врегульованих цим Законом.

Пункт 5 частини першої статті 83 та пункт 1 частини першої статті 88 Закону України «Про державну службу» серед підстав для припинення державної служби у зв'язку з обставинами, що склалися незалежно від волі сторін, виокремлюють поновлення на посаді державної служби особи, яка раніше її займала.

Згідно з приписами пункту 2 частини першої статті 40 КЗпП України, трудовий договір, укладений на невизначений строк, а також строковий трудовий договір до закінчення строку його чинності може бути розірваний власником або уповноваженим ним органом лише у випадку поновлення на роботі працівника, який раніше виконував цю роботу.

За правилами частини другої статті 40 КЗпП України, звільнення з підстав, зазначених у пунктах 1, 2 і 6 цієї статті, допускається, якщо неможливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу.

Але, відповідно до частини четвертої статті 40 КЗпП України, не допускається звільнення працівника з ініціативи власника або уповноваженого ним органу в період його тимчасової непрацездатності (крім звільнення за пунктом 5 цієї статті), а також у період перебування працівника у відпустці. Це правило не поширюється на випадок повної ліквідації підприємства, установи, організації.

За змістом статті 87 Закону України «Про державну службу», підставами для припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення, серед іншого є:

скорочення чисельності або штату державних службовців, ліквідація державного органу, реорганізація державного органу у разі, коли відсутня можливість пропозиції іншої рівноцінної посади державної служби, а в разі відсутності такої пропозиції – іншої роботи (посади державної служби) у цьому державному органі; встановлення невідповідності державного службовця займаній посаді протягом строку випробування;

отримання державним службовцем двох підряд негативних оцінок за результатами оцінювання службової діяльності;

вчинення державним службовцем дисциплінарного проступку, який передбачає звільнення.

Підставою для припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення може бути нез'явлення державного службовця на службу протягом більш як 120 календарних днів підряд або більш як 150 календарних днів протягом року внаслідок тимчасової непрацездатності (без урахування часу відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами), якщо законом не встановлено більш тривалий строк збереження місця роботи (посади) у разі певного захворювання.

За державним службовцем, який втратив працездатність під час виконання посадових обов'язків, посада зберігається до відновлення працездатності або встановлення інвалідності.

Процедура вивільнення державних службовців на підставі пункту 1 частини першої цієї статті визначається законодавством про працю.

Звільнення на підставі пункту 1 частини першої цієї статті допускається лише у разі, якщо державного службовця не може бути переведено на іншу посаду відповідно до його кваліфікації або якщо він відмовляється від такого переведення.

Державний службовець, якого звільнено на підставі пункту 1 частини першої цієї статті, у разі створення в державному органі, з якого його звільнено, нової посади чи появи вакантної посади, що відповідає кваліфікації державного службовця, протягом шести місяців з дня звільнення має право поворотного прийняття на службу за його заявою, якщо він був призначений на посаду в цьому органі за результатами конкурсу. У разі звільнення з державної служби на підставі пункту 1 частини першої цієї статті, державному службовцю виплачується вихідна допомога у розмірі середньої місячної заробітної плати.

Частиною другою статті 40 КЗпП України передбачено, що звільнення з підстави поновлення на роботі працівника, який раніше виконував цю роботу, допускається, якщо неможливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу.

Аналогічні правила передбачені в частині третій статті 87 Закону України «Про державну службу» лише щодо підстави для припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення, передбаченої пунктом 1 частини першої цієї статті, такої як скорочення чисельності або штату державних службовців, ліквідація державного органу, реорганізація державного органу у разі, коли відсутня можливість пропозиції іншої рівноцінної посади державної служби, а в разі відсутності такої пропозиції – іншої роботи (посади державної служби) у цьому державному органі.

Окремі особливості проходження державної служби в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, та в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, їх територіальних органах визначається Митним кодексом України та Податковим кодексом України, частина п'ята статті 3 Закону України «Про державну службу».

Разом з тим, слід підкреслити: норма частини п'ятої статті 3 Закону України «Про державну службу» запроваджена Законом України від 14.01.2020 року, тобто після виникнення спірних правовідносин, що унеможлиблює її застосування до вирішення питань, порушених у цьому науковому висновку.

Така правова позиція ґрунтується на приписах частин третьої та четвертої статті 3 Кодексу адміністративного судочинства України, (далі – КАС України).

Відповідно до частини третьої статті 3 КАС України: «Проведення в адміністративних справах здійснюється відповідно до закону, чинного на час вчинення окремої процесуальної дії, розгляду і вирішення справи». Водночас за правилами частини четвертої статті 3 КАС України: «Закон, який встановлює нові обов'язки, скасовує чи звужує права, належні учасникам судового процесу, чи обмежує їх використання, не має зворотної дії в часі».

У регулюванні суспільних відносин застосовуються різні способи дії в часі нормативно-правових актів. Перехід від однієї форми регулювання суспільних відносин до іншої може здійснюватися, зокрема, негайно (безпосередня дія), шляхом перехідного періоду (ультраактивна форма) і шляхом зворотної дії (ретроактивна форма). За загальноновизнаним принципом права, закони та інші

нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі. Цей принцип закріплений у частині першій статті 58 Конституції України, за якою дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності й припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

Конституція України, закріпивши частиною першою статті 58 положення щодо неприпустимості зворотної дії в часі законів та інших нормативно-правових актів, водночас передбачає їх зворотну дію в часі у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують юридичну відповідальність особи, що є загальною визначеною принципом права. Тобто щодо юридичної відповідальності застосовується новий закон чи інший нормативно-правовий акт, що пом'якшує або скасовує відповідальність особи за вчинене правопорушення під час дії нормативно-правового акта, яким визначались поняття правопорушення і відповідальність за нього.

Відповідальність можлива лише за наявності в законі чи іншому нормативно-правовому акті визначення правопорушення, за яке така юридична відповідальність особи передбачена, і яка може реалізовуватись у формі примусу з боку уповноваженого державою органу.

В аспекті зворотної дії норм Конституції та Законів України важливе уточнення зробив Конституційний Суд України в Рішенні за зверненням Національного Банку України щодо офіційного тлумачення положень ч. 1 ст. 58 Конституції України, від 09.02.1999 року у справі № 11-7/99 № 1-9 РП-99, закріплена у ч. 1 ст. 58 Конституції України норма, вміщена у розділ «другий» Конституції – «Основні права, свободи та обов'язки людини і громадянина», що означає поширення дії відповідного припису лише на фізичних осіб в частині зворотної дії норм закону, яким пом'якшується чи скасовується юридична відповідальність. На цій основі Конституційний Суд України дійшов висновку, що положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб.

Але це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті.

Таким чином, внесені Законом України № 440-VIII зміни до Закону України «Про державну службу», не поширюються на спірні правовідносини.

Як впливає із системного тлумачення змісту норм, передбачених у пункті 2 частини першої, частині другій та четвертій статті 40 КЗпП України, частині першій статті 3, частинах першій – третій статті 5, пункті 5 частини першої статті 83, частині першій статті 87, пункті 1 частини першої статті 88 Закону України «Про

державну службу», на відносини, пов'язані із професійною діяльністю державних службовців не врегульованих останнім з названих Законів, поширюються вимоги КЗпП України.

У цьому контексті йдеться про загальнопоширене у правозастосовчій діяльності правило про поширення дії загальної норми на правовідносини, які врегульовані спеціальними нормами окремого Закону України.

Аналогічний підхід до вирішення проблемних питань, досліджених у цьому науковому висновку одержав свій розвиток у практиці адміністративного судочинства.

Згідно з інформаційним листом Вищого адміністративного суду України від 26.05.2010 № 753/11/13-10 «Про розв'язання спорів, що виникають з відносин публічної служби», «...під час вирішення спорів зазначеної категорії пріоритетними є норми спеціальних законів, а норми трудового законодавства підлягають застосуванню лише у випадках, якщо нормами спеціальних законів не врегульовано спірних відносин, та коли про можливість такого застосування прямо зазначено у спеціальному законі. Тому, якщо у спеціальному законі не передбачено або прямо заборонено застосування норм трудового законодавства, то особа може бути звільнена виключно з підстав передбачених цими законами».

Згаданим листом також передбачено, що суди розглядаючи справи, пов'язані з припиненням публічної служби, повинні виходити з їх поділу на загальні, передбачені КЗпП України, та спеціальні, передбачені відповідними спеціальними законами України.

Так само, Львівський апеляційний адміністративний суд в «Узагальненні судової практики розгляду спорів з приводу прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби впродовж 2012–2013 років» звернув увагу суддів адміністративних судів на те, що: «за загальним правилом, під час вирішення справ досліджуваної категорії пріоритетними є норми спеціальних законів. Трудове законодавство підлягає застосуванню у випадках, якщо нормами спеціальних законів не врегульовано спірних правовідносин або коли про це йдеться у спеціальному законі».

### 3. Узагальнений висновок:

1. У частині відносин припинення державної служби на підставі пункту 1 частини першої статті 88 Закону України «Про Державну службу» на них поширюється дія норм законодавства про працю, зокрема частини другої статті 40 КЗпП України, якщо не можливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу.

2. На відносини в частині припинення державної служби у зв'язку з обставинами, що склалися незалежно від волі сторін, зокрема, поновлення на посаді державної служби особи, яка раніше її займала, поширюються гарантії частини четвертої статті 40 КЗпП України.



**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.М. Гімона у провадженні № К/9901/29483/19 (справа № 260/81/19), надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 9/0/27-20 від 10.02.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

#### І. Проблемне питання

1.1. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі – єдиний внесок) як консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування 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 (п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (надалі – Закон № 2464-VI)) є основним парафіскальним обов'язковим платежем фінансової системи України.

1.2. Його призначення на сьогодні полягає у капіталізації грошових внесків учасників системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в межах солідарно-накопичувального рівня у Пенсійному фонді для забезпечення конституційних прав громадян на соціальний захист (ст. 46 Конституції України) та на достатній життєвий рівень (ст. 48 Конституції України) у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, без-

робіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

1.3. Питання визначення обов'язкової участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування фактично є питанням першочергового встановлення для особи обов'язку щодо сплати відповідного грошового платежу у цільовий фонд, що вимагає чіткого та однозначного правового регулювання визначення підстав та порядку його виконання.

1.4. У аспекті чинної бази нарахування єдиного внеску для фізичних осіб-підприємців, згідно з п.п. 2, 3 ст. 7 Закону № 2464-VI, розмір сплати є залежним від фінансових результатів здійснюваної ними господарської діяльності, однак обов'язок зі сплати визначається за суб'єктним критерієм, що вимагає чіткого узгодження загальних позицій щодо правосуб'єктності фізичної особи-підприємця з нормами спеціального законодавства у сфері адміністрування єдиного внеску.

1.5. А тому, цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.М. Гімона, необхідно надати відповіді у формі правових висновків Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, в тому числі, з'ясувавши питання:

1.5.1. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до ЄДР відповідно до положень Закону № 755-IV, зберігають статус фізичних осіб-підприємців в тлумаченні ст. 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності?

1.5.2. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону № 2390-VI до ЄДР були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважається недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця в тлумаченні ст. 50 ЦК України?

1.5.3. Чи можна стверджувати, що з прийняттям Закону № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як фізичних осіб-підприємців, відомості про яких були включені до ЄДР з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними?

1.6. Водночас комплексне дослідження теорії, аналітичних оглядів відповідної тематики та матеріалів практики вказує на те, що суть проблеми застосування відповідних норм є системною та зумовлена як тими питаннями, які необхідно вирішити згідно з надісланим Зверненням, так і необхідністю комплексного

аналізу відносин та їхнього нормативно-правового регулювання. З огляду на вказане, вважаю за необхідне під час обґрунтування вийти за межі поставлених запитань, з метою забезпечення комплексного системного підходу для вирішення завдань адміністративного судочинства під час розгляду цієї категорії спорів.

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. П. 4 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464-VI до платників єдиного внеску відносить фізичних осіб-підприємців, в тому числі тих, які обрали спрощену систему оподаткування.

2.2. Згідно з чинним нормативно-правовим регулюванням, суб'єктна ознака статусу фізичної особи-підприємця є визначальною щодо віднесення до платників єдиного внеску (визначення наявності у особи обов'язку сплати єдиного внеску), встановлюючи його мінімальний розмір у сумі, що не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць (п.п. 2, 3 ст. 7 Закону № 2464-VI).

2.3. Правовий статус підприємця фізична особа з повною цивільною дієздатністю набуває в порядку реалізації свого права на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (ч. 1 ст. 42 Конституції України, ч. 1 ст. 50 ЦК України, ч. 1 ст. 128 ГК України).

2.4. Водночас державна реєстрація в порядку, встановленому законом, визначена обов'язковою умовою реалізації права на підприємницьку діяльність (ч. 2 ст. 50 ЦК України, ч. 1 ст. 58, ч. 1 ст. 128 ГК України), яка полягає у офіційному визнанні шляхом засвідчення державою факту набуття статусу підприємця фізичною особою або його позбавлення, зміни відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про фізичну особу-підприємця для забезпечення державних органів та органів місцевого самоврядування, а також учасників цивільного обороту достовірною інформацією про юридичних осіб, громадські формування, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб-підприємців з Єдиного державного реєстру (п. 4 ч. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 7 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV (надалі – Закон № 755-IV)).

2.5. Таке унормування порядку реалізації права на здійснення підприємницької діяльності покликане забезпечити захист прав, свобод та інтересів інших учасників цивільного обороту від зловживань під час реалізації особою свого права, має загальний характер як в Україні, так і у правових системах іноземних держав, та, за визначеними законом умовами проведення державної реєстрації, слід визнавати його легальним, обґрунтованим та пропорційним втручанням держави у здійснення особою свого конституційного права на підприємницьку діяльність.

2.6. У первинній редакції Закону № 755-IV порядок проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців включає, зокрема: 1) перевірку комплектності документів, які подаються державному реєстратору, та

повноти відомостей, що вказані в реєстраційній картці; 2) перевірку документів, які подаються державному реєстратору, на відсутність підстав для відмови у проведенні державної реєстрації; 3) внесення відомостей про юридичну особу або фізичну особу-підприємця до Єдиного державного реєстру; 4) оформлення і видачу свідоцтва про державну реєстрацію та виписки з Єдиного державного реєстру (ч. 2 ст. 4).

2.7. Відповідно до ч. 1 ст. 42 Закону № 755-IV (у первинній редакції) для проведення державної реєстрації фізична особа, яка має намір стати підприємцем, повинна подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) державному реєстратору за місцем проживання такі документи: 1) заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця; 2) копію довідки про включення заявника до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів; 3) документ, що підтверджує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця.

2.8. Згідно з п. 2 Розділу VIII «Прикінцеві положення» Закону № 755-IV у первинній редакції, державний реєстратор протягом 2004–2005 років у разі надходження від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, зобов'язаний провести заміну раніше виданих їм свідоцтв про державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка.

2.9. Таким чином, визначена процедура державної реєстрації, з дати набрання чинності Законом № 755-IV, передбачала встановлення волевиявлення особи щодо одержання правового статусу фізичної особи-підприємця через здійснення повного (якщо первинне набуття) чи мінімального (якщо підтвердження набуття статусу суб'єкта підприємницької діяльності відбулося до 01.07.2004 р.) комплексу дій за посередництвом подання реєстраційної картки (документа встановленого зразка, який підтверджує волевиявлення особи щодо внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру (абз. 7 ч. 1 ст. 1 Закону № 755-IV (у первинній редакції)) та отримання свідоцтва про державну реєстрацію як правозасвідчувального документа встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця (абз. 9 ч. 1 ст. 1 Закону № 755-IV (у первинній редакції))).

2.10. Загальне визначення правового статусу передбачає встановлення правового становища (сукупності прав та обов'язків) фізичної або юридичної особи<sup>19</sup>. Відповідно до цього, з прийняттям нових редакцій Цивільного та Господарського кодексів України, що набрали чинності з 2004 року, було змінено основи організаційного статусу фізичної особи, яка здійснює господарську діяльність

19 Статус / Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол: Ю.С. Шемшученко та ін. Київ: «Укр. енцикл.», 1998. Т. 5: П-С. 2003. С. 626.

через запровадження форми фізичної особи-підприємця, а Закон № 755-IV визначив порядок реалізації конститутивної ознаки – державної реєстрації – для отримання чи підтвердження такого статусу для законного здійснення підприємницької діяльності на території України.

2.11. Зважаючи на те, що, згідно з поданими вище висновками (п.п. 2.2, 2.3 Висновку), статус фізичної особи-підприємця є формою реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність, відсутність підтвердженого у визначеній державою формі реалізації цього права у нових умовах нормативно-правового регулювання після 2004 року, виключає можливість автоматичного перенесення ознак суб'єкта господарювання до 01.07.2004 р., оскільки особа не може бути примушена до реалізації наданого їй права в цих умовах, а користується ним на власний розсуд.

2.12. Подальші зміни до процедури адміністрування системи державної реєстрації фізичних осіб-підприємців, запроваджені Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» від 01.07.2010 р. № 2390-VI та Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» від 25.03.2014 р. № 1155-VII не спростовують наведених висновків щодо природи визначення статусу особи фізичної особи-підприємця, а лише визначають регулювання діяльності уповноважених органів стосовно фізичних осіб, які мають намір продовжувати здійснювати підприємницьку діяльність, розпочату ними до 01.07.2004 р., що підтверджується виконанням ними обов'язку подати реєстраційну картку або ж констатації відмови особи від набуття статусу фізичної особи-підприємця шляхом неподання реєстраційної картки, що за змістом нормативних приписів мало наслідком відмову у заміні свідоцтва про державну реєстрацію на бланки нового зразка та внесення позначки до Єдиного державного реєстру про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними. Таким чином, виключалася можливість законного здійснення підприємницької діяльності.

2.13. Незважаючи на те, що на сьогодні Закон № 2464-VI є спеціальним законодавчим актом, виключно яким визначаються принципи збору та ведення обліку єдиного внеску; платники єдиного внеску; порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску; розмір єдиного внеску; орган, що здійснює збір та веде облік єдиного внеску, його повноваження та відповідальність; склад, порядок ведення та використання даних Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування; порядок здійснення державного нагляду за збором та веденням обліку єдиного внеску (ч. 2 ст. 2), його призначення у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування передбачає

необхідність проведення аналізу з позицій комплексного застосування відповідного законодавства у сфері соціального забезпечення.

2.14. Згідно з ч. 1 ст. 15 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-IV (надалі – Закон № 1058-IV), віднесення до платників страхових внесків у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування зумовлено участю у ній у статусі застрахованої особи чи страхувальника. Стосовно фізичних осіб-підприємців, обидва цих статуси учасників збігаються у системному застосуванні п. 2 ст. 11, п. 5 ст. 14, ч. 1 ст. 15 Закону № 1058-IV, зважаючи на їхню обов'язкову участь у системі соціального страхування для забезпечення їхнього права на соціальний захист у разі настання відповідних страхових ризиків та самостійної сплати ними страхових внесків у зв'язку із цим як самозайнятими особами за рахунок доходів від здійснення ними господарської діяльності.

2.15. Відсутність офіційного підтвердження статусу фізичної особи-підприємця, шляхом проходження реєстраційних процедур у порядку, визначеному Законом № 755-IV, що виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, за відсутності фактичних доказів протилежного, виключає і можливість формальної та фактичної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом.

2.16. Сукупний аналіз норм, які визначають формальний бік процедури взяття на облік фізичних осіб-підприємців як платників єдиного внеску вказують, що такий, на момент існування спірних правовідносин, здійснювався на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом № 755-IV (абз. 2 п. 4 ст. 15 Закону № 1058-IV, абз. 4 ч. 1 ст. 5 Закону № 2464-VI, п. 1 Розділу II Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.11.2014 р. № 1162 (zareestrowanogo в Міністерстві юстиції України 03.12.2014 р. за № 1553/26330). Лише Законом України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 14.01.2020 р. № 440-IX були внесені зміни до абз. 4 ч. 1 ст. 5 Закону № 2464-VI щодо порядку взяття на облік на підставі відомостей про державну реєстрацію фізичної особи-підприємця, наданих згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань», узгодивши з оновленим алгоритмом реєстраційної адміністративної процедури, що не використовує на сьогодні реєстраційних карток та характеризується вищим ступенем діджиталізації адміністрування Єдиного державного реєстру порівняно з ранніми періодами набрання чинності та дії Законом № 755-IV.

2.17. Неподання реєстраційної картки особами, які набули статусу суб'єкта підприємницької діяльності та здійснювали її до 01.07.2004 р. на підставі свідо-

цтва про державну реєстрацію, у системному взаємозв'язку із вищевикладеними висновками, свідчить про їхню відмову від здійснення права на підприємницьку діяльність, а з формальної точки зору наведених у п. 2.16 цього Висновку приписів – зумовлює відсутність можливості внесення відповідних відомостей до Єдиного державного реєстру та подальшого постановлення на облік платником єдиного внеску для його нарахування і сплати на підставі відомостей Єдиного державного реєстру.

### III. Узагальнений висновок

3.1. За відсутності формального підтвердження набуття чи підтвердження статусу фізичної особи-підприємця шляхом державної реєстрації у порядку, визначеному Законом № 755-IV, а також фактичних даних, які б доводили факт здійснення підприємницької діяльності особи у часових рамках дії перехідних періодів дії спеціальних порядків процедури підтвердження продовження здійснення підприємницької діяльності фізичною особою на підставі свідцтва про державну реєстрацію старого зразка, розпочатої до 1 липня 2004 року, у органів, що здійснюють збір та ведуть облік єдиного внеску відсутні формальні та фактичні підстави відносити таких осіб до платників єдиного внеску.

**Кушнір Ірина Володимирівна,**  
*кандидат юридичних наук,*  
*експерт громадської організації «Український інститут з прав людини»*

Аналіз рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 23 травня 2019 року та Восьмого апеляційного адміністративного суду від 31 липня 2019 року у справі № 260/81/19 свідчить, що справа стосується стягнення з позивача заборгованості зі сплати єдиного соціального внеску у розмірі 15 819,54 грн.

I. Відповідно до частини першої статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Відповідно до п. 2.4 Рішення Конституційного Суду України № 3-рп/2016 в Україні визнається і діє принцип верховенства права (частина перша статті 8 Конституції України), одним з елементів якого є правова визначеність положень законів та інших нормативно-правових актів. За правовою позицією Конституційного Суду України, викладеною у Рішенні від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005, 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 трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі (абзац другий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини).

Конституційний Суд України виходить з того, що принцип юридичної визначеності як складова конституційного принципу верховенства права є сукупністю вимог до організації та функціонування системи права, процесів правотворчості та правозастосування у спосіб, який забезпечував би стабільність юридичного становища індивіда. Зазначеного можна досягти лише шляхом законодавчого закріплення якісних, зрозумілих норм (абзац третій підпункту 3.3 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 6 червня 2019 року № 3-р/2019).

З огляду на вказане, можна стверджувати, що, відповідно до Конституції України, закон, на підставі якого здійснюється стягнення податків або зборів, має бути чітко сформульованим і недвозначним, для того щоб забезпечити можливість особи, чию поведінку він регулює, передбачити наслідки своїх дій.

II. Конституційна вимога забезпечення якості закону кореспондується із вимогою Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (далі – Конвенція). Оскільки справа стосується втручання держави у право позивача на мирне володіння своїм майном, гарантоване статтею 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (див., наприклад, рішення у справі «Серков проти України»), доцільно звернутись до практики Європейського суду з прав людини (далі – Європейський суд) щодо цього положення.

Відповідно до усталеної практики Європейського суду, перша та найважливіша вимога статті 1 Протоколу № 1 до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання публічних органів у мирне володіння майном повинно бути законним. Так, друге речення першого пункту передбачає, що позбавлення власності можливе тільки «на умовах, передбачених законом», а другий пункт визнає, що держави мають право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення «законів». Більш того, верховенство права, один із основоположних принципів демократичного суспільства, притаманний усім статтям Конвенції. Таким чином, питання, чи було дотримано справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності і не було свавільним (див. рішення у справі «Ятрідіс проти Греції» (*Jatridis v. Greece*) [ВП], № 31107/96, пункт 58, ЄСПЛ 1999-II).

Говорячи про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції (див. рішення у справі «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки», № 26449/95, пункт 54, від 9 листопада 1999 року). Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні (див. рішення у справі «Бейелер проти Італії» (*Beyeler v. Italy*), [ВП], № 33202/96, пункт 109, ЄСПЛ 2000-I).



III. Крім того, необхідно враховувати й позицію Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська комісія), викладену у Доповіді «Верховенство права», схваленій на її 86-му пленарному засіданні, яке відбулося 25–26 березня 2011 року. У Доповіді зазначається, що:

– принцип юридичної визначеності є істотно важливим для питання довіри до судової системи та верховенства права. Він є істотно важливим також і для плідності бізнесової діяльності, з тим щоб генерувати розвиток та економічний поступ. Аби досягти цієї довіри, держава повинна зробити текст закону (the law) легко доступним. Вона також зобов'язана дотримуватись законів (the laws), які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю. Передбачуваність означає, що закон має бути, за можливості, проголошений наперед – до його застосування, та має бути передбачуваним щодо його наслідків: він має бути сформульований з достатньою мірою чіткості, аби особа мала можливість скерувати свою поведінку (п. 44);

– юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були чіткими і точними та спрямованими на забезпечення того, щоб ситуації та правовідносини залишались передбачуваними. Зворотна дія [юридичних норм] також суперечить принципів юридичної визначеності, принаймні у кримінальному праві (ст. 7 ЄКПЛ), позаяк суб'єкти права повинні знати наслідки своєї поведінки; але це також стосується і цивільного та адміністративного права – тієї мірою, що негативно впливає на права та законні інтереси [особи] (п. 46);

– на додачу до цього, парламентові не може бути дозволено зневажати основоположні права [людини] внаслідок ухвалення нечітких законів. Цим досягається істотно важливий юридичний захист особи супроти держави та її органів і посадових осіб. Юридична визначеність також означає, що держава загалом повинна дотримуватись взятих на себе певних зобов'язань, виконувати покладені на неї певні функції чи виголошені нею перед людьми певні обіцянки (поняття «законних очікувань») (п.п. 47 і 48).

IV. Повертаючись до фактів справи, вбачаємо, що позивач був зареєстрований Ужгородською районною державною адміністрацією Закарпатської області як фізична особа-підприємець 26 листопада 2003 року.

З 1 липня 2004 року набрав чинності Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» № 755 (далі – Закон), положення якого передбачали:

– подання реєстраційної картки – документа, встановленого зразка, який підтверджує волевиявлення особи щодо внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру (стаття 1);

– отримання свідоцтва про державну реєстрацію – документа встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця (стаття 1);

– державний реєстратор протягом 2004–2005 років у разі надходження від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, зобов'язаний провести заміну раніше виданих їм свідоцтв про державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка. Реєстраційний збір за заміну свідоцтва про державну реєстрацію не стягується (пункт 2 Розділу Прикінцевих положень).

З огляду на вказані положення, вбачається, що для отримання свідоцтва єдиного зразка, яке після закінчення перехідного періоду (2004–2005 роки) було єдиним підтвердженням факту внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію фізичної особи-підприємця, тобто для підтвердження свого бажання прийняти нову модель законодавчого регулювання реєстрації статусу підприємця, всі особи, які станом на набрання чинності вказаним Законом мали статус фізичної особи-підприємця протягом 2004–2005 років мали вчинити дію, а саме подати реєстратору реєстраційну картку. Це, в свою чергу, мало призвести до внесення відомостей про фізичну особу-підприємця до державного реєстру.

Водночас Закон не надавав чіткості, що відбувається із статусом осіб, які не проявили своє бажання зберегти статус підприємця. Однак системний аналіз положень Закону, а саме відсутність автоматичного (без волевиявлення особи) внесення відомостей про таких осіб до державного реєстру з одного боку та наявність відомостей в реєстрі і отримання свідоцтва про реєстрацію нового зразка як обов'язкової умови для того, щоб мати статус фізичної особи-підприємця після 2005 року – з іншого, свідчать, що після закінчення встановленого строку, всі фізичні особи-підприємці, які не звернулись до реєстратора, втратили свій статус.

У цьому аспекті також необхідно враховувати природу перехідних положень закону. Їх метою є встановлення спеціальних тимчасових правил переходу від однієї моделі регулювання до іншої. Такий період має свій початок і має закінчення в часовому вимірі, що робить регулювання визначеним для осіб, до яких воно застосовується. Законодавче перехідне регулювання може тривати в часі настільки довго, наскільки це необхідно з урахування складності та характеру правовідносин, але таке регулювання завжди має однаковий в часі початок, а саме набрання чинності положеннями Закону, які передбачають нову модель регулювання. Інакше втрачається суть перехідного періоду, а застосування законодавства стає непередбачуваним.

3 березня 2011 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців” щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» № 2390. Відповідно до Пояснювальної записки до проекту цього Закону, необхідність його прийняття була зумовлена, зокрема, тим, що значна кількість діючих суб'єктів господарювання, які зареєстровані до 1 липня 2004 року, до цього часу не подали про себе відомості до Єдиного державного реєстру, що призводить до порушення положень Закону № 755. Як стверджу-

ється у Пояснювальній записці, Закон № 2390 у відповідних положеннях мав на меті завершити процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які зареєстровані до 1 липня 2004 року та до цього часу не подали державному реєстратору про себе відомості, для їх включення до Єдиного державного реєстру.

Відповідно до положень Розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2390:

- процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, завершується через рік, починаючи з дня набрання чинності цим Законом (п. 2);

- усі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 1 липня 2004 року, зобов'язані у встановлений пунктом 2 цього розділу строк подати державному реєстратору реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру та для заміни свідоцтв про їх державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка або для отримання таких свідоцтв (п. 3);

- свідоцтва про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, після настання встановленого пунктом 2 цього розділу строку вважаються недійсними (п. 4);

- після закінчення передбаченого для включення відомостей до Єдиного державного реєстру строку, встановленого пунктом 2 цього розділу, уповноважені органи у місячний строк проводять остаточне звірення даних відомчих реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо), за результатами якого готують аналітичну інформацію для передачі її тимчасовим міжвідомчим спеціальними комісіям, утвореним з метою проведення в Автономній Республіці Крим та відповідних областях інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, відомості про яких до строку, встановленого пунктом 2 цього розділу, не включені до Єдиного державного реєстру.

За результатами проведеної тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями роботи відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, включаються до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними (п. 8).

Таким чином, майже через шість років після закінчення встановленого законом строку для отримання свідоцтва про реєстрацію та підтвердження свого бажання зберегти статус фізичної особи-підприємця, тобто після закінчення вказаного Законом перехідного законодавчого регулювання, законодавець прийняв Закон № 2390, яким змінив суть такого регулювання та визначив новий період в той час як загальне регулювання Закону вже діяло майже сім років.

Замість добровільного волевиявлення було передбачено обов'язок фізичних осіб-підприємців, які були зареєстровані до 1 липня 2004 року, звернутись до державного реєстратора для внесення про них відомостей до державного реєстру протягом визначеного періоду, що фактично означало надання їм статусу фізичних осіб-підприємців. У разі невиконання такого обов'язку реєстратор міг самостійно внести відомості про фізичну особу-підприємця до реєстру в результаті відповідних звірок з органами державної влади.

Вбачається, що зміна суті перехідних положень через такий великий проміжок часу після закінчення дії попередніх перехідних положень цього ж Закону створила серйозний стан невизначеності фізичних осіб-підприємців, які були зареєстровані до 1 липня 2004 року і які не звернулись до державного реєстратора протягом 2004–2005 років. Приймаючи ці положення як перехідні через шість років після закінчення строку дії попередніх перехідних положень, держава порушила вимогу логічного та послідовного прийняття законодавчого регулювання. Попередні перехідні положення давали чітку визначеність для всіх фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 2004 року, стосовно способу їх перереєстрації за новим законодавством і строків, протягом яких це було можливо. Введення інших перехідних правил перереєстрації через такий проміжок часу не можна назвати послідовним і очікуваним для відповідних суб'єктів.

Якщо ці положення передбачали перереєстрацію статусу підприємця за спрощеним порядком, це мало б означати, що всі шість років вони вважались фізичними особами-підприємцями і мали відповідні права та мали б виконувати сукупність обов'язків (щонайменше щодо подання періодичної звітності), хоча водночас відомості про них не були внесені до державного реєстру протягом встановленого строку у встановленому порядку (протягом 2004–2005 років), що надавало підстави вважати, що свій статус такі особи втратили шість років тому.

Більше того, частково відомості щодо тих осіб-підприємців, які не виконали вказаний обов'язок подати державному реєстратору відповідні документи і не «поновили» свій статус, були внесені до державного реєстру самостійно реєстратором без волевиявлення особи або щонайменше повідомлення її про це в результаті звірки документів з відповідними органами влади (очевидно до цієї групи потрапив й позивач). З рішення суду першої інстанції вбачається, що внесення відомостей про позивача до реєстру мало місце у 2013 році, тобто майже через 8 років після закінчення строку для добровільного волевиявлення щодо внесення відомостей про нього в державний реєстр відповідно до початкових перехідних положень Закону. Внесення ж відомостей про таких осіб мало місце із зазначенням про те, що видане їм свідоцтво про реєстрацію до 1 липня 2004 року вважається недійсним, що ще більше посилювало стан невизначеності щодо статусу цих осіб.

У цьому контексті також необхідно враховувати, що стаття 42 Конституції України передбачає право на підприємницьку діяльність. Відповідно, сумнівним

з точки зору природи самого права на підприємницьку діяльність є намагання держави зобов'язати особу поновити свій втрачений статус підприємця.

Крім того, залишається незрозумілим, чи комунікувала держава з такими особами до початку «нового» перехідного періоду, відповідно до Закону № 2390, та після його закінчення як з фізичними особами-підприємцями, а саме чи вимагала подання періодичної звітності, ініціювала притягнення до відповідальності за невиконання будь-яких положень як підприємцем. Іншими словами, чи могли фізичні особи, зареєстровані як підприємці до 2004 року і не внесені до державного реєстру після 2005 року, мати підстави вважати, що держава їх визнає як фізичних осіб-підприємців, через відповідну комунікацію з ними державних органів. З рішень суду першої та другої інстанції у відповідній справі вбачається, що позивач у 2018 році вперше дізнався, що держава визнає його як фізичну особу-підприємця, коли йому було пред'явлено вимогу щодо сплати заборгованості, і це не спростовувалось відповідачем. Якщо державні органи дійсно не комунікували з такими особами як з підприємцями після 2005 року та після самостійного внесення про них відомостей до державного реєстру за результатами звірок з іншими інформаційними джерелами, вбачається, що й для самих державних органів їх статус був невизначеним.

З пояснювальної записки до Закону № 2390 вбачається, що значна кількість фізичних осіб-підприємців, які були зареєстровані до 2004 року, не звернулась до державного реєстратора протягом 2004–2005 років. Це, у свою чергу, свідчить про неякісність і незрозумілість законодавства для великої кількості осіб, відсутність адміністративної роботи щодо його роз'яснення або наявності можливості продовжувати здійснення підприємницької діяльності та звітування про неї державним органам без відповідного звернення до державного реєстратора.

Пояснювальна записка до Закону № 2390 також свідчить, що його положення фактично були зумовлені необхідністю виправлення недоліків попереднього законодавчого регулювання, тобто виправлення помилки законодавця, яка створила стан невизначеності щодо статусу фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 2004 року та не внесених до державного реєстру. Однак така помилка була виправлена шляхом самостійного, поза волею особи, визначення державним органом юридичного статусу особи з додатковими правами і обов'язками через значний проміжок часу після того, як особа могла небезпідставно вважати, що цей статус є втраченим, тобто недійсним. За таких обставин для усунення ризику непередбачуваності застосування такого закону та негативних наслідків для прав залучених осіб, законодавець, очевидно, мав передбачити щонайменше механізм повідомлення особи про внесення про неї відомостей до реєстру без її волевиявлення з роз'ясненням наслідків такої дії.

Більше того, необхідно враховувати, що навіть ця спроба вирішити проблему із невизначеним статусом відповідних фізичних осіб-підприємців виявилась невдалою, у зв'язку з чим до Закону було внесено інші зміни.

Так, з огляду на те, що реалізувати положення Закону № 2390 в повному обсязі виявилось неможливо, парламент прийняв Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» № 1155, який 25.04.2014 набрав чинності.

Законом № 1155 пункт 2 розділу VIII «Прикінцеві положення» Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» було викладено в такій редакції:

«2. Усі діючі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 1 липня 2004 року, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру, зобов'язані подати державному реєстратору відповідно до вимог статті 19 цього Закону реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру. Державний реєстратор після отримання від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки зобов'язаний включити відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і видати їм витяг з Єдиного державного реєстру».

Вказана норма діяла до початку 2016 року.

26.11.2015 р. парламент прийняв Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації повноважень з державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» № 835, яким Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» було викладено в новій редакції під назвою «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань».

Відповідно до частини другої статті 18 вказаного Закону для державної реєстрації включення відомостей про фізичну особу-підприємця, зареєстровану до 1 липня 2004 року, відомості про яку не містяться в Єдиному державному реєстрі, подається заява про державну реєстрацію включення відомостей про фізичну особу-підприємця до Єдиного державного реєстру.

Ці зміни також не надають чіткої відповіді на те, яким є статус фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 2004 року і не внесених до державного реєстру. Чи є вони підприємцями і, відповідно, мають сукупність прав та обов'язків? Якщо вони не є фізичними особами-підприємцями, оскільки не внесені до державного реєстру, тоді їх реєстрації в державному реєстрі не є «відновленням» їх статусу і вони мають реєструватись і набувати юридичний статус в загальному порядку. Якщо все ж таки внесення відомостей про них до реєстру є спеціальною процедурою відновлення статусу, отриманого до 2004 року, тоді виникає питання, коли і в якому порядку такий статус був зупинений і які права і обов'язки мали такі особи в проміжку між його зупиненням та відновленням?

Такий стан законодавчого регулювання, який у випадку позивача мав вирішальний вплив на виникнення у нього обов'язку сплати податків та зборів, вочевидь, неможливо назвати передбачуваним та чітким навіть для самих державних органів, що підтверджується неодноразовим внесенням змін до Закону та визнанням державними органами недоліків кожної спроби законодавчого регулювання в цьому аспекті.

Відповідно до усталеної практики Європейського суду, поняття «згідно із законом» означає не тільки те, що певна дія повинна мати законодавчу підставу, але й те, що сам застосований закон має відповідати вимозі якості та бути передбачуваним для зацікавлених осіб («Шокін проти України»).

Враховуючи вищевказане, внесення відомостей про позивача до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, тобто його державна реєстрація як фізичної особи-підприємця, що є обов'язковою умовою для визнання його як особи, яка здійснює підприємницьку діяльність, відповідно до статті 50 Цивільного кодексу України, мала місце на підставі закону, який не відповідав вимозі якості. Іншими словами позивач не може вважатись особою, щодо якої відбулась державна реєстрація як особи-підприємця в порядку, встановленому законом.

Стягнення з позивача будь-якої заборгованості як з фізичної особи-підприємця за умов його реєстрації на підставі нечіткого і непередбачуваного закону призведе до втручання у право на мирне володіння майном, що гарантоване статтею 1 Протоколу № 1 до Конвенції, за відсутності закону у тлумаченні практики Європейського суду. Це, в свою чергу, становитиме порушення вказаного права.

**Оніщенко Наталія Миколаївна,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач відділу теорії держави і права Інституту держави і права  
ім. В.М. Корецького НАН України,  
заслужений юрист України, академік НАПрН України*

Відповідно до статті 42 Конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Це право закріплено і в статті 50 Цивільного кодексу України. Водночас частиною 2 статті 50 ЦК України встановлено, що фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом.

Крім цього, частиною 1 статті 128 Господарського кодексу України передбачено, що громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи відповідно до статті 58 цього Кодексу.

Відповідно до частини 1 статті 4 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (в редакції станом на 2012 рік,

тобто на момент виникнення спірних правовідносин), державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців – засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені Законом, шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру. Порядок проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця визначався розділом V вказаного Закону.

Відповідно до п.п. 2–4 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб’єктів господарювання (у редакції від 01.07.2010 року) процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01.07.2004 року, завершується через рік, починаючи з дня набрання чинності цим Законом.

Усі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 1 липня 2004 року, зобов’язані у встановлений пунктом 2 цього розділу («Прикінцеві та перехідні положення») строк подати державному реєстратору реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру та для заміни свідоцтв про їх державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка або для отримання таких свідоцтв.

Свідоцтва про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, після настання встановленого пунктом 2 цього розділу («Прикінцеві та перехідні положення») строку вважаються недійсними.

Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» від 25 березня 2014 р. № 1155-VII до п. 2 Прикінцевих положень Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» були внесені зміни, а саме: усі діючі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 1 липня 2004 року, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру, зобов’язані подати державному реєстратору, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру.

Слід звернути увагу, що пунктами 7–8 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців»» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб’єктів господарювання (у редакції від 01.07.2010 року) встановлено таке:

1. Спеціально уповноважений орган з питань державної реєстрації протягом місяця з дати завершення процесу включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, передає відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-під-



приємців, включених до Єдиного державного реєстру, органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування (далі – уповноважені органи), які в межах своїх повноважень ведуть облік юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та/або проводять реєстрацію юридичних осіб будь-яких організаційно-правових форм та фізичних осіб-підприємців.

2. Уповноважені органи протягом місяця з дня отримання від спеціально уповноваженого органу з питань державної реєстрації відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, включених до Єдиного державного реєстру, проводять звірення даних реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо), що ведуться ними, з даними Єдиного державного реєстру. За результатами звірення уповноважені органи подають спеціально уповноваженому органу з питань державної реєстрації відомості з відомчих реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо) про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру.

3. За результатами проведеного звірення уповноважені органи оприлюднюють у спеціалізованих друкованих засобах масової інформації та/або на відомчих вебсайтах відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких на дату завершення процесу включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців не включені до Єдиного державного реєстру.

4. Після закінчення передбаченого для включення відомостей до Єдиного державного реєстру строку, встановленого пунктом 2 цього розділу, уповноважені органи у місячний строк проводять остаточне звірення даних відомчих реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо), за результатами якого готують аналітичну інформацію для передачі її тимчасовим міжвідомчим спеціальним комісіям, утвореним з метою проведення в Автономній Республіці Крим та відповідних областях інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, відомості про яких до строку, встановленого пунктом 2 цього розділу, не включені до Єдиного державного реєстру.

5. За результатами проведеної тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями роботи відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, включаються до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними.

Таким чином, державний реєстратор після отримання від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки зобов'язаний включити відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і видати їм витяг з Єдиного державного реєстру.

Крім того, передбачено створення тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій, за результатами роботи яких відомості про юридичних осіб та фізичних

осіб-підприємців, зареєстрованих до 01.07.2004 року, та до 03.03.2012 року не включених до Єдиного державного реєстру, будуть включатись до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01.07.2004 року, вважаються недійсними.

Необхідно зазначити, що підстави припинення державної реєстрації підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця визначені статтею 46 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (в редакції станом на 2012 рік, тобто на момент виникнення спірних правовідносин).

Такими підставами є:

- 1) прийняття фізичною особою-підприємцем рішення про припинення підприємницької діяльності;
- 2) смерті фізичної особи-підприємця;
- 3) постановлення судового рішення про оголошення фізичної особи померлою або визнання безвісно відсутньою;
- 4) постановлення судового рішення про визнання фізичної особи, яка є підприємцем, недеєдатною або про обмеження її цивільної дієздатності;
- 5) постановлення судового рішення про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця.

Порядок припинення державної реєстрації підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця регулюється статтями 47–52 зазначеного Закону.

Необхідно також зазначити, що, відповідно до цього ж Закону, фізична особа-підприємець припиняє підприємницьку діяльність з моменту внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

Отже, громадянин, який бажає реалізувати своє конституційне право на підприємницьку діяльність, після проходження відповідних реєстраційних та інших передбачених законодавством процедур набуває ознаки поняття «підприємець». Статус фізичної особи-підприємця – це юридичний статус, який засвідчує право особи на здійснення підприємницької діяльності, а саме: самостійної, ініціативної, систематичної, на власний ризик господарської діяльності, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Враховуючи викладене, надаємо такі відповіді на поставлені у Листі питання:

1. Так, є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2014 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» зберігають статус фізичних осіб-підприємців у тлумаченні статті 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності.

2. Ні, відсутні підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2014 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» стосовно спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання від 01.07.2010 р. № 2390-VI до Єдиного державного реєстру були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважається недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця у тлумаченні ст. 50 ЦК України. Адже статус суб'єкта підприємницької діяльності фізична особа-підприємець набуває з моменту внесення відповідних відомостей про це до Єдиного державного реєстру, а не фактичного здійснення підприємницької діяльності.

3. Ні, не можна стверджувати, що з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» від 25 березня 2014 р. № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як підприємців, відомості про яких були включені до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 1 липня 2004 р., вважаються недійсними. Адже статус фізичних осіб-підприємців не припиняється у зв'язку із визнанням свідоцтва про їх державну реєстрацію недійсним. Недійсність свідоцтва про державну реєстрацію фізичної особи підприємця без дотримання реєстраційних процедур, визначених Законом, не є підставою припинення фізичною особою підприємницької діяльності. Статус фізичної особи-підприємця виникає та припиняється з моменту внесення відповідного запису до ЄДР.

**Подорожна Тетяна Станіславівна,**

*доктор юридичних наук, доцент,*

*професор кафедри теорії держави і права юридичного факультету Львівського торговельно-економічного університету*

Щодо проблемних питань статусу осіб, про яких включено відомості відповідно до чинного на час вчинення реєстраційної дії пункту 8 Прикінцевих та перехідних положень Закону № 2390-VI з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію зразка, виданого до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними та суб'єктів підприємницької діяльності, які були зареєстровані до 01 липня 2004 року і мали свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, які не здійснили та не мають наміру здійснювати реєстрацію себе як фізичною особою-підприємцем, відповідно до Закону № 755-IV

У листі вих. № 9/0/27-20 від 10.02.2020 суддя Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.М. Гімон поставила питання про підготовку наукового висновку з низки проблемних питань пункту 8 Прикінцевих та перехідних положень Закону № 2390-VI та Закону № 755-IV щодо статусу осіб суб'єктів підприємницької діяльності свідоцтва про державну реєстрацію яких зразка, виданого до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними.

Вважаю, що із прийняттям вищезазначених актів з'явилися складні, неоднозначні проблемні юридичні питання і для тлумачення актів, що регулюють зазначені відносини слід врахувати дії Законів в часі та мету прийняття Закону № 2390-VI, Закону № 755-IV викладену в пояснювальних записках до їх проектів.

Відповідно до пункту 4 частини 1 статті 4 Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», платниками єдиного внеску є фізичні особи-підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування.

Згідно із частиною 2 статті 50 Цивільного кодексу України, фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом. Інформація про державну реєстрацію фізичних осіб-підприємців є відкритою.

Відповідно до абзацу 9 статті 1 Закону України від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (редакція станом на 17.03.2010 року), свідоцтво про державну реєстрацію – документ встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця.

Частиною 1 статті 4 Закону України від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (в редакції, що діяла на момент набрання чинності Законом №2390-VI та Законом № 1155-VII) визначено, що державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців – засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені цим Законом, шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру.

Пунктами 2–4 Розділу II Закону № 2390-VI було визначено таке:

«2. Процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, завершується через рік, починаючи з дня набрання чинності цим Законом.

3. Усі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 1 липня 2004 року, зобов'язані у встановлений пунктом 2 цього розділу строк подати державному реєстратору реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру та для заміни свідоцтв про їх державну

реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка або для отримання таких свідоцтв.

4. Свідоцтва про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, після настання встановленого пунктом 2 цього розділу строку вважаються недійсними.»

У пояснювальній записці Закону № 2390-VI зазначено таке:

1. Обґрунтування необхідності прийняття акта

Проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» розроблено Держкомпідприємництвом на виконання доручення Кабінету Міністрів України № 13315/161/1-07 від 22.04.2008 щодо виконання абзацу тринадцятого підпункту 2 «а» пункту 3 Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 16 лютого 2007 року «Про заходи щодо запобігання непродуктивному відпливу капіталів за межі України», уведеного в дію Указом Президента України від 17.03.2007 № 216, яким передбачено внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення юридичних осіб, які, зокрема, не подають протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності.

По-перше, суть проблеми пов'язана із тим, що значна кількість суб'єктів господарювання, стосовно яких прийнято судові рішення про їх припинення шляхом ліквідації, що не пов'язано із банкрутством, не проводять заходи з ліквідації, що призводить до того, що такі суб'єкти господарювання не подають протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності, до державного реєстратора не надходять документи, які є підставою для проведення ним державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання на підставі судового рішення щодо припинення, що не пов'язане з банкрутством суб'єкта господарювання, а записи державних реєстраторів про прийняті судові рішення про припинення суб'єктів господарювання шляхом ліквідації залишають в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – Єдиний державний реєстр) не завершеними, оскільки чинним законодавством не встановлено порядку закінчення процедури припинення таких суб'єктів господарювання.

По-друге, аналогічна ситуація склалась також із значною кількістю суб'єктів господарювання, які прийняли власне рішення про їх припинення шляхом ліквідації, однак заходи по ліквідації не проводять, не подають протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності, до державного реєстратора не надходять документи, які є підставою для проведення ним державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання на підставі власного рішення, а записи державних реєстраторів про прийняті

власні рішення суб'єктами господарювання про їх припинення шляхом ліквідації залишають в Єдиному державному реєстрі також не завершеними, у зв'язку із відсутністю в чинному законодавстві України порядку закінчення процедури припинення таких суб'єктів господарювання.

По-третє, значна кількість діючих суб'єктів господарювання, які зареєстровані до 1 липня 2004 року, до цього часу не подали про себе відомості до Єдиного державного реєстру, що призводить до того, що на теперішній час порушуються, зокрема, норма частини третьої статті 18 у випадках, коли має місце спір таких суб'єктів господарювання із третіми особами та норма частини першої статті 16 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (далі – Закон № 755).

## 2. Мета і шляхи її досягнення

Розробленим законопроектом надається право державному реєстратору проводити спрощену процедуру державної реєстрації припинення юридичної особи та припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця на підставі судових рішень щодо їх припинення, що не пов'язано із банкрутством та на підставі власних рішень суб'єктів господарювання щодо їх припинення шляхом ліквідації у разі, якщо протягом часу, визначеного цим законопроектом, зазначені суб'єкти господарювання не надали до державного реєстратора документи, перелік яких встановлений Законом № 755.

Також законопроектом передбачається завершити процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які зареєстровані до 1 липня 2004 року та до цього часу не подали державному реєстратору про себе відомості, для їх включення до Єдиного державного реєстру.

## 3. Правові аспекти

На теперішній час чинним законодавством процедура припинення суб'єктів господарювання на підставі судових рішень щодо припинення суб'єктів господарювання, що не пов'язане з банкрутством та на підставі власних рішень суб'єктів господарювання щодо їх припинення шляхом ліквідації, які не надали до державного реєстратора документи, перелік яких встановлений Законом про реєстрацію, не врегульована.

Також на тепер чинним законодавством України не встановлено остаточного терміну, до якого юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, які зареєстровані до 1 липня 2004 року, повинні подати державному реєстратору про себе відомості, для їх включення до Єдиного державного реєстру...»

Надалі прийнято Закон № 1155-VII, яким здійснено таке:

1) пункт 2 розділу VIII «Прикінцеві положення» Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (Відомості Верховної Ради України, 2003 р., № 31–32, ст. 263; 2011 р., № 46, ст. 512) викласти в такій редакції:

«2. Усі діючі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 1 липня 2004 року, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру, зобов'язані подати державному реєстратору, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру. Державний реєстратор після отримання від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки зобов'язаний включити відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і видати їм витяг з Єдиного державного реєстру»;

2) пункти 2-4 і 7-9 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Закону України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців" щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» (Відомості Верховної Ради України, 2010 р., № 37, ст. 498; 2011 р., № 46, ст. 512) виключити.

У пояснювальній записці Закону №2390-VI зазначено:

1. Обґрунтування необхідності прийняття акта

Згідно з розділом II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України від 01 липня 2010 року № 2390-VI «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» (далі – Закон № 2390) 03 березня 2012 року завершився процес включення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – Єдиний державний реєстр) відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року.

Законом № 2390 передбачено проведення звірення даних відомчих реєстрів (бази даних реєстрів, журнали реєстрації, обліку тощо) з даними Єдиного державного реєстру органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, за результатами якого готується аналітична інформація для тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій, утворених з метою проведення в Автономній Республіці Крим та відповідних областях інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру.

За результатами проведеної тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями роботи відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, включаються до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними.

Закон № 2390 має низку прогалин, що негативно впливає на права та законні інтереси суб'єктів господарювання.

Зокрема, Законом №2390 не встановлені кінцеві терміни передачі тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями державним реєстраторам юридичних

осіб та фізичних осіб-підприємців відомостей про суб'єктів господарювання, які не включені до Єдиного державного реєстру, а також включення державними реєстраторами таких відомостей до Єдиного державного реєстру.

З огляду на зазначене, робота тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій, а також процес включення може затягнутись на невизначений час.

Водночас на законодавчому рівні не визначено механізм включення до Єдиного державного реєстру відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців за їх зверненнями (у разі якщо відомості про них ще не передані тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями державним реєстраторам або з будь-яких обставин не включені державними реєстраторами до реєстру за результатами виконання Закону № 2390).

Враховуючи, що проведення будь-якої реєстраційної дії, передбаченої Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» можливе лише щодо юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких містяться в Єдиному державному реєстрі, суб'єкти господарювання до моменту їх включення:

не можуть зареєструвати зміни до своїх установчих документів та змінити відомості про себе;

припинити свою діяльність;

отримати витяг / довідку з Єдиного державного реєстру.

Також реалізація Закону № 2390 на практиці виявилась частково неможливою з огляду на таке:

1) за результатами звірення даних відомчих реєстрів (бази даних реєстрів, журнали реєстрації, обліку тощо) органів статистики, державної податкової служби та Пенсійного фонду України з даними Єдиного державного реєстру до тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій передано відомості про:

561 089 юридичних осіб, які не включені до Єдиного державного реєстру, в 74 886 з яких відсутні відомості про коди об'єктів адміністративно-територіального устрою України.

492 808 фізичних осіб-підприємців, які не включені до Єдиного державного реєстру, у 177 376 з яких відсутні відомості про коди об'єктів адміністративно-територіального устрою України.

Зазначене унеможлиблює ідентифікацію територіальної належності таких суб'єктів господарювання та включення до Єдиного державного реєстру за місцезнаходженням юридичної особи та за місцем проживання фізичної особи-підприємця відповідно до статті 5 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців»;

2) прийняття рішення тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями щодо вибору відомостей, які отримані від різних уповноважених органів та підлягають включенню до Єдиного державного реєстру, в разі якщо юридична особа / фізична особа-підприємець має однаковий код ЄДРПОУ / реєстраційний



номер облікової картки платника податків, але відомості про її місцезнаходження /місце проживання та дату реєстрації не збігаються, у більшості випадків має суб'єктивний характер та призводить до наповнення Єдиного державного реєстру недостовірною інформацією;

3) в Єдиному державному реєстрі міститься інформація про понад 91 900 громадських формувань, яка підлягає звіренню «у ручному режимі» з відомостями, які зберігаються у Департаменті легалізації об'єднань громадян, державної реєстрації друкованих засобів масової інформації та інформаційних агентств Державної реєстраційної служби України та структурних підрозділах територіальних органів юстиції, що забезпечують реалізацію повноважень Державної реєстраційної служби України.

Враховуючи, що у зазначених структурних підрозділах відсутні відомості про коди ЄДРПОУ відповідних громадських формувань, а також існує багато громадських формувань з тотожними найменуваннями, на практиці провести таке звірення неможливо.

Аналогічна ситуація складається з відомостями про релігійні організації, статuti яких зареєстровані Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями відповідно до Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації».

У зв'язку з вищевикладеним виникла необхідність виключити розділ II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2390, яким передбачено завершення строку включення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, а також продовжити включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, які зареєстровані до 01 липня 2004 року.

## 2. Мета і шляхи її досягнення

Основною метою Проекту Закону є продовження процесу включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, які зареєстровані до 01 липня 2004 року та до цього часу не подали державному реєстратору про себе відомості.

Для досягнення цієї мети Проектом вносяться зміни до розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України від 01 липня 2010 року № 2390-VI «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання», які дозволять проводити включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру.

## 3. Правові аспекти

Відносини є предметом регулювання Законів України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про внесення змін до

Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання», наказу Міністерства юстиції України «Про тимчасові міжвідомчі спеціальні комісії з питань проведення інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців».

Проект Закону України відповідає Конституції України та узгоджується з актами такої самої юридичної сили.

#### 11. Прогноз результатів

Реалізація положень дозволить продовжити термін включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру.

Аналізуючи зазначені норми Законів та обставини їх прийняття можна дійти висновку, що законодавець не звільнив юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців від обов'язку внести відомості до Єдиного державного реєстру про припинення їхньої діяльності.

З огляду на вищезазначене, надаю такі відповіді на поставлені запитання.

1. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до ЄДР відповідно до положень Закону № 755-IV, зберігають статус фізичних осіб-підприємців в тлумаченні ст. 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності?

На мій погляд, так, є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до ЄДР відповідно до положень Закону № 755-IV, зберігають статус фізичних осіб-підприємців у тлумаченні ст. 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності.

2. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону № 2390-VI до ЄДР були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважається недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця в тлумаченні ст. 50 ЦК України?

На мій погляд, не має підстав вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 1 липня 2004 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону № 2390-VI до ЄДР були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка

вважається недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця в тлумаченні ст. 50 ЦК України.

3. Чи можна стверджувати, що з прийняттям Закону № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як фізичних осіб-підприємців, відомості про яких були включені до ЄДР з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними?

На мій погляд, не можна стверджувати, що з прийняттям Закону № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як фізичних осіб-підприємців, відомості про яких були включені до ЄДР з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними, оскільки не вважаю, що діяльність таких осіб була припинена в тлумаченні Закону № 755-IV.

Додатково в обґрунтування цієї відповіді вважаю за необхідне звернути увагу на частину 3 статті 46 Закону № 755-IV (в редакції чинній в період виникнення правовідносин, що досліджуються), відповідно до якої фізична особа позбавляється статусу підприємця виключно з дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця.

Тобто визнання недійсним з огляду на Закон свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності не було підставою для внесення відомостей в ЄДР про припинення підприємницької діяльності, що виключає можливість стверджувати факт припинення такої діяльності.

## 5. ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА НЕСПЛАТУ ЄДИНОГО ВНЕСКУ

### 5.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 11 вересня 2020 року у справі № 200/2402/19-а*

Закон, що встановлює тимчасове звільнення від виконання обов'язку платника єдиного внеску, не застосовується до особи, що не перебуває на податковому обліку на території населених пунктів, де проводилася АТО, за затвердженням переліком.

### 5.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 200/2402/19-а (провадження № К/9901/26225/19) (вих. № 53/0/27-20 від 03.06.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

### I. Проблемне питання

1.1. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі – єдиний внесок) як консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування 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 (п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (надалі – Закон № 2464-VI)) є ще й основним парафіскальним обов'язковим платежем фінансової системи України.

1.2. Його призначення на сьогодні полягає у капіталізації внесків учасників системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в межах солідарно-накопичувального рівня в рамках Пенсійного фонду для забезпечення конституційних прав громадян на соціальний захист (ст. 46 Конституції України) та на достатній життєвий рівень (ст. 48 Конституції України) 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.

1.3. Водночас значна кількість спорів щодо адміністрування єдиного внеску пов'язана саме з його природою обов'язкового грошового платежу з позицій встановленого зобов'язання учасників системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зважаючи на його істотну питому вагу у структурі видатків роботодавців та підприємців, за посередництвом впливу на розмір, строк та порядок сплати єдиного внеску, держава значною мірою застосовує механізм непрямого регулювання господарської діяльності, відповідно до актуальних умов.

1.4. У тому числі, зважаючи на об'єктивні передумови, реформа системи адміністрування єдиного внеску була використана в рамках запровадження невідкладних заходів економічного характеру численними законодавчими змінами, пов'язаними із проведенням антитерористичної операції на території України та участю окремих осіб у її проведенні.

1.5. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.6. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346,

ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.7. Підставою для Звернення, з приводу якого надається цей Науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду про необхідність відступу від усталеного у практиці Верховного Суду висновку щодо системного застосування нормативних положень, у сфері сплати єдиного внеску, за яким дія п. 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI щодо звільнення на період проведення антитерористичної операції від виконання обов'язків платника єдиного внеску, визначених ч. 2 ст. 6 цього Закону, у тому числі, звільнення від сплати єдиного внеску, розповсюджується на позивача, який є юридичною особою, що використовує працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами.

1.8. Підставами для відступу, у Зверненні, заявлено те, що вказане застосування не узгоджується із гарантіями права на пенсійне забезпечення найманих працівників таких роботодавців, а також перебуває у колізії з нормами Закону України «Про пенсійне забезпечення», які не передбачають аналогічних підстав визнання безнадійною та списання недоїмки, що винила у таких платників єдиного внеску.

1.9. А тому, цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.9.1. Чи може дія п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI щодо звільнення на період проведення антитерористичної операції від виконання обов'язків платника єдиного внеску, визначених ч. 2 ст. 6 цього Закону, у тому числі, звільнення від сплати єдиного внеску, поширюватися на всіх платників єдиного внеску, передбачених ст. 4 цього Закону, податковий облік яких здійснюється на території, де проводилася антитерористична операція, зокрема, юридичних осіб та фізичних осіб-роботодавців, які сплачують єдиний внесок за найманих працівників, враховуючи, що приписами пунктів 9-2, 9-8 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI лише деякі категорії платників тимчасово звільняються від виконання передбачених ч. 2 ст. 6 цього Закону обов'язків, за винятком їх виконання відносно найманих працівників?

1.9.2. Чи вжиті у абзаці 2 п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI поняття: «за основним місцем обліку або за місцем його тимчасово проживання» можуть стосуватися інших, крім фізичних осіб-підприємців, платників єдиного внеску?

1.9.3. Чи можна тлумачити норму, яка міститься в п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI як таку, що поширюється виключно на визначених ст. 4 цього Закону платників єдиного внеску – фізичних осіб-підприєм-

ців, податковий облік яких здійснюється на території, де проводилася антитерористична операція, які нараховують та сплачують єдиний внесок за себе незалежно від отриманого доходу (прибутку) у звітному періоді, зокрема, фізичні особи-підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування та є застрахованими особами у тлумаченні цього закону?

1.10. Водночас комплексне дослідження теорії та матеріалів практики вказує на те, що суть проблеми застосування відповідних норм є системною та зумовлена як тими питаннями, які необхідно вирішити, згідно з надісланим Зверненням, так і необхідністю комплексного аналізу відносин та їхнього нормативно-правового регулювання. З огляду на вказане, вважаю за необхідне під час обґрунтування вийти за межі поставлених запитань з метою забезпечення комплексного системного підходу для вирішення завдань адміністративного судочинства під час розгляду цієї категорії спорів.

1.11. Сформульовані у цьому Науковому висновку підходи до вирішення питання застосування судами загальної юрисдикції законодавства, повторюють закріплені міркування у Науковому висновку щодо окремих питань встановлення розміру пенсійних виплат (на підставі розгляду звернення в.о. Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.М. Гімона у справі № 148/625/17 (вих. № 81/0/27-18 від 11.10.2018 р.), який був використаний під час прийняття Постанови Верховного Суду у складі Судової палати для розгляду справ щодо захисту соціальних прав 31.10.2018 р. у справі № 148/625/17 (адміністративне провадження № К/9901/21919/18) та у Науковому висновку щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування особами, які досягли пенсійного віку та отримують пенсію у зв'язку із втратою годувальника (на підставі розгляду звернення судді Великої Палати Верховного Суду О.Б. Прокопенка у провадженні № 11-1379ап18 (справа № 814/779/17), надісланого Вченим секретарем НКР при Верховному Суді (вих. № 6/0/27-19 від 29.01.2019 р.), який був використаний під час прийняття Постанови Великої Палати Верховного Суду 10.04.2019 р. у справі № 814/779/17 (провадження № 11-1379ап18).

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Норма п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI була чинною у досліджуваній редакції у період з 15.10.2014 р. до 13.02.2020 р.

2.2. Вказаний нормативний припис було включено до Закону № 2464-VI Законом України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» від 02.09.2014 р. № 1669-VII (надалі – Закон № 1669-VII).

2.3. Преамбула Закону № 1669-VII визначає предметом регулювання цього Закону тимчасові заходи для забезпечення підтримки суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної операції, та осіб, які проживають у зоні проведення антитерористичної операції або переселилися з неї під час її проведення.

2.4. Це розкриває телеологічний підхід щодо можливого тлумачення правозастосування аналізованого нормативного припису та передбачає дослідження вказаних змін з позицій заходів тимчасового характеру, які держава вживає стосовно суб'єктів господарювання чи осіб, що за територіальною ознакою є найбільш уразливими щодо наслідків проведення антитерористичної операції, з метою урівноваження шляхом відшкодування шкоди, завданої їхньому приватному інтересу, для забезпечення інтересів публічного характеру, що реалізуються під час проведення антитерористичної операції.

2.5. Припис п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI за своїм формулюванням чітко визначає коло суб'єктів її дії – платники єдиного внеску, визначені ст. 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», які перебувають на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, визначених переліком, зазначеним у статті 2 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», де проводилася антитерористична операція, розпочата відповідно до Указу Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 13 квітня 2014 року «Про невідкладні заходи щодо подолання терористичної загрози і збереження територіальної цілісності України» від 14.04.2014 р. – та у своїй сукупності встановлює механізм звільнення від виконання обов'язків платника єдиного внеску, визначених ч. 2 ст. 6 Закону № 2464-VI, в тому числі, сплати, передбачивши, в тому числі, звільнення від відповідальності, визнання недоїмки по сплаті безнадійною та списання як безнадійного податкового боргу.

2.6. Норми п.п. 9-2 та 9-8 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI не перебувають у прямому взаємозв'язку із нормою п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI, про що свідчить як предмет регулювання, що є відмінним у цих випадках, так і формальна сторона – кожен із них внесений окремим законодавчим актом, спрямованим на вирішення власного спеціального предмета регулювання, а тому відсутні підстави під час тлумачення застосовувати вказані норми у контексті системного взаємозв'язку між ними.

2.7. Сьогоднішній стан системи пенсійного забезпечення, яке здійснюється в межах солідарно-накопичувальної системи загальнообов'язкового державного соціального страхування (першого-другого рівнів) не передбачає прямого взаємозв'язку між розміром сплачених сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що розраховується і сплачується, виходячи з нормативного закріплення бази у ст. 7 Закону № 2464-VI, та розміром пенсійних виплат. Водночас, зважаючи на соціальну солідарність та справедливість у системі соціального захисту, до складу якої входить система пенсійного забезпечення, держава нормативно встановлює передумови щодо визначення пропорційної взаємозалежності між особистою участю особи в системі загальнообов'язкового дер-



жавного пенсійного страхування та рівнем її подальшого пенсійного забезпечення за рахунок вказаної системи фінансування пенсій та інших соціальних виплат.

2.8. А тому, колізійність норм Закону № 2464-VI та Закону України «Про пенсійне забезпечення» у частині проблем із гарантіями пенсійних прав найманих працівників, не може вважатися нормативною передумовою для звуження змісту норми права, викладеної у п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI під час її тлумачення у правозастосуванні.

2.9. Гарантуючи право на звільнення від обов'язків платника єдиного внеску шляхом внесення змін до законодавства, держава реалізувала свою дискреційну законодавчу (установчу) владу, щодо обрання способу регулювання відносин, який повинен враховувати мету, стан та перспективи розвитку суспільних відносин на підставі запровадженої норми.

2.10. Аналізуючи у аспекті дотримання гарантій Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод у діяльності органів публічної влади, Європейський суд з прав людини усталено підкреслює особливу важливість принципу «належного урядування». Він передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб (див. рішення у справах «Баєлер проти Італії» [ВП] (Bayeler v. Italy [GC]), заява № 33202/96, п. 120; «Онер'їлдіз проти Туреччини» [ВП] (Oneryildiz v. Turkey [GC]), заява № 48939/99, п. 128; «Magadat.com S.r.l. проти Молдови» (Magadat.com S.r.l. v. Moldova), заява № 21151/04, п. 72, від 08.04.2008 р. і «Москаль проти Польщі» (Moskal v. Poland), заява № 10373/05, п. 51, від 15.09.2009 р.). Зокрема, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість та якість їхніх дій, мінімізують ризик помилок (див., наприклад, рішення у справах «Лелас проти Хорватії» (Lelas v. Croatia), заява № 55555/08, п. 74, від 20.05.2010 р., і «Тошкуце та інші проти Румунії» (Toscuta and Others v. Romania), заява № 36900/03, п. 37, від 25.11.2008 р.) і сприятимуть юридичній визначеності у цивільних правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси (див. зазначені вище рішення у справах «Онер'їлдіз проти Туреччини» [ВП] (Oneryildiz v. Turkey [GC]), заява № 48939/99, п. 128; «Баєлер проти Італії» [ВП] (Bayeler v. Italy [GC]), заява № 33202/96, п. 119) (п. 70 рішення ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України», заява № 29979/04 від 20.10.2011 р.).

2.11. Суд, у системі державної влади, позбавлений функцій чи повноважень щодо втручання у сферу політичних рішень, крім випадків, коли такі, очевидно, суперечать гарантіям прав, свобод та інтересів осіб, визначених у Конституції та законах України. А тому не може проводити оцінку щодо критеріїв доцільності чи обґрунтованості рішення, які знаходяться поза площиною правового регулювання, оцінювати спірні правовідносини з позицій перспектив розвитку законодавчого регулювання суспільних відносин чи проблем, які у зв'язку із цим можуть виникнути у майбутньому. Все це є елементи політичної діяльності.

2.12. Будь-яка політична діяльність є несумісною з діяльністю як суддів судів загальної юрисдикції, так і суддів Конституційного Суду України (ч. 2 ст. 127, ст. 149 Конституції України) (абз. 2 п. 3 мотивувальної частини Ухвали Конституційного Суду України від 05.03.1998 р. № 15-у/98).

2.13. Досліджувана норма зберігала чинність протягом тривалого часу (понад 5 календарних років), що свідчить про існування політичного усвідомлення та переконання щодо належності стану нормативно-правового регулювання спірних суспільних відносин.

2.14. У цих умовах, відсутні нормативні аргументи щодо застосування іншого, ніж сформоване у практиці Верховного Суду правозастосовного тлумачення п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI. А пропонуване обмеження кола суб'єктів звільнення від сплати єдиного внеску, перелічених у ст. 4 Закону № 2464-VI, виключаючи з нього платників-роботодавців, буде суперечити нормативному змісту припису, свідчитиме про звуження дії норми, а отже обсягу та змісту прав осіб, встановлених у законодавстві.

### III. Узагальнений висновок

3.1. Згідно з п. 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI, право на звільнення від виконання обов'язків платника єдиного внеску, визначених ч. 2 ст. 6 цього Закону, у тому числі, звільнення від сплати єдиного внеску, мали усі платники єдиного внеску, визначені ст. 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування», які перебувають на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, визначених переліком, зазначеним у статті 2 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», де проводилася антитерористична операція, розпочата відповідно до Указу Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 13 квітня 2014 року «Про невідкладні заходи щодо подолання терористичної загрози і збереження територіальної цілісності України» від 14.04.2014 р.

\*\*\*

3.2. Зважаючи на вищевикладене, вважаю, що відсутні підстави відступу від усталеного правового висновку, викладеного у постановках Верховного Суду у подібних правовідносинах.

## 6. НЕНАРАХУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ОТРИМАНІ СУМИ ВІНАГОРОДИ У ГРОШОВІЙ ФОРМІ (БОНУСУ) ПОКУПЦЕВІ ЗА ДОСЯГНЕННЯ ВІДПОВІДНИХ ПОКАЗНИКІВ ОБСЯГУ ПРИДБАННЯ ОБ'ЄКТОМ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (МАРКЕТИНГОВІ ПОСЛУГИ)

### 6.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 18 червня 2021 року у справі № 120/4866/18-а*

Мотиваційні (бонусні) виплати, отримані за дистриб'юторським договором, належать до винагороди за надання маркетингових послуг, які є об'єктом оподаткування податком на додану вартість у тлумаченні пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу України.

### 6.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення суддів Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 120/4866/18-а (провадження № К/9901/20816/19) (вих. № 86/0/27-20 від 24.09.2020 р.) та Р.Ф. Ханової, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича (вих. № 87/0/27-20 від 24.09.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі

правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

#### I. Проблемне питання

1.1. Об'єкт оподаткування є обов'язковим елементом юридичного складу податку, що у сукупності із податковою правосуб'єктністю платника фактично визначає виникнення податкового обов'язку за конкретним плателем.

1.2. Вказаний висновок відповідає системному застосуванню нормативного поняття об'єкта оподаткування у п. 22.1 ст. 22 ПК України (можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку) та підстав виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, згідно зі ст. 37 ПК України.

1.3. У зв'язку із цим, правильне вирішення питання щодо нормативного визначення об'єктів оподаткування та їхнє однозначне правозастосування є відповіддю на питання існування податкового обов'язку платника за відповідним податком та про його обсяг.

1.4. У цих умовах, сформовані однозначні правозастосовні підходи на рівні правових позицій вищих судових інстанцій в рамках національної податково-правової системи є орієнтиром діяльності платників податків і контролюючих органів, що наділяє суди повноваженнями з виправлення недоліків якості нормативно-правового регулювання під час його застосування у спірних правовідносинах.

1.5. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.6. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.7. Підставою для Звернень, з приводу яких надається цей Науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду про необхідність відступу від ustalених у практиці Верховного Суду висновків щодо системного застосування нормативних положень у сфері сплати оподаткування, за якими:

1.7.1. відповідно до приписів підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час дії спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)), до витрат фізичної особи-підприємця, пов'язаних зі здійсненням ним господарської діяльності, належать витрати на сплату орендної плати за землю та земельного податку, зважаючи на те, що перелік інших витрат, пов'язаних з господарською діяльністю такої особи, зазначених в підпункті 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України, не є вичерпним (постанови Верховного Суду від 27.02.2018 р. (справа № 821/274/17), від 22.03.2018 р. (справа № 820/3255/17), від 12.02.2019 р. (справа № 817/815/16), від 14.05.2019 р. (справа № 820/4398/18)).

1.7.2. отримана від продавців товарів сума мотиваційних виплат (бонусів), у зв'язку з досягненням певних обсягів постачання, не є об'єктом оподаткування ПДВ у тлумаченні пункту 185.1 статті 185 ПК України; додаткова бонусна винагорода, премія або знижка на вартість товару, надана продавцем покупцеві, відповідно до умов угоди про купівлю-продаж (чи окремої згоди сторін), або для зацікавлення (винагороди) постійних покупців у подальшій співпраці, не може розцінюватись як послуга у сфері маркетингу, відтак, нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за бонусами є безпідставним (постанова Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16)).

1.8. Підставами для відступу, у Зверненні, заявлено (відповідно до порядку пунктів правових позицій):

1.8.1. у постанові від 08.05.2018 р. у справі № 809/674/17 Верховним Судом було висловлено протилежну правову позицію, а саме – про вичерпність наданого у пункті 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час існування спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)) переліку витрат фізичної особи-підприємця, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням господарської діяльності, до якого не входять сплачені суми обов'язкових платежів за користування наданими в оренду земельними ділянками державної і комунальної власності. Перелік таких обов'язкових платежів встановлений у підпункті 177.4.3 пункту 177.4 статті 177 ПК України і на момент існування спірних правовідносин суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом.

1.8.2. одним із методів, які використовуються постачальниками для просування товарів на ринку, є сплата мотиваційних та стимулюючих виплат (премій, бонусів, інших заохочень) на користь третіх осіб (організацій, які придбавають товари, у постачальника та здійснюють їх збут (дистриб'ютори), які є винагородою за досягнення певних економічних показників третіми особами

(дистриб'юторами) у межах своєї основної діяльності та сприяють поживленню збуту товарів постачальника, стимулюють просування товарів у каналах дистрибуції. Це дає підстави відносити такі виплати до оплати за маркетингові послуги, що є об'єктом оподаткування ПДВ в порядку визначення їх як окремого виду операцій платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу (п. 185.1 ст. 185 ПК України).

1.9. А тому, цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.9.1. Чи можна, виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, як такі, що можуть включати податки та інші обов'язкові платежі?

1.9.2. Чи може орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок відноситись до «інших витрат» у тлумаченні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України?

1.9.3. Чи належать дистриб'юторські послуги щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання до категорії маркетингових послуг в тлумаченні підпункту 14.1.108 пункту 14.1 статті 14 ПК України?

1.9.4. Чи можна віднести кошти, отримані згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо сприяння поживлення збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання, до отриманої від продавців товарів суми мотиваційних виплат (бонусів)?

1.9.5. Чи може вважатися така сума коштів об'єктом оподаткування ПДВ у тлумаченні пункту 185.1 статті 185 ПК України?

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. П. 177.2 ст. 177 ПК України об'єктом оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, визначає чистий оподатковуваний дохід, тобто різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

2.2. Відповідно до цього, підп. 177.4 ст. 177 ПК України визначає перелік витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів.

2.3. На час існування спірних правовідносин нормативні приписи підп. 177.4.3 та 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України, щодо системного застосування яких скероване Звернення, передбачали включення до складу таких витрат суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом (підп. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України) та інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, які не зазначені в підпунктах 177.4.1–177.4.3 цього пункту, до яких належать витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України).

2.4. Таким чином, підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України включає неконкретизований перелік інших витрат, які не були зазначені у попередніх підпунктах, що пов'язані з окремими переліченими аспектами здійснення господарської діяльності, без конкретизації і обмеження природи платежу на здійснення таких витрат і їхніх складових частин.

2.5. Таким чином, незважаючи на вид платежу, його здійснення у процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документальне підтвердження та прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, передбачає законність віднесення до складу інших витрат, що враховуються під час коригування результату фінансової діяльності фізичної особи-підприємця для цілей визначення бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб від провадження господарської діяльності.

2.6. Зважаючи на касову різницю між обсягом валового доходу, а також фінансовим результатом від здійснення господарської діяльності, який реально залишається у розпорядженні фізичної особи-підприємця після проведення вирахування необхідного обсягу витрат, оподаткування сум сплачених податків та інших обов'язкових платежів, сплачених у складі витрат для забезпечення здійснення такої господарської діяльності, не відповідатиме принципам реальності оподаткування доходу, а також зумовлюватиме внутрішнє подвійне оподаткування.

2.7. Запроваджений підхід до визначення об'єктом оподаткування фізичної особи-підприємця чистого оподаткованого доходу від здійснення ним господарської діяльності передбачає врахування принципу соціальної справедливості податкового законодавства у частині забезпечення реальної платоспроможності платників податків під час їх установа (підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

2.8. Відповідно до ПК України застосовуються положення бухгалтерського обліку щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

2.9. Абз. 23 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (надалі – Закон № 996-XIV) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості), наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

2.10. Витратами є зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (абз. 15 ст. 1 Закону № 996-XIV).

2.11. У розвиток положення, відповідно до п. 11 та абз. 9 п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зареєстр. в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі включаються до складу витрат у складі виробничої собівартості продукції, робіт, послуг або ж до складу адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством. Також у складі останніх виділяють витрати на службові відрядження, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона), на зв'язок, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо, які віднесені до «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України.

2.12. У зв'язку із цим, включення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності до складу «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України відповідає принципам та чинним приписам податково-правового регулювання, незважаючи на специфічну природу такої орендної плати як обов'язкового платежу, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (підп. 14.1.136 п. 14.1 ст. 14 ПК України), під час розрахунку чистого оподаткованого доходу платника податку з доходів фізичних осіб – фізичної особи-підприємця.

2.13. Подальші зміни до п. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України, які набули чинності з 1 січня 2017 року, щодо розширення переліку витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності, зокрема, на суми податків, зборів, які пов'язані з господарською діяльністю такої особи, не можуть тлумачитися як підстава обмежувального застосування припису підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України на момент існування спірних правовідносин, оскільки такі стосувалися прямого визначення додаткових закріплених витрат у формі сплати податків і зборів щодо розвитку положень оподаткування, визначених у п.п. 2.6–2.7



цього Висновку, на користь платника податків і забезпечення чіткості нормативно-правового регулювання.

2.14. Додатково слід зазначити, що складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України), роблять особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні, згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність в 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 та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

2.15. Важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу 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 «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.16. А тому, у вказаній ситуації, за наявності усталеної практики щодо порядку застосування припису податкового законодавства та виникнення сумніву, що засвідчено позицією колеги суддів про передачу спору на розгляд Об'єднаної палати, а отже офіційної констатації таким чином неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів на рівні вищої судової інстанції, вказані обставини стверджують необхідність прийняття рішення на користь платників податків.

\* \* \*

2.17. Одним із об'єктів оподаткування податком на додану вартість, у контексті Звернень, з приводу яких надається цей Висновок, є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу (підп. «п» п. 185.1 ст. 185 ПК України).

2.18. Таким чином, за змістом підп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПК України постачанням послуг є будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

2.19. За змістом абз. 5 Закону № 996-XIV господарська операція визначається як дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

2.20. У зв'язку із цим, надаючи оцінку мотиваційним виплатам (бонусам), що отримуються згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо сприяння пошквалюванню збуту товарів постачальника та стимулюванню просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання, слід дослідити чи належать вказані кошти до системи оплати (визначення загальної ціни) виконання умов відповідного договору, що мають своєю підставою здійснення додаткових дій у системі договірних зобов'язань з боку дистриб'ютора, крім укладення останнім договорів купівлі-продажу з кінцевим покупцем (споживачем), від яких і залежить нарахування і виплата мотиваційних виплат (бонусів).

2.21. Підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України до маркетингових послуг (маркетингу) відносить послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

2.22. З урахуванням принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що застосовуються під час визначення об'єкта оподаткування ПДВ, – превалювання сутності над формою, – який полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми (абз. 7 ст. 4 Закону № 996-XIV), діяльність у сфері маркетингу як об'єкт оподаткування ПДВ передбачає необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення у договорі про надання ди-

стриб'юторських послуг щодо сприяння поживлення збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами і порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

2.23. В іншому випадку мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу наданих додаткових послуг дистриб'ютором, які підпадають під ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги постачальником товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

2.24. В такому випадку, лише послуги дистриб'ютора з продажу і є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, враховуючи ціну таких послуг, визначену у порядку, встановленому договором.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.1 цього Наукового висновку:

3.1. Виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), слід тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, незважаючи на вид платежу, якщо він здійснюється у процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документально підтверджений та встановлено прямиий зв'язок з веденням такої діяльності платником, в тому числі, включаючи податки та інші обов'язкові платежі.

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.2 цього Наукового висновку:

3.2. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок відноситься до «інших витрат» у тлумаченні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України.

\* \* \*

3.3. Зважаючи на вищевикладене, вважаю, що відсутні підстави відступити від усталеного правового висновку, викладеного у постановах Верховного Суду у подібних правовідносинах, сформульованого у п. 1.7.1 цього Наукового висновку, та доповнити його наведеними міркуваннями.

щодо питань, сформульованих у п.п. 1.9.3–1.9.5 цього Наукового висновку:

3.4. Послуги у сфері маркетингу як об'єкт оподаткування ПДВ передбачають необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення у договорі про надання дистриб'юторських послуг щодо сприяння поживлення збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання

прямого взаємозв'язку між такими послугами і порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

3.5. Мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу надання додаткових послуг дистриб'ютором, які б підпадали під нормативні ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги постачальником товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

\* \* \*

3.6. Зважаючи на вищевикладене, вважаю, що правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16), сформульований у п. 1.7.2 цього Наукового висновку, підлягає застосуванню до подібних правовідносин з урахуванням доповнення наведеними міркуваннями в частині оцінки відповідної діяльності та виплат дистриб'ютору.

## 7. МОЖЛИВІСТЬ СТЯГНЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ З ПРОЩЕНОЇ БАНКОМ СУМИ ОСНОВНОГО БОРГУ ЗА ФІНАНСОВИМ КРЕДИТОМ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

### 7.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 28 липня 2021 року у справі № 826/12872/17*

Якщо кредитор (банк) здійснив анулювання (прощення) основної суми боргу (кредиту), а не суми в розмірі різниці, розрахованої кредитором відповідно до пункту 8 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, то з метою оподаткування сума такого анульованого боргу вважається додатковим благом і включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу з обчисленням та перерахуванням до бюджету відповідної суми податку.

### 7.2. Наукові висновки

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.Б. Гусаком, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем у справі № 826/12872/17 (провадження № К/9901/52/20) (вих. № 74/0/27-21 від 05.07.2021 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

#### I. Проблемне питання

1.1. Соціальні процеси, розпочаті в кінці 2013 року – на початку 2014 року, зумовили істотний вплив на економічну систему держави та її громадян, що вимагало невідкладної реакції держави на врегулювання нових реалій.

1.2. Девальвація національної валюти у співвідношенні до світових вільноконвертованих валют, що активно використовувалися у цивільно-правовому обороті та банківській системі України, в тому числі, як кредитних боргових зобов'язань, зумовила одномоментне фактичне зростання реальної вартості боргів. Зважаючи на масовий характер, розмір боргових зобов'язань у іноземній валюті, використання кредитів як в рамках господарської діяльності, так й іпотечного та споживчого кредитування, це носило потенційно суспільно небезпечний наслідок не лише для фінансової системи, але й національної безпеки держави в цілому.

1.3. Запроваджені в рамках державного регулювання фінансово-економічної діяльності заходи, які стали наслідком глобального суспільного компромісу, повинні були бути оформлені у формі системних змін до нормативно-правових актів щодо проведення реструктуризації кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню.

1.4. На жаль, вказані системні заходи та відповідне регулювання залишаються не впровадженими і на сьогодні, що має низку об'єктивних та суб'єктивних підстав. Натомість державою вжито часткові заходи в частині створення фіскальних передумов для зменшення податкового навантаження, що може виникати за результатами такої реструктуризації (зокрема, за Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо кредитних зобов'язань» від 09.04.2015 р. № 321-VIII (надалі – Закон № 321-VIII) та Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реструктуризації зобов'язань за кредитами в іноземній валюті та адаптації процедур неплатоспроможності фізичних осіб» від 13.04.2021 р. № 1383-IX (надалі – Закон № 1383-IX)).

1.5. Незавершення запланованих заходів ставить під сумнів правильність правозастосування частково впроваджених елементів комплексної системи реструктуризації кредитних зобов'язань у іноземній валюті, яка, в сьогоднішніх умовах, залишається залежною від узгодження волі між кредитором та боржником на засадах цивільно-правового зобов'язання. Результат такого узгодження тягне різні правові наслідки не лише щодо правовідносин між сторонами цивільного договірної зобов'язання, але й у сфері публічно-правових, в тому числі податкових правовідносин, що підтверджується наведеною різницею у практиці Верховного Суду у постанові від 05.11.2019 р. у справі № 821/465/17 та у постанові від 21.05.2019 р. у справі № 1940/1610/18.

1.6. Так, у справі № 821/465/17 Верховний Суд сформулював та застосував правозастосовну позицію, за змістом якої обов'язковою умовою застосування п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України щодо не включення до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу суми, прощеної (анульованої) кредитором у розмірі різниці за фінансовим кредитом в іноземній валюті, переведеного у гривні наявність угоди між боржником та кредитором про зміну валюти зобов'язання за кредитним договором та повідомлення про прощення (анулювання) саме різниці, розрахованої кредитором відповідно до п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України, а не основної суми боргу.

1.7. Натомість, така практика, на думку іншої колегії суддів не узгоджується з принципом верховенства права та не відповідає інтересам суспільства, а тому у своїх висновках вони підтримують застосування протилежної правової позиції під час розгляду та вирішення відповідних спорів.

1.8. У цих умовах, сформовані однозначні правозастосовні підходи на рівні правових позицій вищих судових інстанцій в рамках національної податково-правової системи є орієнтиром діяльності платників податків і контролюючих органів, що наділяє суди повноваженнями з виправлення недоліків якості нормативно-правового регулювання під час його застосування у спірних правовідносинах.

1.9. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.10. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.11. А тому, цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у порядку ст. 346 КАС України, попередньо з'ясувавши, яке правове значення для застосування пункту 8 підрозділу 1 Розділу XX «Перехідні положення» ПК України має рішення сторін у кредитних зобов'язаннях в іноземній валюті, на які ця норма поширюється, змінити валюту зобов'язань на національну?

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. За п. 1.1 ст. 1 ПК України Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

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

2.2. 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.

Елементи податку, визначені в пункті 7.1 ст. 7 ПК України, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом (п.п. 7.3, 7.4 ст. 7 ПК України).

2.3. Зважаючи на фактичний зміст спірних правовідносин, відповідно до п. 163.1 ст. 163 ПК України об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб резидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

2.4. Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених цим розділом.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду (п. 164.1 ст. 164 ПК України).

2.5. Визначення загального оподаткованого доходу відбувається на підставі системного поєднання під час застосування «позитивного» принципу визначення доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку (п. 164.2 ст. 164 ПК України) та «негативного» принципу – визначення доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу (ст. 165 ПК України).

2.6. Відповідно до чинного на момент існування спірних правовідносин нормативно-правового регулювання, до бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб у складі додаткового блага абзацом «д» підп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПК України віднесена основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного



(анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року.

2.7. Згідно з підп. 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 ПК України додаткові блага – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV цього Кодексу).

Перелік додаткових благ, які включаються до оподатковуваного доходу, встановлений підп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПК України є вичерпним.

2.8. Водночас згідно з підп. 165.1.55 п. 165.1 ст. 165 ПК України (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин), основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності у сумі, що не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року та сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені), прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності не включалися до складу загального річного (місячного) оподатковуваного доходу платника податків.

2.9. Таким чином, правозастосовна практика сформувала усталений багаторазово відображений у рішеннях вищої судової інстанції підхід, згідно з яким під час застосування наведених приписів щодо прощення боргу, додаткове благо визначається як дохід у разі приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку. Грошова сума, яка надана в кредит, підлягає поверненню, тому сама по собі ця сума не збільшує дохід платника податку. Водночас у разі, коли відпадуть встановлені законом та/або договором підстави для витребування кредитором у боржника грошової суми, наданої на умовах повернення, у платника податку – боржника виникає приріст фінансових показників за рахунок суми, взятої в борг.

Таким чином, сума кредиту, прощена (анульована) банком, збільшує дохід платника податку і включається в його оподатковуваний дохід. Разом з тим, проценти, які нараховані банком за умовами договору за користування кредитом, та підвищені проценти, нараховані у разі прострочення платежу, не є доходами, які призводять до приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку. Відповідно, у разі прощення (анулювання) процентів, нарахованих за користування кредитом, та підвищених процентів, нарахованих у разі прострочення платежу, відсутні підстави вважати їх додатковим благом платника податку.

З викладеного випливає, що під додатковим благом розуміється тільки основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, і не включає в цю суму боргу (кредиту) проценти, нараховані за користування кредитом, прощені (анульовані) кредитором.

2.10. Таким чином, нормативно запроваджена та імплементована на рівні правозастосування Верховним Судом модель оподаткування прощення (анулювання) боргу ґрунтується на конститутивних ознаках реальності отриманого доходу як фінансового результату діяльності особи, що відповідає природі податку на доходи фізичних осіб як прямого податку на прибуток.

2.11. Законом № 321-VIII підр. 1 Розділу XX ПК України був доповнений п. 8 такого змісту: «Не вважається додатковим благом платника податку та не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу сума, прощена (анульована) кредитором у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності. Норми цього пункту застосовуються до фінансових кредитів в іноземній валюті, не погашених до 1 січня 2014 року.

Дія абзацу першого цього пункту поширюється на операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті, що здійснювалися починаючи з 1 січня 2015 року.»

2.12. Вказана норма стала не лише фіскальним елементом комплексної системи заходів з подолання наслідків фінансової кризи у сфері реструктуризації боргів за кредитними зобов'язаннями в іноземній валюті, але й повністю відповідає наведеному обґрунтуванню відсутності позитивного фінансового та майнового результату для цілей оподаткування в результаті прощення частини боргових зобов'язань за кредитами, отриманими в іноземній валюті з підстав, наведених нижче.

2.13. Згідно зі ст. 99 Конституції України, грошовою одиницею України є гривня.

2.14. Забезпечення стабільності грошової одиниці є основною функцією центрального банку держави – Національного банку України (ст. 99 Конституції України та ч. 1 ст. 6 Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 р. № 679-XIV (надалі – Закон № 679-XIV)).

2.15. Ч. 2 ст. 6 Закону № 679-XIV визначає, що, виконуючи свою основну функцію, Національний банк має виходити із пріоритетності досягнення та підтримки цінової стабільності в державі.

Цінова стабільність – збереження купівельної спроможності національної валюти шляхом підтримання у середньостроковій перспективі (від 3 до 5 років) низьких, стабільних темпів інфляції, що вимірюються індексом споживчих цін (ст. 1 Закону № 679-XIV).

2.16. Конституційне визначення грошової одиниці вказує на суверенне значення цього елемента фінансової системи в рамках функціонування держави та відповідальність останньої перед особою у сфері грошово-кредитної політики за її результати шляхом забезпечення цінової стабільності.

2.17. Водночас за ст. 192 ЦК України грошова одиниця є законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території України, тоді як іноземна валюта може використовуватися в Україні у випадках і в порядку, встановлених законом.

2.18. У своїй сукупності вказані норми свідчать, що економіка України як незалежної держави ґрунтується на національній грошовій одиниці, яка використовується як базовий елемент, виконуючи основні функції – міри вартості, засобів платежу (розрахунків) та обігу, накопичення.

2.19. Різке знецінення вартості національної грошової одиниці прямопорційно зумовило об'єктивні загрози та ризики для усіх учасників національної фінансово-економічної системи – від публічних суб'єктів до приватних домогосподарств та осіб.

2.20. Однією з таких стало істотне непередбачене зростання реальної вартості кредитних зобов'язань у іноземній валюті в грошово-кредитній системі України у еквіваленті національної грошової одиниці, невідповідне до очікувань і договірних умов під час їхнього отримання, з об'єктивних підстав, які не залежали від волі особи-боржника, але стали наслідком соціально-економічних обставин та здійснюваної державної фінансово-економічної політики у цих обставинах.

2.21. Відповідно до цього, запроваджений п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України механізм виключення із загального оподаткованого доходу прощення (анулювання) кредитором курсової різниці основної суми боргу під час реструктуризації кредиту у іноземній валюті врегулював податково-правові наслідки фактичного узгодження вартості кредитних ресурсів зі станом грошово-кредитної системи України у перерахунку на національну грошову одиницю, що за формальними ознаками відповідало приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку.

2.22. У аспекті предмета Звернення, яке розглядається, нормативний припис п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України виключає зі складу загального оподаткованого доходу різницю між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або

штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності, що зумовило, на думку Верховного Суду, обов'язкову наявність окремого договору про зміну валюти зобов'язання.

2.23. Однак такий правозастосовний підхід не відповідає ані субстантивному змісту, ані формальним ознакам правового регулювання податкових правовідносин.

2.24. Визначена ПК України сфера його дії та податкового законодавства імперативно визначає спеціальний правовий режим регулювання відносин у сфері, визначеній ст. 1 цього ж Кодексу. Тобто вони є спеціальними нормами для регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, які мають пріоритетне значення для цілей оподаткування перед нормами, які регулюють суміжні правові інститути.

2.25. Цивільним законодавством, згідно з ч. 1 ст. 1 ЦК України, регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.

2.26. Сутнісна різниця природи цивільних та податкових відносин, оскільки перші є класичними приватно-правовими, які характеризуються переліченими засадами юридичної рівності, вільного волевиявлення та майнової самостійності їх учасників, а податкові – публічно-правовими, які виникають з реалізації конституційно встановленого обов'язку особи сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України), зумовлює формальну категоричну різницю у взаємному застосуванні джерел відповідного законодавства.

А тому, незважаючи на єдність майнового (грошового) характеру значної частини цивільних та податкових правовідносин, за ч. 2 ст. 2 ЦК України до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом.

2.27. Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи (п. 37.1 ст. 37 ПК України).

Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України).

2.28. Форма та зміст вияву згоди сторін у цивільних правовідносинах не можуть бути застосовані як критерій для визначення виникнення податкового обов'язку та встановлення його обсягу, у контексті існування об'єкту оподаткування у формі доходу (прибутку) або його частини, з наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку (п. 22.1 ст. 22 ПК України), оскільки це суперечитиме принципам за-

гальності оподаткування (підп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України), рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України), єдиного підходу до встановлення податків та зборів (підп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

2.29. Диспозитивний зміст угоди між сторонами цивільно-правових відносин (кредитного зобов'язання в іноземній валюті) не повинен змінювати податково-правовий режим об'єкта і бази оподаткування. Це фактично зумовлює нечіткість визначення обов'язкового юридичного елементу складу податку саме у ПК України, що нівелює вимогу якості податкового закону у контексті захисту від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника та порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (п.п. 51, 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Цокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.30. Водночас платник податків та його обов'язок визначається не тільки і не стільки встановленим законом державним рішенням, імплементованим у акті правозастосування суб'єкта владних повноважень, а є результатом згоди між кредитором та боржником щодо порядку реструктуризації кредитного зобов'язання у іноземній валюті.

2.31. Оскільки, незалежно від оформлення угоди сторін при реструктуризації кредитних зобов'язань в іноземній валюті (укладення додаткового договору про зміну валюти кредитного зобов'язання з іноземної валюти у гривню з прощенням (анулюванням) курсової різниці чи прощення частини боргу в іноземній валюті без такого додаткового договору), за умови, що сума прощеного боргу не перевищує розміру курсової різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату нарахування податкового зобов'язання, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, податково-правові передумови та наслідки операції мають єдині ознаки для цілей оподаткування.

2.32. Закріплені у податковому законодавстві правила визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб вказують на те, що під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів (п. 164.4 ст. 164 ПК України).

2.33. Таким чином, у разі прощення (анулювання) боргу за кредитними зобов'язаннями в іноземній валюті, на підставі податкового законодавства, автоматично відбувається заміна валюти розрахунку доходів (прибутку) для визначення бази оподаткування, який надається у відповідних податкових розрахунках.

2.34. Відповідно до вищевикладеного, держава закріпила можливість звільнення від податкового обов'язку в частині прощеної частини боргового зобов'язання у разі перерахунку у національній грошовій одиниці, що фактично не зумовлює реальний приріст фінансового та/або майнового стану платника податку. Разом із цим, принцип фінансової звітності – превалювання сутності над формою – полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх дійсної сутності, а не лише виходячи з правильності їх юридичного оформлення та документування (абз. 8 ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

2.35. У системному застосуванні наведених висновків, прощення частини боргу за кредитними зобов'язаннями в іноземній валюті, у разі, якщо її розмір не перевищує розмір курсової різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату нарахування податкового зобов'язання, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, як за змістом не зумовлює отримання доходу платником податків у формі додаткового блага, що є необхідною умовою для встановлення наявності об'єкта оподаткування (як підстави виникнення податкового обов'язку за ПК України), так і за процедурою та формою зміни валюти зобов'язання для розрахунку доходів в цілях оподаткування, відповідає гіпотезі норми п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України.

2.34. Ч.ч. 1, 2 ст. 24 Конституції України 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 або іншими ознаками. Порушення вказаних засад зумовлює дискримінацію осіб у правовідносинах.

2.35. Практикою Європейського суду з прав людини встановлено, що дискримінація 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», заява № 36042/97). Відмінність у ставленні є дискримінаційною, якщо вона не має об'єктивного та розумного обґрунтування, іншими словами, якщо вона не переслідує легітимну ціль або якщо немає розумного співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною ціллю (див. рішення у справі «Ван Раалте проти Нідерландів» від 21.02.1997 р.) (п.п. 48–49 рішення ЄСПЛ у справі «Пічкур проти України» від 07.11.2013 р., заява № 10441/06).

2.36. Аналогічний підхід у своїх рішеннях використовує і Конституційний Суд України вказуючи на те, що мета встановлення певних відмінностей (вимог) у правовому статусі повинна бути істотною, а самі відмінності (вимоги), що переслідують таку мету, мають відповідати конституційним положенням, бути об'єк-

тивно виправданими, обґрунтованими та справедливими. У іншому разі встановлення обмежень означало б дискримінацію (абз. 7 п. 4.1. мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 07.07.2004 р. № 14-рп/2004).

2.37. П. 6 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про засади запобігання ті протидії дискримінації в Україні» від 06.09.2012 р. № 5207-VI ситуацію, 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'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними визнається прямою дискримінацією.

2.38. Наведене вище обґрунтування не дозволяє прийти до висновку що за процедури прощення частини основної суми боргу кредитного зобов'язання в іноземній валюті, на відміну від прощення (анулювання) відповідної курсової різниці у разі зміни валюти зобов'язання, за відсутності фактичних ознак доходу таких операцій з огляду на підстави та умови їхнього проведення, між ними існують суттєві відмінності, які об'єктивно виправдовують різницю правового режиму виконання податкового обов'язку між платниками податків із застосуванням відповідної пільги чи у разі відмови у її застосуванні. Це, своєю чергою, свідчить про дискримінаційний підхід у оподаткуванні в Україні.

2.39. Додатково держава таким чином поставила б у залежність порядок виконання конституційного обов'язку перед нею від формальних відмінностей узгодження волі між кредитором та боржником у цивільно-правових відносинах на засадах диспозитивності та свободи сторін, що істотно знижує рівень правової визначеності регулювання легітимних вимог щодо поведінки особи та правомірного втручання у сферу її майнових інтересів через механізм оподаткування.

2.40. У своєму поєднанні, вимога рівності та правової визначеності розкривають окремі аспекти змісту принципу верховенства права, який має загальне значення в рамках конституційного порядку України (ст. 8 Конституції України). Особливо пріоритет прав та свобод людини, а також відповідальності держави перед особою повинен бути дотриманий за встановлення обов'язків особи перед державою як однієї з форм істотного втручання та оцінки порядку їхнього виконання, що має відповідати вимогам законності, легітимної мети та пропорційності.

2.41. А тому, п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України не може бути застосований з врахуванням виключення платників податків, яким було прощено (анульовано) частину основного боргу кредитного зобов'язання у іноземній валюті, без укладення договору про зміну валюти зобов'язання, за умови відповідності іншим визначеним умовам гіпотези цього нормативного припису, оскільки таке обмеження не відповідатиме жодній з наведених вимог правомірності.

### III. Узагальнений висновок

3.1. Сторони мають право прийняти рішення про зміну валюти кредитних зобов'язань, предметом якої є кошти у іноземній валюті, на національну, та оформити його шляхом укладення додаткового договору.

3.2. У цьому випадку, за умови додержання решти вимог пункту 8 підрозділу 1 Розділу XX «Перехідні положення» ПК України, сума прощеної (анульованої) курсової різниці не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу та, відповідно, оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

3.3. Водночас у випадку узгодження сторонами реструктуризації кредитних зобов'язань в іноземній валюті шляхом прощення частини боргу в іноземній валюті без такого додаткового договору про зміну валюти зобов'язання, за умови, що сума прощеного боргу в еквіваленті у національній валюті не перевищує розміру курсової різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату нарахування податкового зобов'язання, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а операція відповідає часовим межам, встановленим п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України, така частина боргу у національній валюті теж не включається до загального оподаткованого доходу та, відповідно, не підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

**Рогач Олександр Янович,**

*доктор юридичних наук, професор,*

*проректор з науково-педагогічної роботи Ужгородського національного університету*

I. Зміст запиту

Як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від голови Касаційного адміністративного суду за № 74/0/27-21 від 05.07.2021 року з проханням надати правовий висновок з таких питань:

1) Яке правове значення для застосування пункту 8 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України має рішення сторін у кредитних зобов'язаннях в іноземній валюті, на які ця норма поширюється, змінити валюту зобов'язань на національну?

II. Правові підстави подання науково-правового висновку:

Закон України «Про судоустрій і статус суддів»

Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність»

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018 року.

Лист Верховного суду № 74/0/27-21 від 05.07.2021 року.

III. Нормативно-правові акти, наукові джерела, використані в процесі підготовки Наукового висновку:

Конституція України, Податковий кодекс України.



Посилання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

#### IV. Висновки наукового дослідження

4.1. Стаття 24 Конституції України передбачає, 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 або іншими ознаками

4.2. Конституційний Суд України у Рішенні від 28 вересня 2000 р. № 10-рп/2000 дав тлумачення змісту принципу рівності в податкових правовідносинах. Він полягає у рівності платників податків, якою передбачено рівні права та обов'язки платників податків, заборонено будь-яку дискримінацію залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, а також місця походження капіталу та ін.; рівності податкового тягаря, що спрямовується на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового стану платника податків, що визначає його реальну платоспроможність.

4.3. Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України принципами, на яких ґрунтується податкове законодавство є: а) загальність оподаткування; б) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; в) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; г) презумпція правомірності рішень платника податку; д) фіскальна достатність; е) соціальна справедливість; є) економічність оподаткування; ж) нейтральність оподаткування; з) стабільність; й) рівномірність і зручність сплати; і) єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

4.4. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо кредитних зобов'язань» № 321-VIII від 09 квітня 2015 року Підрозділ 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України був доповнений пунктом 8 такого змісту:

«8. Не вважається додатковим благом платника податку та не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу сума, прощена (анульована) кредитором у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності. Норми

цього пункту застосовуються до фінансових кредитів в іноземній валюті, які не були погашені до 1 січня 2014 року.

Дія абзацу першого цього пункту поширюється на операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті, що здійснювалися починаючи з 1 січня 2015 року».

4.5. Метою законопроекту № 321-VIII було створення дієвого механізму врегулювання проблемних питань, пов'язаних із погашенням заборгованості, вираженої в іноземній валюті у спосіб, визначений Законом України «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню». Для фактичної реалізації положень Закону України «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню» платникам податків надаються певні податкові преференції.

4.6. Як вбачається із тексту пояснювальної записки до законопроекту № 321-VIII, спосіб врегулювання проблемних питань, пов'язаних із погашенням заборгованості, вираженої в іноземній валюті повинен бути визначений Законом України «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню». Однак, на сьогоднішній момент, вказаний закон не прийнятий.

Офіційний вебпортал Верховної Ради України містить лише Проект Постанови про прийняття за основу проекту Закону України про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню від 03.07. 2014 року.

4.7. Згідно з усталеними правилами законодавчої техніки, відповідно до «Правил оформлення проектів законів та основні вимоги законодавчої техніки (Методичні рекомендації)»,<sup>20</sup> перехідні положення законопроекту застосовуються, у разі якщо потрібно врегулювати відносини, пов'язані з переходом від існуючого правового регулювання до бажаного, того, яке має запроваджуватися з прийняттям нового закону.

4.8. З точки зору норм законодавчої техніки виникла недопустима ситуація, коли законодавець доповнив Підрозділ 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України пунктом 8, однак не спромігся прийняти базовий Закон «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню».

4.9. З точки зору теорії права, правові положення пункту 8 Підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України є податковими стимулами – податковою пільгою.

У науковій літературі податкові стимули – один зі способів, за допомогою яких держава забезпечує рівновагу між приватними й публічними інтересами. Держава повинна створити максимально зручні і сприятливі умови для розвитку певного виду діяльності платників податків і забезпечити зрозумілі, чіткі й оптимальні механізми оподаткування. Податкові пільги: (а) виступають звільненням від сплати податків і зборів (повним або частковим); (б) підставою їх надання

<sup>20</sup> <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0002451-06>

або/виступають особливості правового статусу платника податків та особливості його діяльності; (в) залежать від певного терміну часу<sup>21</sup>.

4.10. Слід зауважити, що податкові відносини мають імперативно-владний характер, чітко регламентуються державою. У свою чергу, правові стимули не просто виникають, а встановлюються обміркованим рішенням законодавця, набувають меж, інформують суб'єкта про бажану з його боку поведінку, а також про ті додаткові блага, які він у підсумку отримає<sup>22</sup>.

4.11. Розуміючи ситуацію щодо неприйняття Закону «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню», який би визначив правові механізми та спосіб анулювання (прощення) кредитором частини боргу та чіткі умови звільнення від оподаткування податком на доходи фізичних осіб таких доходів суб'єкта податкових правовідносин, змушені констатувати, що єдиною правою основою, яка дозволяє врегулювати це питання на сьогодні є імперативна норма пункту 8 Підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

4.12. Аналіз пункту 8 Підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України дозволяє зробити висновок, що підставами для застосування цієї норми має бути сукупність низки умов:

1) рішення кредитора про прощення (анулювання) кредитором суми у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначеної за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти на гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року;

2) зміна валюти зобов'язання за кредитом з іноземної валюти на гривню за кредитним договором. Підтримуємо позицію Верховного Суду у справі № 120/935/19-а (Постанова від 18 січня 2021 року), у якій констатовано, що «датою зміни валюти зобов'язання за кредитом, отриманим позивачем за кредитним договором, є дата підписання між кредитором та позивачем додаткового до кредитного договору, відповідно до якого сторони домовились, що повернення кредиту та сплата процентів буде здійснюватися в національній валюті України – гривні із застосуванням для розрахунку платежу офіційного курсу долара США до української гривні, встановленого НБУ на день сплати».

21 Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право) / Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019. С. 182.

22 Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право) / Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019. С. 182.

3) рішення кредитора, яке не пов'язане з процедурою його банкрутства про прощення (анулювання) суми процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прийняте до закінчення строку позовної давності;

4) операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті здійснювалися, починаючи з 1 січня 2015 року.

## III. УСТАНОВЛЕННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

### 1. ЗАСТОСУВАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ, ЗОКРЕМА РІШЕНЬ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

#### 1.1. Правова позиція

##### *Постанова Верховного Суду від 15 травня 2019 року у справі № 825/1496/17*

Установлення місцевих податків і зборів входить до компетенції органів місцевого самоврядування. Податковий орган наділений повноваженнями щодо застосування в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими.

#### 1.2. Наукові висновки

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду В.В. Хошуляка, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 13/0/27-19 від 06.02.2019 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне використання у процесі правозастосу-

вання належить до компетенції відповідних органів, то здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

## I. Проблемне питання

1.1. Практика прийняття разом із законом про Державний бюджет на відповідний рік глобальних змін до низки нормативно-правових актів, які оновлюють формування дохідної та використання видаткової його частини, стала поширеним явищем, що негативно відображається на дотриманні прав, свобод та інтересів особи.

1.2. Ігнорування нормотворчої техніки, принципів фінансово-правового регулювання у цих випадках має системний характер на усіх рівнях публічного управління – від централізованого до муніципального, зумовлюючи виникнення колізій нормативно-правового регулювання, відступ від правових засад, що зумовлюють звернення осіб до суду по захист порушених прав, свобод чи інтересів.

1.3. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII (надалі – Закон № 909-VIII) вказані тенденції були не лише продовжені, але й розвинуті у формі запровадження зупинення окремих приписів ПК України під час встановлення місцевих податків і зборів (п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону № 909-VIII), що має безпосереднє значення для правильної правової оцінки підставності виникнення податкового обов'язку у платників податків із застосуванням вказаних норм.

1.4. А тому, цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу окремих питань встановлення місцевих податків і зборів органами місцевого самоврядування з врахуванням положень Закону № 909-VIII, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду В.В. Хошуляка, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.4.1. Чи поширюється положення підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, згідно з яким податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року, на порядок прийняття та виконання рішень органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до Пунктів 4, 7 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»?

1.4.2. Чи передбачає норма Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII (Пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення»), якою зупинено на 2016 рік застосування вимог, встановлених підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, інший порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування?

1.5. Водночас, зважаючи на глибинність підстав виникнення та частоту повторюваності спірних ситуацій, які не обмежуються поставленими запитаннями з конкретних спірних правовідносин, а мають вихідне значення для правильного застосування механізму встановлення податків і зборів в Україні у контексті конституційних гарантій існуючого правопорядку у державі, вважаю за необхідне сформулювати, надаючи Науковий висновок, загальні підходи до обґрунтування підстав правових проблем та шляхів їх вирішення.

## II. Обґрунтування Наукового висновку

### A. Місце податкових пільг у юридичному складі податків і зборів

2.1. Ч. 1 ст. 67 Конституції України встановлює конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

2.2. Відповідно до цього, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України, питання встановлення системи оподаткування, податків і зборів відносить виключно до законів України, що приймаються Верховною Радою України як єдиним законодавчим органом, виходячи із загальної концепції побудови системи оподаткування через обмеження прав осіб у законний спосіб, а ч. 1 ст. 143 Конституції України наділяє територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування правом встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону.

2.3. Системне застосування норм ПК України вказує, що на сьогодні він є єдиним законом України, яким встановлені загальнодержавні податки і збори та відповідно до якого відбувається установа та скасування місцевих податків і зборів Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України (п. 4.4 ст. 4, п. 6.3 ст. 6, п. 7.3 ст. 7, ст. 8 п. 9.4 ст. 9, п. 10.4 ст. 10 ПК України).

2.4. За змістом ст. 7 ПК України, під встановленням податків і зборів слід розуміти нормативне визначення, у встановленому законом порядку, перелічених у п. 7.1 елементів, які обов'язково визначаються у юридичному складі, а також можливість передбачити податкові пільги та порядок їх застосування, згідно з п. 7.2 ст. 7 ПК України.

2.5. Згідно зі ст. 12 ПК України, встановлення загальнодержавних податків належить до компетенції Верховної Ради України, рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (крім рентної плати за користування

надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення), рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у межах їх граничних ставок, визначених цим Кодексом на території Автономної Республіки Крим – до повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, а місцевих податків та зборів – сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Встановлення місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному цим Кодексом (підп. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

2.6. Під час прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначенні статтею 7 ПК України з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII ПК України для відповідного місцевого податку чи збору (підп. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

2.7. Незважаючи на факультативне значення податкових пільг для визначення встановлення податку та збору, виходячи з нормативного визначення податкової пільги як передбаченого податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті (п. 30.1 ст. 30 ПК України), з моменту їхнього нормативного закріплення у встановленому ПК України порядку, вони набувають ознак нормативного елементу правового режиму виконання платником податків свого податкового обов'язку з відповідного податку чи збору, користування якими, згідно з п. 30.3 та п. 30.4 ст. 30 ПК України, повністю залежить від волі самого платника.

2.8. Таким чином, встановлення, зміна чи скасування податкової пільги підпадає під означення встановлення податку чи збору, оскільки впливає на обсяг і порядок виконання платником податків свого податкового обов'язку.

Б. Стабільність фінансового законодавства України

2.9. Зважаючи на спеціальний предмет правового регулювання у сфері публічних фінансових відносин, а також вплив фінансово-економічної ситуації та матеріальних гарантій у системі реалізації прав, свобод та інтересів осіб з боку здійснення державою своїх функцій, законодавство у сфері фінансових відносин відзначається нормативною стабільністю, сформульованою через спеціальні темпоральні (часові) вимоги змін нормативно-правового регулювання.

2.10. Ч. 3 ст. 27 БК України встановлює, що закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються: не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.



2.11. Відповідно, ПК 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 змістом, вказаний принцип (засада) імперативно передбачає заборону вносити зміни до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

2.12. Слід зауважити, що згідно з п. 3.1 ст. 3 ПК України до складу податкового законодавства, крім Конституції України, ПК України, МК України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи, входять також рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

2.13. Принцип стабільності податкового законодавства деталізується у додаткових уточнюючих нормативних приписах: у разі встановлення або розширення 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 вебсайті 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).

2.14. Вказані норми у своїй сукупності під час застосування визначають цілісний механізм стабільності податково-правового регулювання, який стосується не лише функціонування апарату держави, а в першу чергу виступає гарантією

прав, свобод та інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності під час виконання конституційного податкового обов'язку.

2.15. Доходячи висновку про неконституційність оподаткування виплат у системі загальнообов'язково державного пенсійного страхування, Конституційний Суд України використав як одне з обґрунтувань посилення 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 допустиме 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 р. № 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 р.), 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 ситуацій і 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 р. № 1-рп/2018).

2.16. 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 у 2016 році в результаті прийняття Закону № 909-VIII, а слід враховувати цілісно передбачуваність для особи стану податково-правового регулювання в частині правомірності покладення та виконання нею своїх обов'язків у сфері сплати місцевих податків і зборів.

В. Виникнення податкового обов'язку та його нормативно-правове регулювання

2.17. Згідно з п. 36.1 ст. 36 ПК України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму

податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи (п. 37.1 ст. 37 ПК України). Таким чином, нормативною передумовою виникнення податкового обов'язку у платника податків є дотримання визначеного законом порядку встановлення податків і зборів (див. п.п. 2.4–2.6 цього Наукового висновку).

2.18. Ст. 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.

2.19. Закономірно, виходячи з вищевикладеного, що п. 12.5 ст. 12 ПК України офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів відносить до нормативно-правових актів з питань оподаткування місцевими податками та зборами. Водночас тут же встановлюються спеціальні правила набрання ними чинності з урахуванням строків, передбачених підп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України, яка у спірних правовідносинах, за визначенням п. 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону № 909-VIII, тимчасово не застосовувалася, як і норми Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

2.20. Незважаючи на це, ч. 5 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», на виконання ст. 57 Конституції України, містить загальний припис про те, що акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування нормативно-правового характеру набирають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом чи посадовою особою не встановлено пізніший строк введення цих актів у дію. Також, Закон № 909-VIII не скасовував та не зупиняв загальну дію принципу стабільності податкового законодавства.

2.21. Водночас, оскільки у спірних правовідносинах оскаржуване рішення було лише прийняте 21–26 січня 2016 року, хоча й за змістом положення, з приводу якого виник спір, набувало чинності з 01.01.2016 р., така ситуація не лише суперечить принципу стабільності, але й встановленим засадам набрання чинності та дії у часі нормативно-правових актів, в тому числі, щодо встановлення податкового обов'язку платника податків.

2.22. 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, в рамках виконання якого і нараховане податкове (грошове) зобов'язання, відображене у податковому повідомленні-рішенні, не може бути застосоване до правовідносин, які виникли

до моменту набрання ним чинності за строком об'єктивно можливого його офіційного оприлюднення.

2.23. Оскільки, згідно з підп. 266.6.1 п. 266.6 ст. 266 ПК України під час обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, базовий податковий (звітний) період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів (п. 33.1 ст. 33 ПК України) – дорівнює календарному року (у спірних правовідносинах – весь 2016 календарний рік), зміна елементів податку протягом податкового (звітного) періоду ставить під сумнів законність механізму оподаткування з позицій завершеного визначення усього комплексу елементів податкового обов'язку платника податку, за яким нараховане податкове (грошове) зобов'язання та надіслане податково-повідомлення рішення у 2017 році, на підставі акту органу місцевого самоврядування про встановлення (зміну) елементів місцевого податку, про яке платник не був належним чином поінформований (ст. 57 Конституції України) та з позицій застосування його до правовідносин, які вже існували до набрання ним чинності – «зворотної дії у часі» (ст. 58 Конституції України).

Г. Вирішення колізій на підставі презумпції правомірності рішень платника податків

2.24. Складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) роблять особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 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 та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

2.25. Також, на додаток до вказаного, у процесі реалізації наданої компетенції контролюючим органом важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на

користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу 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 «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

\* \* \*

2.26. Зважаючи на вказане, нормативна вимога щодо завчасного прийняття та оприлюднення рішень в частині регулювання змісту та обсягу податкового обов'язку платників податків є не лише елементом стабільності податкового законодавства, але 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. В цих умовах, зміна елементів податку під час існування / виконання особою податкового обов'язку є грубим порушенням верховенства права.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.1 Висновку:

3.1. Положення підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, визначаючи загальну засаду стабільності податкового законодавства, що впливає з необхідності забезпечення правової визначеності у сфері виконання особою податкового обов'язку має загальне значення у регулюванні податкових правовідносин актами податкового законодавства (в тому числі, актів органів місцевого самоврядування в частині встановлення місцевих податків і зборів в межах компетенції, визначеної Конституцією та законами України).

3.2. Дія вказаного принципу не була зупинена та його застосування не було обмежено в інший спосіб Законом № 909-VIII.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.2 Висновку:

3.2. Спеціальний порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, встановлений підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, дія якого була зупинена на 2016 рік Законом № 909-VIII (Пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення») є одним із елементів цілісної системи забезпечення стабільності податкового законодавства України.

3.3. Комплексний аналіз ст.ст. 57, 58 Конституції України та ч. 5 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» вказує на загальний порядок набрання чинності нормативно-правовими актами органів місцевого самоврядування, який у достатній мірі забезпечує недопустимість зміни елементів податку

під час виконання особою податкового обов'язку протягом бюджетного року та застосування таких змін як підстави відповідальності платника податку.

**Кучерявенко Микола Петрович,**

*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної  
академії правових наук України,  
академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**

*кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у  
Харківській області*

І. Чи поширюється положення підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, згідно з яким податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року на порядок прийняття та виконання рішень органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до пунктів 4, 7 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»?

Для послідовної відповіді на поставлене питання вбачається за доцільне системно проаналізувати приписи Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» та положення Податкового кодексу України.

У межах приписів ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України») закріплені принципи податкового законодавства. Принципи стабільності податкового законодавства формалізовані в межах положень п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Зміст принципу стабільності полягає в тому, що: «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України).

В аспекті ж встановлення місцевих податків та зборів потрібно звернути увагу на положення п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, де зазначається, що рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюєть-

ся 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).

Фактично, наведена норма, являє собою своєрідну екстраполяцію принципу стабільності на відносини, які стосуються встановлення місцевих податків та зборів. Із системного тлумачення приписів п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України також вбачається, що прийняття рішень про встановлення місцевих податків та зборів або ж про внесення змін до них приймаються відповідними місцевими радами протягом перших 6 місяців року, що передує бюджетному періоду, в якому повинні діяти нові правила та ставки. З вищенаведеного вбачається, що вимоги принципу стабільності (загальне положення) поширюють свою дію, в тому числі, на нормотворчі процедури зі встановлення місцевих податків та зборів.

Що ж стосується окремих положень Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (далі – Закон України № 909-VIII), то вони є суперечливими та такими, що не додають визначеності правозастосовній практиці.

У цьому випадку мова йде про положення п. 4 та п. 7 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII. Так, п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII визначається, що «... в 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України...».

Фактично, у цьому випадку мова йде про виключення нормотворчих процедур зі встановлення місцевих податків та зборів з-під дії такого основоположного процедурно-установчого принципу податкового законодавства, як принцип стабільності. Таким чином, законодавець, за посередництвом прикінцевих положень, мав своєю метою призупинити дію принципу податкового законодавства. З точки зору правової доктрини, звичайні нормативні положення, не можуть обмежувати дію вихідних положень права – принципів права. Тобто мова йде про ієрархічність нормативних приписів всередині певної галузі або ж підгалузі права.

Підрозділяння нормативних положень на приписи вищого порядку – принципи права, та звичайні норми права, обумовлюється необхідністю структурування нормативних положень, розставленням акцентів у нормативному регулюванні суспільних відносин. Саме принципи права визначають основи нормативного регулювання суспільних відносин, встановлюють найбільш основоположні вимоги, які характеризуються підвищеною мірою імперативності. Головна теза полягає в такому: дія принципу права не може обмежуватися звичайною нормою права.

Крім цього, потрібно звернути увагу на інший аспект. Відповідно до п. 2.1 ст. 2 Податкового кодексу України («Внесення змін до Податкового кодексу України»), зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення

змін до цього Кодексу. Тобто для того, щоб призупинити дію нормативного положення Податкового кодексу України (мова йде про положення п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України), потрібно внести зміни безпосередньо до Податкового кодексу України.

Що ж стосується п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII, то він не отримав своєї фіксації в межах Податкового кодексу України. Обмеження окремих аспектів дії принципу стабільності формалізовані виключно в Розділі II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII. Щодо ж до самих нормативних положень, закріплених у п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, то вони продовжують діяти (їх не було виключено з Податкового кодексу України). Більше того, у самому Податковому кодексі України відсутні положення, які б вносили корективи до нормативного регулювання процедури встановлення місцевих податків та зборів. Принцип правової визначеності, що є інтегративним складником принципу верховенства права, вимагає, щоб правозастосування було прогнозованим та передбачуваним. Коли ж мова йде про п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII, то він порушує логіку нормативної регламентації відповідної категорії суспільних відносин, що, безумовно, впливає на визначеність правозастосовної практики.

Що ж стосується п. 7 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII, то в ньому закріплена рекомендація органам місцевого самоврядування у місячний строк, з дня набрання чинності цим Законом, переглянути прийняті на 2016 рік рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів, визначених статтею 10 Податкового кодексу України. У той же самий час відповідний припис не є обов'язковим (імперативним до виконання), оскільки він має рекомендаційний характер. Але залишається не зрозумілим, для чого закріплювати в рамках закону положення рекомендаційного характеру, що адресуються органам публічної влади – органам місцевого самоврядування, якщо їхні повноваження вже визначені нормами Податкового кодексу України та іншими спеціальними Законами.

Потрібно зауважити, що темпорально-визначене (строком на один рік) призупинення законодавцем дії принципу стабільності (в аспекті встановлення місцевих податків та зборів) є суперечливим з огляду на такі підстави:

а) не є послідовним призупиняти дію принципу права за посередництвом норми звичайного закону;

б) недопустимо призупиняти дію норми Податкового кодексу України, без внесення змін безпосередньо до самого Податкового кодексу України.

Отже, принцип стабільності, закріплений в межах п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, поширює свою дію, в тому числі, й на нормативні процедури, які визначають порядок встановлення (внесення змін) місцевих податків та зборів.

2. Чи передбачає норма Закону України під 24 грудня 2015 року № 909-VIII (Пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення»), якою зупинено на 2016 рік застосування



вимог, встановлених підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, інший порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування?

У цьому випадку потрібно зауважити, що Закон України № 909-VIII не встановлював жодного альтернативного алгоритму оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування. Тобто, призупинивши дію положень п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, законодавець не передбачив нового порядку оприлюднення таких рішень. Водночас, як уже резюмувалося раніше, п. 4 «Прикінцевих положень» Закону України № 909-VIII не впливає на валідність вимог принципу стабільності.

Тобто, якщо рішення місцевої ради про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них, ухвалюється поза межами 6 місячного строку (першої половини календарного року, що передує бюджетному періоду, в якому планується набрання чинності відповідними положеннями) та не був опублікований до 15 липня 2015 року, то в 2016 році не має нормативних підстав для справляння таких місцевих податків або ж застосування запроваджуваних змін.

Проте це не означає, що відповідні процедурні порушення унеможливають застосування таких змін 2015 року в 2017 році. Тобто, якщо в 2015 році в процесі прийняття рішень про встановлення місцевих податків чи зборів або під час внесення змін до них, місцева рада порушила вимоги принципу стабільності, то в 2016 році положення відповідних рішень не можуть реалізуватися, що, однак, не впливає на їх валідність у 2017 році. Такого роду позиція узгоджується, в тому числі, й із положенням п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, де зазначається, що в «... іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом».

Необхідність дотримання темпоральних рамок для ознайомлення громадян із текстом нормативних актів визначається, в тому числі, й в рамках офіційної конституційної доктрини. Відповідно до правової позиції, яка зафіксованої в Рішенні Конституційного Суду України № 5-р/2018 від 23 травня 2018 року «... 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...».

У нашому випадку, такого роду своєрідний розумний проміжок часу для адаптації платників податків до змін податкового законодавства, якраз-таки й визначається вимогами принципу стабільності. У силу цього, ми наголошуємо на основоположності та значущості регулятивної дії відповідного принципу.

Отже, потрібно констатувати, що самими приписами Закон України № 909-VIII не передбачався новий порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них. Отже, таким, що діяв, слід вважати порядок, визначений п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України.

## 2. ПРАВОМІРНІСТЬ РІШЕННЯ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ, ЯКЕ ВСТАНОВЛЮЄ СТАВКИ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ ЗА ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ, ЩО ПЕРЕБУВАЮТЬ У ПОСТІЙНОМУ КОРИСТУВАННІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ (КРІМ ДЕРЖАВНОЇ ТА КОМУНАЛЬНОЇ ФОРМИ ВЛАСНОСТІ)

### 2.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 10 грудня 2021 року у справі № 0940/2301/18*

Рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовими актами з питань оподаткування місцевими податками та зборами, які приймаються на підставі, за правилами і на виконання відповідних приписів Податкового кодексу України й оприлюднюються в установленому цим Кодексом порядку. Указані рішення не належать до регуляторних актів у тлумаченні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», у зв'язку з чим цей Закон не поширює свою дію на такі рішення загалом і, зокрема, у 2017, 2018 роках.

### 2.2. Науковий висновок

**Кучерявенко Микола Петрович,**

*доктор юридичних наук, професор,*

*перший проректор Національного юридичного університету імені Ярослава*

*Мудрого, перший віцепрезидент Національної академії правових наук України,*

*академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**

*кандидат юридичних наук,*

*асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету*

*імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у*

*Харківській області*

1. Чи належать, за своєю правовою природою і предметом регулювання, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів до нормативно-правових актів регуляторного характеру або

ж такі рішення органів місцевого самоврядування є правовстановлювальними нормативно-правовими актами з цих питань?

Для послідовної відповіді на поставлене запитання потрібно проаналізувати положення таких нормативно-правових актів: 1) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»; 2) Податкового кодексу України; 3) Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Так, відповідно до положень ч. 1 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» («Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування»), рада, в межах своїх повноважень, приймає нормативні та інші акти у формі рішень. Акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів мають специфічний характер, адже їх правова природа визначається, в тому числі, й положеннями Податкового кодексу України. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами (п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу України). Тобто законодавець чітко визначає правову природу відповідних рішень органів місцевого самоврядування – це нормативно-правові акти.

Що ж стосується регуляторних актів, то їх правова природа може бути визначена за посередництвом послідовного аналізу спеціального закону – Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Змістовне визначення поняття «регуляторний акт» закріплене у ст. 1 вищезазначеного Закону України. Водночас саме визначення регуляторного акта сконструйоване за посередництвом визначення двох складників. Так, в ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» зазначається таке: «регуляторний акт – це:

прийнятий уповноваженим регуляторним органом нормативно-правовий акт, який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання;

прийнятий уповноваженим регуляторним органом інший офіційний письмовий документ, який встановлює, змінює чи скасовує норми права, застосовується неодноразово та щодо невизначеного кола осіб і який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання, незалежно від того, чи вважається цей документ відповідно до закону, що регулює відносини у певній сфері, нормативно-правовим актом».

У силу того, що податковим законодавством, а саме положеннями п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу України, рішення органів місцевого самоврядування про

встановлення місцевих податків та зборів чітко визначаються як нормативно-правові акти з питань оподаткування, то і аналізувати потрібно формулювання першої частини дефініції регуляторного акта. У нашому випадку потрібно виокремити декілька принципових аспектів.

По-перше, регуляторний акт може бути спрямований на правове регулювання двох різновидів відносин: 1) господарських відносин; 2) адміністративних відносин. Жодної іншої категорії відносин регуляторні акти не повинні стосуватися. Відносини у сфері оподаткування жодним чином не є тотожні за предметом та методом правового регулювання відносинам господарським. Що ж стосується адміністративних відносин, то вони є більш подібні за специфікою методу правового регулювання відносинам податковим, однак предмет правового регулювання в адміністративних та податкових відносинах не є тотожним.

Навіть законодавець на нормативному рівні виокремлює податкові відносини, як специфічний різновид відносин. Це, зокрема, наочним чином демонструють положення ч. 1 ст. 19 Податкового кодексу України де чітко виокремлюється такий різновид відносин як «податкові відносини». Відповідно, ми не можемо однозначно стверджувати, що застосування положень про адміністративні відносини у приписах ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» мало своєю ціллю змістовно охопити, в тому числі, і податкові відносини.

По-друге, регуляторні акти регламентують відносини із визначеним суб'єктивним складом. Так, у досліджуваній дефініції згадуються такі категорії суб'єктів: 1) регуляторні органи або інші органи державної влади; 2) суб'єкти господарювання. Відповідно на боці владного суб'єкта фігурують регуляторні органи, до яких, в тому числі, належать й органи місцевого самоврядування. Однак, як у цьому випадку бути із суб'єктами приватного права? З досліджуваного визначення вбачається, що на боці приватного суб'єкта повинен виступати саме суб'єкт господарювання. Що ж стосується рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів, то вони стосуються не тільки суб'єктів господарювання. Їх вимоги адресуються й іншим платникам податків, які не мають статусу суб'єкта господарювання. Так, наприклад, платниками податків на майно (плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку), що є місцевими податками, є не тільки суб'єкти господарювання, але й звичайні фізичні особи. Тобто сфера охоплення регуляторних актів є набагато вужчою, ніж сфера нормативного регулювання, що охоплюється рішеннями органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів. Із законів формальної логіки випливає, що вужче поняття (регуляторні акти) не може охоплювати собою поняття змістовно ширшого характеру (рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів).

Ані податковим законодавством, ані положеннями Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів прямо не визначаються як такі, що належать до регуляторних актів. Взагалі Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» жодним чином не вказує на те, що він як-небудь стосується сфери оподаткування. Водночас потрібно зауважити, що в Податковому кодексі України міститься низка положень, які можуть опосередковано вказувати на те, що нормотворець розглядає такі рішення органів місцевого самоврядування як регуляторні акти. Мова йде про низку положень Податкового кодексу України, в яких законодавець одночасно виключає рішення органів місцевого самоврядування, що стосуються питань встановлення місцевих податків та зборів, з-під дії окремих приписів п. 12.3–12.5 ст. 12 Податкового кодексу України та норм Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Одночасно ми розглядаємо таку ситуацію швидше як непослідовність та несистемність підходів нормотворця. Більше того, в низці рішень Верховного Суду, без послідовного аналізу правової природи регуляторних актів та визначення їх кореляції з рішеннями органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, останні (рішення органів місцевого самоврядування) розглядаються як такі, що є одним із видів регуляторних актів (див. Постанову Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.05.2020 р. (справа № 809/276/18); Постанову Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 02.12.2020 р. (справа № 357/14346/17)).

Підсумовуючи все вищезазначене потрібно зауважити, що ключовими в аспекті розмежування регуляторних актів та рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є такі аспекти: 1) нетотожна сфера регулювання (регуляторні акти регламентують господарські/адміністративні відносини, тоді як акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів орієнтовані на регламентацію власне податкових відносин); 2) специфічний суб'єктний склад, на який орієнтовані регуляторні акти (правовий механізм місцевих податків та зборів, які встановлюються рішеннями органів місцевого самоврядування, передбачає набагато ширший суб'єктний склад на боці платника податків – не тільки суб'єкти господарювання).

Висновок. Отже, за своєю правовою природою і предметом регулювання, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не можуть бути віднесені до нормативно-правових актів регуляторного характеру.

2. Чи поширювалася у 2017, 2018 роках дія Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, в тому числі, стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації?

Як уже було зазначено, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не є, за своєю правовою природою, регуляторними актами. Відсутні і прямі вказівки в законі та/або інших нормативно-правових актах, що такі рішення органів місцевого самоврядування повинні визначатися як регуляторні акти. Більше того, п.п. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України прямо зазначається, що встановлення місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному цим Кодексом. У процедурних положеннях п. 12.3–12.5 ст. 12 Податкового кодексу України відсутні бланкетні норми, які б в частині процедури прийняття та оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів спрямовували суб'єктів правозастосування до норм Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Відповідно, на такі рішення органів місцевого самоврядування не поширюють свою дію положення Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Але ніхто не відміняв правила презумпції правомірності рішень платника податків, що закріплена у п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України. Так, відповідно до п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать одне одному та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення ухвалюється на користь платника податків.

Нааявність положень, які були включенні до Податкового кодексу України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» в частині непоширення дії окремих положень Податкового кодексу України та приписів Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» на процедури встановлення місцевих податків та зборів у другій половині 2017 року та у 2018 році, цілком закономірно призводить до можливості неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платника податків, а це, у свою чергу, вказує на можливість застосування у таких ситуаціях презумпції правомірності рішень платника податків.

Висновок. Отже, у 2017, 2018 роках Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» об'єктивно не поширював свою дію на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, в тому числі, стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації. Проте наявність відповідних ретроактивних Законів України (Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»), окремі положення яких можуть призвести до неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, обумовлює необхідність застосовувати судами/контролюючими органами презумпцію правомірності рішень платника податків (якщо платник податків апелює до відповідного презумптивного принципу).

3. Чи можна вважати такими, що набрали чинності і є офіційно оприлюдненими рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, якщо такі рішення розміщені на офіційному вебсайті відповідної ради і не були опубліковані у друкованих засобах масової інформації у 2017, 2018 роках?

Як уже зазначалося, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів за своєю правовою природою не є регуляторними актами. Відповідно, на такі рішення органів місцевого самоврядування не поширюють свою дію процедури оприлюднення регуляторних актів, що визначаються Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Далі розглянемо процедури, які стосуються офіційного оприлюднення рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів. Відповідно до положень п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період). Водночас в податковому законодавстві не визначається спосіб, у який повинно здійснюватися офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів. Таким чином, потрібно звертатися до загальних положень про офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування.

Для послідовної відповіді на поставлені питання потрібно проаналізувати приписи: 1) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»; 2) Закону України «Про доступ до публічної інформації». Так, згідно з ч. 5 та ч. 11 ст. 59 За-

кону України «Про місцеве самоврядування в Україні», акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування нормативно-правового характеру набувають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом чи посадовою особою не встановлено пізніший строк введення цих актів у дію. Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування підлягають обов'язковому оприлюдненню та наданню за запитом відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації». Проекти актів органів місцевого самоврядування оприлюднюються в порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації», крім випадків виникнення надзвичайних ситуацій та інших невідкладних випадків, передбачених законом, коли такі проекти актів оприлюднюються негайно після їх підготовки.

Відповідно до приписів п. 2 ч. 1 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації», розпорядники інформації зобов'язані оприлюднювати, зокрема, нормативно-правові акти, акти індивідуальної дії (крім внутрішньоорганізаційних), прийняті розпорядником, проекти рішень, що підлягають обговоренню, інформацію про нормативно-правові засади діяльності. Згідно з ч. 2 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації», інформація, передбачена частиною першою цієї статті, підлягає обов'язковому оприлюдненню невідкладно, але не пізніше п'яти робочих днів з дня затвердження документа. У разі наявності у розпорядника інформації офіційного вебсайту, така інформація оприлюднюється на вебсайті із зазначенням дати оприлюднення документа і дати оновлення інформації.

Тобто для рішень органів місцевого самоврядування, які не є регуляторними актами, передбачений загальний порядок їх офіційного оприлюднення. Виходячи із загального порядку оприлюднення таких актів, вони можуть вважатися офіційно оприлюдненими після їх розміщення на вебсайті відповідного органу місцевого самоврядування.

Висновок. Отже, можна вважати що рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є такими, що були офіційно оприлюдненими після їх розміщення на офіційному вебсайті відповідної ради, навіть якщо вони не були опубліковані у друкованих засобах масової інформації.



## IV. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

### 1. АРЕШТ НА КОШТИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

#### 1.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 27 листопада 2018 року у справі № 820/1929/17*

Арешт на кошти платника податків накладається відповідно до встановлених законом підстав та не залежить від наявності рішення контролюючого органу про накладення арешту на майно платника податків.

#### 1.2. Наукові висновки

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 52/0/27-18 від 04.09.2018 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

## I. Проблемне питання

1.1. Функціонування податкової системи України в частині застосування заходів щодо примусового виконання податкового обов'язку є елементом застосування легалізованого примусу у специфічній сфері правового регулювання та забезпечення широкого спектру прав, свобод та інтересів платників податків, в першу чергу, майнового характеру.

1.2. Складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) роблять особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96) (п. 51 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

Також, на додаток до вказаного, у процесі реалізації наданої компетенції контролюючим органом важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи.

1.3. А тому, цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики пфд час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування адміністративного арешту коштів платників податків, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.3.1. Чи є перелік повноважень контролюючого органу, викладений у статті 20 Податкового кодексу України вичерпним? Чи може Податковий кодекс України визначати повноваження контролюючого органу в інших статтях?

1.3.2. Яке співвідношення положень підпункту 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 і статті 94 Податкового кодексу України?

1.3.3. Яке співвідношення понять адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій на рахунку платника податків на рахунках у банку?

1.3.4. Які підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

1.3.5. 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?

1.3.6. Чи можна розглядати застосування адміністративного арешту майна/ коштів платника податків, передбачений пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу України, як позбавлення права власності / права мирного володіння майном у контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод?

1.3.7. Який строк та порядок звернення до суду контролюючого органу про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

1.4. Водночас слід зазначити, що загальні підходи до вирішення більшості із поставлених запитань вже були узагальнені Вищим адміністративним судом України у Інформаційному листі від 29.04.2013 р. № 642/12/13-13 на підставі матеріалів судової практики. За підтримки в цілому висловлених у Листі позицій, окремі з них потребують актуалізації та додаткового обґрунтування.

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Визначаючи у юрисдикції адміністративних судів справи у публічно-правових спорах за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано такому суб'єктові законом (п. 5 ч. 1 ст. 19 КАС України), очевидно, йдеться не про реалізацію права на судовий захист суб'єкта владних повноважень (ст. 55 Конституції України), а про його компетенцію, яка в аспекті саме загальності судового захисту прав і свобод людини і громадянина може бути реалізована лише під попереднім судовим контролем.

2.2. З огляду на це, реалізуючи повноваження, суб'єкт управління застосує спеціально-дозвільний принцип, сформульований як одна із засад конституційного ладу в Україні у ст.ст. 6 та 19 Конституції України та передбачає, що 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.

2.3. Водночас, відповідно до змісту Конституції України та чинного нормативно-правового регулювання, відсутні підстави для розширеного застосування поняття «закон». Така ж позиція утверджена у сталій судовій практиці.

2.4. Також підп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 ПК України визначає, що, крім перелічених у ст. 20 ПК України повноважень, контролюючі органи мають право здійснювати інші повноваження, передбачені законом.

2.5. Зважаючи на предмет досліджуваного Звернення, законом, який встановлює право контролюючих органів на звернення до суду є Податковий кодекс України та інші закони, які у сукупності своїх норм, визначають можливість звернення до суду:

1) щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі у разі недопущення посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень (п. 20.1.31 ст. 20, п. 89.4 ст. 89 ПК України);

2) якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених ПК України, щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого (п. 20.1.32 ст. 20, п. 89.4 ст. 89 ПК України);

3) щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, 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 (п. 20.1.33 ст. 20, абз. 2 п.п. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України);

4) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків (п. 94.10 ст. 94 ПК України);

5) стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини (підп. 20.1.34 п. 20.1 ст. 20 ПК України; п.п. 95.3, 95.4 ст. 95 ПК України);

6) щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків (підп. 20.1.35 п. 20.1 ст. 20, п. 95.22 ст. 95 ПК України);

7) щодо зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контролюючий орган (підп. 20.1.35-1 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

8) щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін (підп. 20.1.36 п. 20.1 ст. 20, ст. 39 ПК України);

9) щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою-підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання (підп. 20.1.37 п. 20.1 ст. 20 ПК України, абз. 5 ч. 2 ст. 38, абз. 4 ч. 2 ст. 46 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р.);

10) про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених ПК України (підп. 20.1.38 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

11) звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство (підп. 20.1.39 п. 20.1 ст. 20 ПК України, абз. 8 ч. 1 ст. 1, ст. 11 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р.);

12) щодо застосування санкцій, у випадках, передбачених законом, пов'язаних із заборонаю організації і проведення азартних ігор на території України (підп. 20.1.40 п. 20.1 ст. 20 ПК України, ч. 2 ст. 3 Закону України «Про заборону грального бізнесу в Україні» від 15.05.2009 р.);

13) до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами (підп. 20.1.30 п. 20.1 ст. 20 ПК України) тощо.

2.6. Спосіб же реалізації повноваження – порядок звернення до суду – встановлений відповідним судово-процесуальним актом – КАС України. Водночас контролюючий орган та суд зобов'язані також враховувати відповідні процедурні норми ПК України щодо визначення підстав, предмету та порядку заявлення вимог.

2.7. Процедурні норми, які регулюють порядок застосування адміністративного арешту майна платників податків як виняткового способу, що забезпечує виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, містяться у ст. 94 ПК України. Також ст. 94 ПК України містить перелік обставин, у разі з'ясуванні яких може бути застосовано арешт майна, диференціює порядок накладення арешту за окремими видами майна, (виділяючи кошти на рахунку у банку платника податків), а режим арешту – за характером обмежень.

2.8. Інші норми ПК України не визначають особливостей застосування арешту майна. Водночас ст. 20 ПК України передбачає можливість його застосування з інших підстав, а ніж ті, що закріплені у п. 94.2 ст. 94 ПК України, в порядку, що забезпечує виконання податкового обов'язку. А тому, зважаючи на єдину правову природу арешту майна як заходу для забезпечення виконання податкового

зобов'язання, повноважність контролюючих органів на звернення до суду з вимогами про накладення арешту з інших підстав, визначених законом, ніж перелічені у п. 94.2 ст. 94 ПК України, процедурні норми ст. 94 ПК України є загальними нормами регулювання порядку арешту майна платника податків.

2.9. Водночас, згідно з приписами ст. 94 ПК України, порядок накладення арешту коштів платника податків на рахунках у банку здійснюється у порядку, що відрізняється порівняно з іншим майном, – формальною підставою є рішення суду за зверненням контролюючого органу (абз. 2 підп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України), а не рішення контролюючого органу, яке перевіряється судом у 96-годинний строк (п. 94.4 ст. 94 ПК України). У цьому ж пункті чітко вказано, що контролюючий орган не може приймати рішення щодо арешту коштів на рахунок платника податків.

2.10. Для визначення процесуального порядку розгляду звернення контролюючого органу щодо накладення арешту, слід звернути увагу, що на сьогодні КАС України (в тому числі у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) визначає два порядки судових проваджень за зверненням органів доходів і зборів – загальний порядок (загальне або спрощене позовне провадження) та «безспірне», що впливає з вимог забезпечення оперативного розгляду термінових справ (ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин), ст. 283 КАС України).

2.11. Водночас перелік вимог, які можуть розглядатися в «безспірному» провадженні, чітко визначений у ч. 1 ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин) та на сьогодні – ч. 1 ст. 283 КАС України. У аспекті розглядуваного Звернення, значення має встановлення змісту вимог щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків, які, за п. 1 відповідних статей, належить розглядати у «безспірному» терміновому порядку з поширенням відповідних процесуальних правил розгляду: спеціальна форма звернення, оперативний строк звернення та розгляду справи, негайне виконання рішення і т.д.

2.12. ПК України застосовує два поняття, визначаючи компетенцію контролюючих органів – «зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках у банку» та «арешт коштів». Так, підп. 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 ПК України вказує на право контролюючого органу звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках у банку та інших фінансових установах, у тому числі у разі недопущення посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень; підп. 20.1.32 п. 20.1 ст. 20 ПК України – звертатися до суду, якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку; підп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України – звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінно-

сті, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша за суму податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу.

2.13. Системний аналіз вказаних у п. 2.12 цього Висновку норм ПК України та ст. 59 Закону України «Про банки і банківську діяльність» вказують на те, що між зупиненням видаткових операцій на рахунках особи та арештом її коштів на рахунку існує формально-сутнісний взаємозв'язок, який проявляється в тому, що застосування засобу забезпечення у формі арешту коштів за рішенням суду тягне за собою зупинення видаткових операцій за рахунком як вид обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку. Зупинення видаткових операцій здійснюється в межах суми, на яку накладено арешт, крім випадків, коли арешт накладено без встановлення такої суми або коли інше передбачено договором, законом чи умовами такого обтяження, що відповідає вимозі про обмеження обсягу арешту в порядку підп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України розміром податкового боргу.

2.14. Таким чином, вимоги про накладення арешту коштів платника податків, що знаходяться на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку є однопорядковими різними формулюваннями вимоги, що тягне єдиний правовий наслідок. А тому до їхнього розгляду застосовуються правила ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) або ст. 283 КАС України на сьогодні.

2.15. Зважаючи на висловлені у п. 2.13 цього Висновку нормативно обґрунтовані міркування, адміністративний арешт коштів платника податків, що знаходяться на рахунках у банку, є формою втручання держави у право особи на мирне володіння майном, гарантоване ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод та право власності, гарантоване ст. 45 Конституції України, оскільки передбачає обмеження здійснення володіння, користування та розпорядження належними особі активами.

2.16. Згідно зі сформованою неодноразовим застосуванням практикою реалізації Європейським судом з прав людини, ст. 1 Першого протоколу містить три чітких норми: «перша норма, викладена в першому реченні першого пункту, є загальною за своєю природою та закріплює принцип мирного володіння майном; друга норма, що міститься в другому реченні першого пункту, стосується позбавлення власності та містить умови такого позбавлення; третя норма, викладена в другому пункті, визнає право Договірних держав, серед іншого, здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів... Ці норми не є окремими, а є пов'язаними між собою. Друга та третя норми стосуються певних випадків, за яких допускається втручання в право на мирне володіння майном, а отже, їх слід тлумачити у світлі загального принципу, викладеного в першій нор-

мі» (§ 78 рішення у справі «Ян та інші проти Німеччини» від 22.01.2004 р., заяви №№ 46720/99, 72203/01 та 72552/01).

2.17. Відповідно, оцінюючи втручання у право на мирне володіння майном в результаті застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку, слід застосовувати «трьохскладовий тест» за умови дотримання якого допускається вказане втручання – 1) чи було втручання передбачено законом; 2) чи відбулося втручання в інтересах суспільства; 3) чи дотримана пропорційність втручання (наприклад, п.п. 49–61 рішення ЄСПЛ у справі «Україна-Тюмень» проти України» від 22.11.2007 р., заява № 22603/02).

2.18. Таким чином, фактична наявність закону та передбачуваність визначених у ньому негативних наслідків для платника податків у вигляді арешту коштів на рахунках у банку (зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків) у судовому порядку, обґрунтованість втручання необхідністю забезпечити виконання платником податкового обов'язку, що прямо легалізовано метою допустимості втручання у п. 2 ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, залишають відкритим питання оцінки пропорційності втручання під час вирішення судом питання щодо накладення арешту коштів платника податків.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.1 Висновку:

3.1. З формальної та сутнісної точки зору, перелік повноважень контролюючих органів, викладений у ст. 20 ПК України, не є вичерпним, оскільки такі містяться як у інших статтях ПК України, так і інших законах, предмет регулювання яких є дотичним до діяльності контролюючих органів.

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.2 Висновку:

3.2. Ст. 94 ПК України містить загальні процедурні норми, які регулюють порядок застосування адміністративного арешту майна платників податків як виняткового способу, що забезпечить виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Ст. 20 ПК України, серед іншого, передбачає додаткові підстави звернення до суду з вимогою про застосування арешту коштів платника податків на рахунках у банку, в тому числі, підп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України. Відповідно, норми ст. 94 ПК України в цьому випадку застосовуються у частині регулювання порядку арешту коштів платника податків на рахунках у банку.

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.3 Висновку:

3.3. Між зупиненням видаткових операцій на рахунках платника податків та арештом коштів на рахунку у банку платника податків існує формально-сутнісний взаємозв'язок, який проявляється в тому, що застосування засобу забезпечення у формі арешту коштів за рішенням суду тягне за собою зупинення видаткових операцій за рахунком як вид обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку. Таким чином, вимоги про накладення арешту на кошти платника податків, що знаходяться на рахун-



ках у банку та зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку є однопорядковими різними формулюваннями вимоги, що тягне єдиний правовий наслідок.

щодо питань, сформульованих у п. 1.3.4, 1.3.5 Висновку:

3.4. Сутнісні підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку визначені як у підп. 20.1.31–20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України, так і п. 94.2 ст. 94 ПК України.

3.5. Формальною підставою застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку є рішення суду за зверненням контролюючого органу (абз. 2 підп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України), на відміну від іншого майна, арешт на яке накладається за рішенням контролюючого органу. Формулювання п. 94.4 ст. 94 ПК України виключає можливість попереднього прийняття рішення контролюючим органом про арешт коштів платника податків на рахунках у банку, обґрунтованість якого мала б підтверджуватися судом.

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.6 Висновку:

3.6. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків є видом обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку. Таким чином, адміністративний арешт коштів платника податків, що знаходяться на рахунках у банку, є формою втручання держави у право особи на мирне володіння майном, гарантоване ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод та право власності, гарантоване ст. 45 Конституції України, оскільки передбачає обмеження здійснення володіння, користування та розпорядження належними особі активами, що рівноцінне позбавленню права власності/права на мирне володіння майном.

3.7. Оцінюючи втручання у право на мирне володіння майном в результаті застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку, слід застосовувати «трьохскладовий тест» за умови дотримання якого допускається вказане втручання – 1) чи було втручання передбачено законом; 2) чи відбулося втручання в інтересах суспільства; 3) чи дотримана пропорційність втручання (наприклад, п.п. 49–61 рішення ЄСПЛ у справі «Україна-Тюмень» проти України» від 22.11.2007 р., заява № 22603/02).

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.7 Висновку:

3.8. Строк та порядок звернення до суду контролюючим органом про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку входить у спосіб реалізації його повноважень, який встановлений КАС України. Також суд зобов'язаний враховувати процедурні норми ПК України щодо визначення підстав, предмета та порядку заявлення вимог.

3.9. КАС України визначає два порядки судових проваджень за зверненням органів доходів і зборів – загальний порядок (загальне або спрощене позовне провадження (останнє у чинній редакції КАС України)) та «безспірне», що

впливає з вимог забезпечення оперативного розгляду термінових справ (ст. 183-З КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин), ст. 283 КАС України).

3.10. Вимога про зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків (арешт коштів платника податків, що розміщені на рахунках у банку) може бути предметом розгляду обидвох порядків, залежно від обставин справи, що й визначатиме строк та порядок звернення згідно з правилами провадження.

**Кучерявенко Микола Петрович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної  
академії правових наук України,  
академік Національної академії правових наук України*

**Смичок Євген Михайлович,**  
*кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у  
Харківській області*

Нормативне регулювання. Потрібно зазначити, що інститут адміністративного арешту майна платників податків, застосування якого передбачене положеннями ст. 94 Податкового кодексу України, має неабияке значення для забезпечення дієвої реалізації публічного інтересу. Непоодинокими на сьогоднішній день є прояви девіантної поведінки з боку платників податків, які знаходять свій зовнішній вираз у порушенні приписів чинного податкового законодавства. У цьому випадку важливим постає питання щодо ефективності функціонування механізмів, які визначають порядок реалізації заходів примусового характеру по відношенню до відповідних порушників фінансової дисципліни. У контексті вищезазначеного потрібно зауважити особливе значення адміністративного арешту, яке обумовлюється насамперед тим, що він виступає як гарантійний механізм, за допомогою якого створюються умови для можливості подальшого звернення стягнення на майно таких платників податків.

Але ми повинні чітко усвідомлювати, що за своїм змістом інститут адміністративного арешту майна платників податків виступає як механізм обмеження майнових правомочностей зобов'язаного учасника податкових відносин, що пряму зачіпає його приватний інтерес. У відносинах, які пов'язані із обмеженням правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження майном, важ-

ливим є забезпечення балансу приватного та публічного інтересу. Так, зокрема, в процесі застосування адміністративного арешту майна платників податків, потрібно визначити, який вид арешту є найбільш доцільним (повний чи умовний арешт), забезпечити чітке дотримання процедурних/процесуальних вимог застосування відповідного арешту, а також визначити найбільш оптимальний алгоритм функціонування механізмів юрисдикційного контролю за застосуванням адміністративного арешту майна платників податків.

Різновиди та підстави адміністративного арешту майна. На сьогоднішній день положеннями чинного податкового законодавства (п. 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України) передбачається два різновиди адміністративного арешту майна платників податків – повний та умовний арешт. Так, за умови повного арешту, як правило, обмежуються всі три правомочності платника податків, що, зокрема, пов'язані з володінням, користуванням та розпорядженням його майном. Водночас потрібно зазначити, що такі обмеження мають абсолютний (беззастережний) характер. Що ж стосується умовного арешту майна, то він, як правило, пов'язаний з обмеженням зобов'язаного учасника податкових відносин у можливості розпоряджатися останнім відповідним майном. Також ми повинні поставити акцент на «умовності» такого обмеження, адже відповідне обмеження за умовного арешту не має абсолютного характеру. За умови погодження своїх дій із посадовою особою контролюючого органу, за платником податків залишається його право здійснювати розпорядження своїм майном. Слід зауважити, що в процедурному аспекті застосування вищезазначених різновидів адміністративного арешту майна платників податків є ідентичним.

Дискреційні повноваження контролюючого органу у разі накладення арешту на майно платника податків. Коли мова йде про адміністративний арешт, то ми в першу чергу повинні звернути увагу на той аспект, що він є «винятковим способом забезпечення виконання платником податків його податкових зобов'язань» (п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України). Вичерпний перелік обставин, за яких можливе застосування адміністративного арешту, формалізований в рамках приписів п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України. Так, зокрема, адміністративний арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується, що платник податків відмовляється від проведення документальної, або фактичної перевірки, за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу.

У такому випадку пропонуємо зосередити увагу на природі повноважень контролюючих органів із накладення адміністративного арешту на майно платника податків. Так, ключовою в даному випадку буде терміносполука «може бути застосовано». Вона безпосередньо вказує на дискреційний характер повноважень із накладення адміністративного арешту. Реалізація відповідних повноважень здійснюється за допомогою реалізації адміністративного розсуду посадових осіб контролюючого органу. Під адміністративним розсудом (дискрецією), зокрема,

слід розуміти правозастосовну діяльність суб'єктів публічного адміністрування щодо використання можливого варіанта поведінки, передбаченого законом, на власний розсуд під час вирішення поставлених перед ним завдань, враховуючи водночас принципи, що регулюють реалізацію таких повноважень. Як було зазначено в Рекомендації № R (80) 2 Комітету Міністрів Ради Європи стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень від 11 березня 1980 року, дискреційні повноваження полягають, зокрема, в тому, що адміністративний орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за даних обставин. У нашому випадку така варіативність проявляється в накладенні або ж не накладенні, за наявності відповідних підстав, адміністративного арешту на майно такого платника податків. Але потрібно звернути увагу на той аспект, що такі дискреційні повноваження повинні реалізовуватися із дотриманням принципу пропорційності та принципу використання адміністративним органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надані.

Обмеження дискреційних повноважень принципом пропорційності та принципом використання адміністративним органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надані. Що стосується принципу пропорційності, то уперше він знайшов своє безпосереднє закріплення в судових актах Конституційного суду ФРН, де зазначалося, що це вихідне положення пов'язане з можливістю обмеження основних прав приватних осіб державними органами, що може мати місце лише у випадках переслідування абсолютного публічного інтересу. Значний розвиток відповідний принцип отримав у практиці Європейського суду із захисту прав людини (далі – ЄСПЛ). Так, ЄСПЛ зазначає, що обмеження, які застосовують стосовно приватної особи, повинні бути пропорційними щодо використаних засобів та досягнутих цілей (рішення у справі *Guerin v. France* від 29 липня 1998 року).

З огляду на вищезазначене, ми повинні зауважити, що застосування адміністративного арешту повинно супроводжуватися підвищеною мірою індивідуалізації конкретних заходів стосовно обставин конкретної справи. У питанні накладення контролюючими органами адміністративного арешту на майно платника податків принцип пропорційності зводиться до обов'язку посадових осіб контролюючого органу під час прийняття рішення в конкретному випадку зберігати баланс між цілями та завданнями, на досягнення яких спрямований відповідний адміністративний акт, і будь-якими можливими негативними наслідками для прав, свобод та інтересів особи, які можуть настати в результаті прийняття відповідного адміністративного акта про накладення адміністративного арешту. У цьому випадку мова йде про те, що застосування адміністративного арешту майна платника податків повинно переслідувати виключно забезпечувальну (гарантійну) мету, тобто воно не повинно завдавати шкоди господарській діяльності

відповідного платника податків, без вагомих на те причин позбавляти його правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження ним своїм майном.

Коли ж мова йде про принцип використання контролюючим органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надані, то ми в першу чергу робимо акцент на тому аспекті, що відповідне вихідне положення виступає своєрідним критерієм ефективності виконання контролюючим органом покладених на нього функцій та завдань. Мета діяльності контролюючого органу являє собою бажаний результат здійснюваного ним управління. Фактично відповідний принцип має своїм спрямуванням побороти прояви свавілля, які можуть мати місце в діяльності органів публічної влади. Венеціанська комісія (далі – Комісія) у своїй доповіді щодо принципу верховенства права від 25–26 березня 2011 року визначала «заборону свавілля» (prohibition of arbitrariness) як інтегративного складника принципу верховенства права. Так, Комісія зазначала, що хоча дискреційні повноваження є необхідними для здійснення всього діапазону владних функцій у сучасних складних суспільствах, ці повноваження не мають здійснюватись у свавільний спосіб. Їх здійснення у такий спосіб уможлиблює ухвалення суттєво несправедливих, необґрунтованих, нерозумних чи деспотичних рішень, що є несумісним із поняттям верховенства права. З вищезазначеного вбачається, що зазначений вище принцип має своїм спрямуванням подолати можливі прояви неналежного, надмірного (такого, що не відповідає об'єктивному стану справ) прояву адміністративного тиску з боку контролюючого органу по відношенню до платника податків. Такий стан справ, зокрема, може обумовлюватися корупційними чинниками, низьким рівнем правової культури посадових осіб контролюючих органів тощо.

Загалом слід зазначити, що реалізація вищезазначених принципів в рамках процедур із накладення адміністративного арешту на майно платників податків має своїм завданням забезпечити позитивний прояв дискреції з боку посадових осіб відповідних контролюючих органів. Такий підхід обумовлюється насамперед тим, що вияв негативного розсуду з боку таких посадових осіб руйнує змістовну основу реалізації дискреційних повноважень, порушує логіку функціонування цього механізму прийняття владних рішень.

Процедурні аспекти арешту майна платника податків. Повертаючись до процедури накладення адміністративного арешту на майно платника податків, слід зауважити, що його обґрунтованість повинна бути перевірена судом протягом 96 годин. У цьому випадку ми зазначаємо, що такий підхід відповідає загальноєвропейським стандартам. Так, відповідно до положень Рекомендації № R (80) 2 Комітету міністрів Ради Європи стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень від 11 березня 1980 року акт, що був прийнятий суб'єктом владних повноважень під час реалізації ним дискреційних повноважень, може бути перевірений на предмет законності судом або іншим незалежним органом. Порядок реалізації відповідних судових проваджень

визначається приписами ст. 283 КАС України «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». Відповідні провадження мають своїм спрямуванням забезпечити фактичне «санкціонування адміністративними судами» тих чи інших дій контролюючих органів. Водночас виникає доволі резонансна проблема, пов'язана з вимогою безспірності проваджень, алгоритм реалізації яких детермінується положеннями статті 283 КАСУ.

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 283 КАСУ, провадження у справах за зверненням контролюючих органів під час здійснення ними передбачених законом повноважень здійснюється на підставі подання таких органів щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Також слід зазначити, що суд ухвалою відмовляє у прийнятті подання у тому випадку, коли із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Формалізованого визначення такого поняття, як «спір про право» по сьогоднішній день надано не було. Визначаючи змістовне наповнення відповідної категорії, адміністративні суди, зокрема, звертаються до Листа Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 № 149/11/13-11 «Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби» (далі – Лист). Так, зокрема ВАСУ зазначає, що провадження, порушені за поданням контролюючих органів на підставі статті 183-3 КАСУ (ст. 283 у чинній редакції КАСУ), є «окремим видом судового провадження, що є відмінним від загального (позовного)» (абз. 1 п. 1 Листа).

Спір про право та його вплив на процедуру арешту майна платника податків. Спір про право в контексті ст. 283 КАСУ має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Наприклад, платником податків оскаржено до суду рішення про застосування адміністративного арешту. Суд може встановити наявність спору також зі змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання. Зокрема, платник податків може заперечувати законність проведення перевірки, недопущення якої призвело до застосування адміністративного арешту (п. 9 Листа).

У зв'язку із вищезазначеним, ми можемо констатувати, що існує два алгоритми виникнення «спору про право» в контексті ст. 283 КАСУ:

а) рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку (п. 94.11. ст. 94 ПКУ);

б) впливати зі змісту таких заперечень (заявлені платником в рамках відповідного провадження із визначення обґрунтованості застосування адміністративного арешту).

Слід зазначити, що недопуск посадових осіб контролюючих органів до реалізації заходів контролю в тому випадку, коли ініціювання їх реалізації супроводжується суттєвими порушеннями процедурних положень чинного податкового законодавства, є дієвим механізмом захисту прав та інтересів платника податків. Умови та наслідки його реалізації неодноразово визначалися вищими судовими інстанціями. ВАСУ займає стабільну позицію стосовно того, що якщо допуск контролюючого органу до проведення виїзної перевірки відбувся, то в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства. Зокрема, в Постанові ВАСУ від 5 серпня 2015 року у справі № К/800/32483/14 говориться про те, що саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом у разі призначення податкової перевірки. Аналогічна позиція висвітлена в ухвалах ВАСУ від 23 вересня 2015 року у справі № К/800/39896/13, від 29.05.2014 р. № К/800/32767/13, від 13.03.2014 р. № К/800/31609/13, від 13.02.2014 р. № К/800/31023/13. Фактично, вищезазначені позиції ВАСУ базуються на правовій позиції ВСУ, що була закріплена в Постанові ВСУ від 24 грудня 2010 року (справа № 21-25а10). Водночас акцент робиться на самозахисті платника податків саме від «безпідставного та необґрунтованого» здійснення податкового контролю. Проте як бути з тими випадками, коли недопуск контролюючих органів до реалізації контрольних заходів є необґрунтованим, а заперечення платників податків – явно безпідставними та такими, що явно не відповідають букві та духу права?

Повертаючись до процедурних / процесуальних особливостей застосування адміністративного арешту, ми повинні зазначити, що головна проблема в його реалізації полягає в потребі дотримання умови щодо відсутності спору про право між контролюючим органом та платником податків. У цьому випадку слід зауважити, що вимога про необхідність безспірного провадження фактично «блокує» можливість дієвої реалізації положень інституту адміністративного арешту. Такого роду стан справ обумовлюється самою природою суспільних відносин, які мають місце між платником податків та контролюючим органом у процесі реалізації процедур податкового контролю та характером самого провадження, що передбачається положеннями ст. 283 КАСУ. Так, підвищена міра конфліктності податкових відносин може отримувати найвищої точки свого загострення саме в рамках податкових процедур із реалізації владними учасниками податкових відносин відповідних контрольних заходів.

Також ми зазначаємо, що непоодинокими є випадки, коли «переконаність» платника податків щодо правомірності недопущення посадових осіб до реалізації заходів із документального чи фактичного контролю має виключно суб'єктивний

характер та не відображає об'єктивного стану справ. Так, зокрема, для того, щоб зумовити виникнення спору про право, в цьому випадку достатньою є наявність внутрішнього переконання платника податків у наявності порушення його прав у зв'язку із накладенням на цього адміністративного арешту. Сама ж обґрунтованість такого переконання в подальшому встановлюватиметься в рамках адміністративних та/або судових проваджень із вирішення відповідного податкового спору. Проте сам факт ініціювання платником податків відповідних проваджень є достатнім для того, щоб вести мову про наявність спору про право. У цьому випадку наявність спору про право обумовлюється незгодою платника податків із адміністративними актами (актами-рішеннями, актами-діями, актами бездіяльності), які застосовуються щодо нього з боку контролюючого органу.

Що ж стосується самої специфіки проваджень у справах за зверненням органів доходів і зборів (ст. 283 КАСУ), то вона також не сприяє ефективній реалізації інституту адміністративного арешту майна платника податків. Зокрема, потрібно зазначити невідповідність форми реалізації відповідних проваджень меті та цілям їх застосування. Так, відповідно до положень ч. 7 ст. 283 КАСУ, розгляд подання відбувається як за участю контролюючого органу, що вніс відповідне подання, так і платника податків, стосовно якого відповідне подання було винесено. За такого стану справ навряд чи є можливою безспірна реалізація відповідних проваджень, оскільки платник податків в будь-якому випадку буде заперечувати застосування стосовно нього таких заходів із обмеження його правомочностей з розпорядження відповідним майном.

Фактично, забезпечити реалізацію безспірного порядку розгляду таких подань не вбачається за можливе. Потрібно звернути увагу, що конструюючи алгоритми реалізації проваджень безспірного характеру, законодавець повинен в першу чергу звертати увагу на умови їх реалізації, зміст правовідносин, що виступають передумовою та підставою їх реалізації, суб'єктний склад його учасників та рівень їхньої активності в межах відповідних проваджень. Так, зокрема, в рамках наказового провадження, що реалізується в межах цивільного процесу, проводиться без судового засідання і виклику стягувача та боржника для заслуховування їх пояснень, тобто суд самостійно оцінює фактичний стан справ перед тим як прийняти безпосередньо рішення. Що ж стосується окремого провадження, то в ньому превалююче процесуальне положення займає саме заявник, який ініціює відповідний різновид цивільного провадження. Коли ж ми ведемо мову про провадження, реалізація яких передбачається положеннями статті 283 КАСУ, то вони сконструйовані таким чином, що в них присутня потенційна можливість прояву змагальності, що автоматично призводить до виникнення спору про право.

Формалістичною в цьому аспекті є також практика адміністративних судів. Так, в переважній більшості випадків адміністративні суди звертають увагу на формальну «присутність» спору про право. Як правило, для закриття проваджен-



ня за відповідним поданням контролюючого органу їм достатньо самого факту наявності прямих чи опосередкованих заперечень платника податків з приводу накладення по відношенню до його майна адміністративного арешту. Такий підхід простежується, зокрема, в правових позиціях ВАСУ (Ухвали ВАСУ від 15.11.2016 справа № 810/1280/15; від 26.05.2015 справа № 814/84/15; від 04.04.2017 справа № 820/2732/16). Але суди рідко звертають увагу на міру обґрунтованості та взагалі відповідності приписам закону таких заперечень.

Так, зокрема, ЄСПЛ звертає увагу, що, вирішуючи справи, суди повинні надавати терміну «спір» основного, а не формального значення (*Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*). В рамках проваджень за зверненням контролюючих органів з приводу підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративні суди в першу чергу повинні звертати увагу на обґрунтованість, доцільність та законність накладення відповідного арешту, а не на наявність формальних, беззмистовних заперечень з боку платника податків. Непоодинокими є випадки, коли платники податків створюють штучні умови для створення «спору про право» в рамках проваджень, що реалізуються в порядку статті 283 КАСУ. Так, в Ухвалі Вінницького апеляційного адміністративного суду від 09.06.2015 справа № 822/1383/15 (залишилась в силі) суд зазначив, що безпідставне ініціювання платником податків спору про право, що має своєю метою створити формальну перешкоду для реалізації повноважень податкового органу щодо адміністративного арешту майна, не може слугувати підставою для винесення судом ухвали про відмову у прийнятті відповідного подання. Такого роду судова практика є зразком системного та послідовного аналізу з боку суду всіх обставин конкретної справи.

Поточний стан справ призводить до неможливості реалізації принципу процедурної/процесуальної ефективності (доцільності), адже процедурні/ процесуальні заходи, що ініціюються контролюючим органом, не досягатимуть своєї мети, яка виявлятиметься у настанні якісних результатів. Компетенційні повноваження, які не можуть потягнути за собою настання юридичних наслідків не здатні призводити до визначеної зміни правового стану об'єктів безпосереднього впливу.

Арешт коштів на рахунку платника податків та арешт майна платника податків: єдине матеріальне регулювання, різне процесуальне застосування. Окремо потрібно зупинитися і на розмежуванні таких процедур, як «арешт майна платників податків» та «арешт коштів на рахунку платника податків». Застосування означених процедур регулюється ст. 94 Податкового кодексу України. Разом з цим, регулювання наведених процедур однією статтею Податкового кодексу України не означає їх ідентичності. Так, у п. 94.4. ст. 94 Податкового кодексу України зазначається, що у контролюючого органу відсутні повноваження самостійно здійснювати арешт коштів на рахунку платника податків.

Процедурне регулювання арешту коштів на рахунку платника податків міститься у абз. 4–5 п. 94.6 ст. 94 Податкового кодексу України. Відповідно до

наведеної норми, арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду, шляхом звернення контролюючого органу до суду. З наведеного можна дійти цілком логічного висновку, що арешт коштів на рахунку платника податків є різновидом арешту майна платника податків, який має теж саме регулювання нормами матеріального права (підстави застосування), але має зовсім інший процесуальний алгоритм реалізації (звернення до суду).

З системного аналізу абз. 4–5 п. 94.6 ст. 94 Податкового кодексу України можна зробити висновок, що контролюючий орган взагалі не уповноважений проводити арешт коштів на рахунку платника, не інакше як через відповідне звернення до органів судової влади. Такий механізм є зрозумілим та правильним. Арешт коштів на рахунку платника податків є винятковим способом, що забезпечить виконання платником податку його обов'язків. Разом з цим, з метою збалансування інтересів платника податків та контролюючого органу, механізм арешту коштів на рахунку платника податків не може відбуватися без участі третьої сторони – суду.

Для розуміння процесуальної складової реалізації арешту майна платника податків та арешту коштів на рахунку платника податків, потрібно визначитися з термінологією, яка використовується в різних нормативно-правових актах. Так, існує точка зору, відповідно до якої, арешт коштів на рахунку платника податків є ідентичним зупиненню видаткових операцій платника податків. Такий підхід потребує дослідження з огляду на приписи ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України, де зазначається, що провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів під час здійснення ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Відповідно до ч. 2 ст. 59 Закону України «Про банки і банківську діяльність», зупинення видаткових операцій за рахунками юридичних або фізичних осіб здійснюється в разі накладення арешту, а також в інших випадках, передбачених договором, Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», іншими законами та/або умовами обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку, кореспондентському рахунку. Зупинення видаткових операцій здійснюється в межах суми, на яку накладено арешт, крім випадків, коли арешт накладено без встановлення такої суми або коли інше передбачено договором, законом чи умовами такого обтяження. Але у Законі України «Про банки і банківську діяльність» не зазначається, про який саме арешт йде мова: про арешт майна чи про арешт коштів на рахунку. З наведених норм можна зробити висновок, що саме арешт (без конкретизації) є підставою для зупинення видаткових операцій за рахунком платника податків.

Проводячи системний аналіз норм наведених Законів, можна зробити висновок, що положення Кодексу адміністративного судочинства України, Податкового кодексу України та Закону України «Про банки і банківську діяльність» не поєднані єдиною термінологією, що призводить до негативних правових явищ у вигляді колізій, прогалин, оціночних понять. З формальної точки зору, контролюючий орган взагалі позбавлений права звертатися до суду в межах ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України щодо арешту коштів на рахунку платника. Контролюючий орган може підтвердити обґрунтованість арешту, отримати відповідне судове рішення та спрямувати його до банку для зупинення видаткових операцій. Разом з цим, незрозумілим тоді залишається наявність у ст. 283 КАС України положень, які передбачають подання заяви щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків. Враховуючи їх співвідношення з нормами Закону України «Про банки і банківську діяльність», вбачається їх недовісність, адже банк, виключно на підставі рішення про арешт, може зупинити видаткові операції.

У цьому випадку постає і питання щодо доцільності та правильності формулювання п.п. 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України, де зазначається, що контролюючий орган має право звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі у разі недопущення посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень. У цьому випадку виходить, що законодавець залишає на розсуд суду питання щодо змісту судового рішення. У свою чергу, обмеження права контролюючого органу проводити арешт коштів на рахунку платника податків в межах ст. 283 КАС України може призвести до порушення балансу інтересів сторін податкових відносин, зловживання платниками податків своїми правами, умисного виведення коштів з власних рахунків.

Якщо подивитися на часові межі реалізації процедури накладення арешту на майно платника податків, вони є значно меншими за строки процедури арешту коштів на рахунку платника податків. З цього можна зробити висновок, що нормативне регулювання фактично встановлює таку послідовність арешту коштів на рахунку платника податків: (1) рішення керівника контролюючого органу про арешт майна – (2) підтвердження судовим рішенням арешту майна – (3) заява до суду від контролюючого органу про арешт коштів на рахунку платника податків – (4) рішення суду щодо арешту коштів на рахунку – (5) зупинення видаткових операцій / арешт коштів на рахунку платника. Разом з цим, нормативне регулювання процедур арешту коштів на рахунку платника податків дозволяє говорити про те, що сьогодні це окрема, самостійна процедура, яка підсумовується виключно прийняттям судового рішення і є незалежною від процедури накладення

арешту на майно платника податків. Саме з процедурною завершеністю (прийняттям судового рішення) стадії арешту коштів на рахунку платника податків і повинно пов'язуватися обмеження його майнових прав щодо коштів, розміщених на рахунку. Така логіка розвитку цих відносин підтверджується системним аналізом ст. 94 Податкового кодексу України, та наданням «коштам на рахунку платника» спеціального режиму захисту і, відповідно, спеціальної процедури обмеження, яка реалізовується окремо від процедури арешту майна платника податків.

**Монаснко Антон Олексійович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського  
регіонального центру Національної академії правових наук України,  
заслужений юрист України*

Щодо питань, порушених в листі судді ВС № 52/0/27-18 від 04.09.2018 року Т.М. Шипуліної до НКР при ВС, зазначаємо таке.

Перше та п'яте питання: чи є перелік повноважень контролюючого органу, викладений у статті 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 статті 94 Податкового кодексу України, яка регламентує застосування адміністративного арешту майна та коштів, можна дійти висновку, що, справді, 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 пунктів 94.2, 94.5 статті 94 Податкового кодексу України, так і у разі відсутності арешту майна, оскільки положення ст. 94 Податкового кодексу України не пов'язує взаємозалежність існування адміністративного арешту майна та адміністративного арешту коштів, залежність застосування за рішенням суду арешту коштів після арешту майна, а також не визначає 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 не був.

Тому непідтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку не унеможливає право податкового органу на звернення до суду з позовом про застосування арешту коштів на рахунках відповідача, але 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 встановив єдині і виключні підстави застосування до платника податків адміністративного арешту його коштів шляхом звернення контролюючого органу до суду.

З огляду на вищенаведене, перелік повноважень контролюючого органу, викладений у статті 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 має визначити ці підстави в одній статті – 20 Податкового кодексу України.

Друге та четверте питання: Яке співвідношення положень підпункту 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 і статті 94 Податкового кодексу України? Які підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

Підпункт 20.1.33 пункту 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України 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 за суму 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 по відношенню до приписів інших статей (наприклад, ст. 94) Податкового кодексу України, які можуть визначити 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 статті 94 Податкового кодексу України щодо підстав накладення адміністративного арешту на кошти, що викликає певну колізійність норм одного

нормативно-правового акту, вагому роль може відігравати правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, яке застосовує Європейський суд з прав людини у своїй практиці.

Справа в тому, що неузгодженість між чинними нормативно-правовими актами, їхнє протиріччя з одного й того самого предмета регулювання, а також суперечність між двома або більше формально чинними нормами права, прийнятими з одного і того ж питання, в теорії права визначені як колізія норм права. Ефективність правового регулювання суспільних відносин залежить від несуперечності законодавства та наявності механізмів подолання колізій, що виникають між правовими приписами. Чинне законодавство України також не позбавлене колізій.

У нашому випадку інтерес можуть представляти колізії, що існують між нормами, які є рівними за юридичною силою, які виявляються між приписами, що містяться в різних статтях одного нормативно-правового акту.

На нашу думку, за наявності колізій в різних статтях одного нормативно-правового акту слід застосовувати для її вирішення правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням. Можливість використання такого правила для подолання колізій норм пояснюється принципом правової визначеності, який вимагає від правозастосовного органу у випадку неточності, недостатньої чіткості, суперечливості норм позитивного права тлумачити норму на користь невідного суб'єкта. Цей принцип спрямований на реалізацію принципу верховенства права, проголошеного в ст. 8 Конституції України.

На сьогодні нормативною підставою для застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням є п.п. 4.1.4 ст. 4 Податкового кодексу України, де передбачено презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Враховуючи те, що, згідно зі ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 року № 3477-IV, суди застосовують під час розгляду справ Конвенцію та практику Суду як джерело права, застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням може бути здійснене також шляхом використання практики Європейського суду з прав людини. 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 статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, по-перше, у зв'язку з тим, що відповідне національне законодавство не було чітким і узгодженим та, відповідно,

не відповідало вимозі «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 припускало неоднозначне трактування.

Застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням в публічному праві може бути обґрунтоване ст. 8 Конституції України, а також ч. 1 ст. 8 КАС України (чинного на момент виникнення спірних відносин), яка передбачає, що суд, вирішуючи справу, керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Згідно з рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 верховенство права є пануванням права у суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті, передусім, ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним із проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством, а включає й норми моралі, традиції, звичаї.

ЄСПЛ у рішенні у справі «Хорнсбі проти Греції» від 19 березня 1997 року вказав, що право на справедливий судовий розгляд гарантоване статтею 6 Конвенції, і його доцільно тлумачити крізь призму преамбули Конвенції, яка у відповідній частині проголошує верховенство права частиною загального спадку Договірних Держав. Одним із фундаментальних аспектів верховенства права є принцип правової визначеності, який разом з іншими вимагає, щоб кінцеві судові рішення не ставилися під сумнів.

Тому підпункт 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 порівняно зі статтею 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 зі ст. 94 ПКУ має більш сприятливий ефект у разі застосування на користь особи-платника податків та обмежує відповідний

розсуд контролюючих органів в частині визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів.

Третє питання: яке співвідношення понять адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках у банку?

Адміністративний арешт коштів платника податків на рахунках у банках та зупинення його видаткових операцій на рахунках у банку є пов'язаними поняттями. Відповідно до ч. 2 ст. 59 Закону України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III зупинення власних видаткових операцій банку за його рахунками, а також видаткових операцій за рахунками юридичних або фізичних осіб здійснюється в разі накладення арешту відповідно до частини першої цієї статті, а також в інших випадках, передбачених договором, Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», іншими законами та/або умовами обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку, кореспондентському рахунку. Зупинення видаткових операцій здійснюється в межах суми, на яку накладено арешт, крім випадків, коли арешт накладено без встановлення такої суми або коли інше передбачено договором, законом чи умовами такого обтяження.

Тобто зупинення видаткових операцій платника податків є похідним поняттям від адміністративного арешту його коштів на рахунках в банку, оскільки здійснюється лише після застосування за рішенням суду адміністративного арешту коштів на рахунку в банку.

Шосте питання: чи можна розглядати застосування адміністративного арешту майна / коштів платника податків, передбачений пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу України, як позбавлення права власності/права мирного володіння майном у контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод?

Відповідно до ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права.

Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів.

За аналізом статті 1 Протоколу слід зазначити, що вона гарантує захист від втручання в права власника з боку держави. Таке втручання може набувати та-



ких форм, як: 1) втручання в користування майном; 2) позбавлення майна; 3) контроль за користуванням власністю.

У нашому випадку, виходячи з поставленого в листі питання, інтерес представляє позбавлення майна (права власності), яке застосовується в податкових спорах для забезпечення сплати податків і зборів всіма зобов'язаними особами. Варто сказати, що контроль держави над власністю може передбачати як певні обмеження, так і певні обов'язки для фізичних та юридичних осіб щодо здійснення ними тих чи інших дій в частині забезпечення сплати податків і зборів.

У контексті статті 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 визначено в ч. 1 ст. 1 Протоколу, а мало місце 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 майна для забезпечення стягнення податків та інших обов'язкових платежів.

Приймаючи свої рішення, ЄСПЛ керується також принципом справедливого балансу між приватним та суспільним 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 під час здійснення контрольних заходів, і відповідати принципу справедливого балансу приватного та суспільного інтересів (рішення ЄСПЛ у справі «Спорронг та Л'єнрот проти Швеції» 1982 року).

Втручання в права власника з боку держави є можливим за таких обставин: 1) має бути виправданим за умови його законності (рішення ЄСПЛ у справі «Ен-трік проти Франції» 1994 року, рішення ЄСПЛ у справі «Гедурару проти Румунії» 2005 року, рішення ЄСПЛ у справі «Беєлер 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'єднаного 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).

Держава користується широкою свободою розсуду як щодо вибору способу вжиття контрольних заходів, так і щодо встановлення того, чи виправдані

наслідки вжиття таких заходів з огляду на загальний інтерес для досягнення мети закону (рішення ЄСПЛ у справі «Звольські та Звольська проти Республіки Чехії» 2002 року).

Отже, на нашу думку, 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, в тому числі, таких обмежень, як адміністративний арешт коштів та накладає таке обмеження на особу, щоб забезпечити виконання її податкового обов'язку для задоволення інтересів суспільства.

Тому застосування адміністративного арешту саме майна (а не коштів) платника податків, що передбачений пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу України, не можна розглядати як позбавлення права власності/права мирного володіння майном у контексті статті 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 ж адміністративного арешту коштів платника податків, що передбачений пунктом 94.6 статті 94 та за підстав, визначених підпунктом 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України, також не можна розглядати як позбавлення права власності / права мирного володіння коштами у контексті статті 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.

Сьоме питання: Який строк та порядок звернення до суду контролюючого органу про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

Строк та порядок звернення до суду контролюючого органу про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку визначається статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України, яка визначає особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів. А відповідно до ч. 2 ст. 283 КАСУ, заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

## 2. ПРАВОВЕ (ДОКАЗОВЕ) ЗНАЧЕННЯ АКТА ПЕРЕВІРКИ, НЕ ПІДПИСАНОГО ОДНИМ ІЗ ПЕРЕВІРЯЮЧИХ, А ТАКОЖ ПРАВОМІРНІСТЬ ПРИЙНЯТИХ НА ЙОГО ПІДСТАВІ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

### 2.1. Правова позиція

#### *Постанова Верховного Суду від 19 червня 2020 року у справі № 140/388/19*

Відсутність в акті перевірки підпису однієї з посадових осіб контролюючого органу, яка її проводила, стосується оформлення результатів перевірки та не може бути самостійною підставою для визнання недійсними рішень контролюючого органу, прийнятих на підставі такого акта, за відсутності порушень правил проведення перевірки.

### 2.2. Науковий висновок

**Федоренко Владислав Леонідович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри публічного управління та публічної служби Національної академії державного управління при Президентіві України,  
директор Науково-дослідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України,  
заслужений юрист України*

До Науково-дослідного центру судових експертиз з питань інтелектуальної власності надійшов Ваш лист №45/0/27-20 від 20.05.2020 (вх. № 386/5-1-17 від 20.05.2020) щодо підготовки наукового висновку у справі № 140/388/19, на звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М.Б. Гусак.

Питання для правового дослідження:

– Чи можуть податкові органи приймати рішення (податкові повідомлення-рішення) на підставі висновків акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, зокрема у випадку відсутності з поважних причин на момент оформлення та підписання акта перевірки, неможливості підписання (хвороба, смерть) або ухилення від підписання?

– Чи є підстави розуміти зміст пункту 86.1 статті 86 ПК як втрату актом юридичної сили лише у випадку відсутності жодного підпису перевіряючих?

Дослідженням встановлено таке.

Згідно з п. 75.1. ст. 75 Податкового кодексу України:

«Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.»

Згідно з п. 86.1 ст. 86. Податкового кодексу України:

«Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, у строки, визначені цим Кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати...

Довідка перевірки – документ, який складається у передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи...

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із запереченнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо у строки, передбачені цим Кодексом.»

Згідно з п. 86.3 ст. 86. Податкового кодексу України:

«Акт (довідка) документальної виїзної перевірки, що визначено статтями 77 і 78 цього Кодексу, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів)...»

Згідно з п. 86.4 ст. 86 Податкового кодексу України:

«Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів)...»

Оформлення результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, постійних представництв та представ-

ництв нерезидентів (далі – платники податків) дотримання законодавства з питань державної митної справи, про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, здійснюється відповідно до Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 (далі – Порядок № 727) та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень, затверджених наказом ДФС від 01.06.2017 № 396 (далі – Методичні рекомендації № 396).

Відповідно до п. 1 розділу II Порядку № 727:

«Результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки документальної перевірки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт документальної перевірки, а у разі відсутності порушень – довідка документальної перевірки.»

Відповідно до п. 1 розділу II Порядку № 727:

«Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках та підписується посадовими особами контролюючого органу, який проводив перевірку, а також посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою).»

Відповідно до п. 2 розділу V Порядку № 727:

«Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється в контролюючому органі протягом 5 робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або застосовують консолідовану сплату та у випадках проведення документальних перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи, – протягом 10 робочих днів), з дотриманням визначених у пункті 5 цього розділу вимог щодо реєстрації актів документальних перевірок...»

Разом з тим, Кодексом не передбачена можливість перенесення законодавчо встановлених термінів складення, реєстрації та вручення платнику податків у встановленому порядку акта перевірки або визнання його недійсним у разі відсутності підпису окремих посадових осіб, які проводили цю перевірку, зокрема, у випадках їх відпустки, звільнення, перебування на лікарняному тощо.

Згідно з п. 86.8 ст. 86 Податкового кодексу України:

«Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка

здійснювала розрахункові операції, акта перевірки у порядку, передбаченому статтею 58 цього Кодексу, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень, а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки та/або додаткових документів, поданих у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 цього Кодексу, приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів – протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень та/або додаткових документів і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.»

За результатами перевірки відповідно до статей 54, 58 Кодексу контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення.

Згідно з п. 58.1 ст. 58 Податкового кодексу України:

«Контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до статті 54 цього Кодексу (крім декларування товарів, передбаченого для громадян) або якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено факт:

невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації;

завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованій платником податків відповідно до розділу V цього Кодексу;

заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленій у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленій у податковій декларації з податку на додану вартість, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки...».

Науково-прикладним баченням на правове запитання у справі № 140/388/19, встановлено таке:

За результатами правового дослідження чинного законодавства та нормативних актів, встановлено:

Податкові органи можуть приймати рішення (податкові повідомлення-рішення) на підставі висновків акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, зокрема у випадку відсутності з поважних причин на момент оформлення та підписання акта перевірки, неможливості підписання (хвороба, смерть).

Враховуючи вищевикладене, є підстави розуміти зміст пункту 86.1 статті 86 ПК як втрату актом юридичної сили лише у випадку відсутності жодного підпису перевіряючих.

У підготовці наукового висновку приймали участь наукові співробітники Центру Віхляев О.К. та Германюк І.В.

### 3. УСТАНОВЛЕННЯ ОБҐРУНТОВАНОСТІ НАКЛАДЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ НА МАЙНО ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ У МЕЖАХ 96-ГОДИННОГО СТРОКУ

#### 3.1. Правова позиція

##### *Постанова Верховного Суду від 16 грудня 2020 року у справі № 820/5045/18*

Адміністративний арешт майна є припиненим, коли з моменту прийняття рішення про накладення такого арешту минуло 96 годин, установлених для його перевірки.

#### 3.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення суддів Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 120/4866/18-а (провадження № К/9901/20816/19) (вих. № 86/0/27-20 від 24.09.2020 р.) та Р.Ф. Ханової, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича (вих. № 87/0/27-20 від 24.09.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та

принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

#### І. Проблемне питання

1.1. Об'єкт оподаткування є обов'язковим елементом юридичного складу податку, що у сукупності із податковою правосуб'єктністю платника фактично визначає виникнення податкового обов'язку за конкретним платежем.

1.2. Вказаний висновок відповідає системному застосуванню нормативного поняття об'єкта оподаткування у п. 22.1 ст. 22 ПК України (можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку) та підстав виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку згідно зі ст. 37 ПК України.

1.3. У зв'язку із цим правильне вирішення питання щодо нормативного визначення об'єктів оподаткування та їхнє однозначне правозастосування є відповіддю на питання існування податкового обов'язку платника за відповідним податком та про його обсяг.

1.4. У цих умовах сформовані однозначні правозастосовні підходи на рівні правових позицій вищих судових інстанцій в рамках національної податково-правової системи є орієнтиром діяльності платників податків і контролюючих органів, що наділяє суди повноваженнями з виправлення недоліків якості нормативно-правового регулювання за його застосування у спірних правовідносинах.

1.5. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.6. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.7. Підставою для Звернень, з приводу яких надається цей Науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду про необхідність відступу від усталених у практиці Верховного Суду висновків щодо системного застосування нормативних положень у сфері сплати оподаткування, за якими:



1.7.1. відповідно до приписів підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час дії спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)), до витрат фізичної особи-підприємця, пов'язаних зі здійсненням ним господарської діяльності, належать витрати на сплату орендної плати за землю та земельного податку, зважаючи на те, що перелік інших витрат, пов'язаних з господарською діяльністю такої особи, зазначених в підпункті 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України, не є вичерпним (постанови Верховного Суду від 27.02.2018 р. (справа № 821/274/17), від 22.03.2018 р. (справа № 820/3255/17), від 12.02.2019 р. (справа № 817/815/16), від 14.05.2019 р. (справа № 820/4398/18));

1.7.2. отримана від продавців товарів сума мотиваційних виплат (бонусів) у зв'язку з досягненням певних обсягів постачання не є об'єктом оподаткування ПДВ у тлумаченні пункту 185.1 статті 185 ПК України; додаткова бонусна винагорода, премія або знижка на вартість товару, надана продавцем покупцеві відповідно до умов угоди про купівлю-продаж (чи окремої згоди сторін), або для зацікавлення (винагорода) постійних покупців у подальшій співпраці, не може розцінюватись як послуга у сфері маркетингу, відтак, нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за бонусами є безпідставним (постанова Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16)).

1.8. Підставами для відступу, у Зверненні, заявлено (відповідно до порядковості пунктів правових позицій):

1.8.1. у постанові від 08.05.2018 р. у справі № 809/674/17 Верховним Судом було висловлено протилежну правову позицію, а саме – про вичерпність наданого у пункті 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час існування спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)) переліку витрат фізичної особи-підприємця, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням господарської діяльності, до якого не входять сплачені суми обов'язкових платежів за користування наданими в оренду земельними ділянками державної і комунальної власності. Перелік таких обов'язкових платежів встановлений у підпункті 177.4.3 пункту 177.4 статті 177 ПК України і на момент існування спірних правовідносин суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом.

1.8.2. одним із методів, які використовуються постачальниками для просування товарів на ринку, є сплата мотиваційних та стимулюючих виплат (премій, бонусів, інших заохочень) на користь третіх осіб (організацій, які придбавають товари, у постачальника та здійснюють їх збут (дистриб'ютори), які є винагородою за досягнення певних економічних показників третіми особами (дистриб'юторами) у межах своєї основної діяльності та сприяють пошквалюванню збуту товарів постачальника, стимулюють просування товарів у каналах дистрибуції. Це дає підстави відносити такі виплати до оплати за маркетингові послуги, що є об'єктом оподаткування ПДВ в порядку визначення їх як окремого виду операцій платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу (п. 185.1 ст. 185 ПК України).

1.9. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.9.1. Чи можна, виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, як такі, що можуть включати податки та інші обов'язкові платежі?

1.9.2. Чи може орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок відноситись до «інших витрат» у тлумаченні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України?

1.9.3. Чи належать дистриб'юторські послуги щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання до категорії маркетингових послуг в тлумаченні підпункту 14.1.108 пункту 14.1 статті 14 ПК України?

1.9.4. Чи можна віднести кошти, отримані згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання, до отриманої від продавців товарів суми мотиваційних виплат (бонусів)?

1.9.5. Чи може вважатися така сума коштів об'єктом оподаткування ПДВ у тлумаченні пункту 185.1 статті 185 ПК України?

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. п. 177.2 ст. 177 ПК України об'єктом оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, визначає чистий оподатковуваний дохід, тобто різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

2.2. Відповідно до цього, підп. 177.4 ст. 177 ПК України визначає перелік витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів.

2.3. На час існування спірних правовідносин нормативні приписи підп. 177.4.3 та 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України, щодо системного застосування яких скероване Звернення, передбачали включення до складу таких витрат суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом (підп. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України) та інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, які не зазначені в підпунктах 177.4.1–177.4.3 цього пункту, до яких належать витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахун-

ково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України).

2.4. Таким чином, підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України включає неконкретизований перелік інших витрат, які не були зазначені у попередніх підпунктах, що пов'язані з окремими переліченими аспектами здійснення господарської діяльності, без конкретизації і обмеження природи платежу на здійснення таких витрат і їхніх складових частин.

2.5. Таким чином, незважаючи на вид платежу, його здійснення у процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документальне підтвердження та прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, передбачає законність віднесення до складу інших витрат, що враховуються при коригуванні результату фінансової діяльності фізичної особи-підприємця для цілей визначення бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб від провадження господарської діяльності.

2.6. Зважаючи на касову різницю між обсягом валового доходу, а також фінансовим результатом від здійснення господарської діяльності, який реально залишається у розпорядженні фізичної особи-підприємця після проведення вирахування необхідного обсягу витрат, оподаткування сум сплачених податків та інших обов'язкових платежів, сплачених у складі витрат для забезпечення здійснення такої господарської діяльності, не відповідатиме принципам реальності оподаткування доходу, а також зумовлюватиме внутрішнє подвійне оподаткування.

2.7. Запроваджений підхід до визначення об'єктом оподаткування фізичної особи-підприємця чистого оподаткованого доходу від здійснення ним господарської діяльності передбачає врахування принципу соціальної справедливості податкового законодавства у частині забезпечення реальної платоспроможності платників податків під час їх установаження (підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

2.8. Відповідно до ПК України застосовуються положення бухгалтерського обліку щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

2.9. Абз. 23 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (надалі – Закон № 996-XIV) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

2.10. Витратами є зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за

винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (абз. 15 ст. 1 Закону № 996-XIV).

2.11. У розвиток положення, відповідно до п. 11 та абз. 9 п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (zareestr. в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі включаються до складу витрат у складі виробничої собівартості продукції, робіт, послуг або ж до складу адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством. Водночас у складі останніх виділяють витрати на службові відрядження, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона), на зв'язок, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо, які віднесені до «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України.

2.12. У зв'язку з цим, включення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності до складу «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України відповідає принципам та чинним приписам податково-правового регулювання, незважаючи на специфічну природу такої орендної плати як обов'язкового платежу, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (підп. 14.1.136 п. 14.1 ст. 14 ПК України), під час розрахунку чистого оподаткованого доходу платника податку з доходів фізичних осіб – фізичної особи-підприємця.

2.13. Подальші зміни до п. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України, які набули чинності з 1 січня 2017 року, щодо розширення переліку витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності, зокрема, на суми податків, зборів, які пов'язані з господарською діяльністю такої особи, не можуть тлумачитися як підстава обмежувального застосування припису підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України на момент існування спірних правовідносин, оскільки такі стосувалися прямого визначення додаткових закріплених витрат у формі сплати податків і зборів щодо розвитку положень оподаткування, визначених у п.п. 2.6–2.7 цього Висновку, на користь платника податків і забезпечення чіткості нормативно-правового регулювання.

2.14. Додатково слід зазначити, що складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) роблять особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність в 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 та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

2.15. Важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу 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 «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.16. А тому, у вказаній ситуації, за наявності усталеної практики щодо порядку застосування припису податкового законодавства та виникнення сумніву, що засвідчено позицією колегії суддів про передачу спору на розгляд об'єднаної палати, а отже офіційної констатації таким чином неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів на рівні вищої судової інстанції, вказані обставини стверджують необхідність прийняття рішення на користь платників податків.

\* \* \*

2.17. Одним із об'єктів оподаткування податком на додану вартість, у контексті Звернень, з приводу яких надається цей Висновок, є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу (підп. «п» п. 185.1 ст. 185 ПК України).

2.18. Таким чином, за змістом підп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПК України, постачанням послуг є будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

2.19. За змістом абз. 5 Закону № 996-XIV господарська операція визначається як дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

2.20. У зв'язку із цим, надаючи оцінку мотиваційним виплатам (бонусам), що отримуються згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо

сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання, слід дослідити, чи належать вказані кошти до системи оплати (визначення загальної ціни) виконання умов відповідного договору, що мають своєю підставою здійснення додаткових дій у системі договірних зобов'язань з боку дистриб'ютора, крім укладення останнім договорів купівлі-продажу з кінцевим покупцем (споживачем), від яких і залежить нарахування і виплата мотиваційних виплат (бонусів).

2.21. Підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України до маркетингових послуг (маркетингу) відносить послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

2.22. З урахуванням принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що застосовуються під час визначення об'єкта оподаткування ПДВ, – превалювання сутності над формою, – який полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми (абз. 7 ст. 4 Закону № 996-XIV), діяльність у сфері маркетингу як об'єкт оподаткування ПДВ передбачає необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення у договорі про надання дистриб'юторських послуг щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами і порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

2.23. У іншому випадку мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу наданих додаткових послуг дистриб'ютором, які підпадають під ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги постачальником товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

2.24. У такому випадку, лише послуги дистриб'ютора з продажу і є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, враховуючи ціну таких послуг, визначену у порядку, встановленому договором.

### III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.1 цього Наукового висновку:

3.1. Виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), слід тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, незважаючи на вид платежу, якщо він здійснюється у процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документально підтверджено та встановлено прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, в тому числі, включаючи податки та інші обов'язкові платежі.

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.2 цього Наукового висновку:

3.2. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок відноситься до «інших витрат» у тлумаченні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України.

\* \* \*

3.3. Зважаючи на вищевикладене, вважаю, що відсутні підстави відступити від усталеного правового висновку, викладеного у постановях Верховного Суду у подібних правовідносинах, сформульованого у п. 1.7.1 цього Наукового висновку, та доповнити його наведеними міркуваннями.

щодо питань, сформульованих у п.п. 1.9.3–1.9.5 цього Наукового висновку:

3.4. Послуги у сфері маркетингу, як об'єкт оподаткування ПДВ, передбачають необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення у договорі про надання дистриб'юторських послуг щодо сприяння пошкваленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення певних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами і порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

3.5. Мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу надання додаткових послуг дистриб'ютором, які б підпадали під нормативні ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги постачальником товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

\* \* \*

3.6. Зважаючи на вищевикладене, вважаю, що правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16), сформульований у п. 1.7.2 цього Наукового висновку, підлягає застосуванню до подібних правовідносин з урахуванням доповнення наведеними міркуваннями в частині оцінки відповідної діяльності та виплат дистриб'ютору.

## V. ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

### 1. РОЗМІР ШТРАФНИХ САНКЦІЙ У РАЗІ НЕСПЛАТИ (НЕПЕРЕРАХУВАННЯ) ПОДАТКОВИМ АГЕНТОМ ДО АБО ПІД ЧАС ВИПЛАТИ ДОХОДУ НА КОРИСТЬ ІНШОГО ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

#### 1.1. Правова позиція

##### *Постанова Верховного Суду від 21 січня 2020 року у справі № 820/11382/15*

Несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно зі статтею 127 Податкового кодексу України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявлено такі порушення контролюючим органом в межах однієї перевірки.

#### 1.2. Наукові висновки

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду В.П. Юрченко, надісланого в.о. Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду О.В. Калашніковою (вих. № 118/0/27-19 від 27.11.2019 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування



належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

### I. Проблемне питання

1.1. Завершення нормативної інституціоналізації фінансової відповідальності як виду юридичної відповідальності з введенням у дію Податкового кодексу України, стало важливим кроком завершення теоретичної дискусії в рамках доктрини фінансово-правового регулювання. Водночас, зважаючи на те, що фінансова відповідальність є видом юридичної відповідальності, за її застосування контролюючі органи повинні виходити із загальних засад юридичної відповідальності. А це свідчить про необхідність забезпечення високого рівня гарантій прав, свобод та інтересів платників податків у разі притягнення їх до фінансової відповідальності, що, в першу чергу, повинно забезпечуватися дотриманням нормативних вимог.

1.2. Натомість, незважаючи на виняткову важливість однозначного та чіткого підходу до регулювання механізму застосування крайнього засобу державного примусу щодо особи, яким є юридична відповідальність, відповідних норм ПК України, очевидно, недостатньо для формування завершеного алгоритму застосування фінансово-правових санкцій.

1.3. Це, у свою чергу, зумовлює проблеми правозастосування щодо кваліфікації відповідних правопорушень та застосування заходів відповідальності – штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), як у діяльності контролюючих органів, так і адміністративних судів, яким належить забезпечити контроль за правомірністю та законністю юрисдикційних повноважень у сфері фінансової відповідальності у рамках реалізації завдань адміністративного судочинства.

1.4. Однією з очевидних проблем правозастосування є встановлення та застосування ознаки «повторності» податкових правопорушень на підставі норм ПК України у разі притягнення до фінансової відповідальності. У Зверненні, з приводу якого надається Висновок, наведена колізійність практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду під час вирішення цього питання (справи № 820/4767/17 (провадження № К/9901/46393/18), № 820/6437/16 (провадження № К/9901/31032/18) та справа № 805/3649/17-а (провадження № К/9901/48336/18)). А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів щодо застосування ст.ст. 123, 127 ПК України, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду В.П. Юрченко, необхідно надати відповіді у формі єдиного правового висновку Верховного Суду у однорідних спорах.

## II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Згідно з п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них.

2.2. У межах офіційного нормативного тлумачення вказаного конституційного припису, Конституційний Суд України у п. 1.1 резолютивної частини Рішення від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 вказав, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. За цим положенням, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, а також діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, як підстави кримінальної, адміністративної, дисциплінарної відповідальності, та відповідальності за такі діяння. Зазначені питання не можуть бути предметом регулювання підзаконними нормативно-правовими актами.

2.3. Відповідно до цієї норми, ПК України було визначено, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дії чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.1 ст. 109).

2.4. Вчинення платником податків, його посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України (п. 109.2 ст. 109 ПК України).

2.5. У розвиток цього положення, згідно зі ст. 111 ПК України, визначено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

2.6. Відповідно до вказаних норм, визначені у Главі 11 «Відповідальність» ПК України склади податкових правопорушень та заходи відповідальності за їх вчинення є елементами самостійної фінансової відповідальності.

2.7. Ст. 113 ПК України встановлено, що строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль

за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється (п.п. 113.1, 113.3 ст. 113).

2.8. У аспекті досліджуваного Звернення слід звернути увагу на те, що п. 123.1 та п. 127.1 у нормативних приписах першого та другого абзаців формулюють простий та відповідний йому кваліфікований склади податкового правопорушення, доповнюючи нормативний склад кожного з правопорушень кваліфікуючою ознакою – повторність вчинення відповідних діянь.

2.9. Податкове законодавство не дає визначення ознаки повторності податкового правопорушення. Водночас, зважаючи на єдність онтології юридичної відповідальності, встановлюючи значення цієї ознаки для кваліфікації, допускають застосування загальнотеоретичного та нормативного підходу деліктних галузей у частині, що не суперечить ПК України.

2.10. Згідно з кримінально-правовим регулюванням, повторністю злочинів вважається вид множинності злочинів, який полягає у вчиненні двох або більше злочинів, передбачених тією самою статтею або частиною статті Особливої частини Кримінального кодексу України (загальна повторність) або ж, у випадках, передбачених у Особливій частині КК України – двох або більше злочинів, передбачених різними статтями цього ж Кодексу (спеціальна повторність). Повторність відсутня, якщо за раніше вчинений злочин особу було звільнено від кримінальної відповідальності за підставами, встановленими законом, або якщо судимість за цей злочин було погашено чи знято. Вона враховується під час кваліфікації та призначення покарання, коли вирішується питання щодо можливості звільнення від кримінальної відповідальності та покарання у випадках, передбачених цим Кодексом (ст.ст. 32, 34 КК України).

2.11. Таким чином, ознака повторності застосовується у зв'язку із встановленням у діях особи кількох правопорушень, незалежно від притягнення до відповідальності за попереднє з них, та впливає з об'єктивного зростання суспільної шкідливості (небезпеки) особи правопорушника, який вчинив не одне, а декілька правопорушень. Це знаходить своє відображення, в тому числі, у відповідних кваліфікованих складах правопорушень, що в результаті впливає на зростання суворості застосовуваних заходів відповідальності.

2.12. У зв'язку із цим, слід звернути увагу, що згідно зі ст. 115 ПК України у разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове або триваюче порушення окремо.

2.13. Виходячи з вказаного нормативного припису та принципу невідворотності юридичної відповідальності, вчинення особою простого та кваліфікованого складу правопорушення протягом періоду, що підлягає податковому контролю, не може змінювати правила кваліфікації та призначення покарання, встановлені ПК України, оскільки це б зумовлювало ігнорування встановлених фактичної та нормативної підстави відповідальності через визначення фактичного та нормативного складу вчиненого особою правопорушення, яка неодноразово порушила відповідні норми податкового законодавства.

2.14. Додатковим підтвердженням вказаного висновку слід вважати і те, що нормативна конструкція підстав фінансової відповідальності не передбачає необхідності встановлення суб'єктивної сторони вчиненого правопорушення. Виключення цього елемента не дозволяє компенсаторно, для повноти кваліфікації, проводити об'єднання кількох повторюваних тотожних діянь в межах єдиного злочинного наміру, реалізованого протягом певного періоду (наприклад, звітного періоду), тобто встановлювати продовжуваність відповідного правопорушення (ч. 2 ст. 32 КК України), що б взаємовиключало ознаку повторності протиправних діянь без шкоди для невідворотності настання відповідальності.

2.15. Це також дозволяє критично поставитися до аргументів щодо необхідності врахування обізнаності особи із вчиненням нею шляхом відповідних дій чи бездіяльності податкового правопорушення, до моменту проведення та оформлення результатів податкової перевірки, оскільки у сукупності конституційних норм щодо виконання обов'язків особою, в тому числі, податкового, незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності (ст.ст. 67, 68 Конституції України). А тому факт фіксації правопорушення зумовлює лише процесуальну підставу відповідальності та не може впливати поза межами закону на фактичний і нормативний склад правопорушення в діях (бездіяльності) особи.

2.16. Окремо слід звернути увагу і на те, що поза межами теоретичного чи нормативного обґрунтування, але ПК України (як і низка інших актів з питань адміністративної відповідальності) розмежує кваліфікуючі ознаки загальної повторності та вчинення тих самих дій, за яке особа вже притягувалася до відповідальності (застосовувалися відповідні стягнення) (наприклад, абз. 3 п. 121.1 ст. 121, абз. 4 п. 128.1 ст. 128 ПК України, ч.ч. 2, 4 ст. 41, ч. 2 ст. 42-4 КпАП України та інші), фактично повторюючи розмежування повторності та рецидивності (множинності правопорушень за умови попереднього притягнення до відповідальності) у кримінально-правовому значенні.

2.17. Цим стверджується сутнісна різниця у підходах законодавця до правового режиму відповідальності за діяння, вчинене повторно, та за діяння, вчинене особою після попереднього її притягнення до юридичної відповідальності за тотожне діяння, в тому числі, у сфері фінансової відповідальності за податкові правопорушення, і не дозволяє судам ототожнювати обидва інститути під час розгляду та вирішення відповідних спорів.

### III. Узагальнений висновок

3.1. Кваліфікуюча ознака податкового правопорушення «вчинені повторно», відповідно до Податкового кодексу України, визначає ознаки об'єктивної сторони вчинюваного правопорушення, що є елементом фактичної підстави юридичної відповідальності та передбачає вчинення особою двох або більше відповідних діянь в межах строку давності у податкових правовідносинах, незалежно від часу їхнього виявлення контролюючим органом, порядку фіксування (в межах одного акту перевірки і податкового повідомлення-рішення чи декількох послідовних), попереднього притягнення до відповідальності.

**Монаєнко Антон Олексійович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського  
регіонального центру Національної академії правових наук України,  
заслужений юрист України*

Відповідаючи на лист КАС ВС № 118/0/27-19 від 27.11.2019 р. щодо правильного застосування штрафних санкцій в розмірі 25%, 50%, 75% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету, зазначаємо таке.

Відповідно до п. 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), ненарахування, утримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Пункт 127.1 статті 127 ПКУ визначає розміри штрафних санкцій у разі порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати. Пункт 123.1 статті 123 ПКУ визначає штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання. Тому, якщо предметом судового оскарження є податкове повідомлення-рішення, яким було застосовано відповідні штрафні санкції за правопорушення з несплати (неперерахування) до або під час виплати заробітної плати податку на доходи фізичних осіб, а податковою перевіркою (що відображено в акті перевірки), відповідно, було встановлено несплату (ненарахування) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу на

користь іншого платника податків, то п. 127.1 ст. 127 ПКУ має пріоритетне значення у застосуванні до спірних правовідносин.

Відповідно до п. 75.1.2 ст. 75 ПКУ, документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Відповідно до п. 85.2 ст. 85 ПКУ, платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

Отже, враховуючи вищенаведені приписи ПКУ, на нашу думку, під час однієї податкової перевірки для посадових (службових) осіб податкових органів є можливим встановити (на підставі всіх документів, що належать або пов'язані з предметом перевірки) неодноразове порушення (кількість разів допущених порушень), пов'язаного з ненарахуванням, неутриманням та/або несплатою (неперерахуванням) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу протягом 1095 днів на користь платника податків. Посадові (службові особи) податкових органів відповідним чином, згідно з вимогами ПКУ, мають зафіксувати в акті перевірки за результатами її проведення таку кількість здійснених податкових правопорушень протягом 1095 днів. Тоді розмір штрафних санкцій має визначатись, виходячи з кількості разів допущених податкових правопорушень протягом 1095 днів, які (кількість разів) можуть бути зафіксовані в одному акті перевірки.

Крім того, чинний Податковий кодекс України не встановлює вимоги щодо фіксування посадовими (службовими) особами податкових органів повторного, пов'язаного з ненарахуванням, неутриманням та/або несплатою (неперерахуванням) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу протягом 1095 днів, податкового правопорушення в різних актах перевірки, складанню яких має передувати повторне проведення податковими органами перевірок платників податків чи податкових агентів.

Враховуючи вищенаведене, правові позиції Верховного Суду у справах № 820/4767/17 (К/9901/46393/18) за позовом Дочірнього підприємства «Харківський облавтодор» Відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» до Головного Управління ДФС у Харківській області про скасування податкових повідомлень-рішень та № 820/6437/16 (№К/9901/31032/18) за позовом Харківського обласного комунального підприємства «Дирекція розвитку інфраструктури території» до Східної об'єднаної державної податкової інспекції м. Харкова Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області про скасування податкового повідомлення-рішення, є правильними.

У цих правових позиціях з Верховним Судом слід погодитись, що відповідність розміру штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) з кількості разів допущених таких порушень протягом певного періоду. Відтак, застосування штрафу в розмірі 50 та 75 відсотків суми податку на підставі п. 127.1 статті 127 Податкового кодексу України можливе внаслідок неодноразового порушення, пов'язаного з ненарахуванням, неутриманням та/або несплатою (неперерахуванням) податків платником податків незалежно від того, чи було виявлено ці порушення під час однієї перевірки контролюючого органу.

## 2. ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ-ПІДПРИЄМЦЯ, ЩО ВИКОРИСТОВУЄ НАЙМАНУ ПРАЦЮ

### 2.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 22 грудня 2020 року у справі № 260/1743/19*

Штрафи, передбачені статтею 265 Кодексу законів про працю України, є заходами фінансової відповідальності.

### 2.2. Науковий висновок

**Ільницький Олег Володимирович,**  
*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського  
національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення секретаря Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді Р.Ф. Ханової, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича (вих. № 89/0/27-20 від 29.09.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їх офіційне використання у процесі правозастосування належить до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності методів наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.



## I. Проблемне питання

1.1. Законом України від 28.12.2014 р. № 77-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» (надалі – Закон № 77-VIII) було внесено комплексні зміни до чинного законодавства України з метою створення умов для стабілізації фінансового стану держави, зниження навантаження на фонд оплати праці та приведення до фінансових можливостей дії положень окремих законів України.

1.2. Елементом проведеної реформи стало оновлення системи юридичної відповідальності за вчинення відповідних правопорушень, що стосувалося не лише формалізації нових їхніх складів та посилення санкцій, але й запровадження додаткового нормативно-правового регулювання юридичної відповідальності у сфері легалізації зайнятості.

1.3. Упровадження та застосування додаткових механізмів державного примусу в цих умовах зумовило глибоку науково-практичну дискусію щодо регулювання юридичної відповідальності за законодавством України, із врахуванням основоположних засад, в тому числі, визначених ст. 61 Конституції України («*non bis in idem*» – ч. 1, індивідуальний характер відповідальності – ч. 2).

1.4. Водночас вирішення ключових питань змісту матеріальних правовідносин, істотним чином впливає на розв'язання суміжних питань адміністративної процедури застосування юрисдикційних повноважень та судового процесу, частина з яких теж не знаходять своєї однозначної відповіді.

1.5. А тому цілком обґрунтованим є усвідомлення потреби у формуванні єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Р.Ф. Ханової, необхідно надати відповіді у формі правових висновків Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.5.1. Чи належить штраф за частиною другою статті 265 КЗпП України як фінансова санкція до публічно-правової, а не адміністративної відповідальності?

1.5.2. Чи можна одночасно притягнути фізичну особу-підприємця, що використовує найману працю, до відповідальності за вчинення правопорушення передбаченого статтею 265 КЗпП України та статтею 41 КпАП України? Чи стосується в цьому разі спір відповідальності особи як фізичної особи та фізичної особи-підприємця? Якщо так, то чи не порушується у такому разі загальний принцип *in dubio pro tributario* (пріоритет з найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права)?

1.5.3. Чи можна повторно притягнути фізичну особу-підприємця, що використовує найману працю, до відповідальності за вчинення правопорушення, передбаченого статтею 265 КЗпП України або за статтею 265 КЗпП України та статтею 41 КпАП України у межах одного провадження, якщо за порушення трудового законодавства, що проявилось в допуску працівника до роботи без

оформлення трудового договору, фізична особа-підприємець вже була притягнута до адміністративної відповідальності за це ж порушення згідно з частиною третьою ст. 41 КпАП України судовим рішенням місцевого загального суду як адміністративного суду?

1.5.4. Якою є предметна юрисдикція справ про накладення на юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, санкцій відповідно до статті 265 КЗпП України та/або статті 41 КпАП України: згідно з пунктом 1 частини першої або частиною другою статті 20 Кодексу адміністративного судочинства України?

1.5.5. Чи вправі суди попередніх інстанцій та/або Верховний Суд, формулюючи правові позиції, а також інші суб'єкти правозастосування, наводячи аргументацію, вважати постанову Верховного Суду у справі за наслідками перегляду судових рішень у частині визначення підсудності справи, яка містить висновки щодо застосування норм матеріального права (зокрема, від 06 березня 2019 року у справі № 522/12566/18), винятково такою, що встановлює правила визначення підсудності справ?

1.5.6. Чи є преюдиційними для судів нижчих інстанцій судові рішення Верховного Суду у разі направлення на новий розгляд, зокрема щодо застосування норм права, дослідження обставин справи?

1.5.7. Чи вправі Верховний Суд, направляючи справу на новий судовий розгляд, у судовому рішенні зобов'язати суб'єкта владних повноважень прийняти дискреційне рішення конкретного змісту? Чи зміниться відповідь у разі відсутності дискреції в компетенції суб'єкта владних повноважень?

## II. Обґрунтування Наукового висновку

2.1. Згідно з п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них.

2.2. У межах офіційного нормативного тлумачення вказаного конституційного припису, Конституційний Суд України у п. 1.1 резолютивної частини Рішення від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 вказав, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. За цим положенням виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, а також діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями як підстави кримінальної, адміністративної, дисциплінарної відповідальності та відповідальності за такі діяння. Зазначені питання не можуть бути предметом регулювання підзаконними нормативно-правовими актами.

2.3. Таким чином, на конституційному рівні відсутні обмеження суверенних повноважень держави щодо організації системи державного примусу, щоб забезпечити виконання постановлених перед нею завдань і функцій (в частині за-

провадження на рівні закону як рішення вищої юридичної сили нових видів відповідальності, відповідних їм складів правопорушень і санкцій за їхнє вчинення).

2.4. Така позиція відповідає і практиці Європейського суду з прав людини, за якою держави повинні мати можливість законно обрати додаткові юридичні заходи у відповідь на соціально небезпечну поведінку (наприклад, недотримання правил дорожнього руху / ухилення від сплати податків) за допомогою різних процедур, що утворюють єдине ціле з тим, щоб вирішувати різні аспекти соціальної проблеми, що виникла, за умови, що застосовані юридичні засоби в сукупності не є надмірним тягарем для такої особи.

У тих справах, де постає питання відповідно до статті 4 Протоколу № 7, завдання суду полягає у тому, щоб визначити, чи несе за собою конкретний національний захід, що оскаржується, за своєю суттю, або за наслідками, подвійне засудження на шкоду людині, чи, на відміну від цього, він є продуктом інтегрованої системи, що дозволяє розглянути різні аспекти протиправної поведінки належним чином, створюючи єдине ціле; особа водночас не піддається несправедливості.

Не можна тлумачити статтю 4 Протоколу № 7 таким чином, що Договірним державам заборонено організувати їхні правові системи так, щоб забезпечити застосування стандартного адміністративного штрафу за неправомірно сплачений податок (хоча така санкція кваліфікується як «кримінальна» для цілей гарантій справедливого судового розгляду в рамках Конвенції) 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. Метою статті 4 Протоколу № 7 є запобігання несправедливому обвинуваченню або покаранню особи двічі за одне криміналізоване діяння. Це, однак, не ставить поза межами закону правові системи, в яких застосовується «комплексний» підхід до соціального проступку і, зокрема, підхід, що включає паралельні етапи правового реагування на правопорушення з боку різних органів і для різних цілей (пункти 121–123 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «А. та Б. проти Норвегії» (A. and B. v. Norway) (заяви №№ 24130/11, 29758/11) від 15.11.2016 р.).

2.5. Не зважаючи на те, що стаття 4 Протоколу № 7 стосується гарантій прав особи у сфері кримінальних діянь та відповідальності за них, зважаючи на автономність практики тлумачення і застосування положень Конвенції Європейським судом з прав людини (в тому числі, наголошеного самим Судом означення «кримінального» для цілей гарантій справедливого судового розгляду в рамках Конвенції), з урахуванням загального застосування принципу юридичної відповідальності «non bis in idem» згідно з ч. 1 ст. 61 Конституції України, основоположні сформовані висновки Суду щодо його нормативної характеристики є релевантними до спірних правовідносин.

2.6. Абз. 2 ч. 2 ст. 265 КЗпП України (в редакції Закону № 77-VIII) встановив відповідальність юридичних та фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, у вигляді штрафу в разі фактичного допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків – у тридцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

2.7. Додатково ч.ч. 3, 4 ст. 265 КЗпП України конкретизувала, що штрафи, накладення яких передбачено частиною другою цієї статті, є фінансовими санкціями і не належать до адміністративно-господарських санкцій, визначених главою Господарського кодексу України. Штрафи, зазначені у частині другій цієї статті, накладаються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

2.8. Згідно зі ст. 238 ГК України, за порушення встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності до суб'єктів господарювання можуть бути застосовані уповноваженими органами державної влади або органами місцевого самоврядування адміністративно-господарські санкції, тобто заходи організаційно-правового або майнового характеру, спрямовані на припинення правопорушення суб'єкта господарювання та ліквідацію його наслідків. Види адміністративно-господарських санкцій, умови та порядок їх застосування визначаються цим Кодексом, іншими законодавчими актами. Адміністративно-господарські санкції можуть бути встановлені виключно законами.

Однією з таких санкцій є й адміністративно-господарський штраф.

2.9. Дослідження цього положення дозволяє дійти висновку, що визначення адміністративно-господарських санкцій відповідає розумінню заходів державного примусу, що є наслідком вчинення відповідного правопорушення та має єдину онтологічну основу із заходами юридичної відповідальності.

2.10. Нормативне номінування штрафів за ст. 265 КЗпП України як фінансових санкцій та формальне відмежування їх законодавцем від адміністративно-господарських свідчить про здійснення формальної правової кваліфікації, відповідно до національного законодавства, в межах автономного виду відповідальності з тяжінням до означення фінансової відповідальності, встановленої ст. 111 ПК України (встановлюється та застосовується за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства згідно з цим Кодексом та іншими законами; фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені).

2.11. Така нормативна правова кваліфікація правопорушення, відповідно до національного законодавства, є першим визначальним критерієм «тесту Енгеля» щодо оцінки природи для застосування принципу *non bis in idem*. Водночас такі – сама природа правопорушення та ступінь тяжкості покарання, яке особа ризикує понести, є альтернативними, не обов'язково кумулятивними, в той час як кумулятивний підхід не виключається (п. 105 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «А. та Б. проти Норвегії» (A. and B. v. Norway) (заяви №№ 24130/11, 29758/11) від 15.11.2016 р.).

2.12. За цих умов, нормативних та фактичних підстав відносити штрафи за ст. 265 КЗпП України до заходів адміністративної відповідальності немає.

2.13. Водночас ч. 3 ст. 41 КпАП України (у редакції Закону № 77-VIII) встановила адміністративну відповідальність за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), допуск до роботи іноземця або особи без громадянства та осіб, стосовно яких прийнято рішення про оформлення документів для вирішення питання щодо надання статусу біженця, на умовах трудового договору (контракту) без дозволу на застосування праці іноземця або особи без громадянства у формі накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

2.14. Розглядаючи у аспекті аналізованих нормативних приписів відповідальність за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту) у діяльності юридичної особи, який тягне за собою накладення штрафу як на юридичну особу (ст. 265 КЗпП України), так і притягнення до адміністративної відповідальності її посадових осіб згідно з ч. 3 ст. 41 КпАП України, ані формальних, ані фактичних перешкод, зважаючи на різницю суб'єктного складу відповідальності в обидвох випадках – немає.

2.15. Водночас такий висновок не відповідає в разі встановлення відповідного правопорушення у діяльності фізичної особи-підприємця, який є суб'єктом заходів відповідальності і за ст. 265 КЗпП України і за ч. 3 ст. 41 КпАП України.

2.16. Незважаючи на формальну відмінність видів відповідальності та, у зв'язку із цим, дотримання гарантій ч. 1 ст. 61 Конституції України, абсолютна тождність складу правопорушення та природи санкцій (2-ий та 3-ій критерій «тесту Енгеля»), вирішення питання одночасного застосування ст. 265 КЗпП України та ч. 3 ст. 41 КпАП України у контексті саме принципу верховенства права особи, а не об'єктивної законності, передбачає необхідність дослідження відповідальності з позиції «комплексності» дії санкцій як елементів єдиної системи боротьби з правопорушенням, а не дублювання заходів відповідальності з метою фіскалізації штрафів.

2.17. Дослідження Пояснювальної записки до проекту, що надалі був прийнятий і набув чинності як Закон № 77-VIII, вказує на те, що суб'єктом відповідаль-

ності за ст. 265 КЗпП України належало визначати юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, в той же час, ст. 41 КпАП України за нормативним підходом щодо суб'єкта адміністративної відповідальності, суб'єктом правопорушення встановлювала лише спеціального суб'єкта – посадових осіб юридичних осіб. Такий підхід мав забезпечувати очевидний комплексний характер впливу як щодо безпосереднього роботодавця, так і осіб, які формують та приймають рішення від його імені.

2.18. Загальний принцип *non bis in idem* не виключає проведення подвійного провадження, якщо будуть виконані певні умови. Зокрема, в аспекті статті 4 Протоколу № 7 ЄСПЛ такою умовою називає доведення, що подвійні провадження були «досить тісно пов'язані за суттю та у часі». Інакше кажучи, що вони об'єднані на комплексній основі і утворюють єдине ціле. Це означає, що не тільки мета і засоби, які використовуються для її досягнення мають доповнювати одне одного за суттю та бути пов'язаними у часі, а й те, що можливі наслідки такого правового реагування на відповідну поведінку мають бути пропорційними і передбачуваними для осіб, яких вони стосуються.

Матеріальні критерії для визначення того чи існує досить тісний зв'язок за суттю, включають в себе:

- чи переслідують різні провадження взаємодоповнюючі цілі і, таким чином, стосуються не тільки *in abstracto*, але й *in concreto*, різних аспектів соціально не-правомірної поведінки;

- чи є подвійність провадження передбачуваним наслідком (як в законодавстві так і на практиці), одного й того ж оспорюваного діяння (*idem*);

- чи проводяться паралельні провадження таким чином, щоб уникнути, наскільки це можливо, будь-якого дублювання у 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;

- і, перш за все, чи враховується санкція у першому завершеному провадженні в тих провадженнях, які завершуються пізніше з тим, щоб особа, якої вони стосуються, не несла надмірний тягар? Останній ризик буде менш ймовірним у правових системах, де налагоджений компенсаційний механізм, призначений для забезпечення пропорційності загальної суми накладених штрафів (п.п. 130, 132 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «А. та Б. проти Норвегії» (*A. and B. v. Norway*) (заяви №№ 24130/11, 29758/11) від 15.11.2016 р.).

2.19. В умовах одночасного застосування санкцій до фізичної особи-підприємця за ст. 265 КЗпП України та ч. 3 ст. 41 КпАП України, очевидно, що провадження не є пов'язаними за своєю суттю, виходячи з озвучених критеріїв, оскільки за цілями та застосовуваними санкціями не є взаємодоповнюючими, а передбачають подвійне застосування щодо однієї і тієї ж особи двох штрафних каральних заходів. Це є не лише непропорційним та надмірним обтяженням щодо такої

особи, але й ставить у нерівне правове становище у разі вчинення аналогічного правопорушення у діяльності юридичної особи та фізичної особи-підприємця не на користь останнього.

2.20. Водночас розмежування статусу фізичної особи та фізичної особи-підприємця не зумовлює можливостей відходу від цих висновків, оскільки в обидвох випадках каральна мета відповідальності реалізується щодо єдиного суб'єкта права – фізичної особи, яка з метою законного здійснення господарської діяльності отримує додатковий правовий статус. Оскільки правовий статус підприємця фізична особа з повною цивільною дієздатністю набуває в порядку реалізації свого права на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (ч. 1 ст. 42 Конституції України, ч. 1 ст. 50 ЦК України, ч. 1 ст. 128 ГК України).

\* \* \*

2.21. Розмежовуючи предметну юрисдикцію адміністративних судів, ст. 20 КАС України застосовує принцип, за яким встановлює виключний перелік адміністративних справ, що підсудні місцевим загальним судам як адміністративні, водночас решта адміністративних справ у першій інстанції належать до юрисдикції окружних адміністративних судів (крім випадків, вказаних у Кодексі щодо підсудності справ у першій інстанції апеляційним судам та Верховному Суду).

2.22. П. 1 ч. 1 ст. 20 КАС України відносить до предметної юрисдикції місцевих загальних судів як адміністративних адміністративні справи з приводу рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності.

2.23. Виходячи з вищевикладеного щодо автономної природи юридичної відповідальності, запровадженої ст. 265 КЗпП України, очевидно, що справи з приводу оскарження рішень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, не можуть бути віднесені до предметної юрисдикції місцевих загальних судів як адміністративних на підставі п. 1 ч. 1 ст. 20 КАС України. Однак, будучи справами адміністративної юрисдикції за п. 1 ч. 1 ст. 19 КАС України, належать до розгляду окружними адміністративними судами.

\* \* \*

2.24. Організаційні засади функціонування судової системи в Україні вказують за логікою побудови й метою існування процесуальних механізмів забезпечення єдності судової практики, що в першу чергу є завданням суду касаційної інстанції.

2.25. Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України (ч. 3 ст. 125 Конституції України), який забезпечує сталість та єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом (ч. 1 ст. 36 Закону № 1402-VIII)

2.26. Відповідно до цього, ч. 5 ст. 242 КАС України елементом забезпечення законності судового рішення визначає врахування висновків щодо застосування норм права, викладених у постановах Верховного Суду під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин.

Аналогічно ч. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII вказує, що висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, враховуються іншими судами у разі застосування таких норм права.

2.26. Закон не встановлює обмеження щодо природи норм, висновки щодо застосування яких у рішеннях Верховного Суду, підлягають обов'язковому врахуванню судами – матеріальні чи процесуальні.

2.27. Водночас місце вищої судової інстанції у апараті держави, порядок формування її складу і гарантії подальшої діяльності, здійснюючи правосуддя, згідно із загальновизнаною практикою, є такими, що дозволяють вищим судам з високим ступенем авторитетності здійснювати тлумачення і визначення застосування норм законодавства в рамках національної правової системи, особливо що стосується процесуальних механізмів здійснення правосуддя.

ЄСПЛ, оцінюючи звернення осіб з приводу ймовірнісних помилок у правозастосуванні вищими судовими інстанціями України, відмовлявся у предметному дослідженні чи належним чином застосовувались відповідні норми національним судом, оскільки такі, на його думку, є більш компетентними тлумачити норми національного процесуального законодавства (п. 37 Рішення ЄСПЛ у справі «Перетяка та Шереметьєв проти України» від 21.12.2010 р. (заяви №№ 17160/06, 35548/06)), погоджуючись, навіть, у виняткових випадках з обґрунтованим виходом вищими судовими інстанціями за межі повноважень та ухваленням рішення, яке не було чітко визначене законом (п. 27 Рішення ЄСПЛ у справі «Сокурєнко та Стригун проти України» від 20.07.2006 р. (заяви №№ 29458/04, 29465/04, Рішення ЄСПЛ у справі «Хуліо Воу Жибєрт та Ель Хогар і ля Мода проти Іспанії» від 13.05.2003 р. (заява № 14929/02)).

2.28. Однак в цих випадках, обов'язковому дотриманню підлягає застосування процесуальних повноважень вищими судовими інстанціями з позицій передбачуваності (прогнозованості) з точки зору учасників справи (п. 41 Рішення ЄСПЛ у справі «Мушта проти України» від 18.11.2010 р. (заява № 8863/06), п. 26 рішення ЄСПЛ у справі «Мельник проти України» від 28.03.2006 р. (заява № 23436/03)).

\*\*\*

2.29. Ч. 2 ст. 353 КАС України визначає підставою для скасування судових рішень судів першої та (або) апеляційної інстанцій і направлення справи на новий судовий розгляд є порушення норм процесуального права, на які посилається скаржник у касаційній скарзі, яке унеможливило встановлення фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи. Системний аналіз



вказаного положення із ст.ст. 341, 349 КАС України розкриває, що застосування такого повноваження свідчить про встановлення судом касаційної інстанції таких недоліків під час здійснення правосуддя у розгляді справи судами першої і апеляційної інстанції, що істотно впливають на виконання завдань і за обсягом компетенції судів касаційної інстанції не можуть бути усунені, оскільки стосуються не лише порушень розв'язання питань права, але й факту. Останнє до компетенції касаційного суду в Україні не належить, що й зумовлює повернення справи.

2.30. У зв'язку із цим, з врахуванням місця суду касаційної інстанції у судовій системі, ч.ч. 5–6 ст. 353 КАС України вказує, що висновки і мотиви, з яких скасовані рішення, є обов'язковими для суду першої або апеляційної інстанції у разі нового розгляду справи, однак, постанова суду касаційної інстанції не може містити вказівок для суду першої або апеляційної інстанції про достовірність чи недостовірність того чи іншого доказу, про переваги одних доказів над іншими, про те, яка норма матеріального права повинна бути застосована і яке рішення має бути прийняте за результатами нового розгляду справи.

2.31. Це зумовлено тим, що самі підстави направлення справи на новий судовий розгляд свідчать про відсутність достовірно встановлених фактичних обставин у справі, що є необхідним для ухвалення законного і обґрунтованого судового рішення на підставі ст. 244 КАС України. А тому в цих випадках касаційний суд не може зробити обґрунтованого висновку щодо того, яку правову норму належить застосувати та який порядок її застосування у спірних правовідносинах.

2.32. У зв'язку із цим, оскільки рішення суду касаційної інстанції про направлення справи на новий судовий розгляд є рішенням щодо встановлення істотних порушень процесу розгляду, що зумовлює неправильне вирішення питань факту у спірних правовідносинах, ним не може встановлюватися преюдиційність будь-яких фактів, оскільки судами попередньої інстанції вони встановлені неправильно, а сам суд касаційної інстанції за межами касаційного перегляду такого повноваження позбавлений.

2.33. Враховуючи вказане, рішення суду касаційної інстанції про направлення справи на новий судовий розгляд не може містити зобов'язання суб'єкта владних повноважень прийняти дискреційне рішення конкретного змісту у жодному випадку, оскільки вказане належить до повноважень суду під час вирішення справи по суті (ст. 245 КАС України). Однак, застосовуючи повноваження суду касаційної інстанції щодо направлення справи на новий судовий розгляд, таке рішення свідчить про незаконність та необґрунтованість проведеного судами нижчих інстанцій розгляду справи по суті, що виключає, зважаючи на нормативні межі касаційного перегляду, зумовлені його завданнями, встановлення та оцінки Верховним Судом змісту спірних правовідносин.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.1 цього Наукового висновку:

3.1. Штраф за ч. 2 ст. 265 КЗпП України є самостійним видом юридичної публічно-правової відповідальності.

щодо питань, сформульованих у п. 1.5.2, 1.5.3 цього Наукового висновку:

3.2. Фізична особа-підприємець, яка використовує найману працю, не може бути одночасно притягнута до відповідальності за ч. 2 ст. 265 КЗпП України та ч. 3 ст. 41 КпАП України в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку із порушенням ч. 1 ст. 61 Конституції України (*non bis in idem*).

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.4 цього Наукового висновку:

3.3. Оскарження рішень про накладення на юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, санкцій, відповідно до статті 265 КЗпП України, є підсудні окружним адміністративним судам.

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.5 цього Наукового висновку:

3.4. Рішення Верховного Суду можуть містити правові висновки щодо застосування норм матеріального та/або процесуального права, які враховуються судами під час застосування відповідних норм права.

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.6 цього Наукового висновку:

3.5. У рішеннях Верховного Суду у разі направлення справи на новий судовий розгляд не містяться преюдиційні обставини або висновки щодо застосування норм матеріального права.

3.6. Рішення суду касаційної інстанції про направлення справи на новий судовий розгляд не може містити зобов'язання суб'єкта владних повноважень прийняти дискреційне рішення конкретного змісту у жодному випадку.

### 3. МОЖЛИВІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ ПРИПИСІВ ЦИВІЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО СОЛІДАРНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ УЧАСНИКІВ ДОГОВОРУ ПРО СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ І, ЯК НАСЛІДОК, СТЯГНЕННЯ З НИХ ПОДАТКОВОГО БОРГУ СОЛІДАРНО

#### 3.1. Правова позиція

*Постанова Верховного Суду від 28 вересня 2021 року у справі № 810/2406/18*

Учасники податкових правовідносин спільно несуть обов'язок та відповідальність за погашення податкового боргу. Спільне виконання податкових зобов'язань всіма учасниками договору про спільну діяльність є подібним до принципу солідарної відповідальності, але метою такого забезпечення є виконання податкових зобов'язань, а не відповідальність за їх порушення.

#### 2.2. Науковий висновок

**Лук'янець Дмитро Миколайович,**  
*доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри державно-правових дисциплін Харківського  
національного університету ім. В.Н. Каразіна*

##### 1. Проблемне питання

Сутність проблемного питання полягає у визначенні співвідношення понять «майно» та «кошти» (грошові кошти) під час регулювання відносин щодо погашення податкового боргу учасниками договорів про спільну діяльність.

##### 2. Обґрунтування наукового висновку

Аналіз чинного бюджетного та податкового законодавства дає можливість стверджувати, що єдиним засобом формування державного та місцевих бюджетів є грошові кошти, відтак усі операції щодо сплати податків та стягнення податкового боргу мають бути приведені до операцій з єдиним засобом, а саме грошовими коштами. Тобто первинним та основним предметом податкових відносин є грошові кошти, а у випадках, коли податковий борг не може бути сплачений за рахунок грошових коштів, використовуються засоби які можуть бути джерелом

отримання таких коштів за допомогою інших операцій, у тому числі таких, які передбачають переведення майна у грошовий еквівалент шляхом його продажу.

Це підтверджується положеннями п. 95.1 статті 95 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), відповідно до якої контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Із цього положення випливає, що у податковій заставі може перебувати лише майно, відносно якого може бути здійснено операцію з його продажу з метою отримання відповідних грошових коштів, за рахунок яких буде здійснено погашення податкового боргу. Відповідно ПКУ розрізняє джерела погашення податкового боргу на кошти (грошові кошти) та майно, що перебуває у податковій заставі. Тобто у цьому випадку додатковою ознакою майна, яке може бути джерелом погашення податкового боргу, є його перебування у податковій заставі та можливість бути проданим. Відтак, грошові кошти у вітчизняній валюті (грошовій одиниці) не можуть перебувати у податковій заставі.

Аналізуючи положення норм, що містяться у п. 88.3 статті 88 ПКУ, слід звернути увагу на статус майна, за рахунок якого має відбуватися погашення податкового боргу. Відповідно до згаданих норм, у разі, якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який, згідно з умовами договору, був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності. У цьому випадку йдеться про майно, що передається у податкову заставу, а таким майном не можуть бути грошові кошти у вітчизняній валюті (грошовій одиниці), оскільки для них передбачено інший механізм стягнення у рахунок погашення податкового боргу.

Більш того, відповідно до п.п. 1 та 2 розділу IV Порядку застосування податкової застави податковими органами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 16.06.2017 № 586, податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі у п'ятиденний строк з дня складення акта опису майна. Така реєстрація здійснюється: щодо рухомого майна – відповідно до Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень», Порядку ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05 липня 2004 року № 830, наказу Міністерства юстиції України від 07 липня 2006 року № 57/5 «Про визначення реєстраторів Державного реєстру обтяжень рухомого майна», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 07 липня

2006 року за № 802/12676 (зі змінами), та Інструкції про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 29 липня 2004 року № 73/5, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 29 липня 2004 року за № 942/9541 (із змінами); щодо нерухомого майна – відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», Порядку ведення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 жовтня 2011 року № 1141, постанови Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2015 року № 1127 «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та наказу Міністерства юстиції України від 21 листопада 2016 року № 3276/5 «Про затвердження Вимог до оформлення заяв та рішень у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 21 листопада 2016 року за № 1504/29634.

Зі змісту наведених нормативно-правових актів випливає, що грошові кошти не можуть бути віднесені до рухомого або нерухомого майна, а відтак, і до предмету податкової застави.

Відповідно до п. 87.12 статті 87 ПКУ, у разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, які є учасниками такого договору. Для встановлення дійсного змісту норми цієї статті необхідно урахувати назву самої статті 87 ПКУ – «Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків». Відповідно до п. 87.1 цієї ж статті, джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти. Ураховуючи той факт, що погашення податкового боргу може відбуватися шляхом самостійної сплати відповідних коштів або примусово, у тому числі через механізм реалізації податкової застави, термін «майно платників податків» у змісті цієї норми охоплює і грошові кошти, і майно, яке може бути предметом податкової застави.

Таким чином, ПКУ та ЦКУ розрізняють поняття «майно» та «кошти» (грошові кошти) як окремі об'єкти цивільного права. У Цивільному кодексі поняття «майно» використовується як узагальнюючий термін для позначення класу об'єктів, які можуть виступати як предмет цивільного обігу. Поняття ж «кошти» (грошові кошти) використовується для позначення особливого різновиду майна, для якого встановлений спеціальний режим обігу та використання. У Податковому кодексі термін «майно» використовується у тлумаченні об'єкта, цивільно-правові властивості якого можуть бути використані для, щоб забезпечити виконання податкових зобов'язань у той чи інший спосіб. Термін «кошти» (грошові кошти), виокремлюється через те, що саме грошовим коштам віддається безумовний пріоритет серед засобів, що забезпечують виконання податкових зобов'язань.

Водночас, залежно від контексту, поняття «майно» може як охоплювати поняття «кошти», так і не охоплювати.

Стосовно солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність слід зазначити таке. Відповідно до частини другої статті 1 ЦКУ, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. З огляду на це, положення статті 1138 ЦКУ, відповідно до якої, якщо договір простого товариства пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями незалежно від підстав їх виникнення, розповсюджуються на цивільно-правові зобов'язання. Стосовно ж податкових зобов'язань передбачений окремий порядок примусового забезпечення їх виконання учасниками договору про спільну діяльність, встановлений п. 88.3 статті 88 ПКУ, відповідно до якого, у разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який згідно з умовами договору був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків, у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності.

Фактично, у цій нормі викладено механізм, який працює за принципом солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність з певними особливостями, обумовленими характером зобов'язань, на виконання яких він спрямований. Хоча, в цьому конкретному випадку йдеться не про відповідальність у цивільно-правовому тлумаченні, а про схожу конструкцію як спосіб забезпечення погашення податкового боргу, тобто виконання податкових зобов'язань. Різниця між механізмом солідарної відповідальності за порушення цивільно-правових зобов'язань та механізмом солідарного виконання податкових зобов'язань полягає у тому, що в останньому випадку метою його застосування є забезпечення належного виконання податкових зобов'язань, а не відповідальність за їх порушення.

### 3. Узагальнені висновки і рекомендації

На підставі комплексного аналізу положень податкового та цивільного законодавства можна зробити такі висновки:

1. Податковий кодекс України та Цивільний кодекс України розрізняють поняття «майно» та «кошти» (грошові кошти) як окремі об'єкти цивільного права.

У Цивільному кодексі поняття «майно» використовується як узагальнюючий термін для позначення класу об'єктів, які можуть виступати як предмет цивіль-

ного обігу. Поняття ж «кошти» (грошові кошти) використовується для позначення особливого різновиду майна, для якого встановлений спеціальний режим обігу та використання.

У Податковому кодексі термін «майно» використовується у тлумаченні об'єкта, цивільно-правові властивості якого можуть бути використані, щоб забезпечити виконання податкових зобов'язань у той чи інший спосіб. Термін «кошти» (грошові кошти), виокремлюється через те, що саме грошовим коштам віддається безумовний пріоритет серед засобів, що забезпечують виконання податкових зобов'язань. Водночас, залежно від контексту, поняття «майно» може як охоплювати поняття «кошти», так і не охоплювати.

2. Ураховуючи той факт, що погашення податкового боргу може відбуватися шляхом самостійної сплати відповідних коштів або примусово, у тому числі через механізм реалізації податкової застави, використаний у п. 87.12 статті 87 ПКУ термін «майно платників податків» охоплює і грошові кошти, і майно, яке може бути предметом податкової застави.

3. Норми цивільного законодавства стосовно солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність не можуть застосовуватись до відносин стосовно виконання зобов'язань щодо погашення податкового боргу через існування спеціальних норм податкового законодавства, які регулюють відповідні відносини стосовно виконання податкових зобов'язань щодо сплати податкового боргу.

## КАТЕГОРІЇ СПРАВ

- 8.2.2** застосування адміністративного арешту майна (*до 01.01.2019*)  
справа № 820/1929/17, стор. 199
- 111020200** застосування адміністративного арешту коштів та/або майна (*з 01.01.2019*)  
справа № 280/2993/19, стор. 26  
справа № 820/5045/18, стор. 229  
справа № 826/2195/16, стор. 72
- 111020000** погашення податкового боргу, з них  
справа № 2а-25767/10/0570, стор. 84
- 111020300** стягнення податкового боргу  
справа № 810/2406/18, стор. 257
- 111030000** адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них  
справа № 120/4866/18-а, стор. 153  
справа № 500/2486/19, стор. 63  
справа № 825/1496/17, стор. 179
- 111030200** податку на доходи фізичних осіб  
справа № 140/388/19, стор. 225  
справа № 820/11382/15, стор. 238  
справа № 826/12872/17, стор. 163
- 111030300** податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), зупинення реєстрації податкових накладних)  
справа № 820/3556/17, стор. 104
- 111030500** бюджетного відшкодування з податку на додану вартість  
справа № 822/553/17, стор. 8
- 111030600** зупинення реєстрації податкових накладних  
справа № 640/20468/18, стор. 15
- 111031200** плати за землю  
справа № 0940/2301/18, стор. 192
- 111060000** збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших зборів  
справа № 200/2402/19-а, стор. 146  
справа № 260/81/19, стор. 112  
справа № 520/3939/19, стор. 78
- 112040100** праці  
справа № 260/1743/19, стор. 246





Довідкове видання

ЗБІРНИК  
ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ ВЕРХОВНОГО СУДУ  
ТА ВИСНОВКІВ ЧЛЕНІВ НАУКОВО-  
КОНСУЛЬТАТИВНОЇ РАДИ З  
ОПОДАТКУВАННЯ  
ТА ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

Упорядники:

**М. І. Смокович**

**Р. Ф. Ханова**

Підписано до друку 27.06.2022 р.. Формат 60х90 1/16

Папір офсетний. Друк офсетний.

Обл.-вид. арк. 8,25. Тираж 200 прим. Зам. 76.

Видавництво ТОВ «Компанія ВАІТЕ»

01042, м. Київ, вул. Саперне поле, 26, к. 27.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи серія ДК № 2570 від 27.07.2006 р.



Стежте за нами онлайн:



<https://supreme.court.gov.ua/>



[fb.com/supremecourt.ua](https://fb.com/supremecourt.ua)



[t.me/supremecourtua](https://t.me/supremecourtua)



[instagram.com/supremecourt\\_ua/](https://instagram.com/supremecourt_ua/)