

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ЛОГВІНОВА ОЛЬГА ВАСИЛІВНА

УДК: 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПРОЦЕДУРА СПЛАТИ ПОДАТКУ В СИСТЕМІ ПРОЦЕДУР
ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О. В. Логвінова

Науковий керівник
Криницький Ігор Євгенійович,
доктор юридичних наук, професор

Харків 2024

АНОТАЦІЯ

Логвінова О. В. Процедура сплати податку в системі процедур виконання податкового обов'язку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2024.

У дисертації комплексно проаналізовано процедури сплати податків та зборів як складники цілісної системи процедурного регулювання виконання податкового обов'язку. Дослідження починається з акцента на тому, що процедурне регулювання податкових відносин орієнтовано як на забезпечення досягнення основної мети податкового регулювання, так і деталізацію її на відповідні складові. Основним концептуальним орієнтиром у податковому регулюванні і, відповідно, процедурному забезпеченні цього є виконання податкового обов'язку через визначення і закріплення порядку, в межах якого має бути гарантоване формування дохідних частин бюджету. Така основна мета процедурного забезпечення, податкового регулювання деталізується через процедурне гарантування реалізації складових податкового обов'язку: процедур податкового обліку, процедур сплати податку, процедур податкової звітності.

Зазначено, що податково-адміністративна комплексність гарантується єдиними засобами імперативного регулювання, які притаманні і адміністративному, і податковому праву як публічним галузям. Саме так і формується узагальнена триланкова конструкція засад процедурного регулювання податкових відносин, яка включає: 1) процедури розробки та прийняття податково-правової норми (відображає певні особливості саме у сфері податкового регулювання, наприклад щодо встановлення місцевих податків та зборів); 2) процедури повного та своєчасного виконання всіх

складових податкового обов'язку (облік, сплата, звітність); 3) процедури узгодження (адміністративне та судове).

На підставі аналізу сучасних наукових досліджень зроблено висновок стосовно ієрархічності податкових процедур, яка впливає із відповідної ієрархічності нормативних приписів та ґрунтується на диференціації податкових процедур, засадах процедурного регулювання. Насамперед ідеться про триланкову деталізацію динамічності процедурного регулювання (нормотворчі, регулятивні, охоронні процедури). Зауважено, що охоронна процедура не може передувати ані регулятивні, ані нормотворчі. Не можна реалізувати примус до того, як виник нормативний припис, який закріплює підстави, зміст та характер цих відносин. Тобто подібна динаміка закладає певні засади ієрархічності в процедурному регулюванні. Фактично те саме стосується і всіх обставин, де має йтися про відповідну послідовність динаміки розвитку відносин. Така сама логіка притаманна й послідовності процедур податкового обліку, сплати та звітності як процедурного забезпечення реалізації елементів податкового обов'язку.

Підкреслено, що процедурне регулювання податкових відносин передбачає організацію відповідних дій суб'єктів владних повноважень, зроблено висновок стосовно розмежування податково-адміністративного регулювання. По-перше, формування державних органів, їх організаційна побудова реалізуються шляхом засобів адміністративного характеру в сфері управління податковим регулюванням. По-друге, визначення системи органів управління податковою сферою зумовлює виникнення підстав для реалізації, власне, податкових процедур з виконання податкового обов'язку. По-третє, виникнення спору в ході реалізації податкових процедур передбачає вирішення його в режимі апеляційного адміністративного оскарження чи розв'язання судами. В обох цих випадках переважна роль відводиться саме адміністративним процедурам. Таке поєднання податкового та адміністративного процедурного регулювання

зумовлює формування певних комплексних (адміністративно-податкових) конструкцій, основу яких становить єдиний тип засобів правового впливу – імперативний.

Зазначено, що в основі оцінювання неналежної поведінки не завжди можуть бути ознаки поведінки платника. Така неналежність може бути пов'язана із поведінкою контролюючого органу, банку тощо і не зумовлюватись діями або бездіяльністю саме платника податку. На перший погляд, може скластися уявлення, що якщо не надходять своєчасно кошти в рахунок погашення податкового обов'язку платника, то це є класичним прикладом правопорушення і свідчить про винну поведінку саме останнього. Це формальний підхід, адже в основі оцінювання такої ситуації може бути невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу, що свідчить про поведінку саме владного суб'єкта, а не платника.

Підкреслено, що процедури реалізації податкового обов'язку передбачають декілька аспектів системності. По-перше, сам податковий обов'язок об'єктивно включає три складові: облік, сплата, звітність. Саме тому системний характер його змісту не може зводитися лише до обов'язку щодо сплати податків та зборів, а стосується виконання всієї сукупності складових. По-друге, на перший погляд, процедура реалізації податкового обов'язку пов'язується виключно з поведінкою платника. З одного боку, сплачувати податок може і не сам платник, його обов'язок може здійснюватися через діяльність представника, податкового агента. З іншого боку, розрахунок суми сплати податку в багатьох випадках здійснюється також через участь податкових органів, коли платник вже отримує податкове повідомлення-рішення із чітко визначеною сумою податку, яку він має сплатити.

Проведено порівняльний аналіз чинного законодавства, динаміки зміни законодавчих норм, що дає змогу обґрунтувати, що момент, який зумовлює початок процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку

пов'язується із складним юридичним фактом. У найбільш узагальненому вигляді він має поєднувати декілька обставин. По-перше, для початку реалізації відповідної податкової дії мають бути завершені всі процедури, які гарантують виникнення правосуб'єктної особи, тобто платник як зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин має бути зазначений у всіх відповідних податкових реєстрах. По-друге, як елемент підстави виникнення податкового обов'язку та необхідності регулювання цього має сформуватися чіткий зв'язок між платником та об'єктом оподаткування. Тобто об'єкт оподаткування має перейти у власність платника, що зумовить виникнення обов'язків зі сплати. По-третє, процедура сплати обумовлюється відповідним часовим терміном, що передбачає виникнення обов'язку зі сплати податку після закінчення податкового періоду. Тобто саме поєднання всіх цих обставин і зумовлює виникнення юридичного факту, що породжує початок процедурного регулювання зі сплати податку.

Зазначено, що податкові процедури обліку реалізуються у формі загального і спеціального режиму. В умовах загального режиму облікових процедур формування сукупності відомостей щодо платника у загальному реєстрі здійснюється без врахування окремих особливостей способів реалізації ним податкового обов'язку. Спеціальний режим облікових процедур стосується процедурного регулювання обліку учасників податкових відносин, правовий статус яких характеризується певними особливостями (наприклад, великий платник податків, платник податку на додану вартість і т.ін.), що вимагає відхилення від звичайних режимних процедур обліку.

Зауважено, що системність процедур щодо податкового обліку в умовах такого аналізу сучасних наукових напрацювань, передбачає об'єднання двох різних типів обліку. З одного боку, йдеться про облік реєстраційного характеру, в умовах процедур якого визначається коло зобов'язаних осіб, і особа набуває відповідного правосуб'єктного статусу. З іншого боку, облікові процедури

стосуються також формування чіткого уявлення щодо об'єкта оподаткування, що лежить в основі формування підстав кількісного визначення суми податку до сплати. За цих умов формуються два відносно автономні блоки облікових процедур, які орієнтовані: один – на особу, другий – на майно чи доходи.

Саме тому зміна, деталізація ставки податку залежно від корегування бази оподаткувань відбувається виходячи із конкретного методу оподаткувань. Саме під методом оподаткування і розуміється зміна ставки податку залежно від збільшення податкової бази. Деталізуючи співвідношення конструкції методу оподаткування та ставки податку, звернуто увагу на діалектичний зв'язок матеріально-процедурного регулювання. Ставка податку зосереджена на деталізації матеріального сенсу податкового упорядкування відносин і передбачає зрештою визначення частки, коштів, які мають бути перераховані в рахунок податкового обов'язку. Водночас метод оподаткування орієнтується на процедурне забезпечення регулювання податкових відносин, підкреслює специфічні аспекти розрахунку суми податку для сплати.

У контексті розгляду проблем, які винесені як напрямки наукового дослідження, тривалість процедур щодо обрахування податкового зобов'язання та визначення суми для сплати передбачає послідовну зміну декількох стадій: а) визначення податково зобов'язаної особи, з'ясування відповідності даних щодо податкового обліку такого суб'єкта даним відповідного реєстру; б) з'ясування характеру об'єкта оподаткування, наявність якого у платника (у власності, у користуванні і т.ін.) породжує податковий обов'язок; в) з'ясування періоду часу, за який розраховується сума податку; г) визначення бази оподаткування виходячи із типу та характеру об'єкта оподаткування; г) з'ясування різновиду ставки податку, яка має застосовуватись до визначеної бази оподаткування; д) використання податкових преференцій, які впливають на розрахунок суми податку; е) визначення суми податку для сплати.

Зроблено висновок, що характеристика процедур сплати податку дає змогу, в деяких випадках, за доцільне їх розмежування на добровільні та примусові способи сплати. Такий підхід потребує певного уточнення: добровільна сплата податку передбачає реалізацію сукупності процедур за умов чіткого додержання платником приписів податкового законодавства як щодо повноти реалізації обов'язку, так і щодо строків його. Примусовість сплати зумовлює застосування спеціальних заходів, коли йдеться про порушення припису податкового законодавства і фактично йдеться не про сплату податку, а про погашення заборгованості, що виникла внаслідок несплати податку. Обґрунтовано, що за характером, суб'єктним складом, природою відносин – це різні процедури.

Ключові слова: податкові відносини, податкові процедури, співвідношення матеріального та процедурного в податковому регулюванні, податковий обов'язок, податковий облік, сплата податків та зборів, податкова звітність, податкове законодавство, апеляційне адміністративне узгодження, судові вирішення податкових спорів, податкова відповідальність, вина, умисел.

SUMMARY

Logvinova O.V. Tax payment procedure in the system of procedures for fulfilling the tax obligation. – Qualifying scientific work on the rights of manuscripts.

Dissertation for the Doctor of Philosophy degree, in specialty 081 “Law”. – Yaroslav Mudryi National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2024.

The dissertation comprehensively analyzes the procedures for payment of taxes and fees as components of a complete system of procedural regulation of the fulfillment of tax obligations. The study begins with an emphasis on the fact that the procedural regulation of tax relations is focused both on ensuring the achievement of the main goal of tax regulation and on its breakdown into relevant components. The main conceptual guideline in tax regulation and, accordingly, the procedural provision of this is the fulfillment of the tax obligation through the formation and consolidation of the order within which the formation of the revenue parts of the budget must be guaranteed. The similar main goal of procedural support, tax regulation is detailed through the procedural guarantee of the implementation of the components of the tax obligation: tax accounting procedures, tax payment procedures, and tax reporting procedures.

Tax-administrative complexity is guaranteed by the only means of imperative regulation, which are inherent in both administrative and tax law as public branches. It is in this way that a generalized three-link structure of the principles of procedural regulation of tax relations is formed, which includes: 1) procedures for the development and adoption of a tax legal norm (reflects certain features specifically in the field of tax regulation, for example, regarding the establishment of local taxes and fees); 2) procedures for full and timely fulfillment of all components of tax liability (accounting, payment, reporting); 3) coordination procedures (administrative and judicial).

As a result of the analysis of the conclusions of modern scientific research, a conclusion is made regarding the hierarchy of tax procedures, which follows from the corresponding hierarchy of normative prescriptions and is based on the differentiation of tax procedures, the principles of procedural regulation. Of course, first of all we are talking about the three-link detailing of the dynamics of procedural regulation (normative, regulatory, security procedures). It is absolutely clear that the protective procedure cannot precede either the regulatory or the rule-making ones. It is not possible to implement coercion before a normative prescription has appeared which establishes the grounds, content and nature of these relations. That is, similar dynamics lay certain principles of hierarchy in procedural regulation. In fact, the same applies to all circumstances, where it should be about the appropriate sequence of the dynamics of the development of relations. The same logic is inherent to the sequence of procedures for tax accounting, payment and reporting as procedural support for the implementation of the elements of the tax obligation.

Based on the fact that the procedural regulation of tax relations involves the organization of relevant actions of subjects of authority, a conclusion is drawn regarding the demarcation of tax and administrative regulation. First, the formation of state bodies, their organizational structure is implemented by means of an administrative nature in the field of tax regulation management. Secondly, the definition of the system of tax management bodies causes the emergence of grounds for the implementation of actual tax procedures conditioned by the fulfillment of the tax obligation. Thirdly, the emergence of a dispute during the implementation of tax procedures involves its resolution in the mode of administrative appeal or resolution by the courts. In both of these cases, the predominant role is assigned to administrative procedures. Such combination of tax and administrative procedural regulation determines the formation of certain complex (administrative-tax) structures, which are based on a single type of means of legal influence – imperative.

The assessment of inappropriate behavior may not always be based on signs of the behavior of the payer. Such impropriety may be related to the behavior of the supervisory body, bank, etc. and not be determined by the actions or inaction of the taxpayer. At first glance, one may get the impression that if funds are not received in time to repay the tax obligation of the payer, then this is a classic example of an offense and indicates the guilty behavior of the latter. This is a formal approach, because the assessment of such a situation may be based on the failure of the state to fulfill its obligations in the presence of the control body's fault, which indicates the behavior of the subject of power, not the payer.

It is emphasized that the procedures for the implementation of the tax obligation involve several aspects of systematicity. First, the tax obligation itself objectively includes three components: accounting, payment, reporting. That is why the systemic character of its content cannot be reduced only to the obligation to pay taxes and fees, but refers to the fulfillment of the entire set of components. Secondly, at first glance, the procedure for the implementation of the tax obligation is connected exclusively with the behavior of the payer. On the one hand, the payer can pay the tax directly, and his duty can be performed through the activity of a representative, a tax agent. On the other hand, the calculation of the amount of tax payment is in many cases also carried out through the participation of tax authorities, when the payer already receives a tax notice-decision with a clearly defined amount of tax that he has to pay.

A comparative analysis of the current legislation and the dynamics of changes in legislative norms allow us to substantiate that the moment that determines the beginning of the procedural regulation of the implementation of the tax obligation is connected with a complex legal fact. In the most generalized form, it should combine several circumstances. First, in order to start the implementation of the relevant tax procedure, all the procedures that guarantee the appearance of a legal entity must be completed, that is, the payer as an obligated subject of tax legal relations must be present in all relevant tax registers. Secondly, a clear connection between the payer

and the object of taxation must be formed as an element of the basis for the emergence of a tax liability and the need for its regulation. That is, the object of taxation must be transferred to the property of the payer, which will cause payment obligations to arise. Thirdly, the payment procedure is determined by the relevant time period, which provides for the emergence of the obligation to pay the tax after the end of the tax period. That is, it is the combination of all these circumstances that determines the emergence of a legal fact that gives rise to the beginning of procedural regulation on tax payment.

Tax accounting procedures are implemented in the form of a general and special regime. Under the conditions of the general regime of accounting procedures, the formation of the totality of information about the payer in the general register is carried out without taking into account the individual features of the ways in which he fulfills his tax obligation. The special regime of accounting procedures refers to the procedural regulation of the accounting of participants in tax relations, the legal status of which is characterized by certain features (for example: a large taxpayer, a value-added tax payer, etc.), which requires a deviation from the usual regime accounting procedures.

The systematicity of procedures for tax accounting in the conditions of such an analysis of modern scientific developments involves combining two different types of accounting. On the one hand, we are talking about accounting of a registration nature, in terms of the procedures of which the circle of obliged persons is determined and the person acquires the corresponding legal entity status. On the other hand, accounting procedures are also related to the formation of a clear idea about the object of taxation, which is the basis of the formation of the basis for the quantitative determination of the amount of tax payable. In these conditions, two relatively autonomous blocks of accounting procedures are formed, which are oriented: one – on the person, the second – on property or income.

That is why the change, detailing of the tax rate depending on the adjustment of the tax base takes place on the basis of a specific method of taxation. It is the tax method that refers to the change in the tax rate depending on the increase in the tax base. Detailing the relationship between the design of the taxation method and the tax rate, we would like to draw attention to the dialectical connection of material and procedural regulation. The tax rate is focused on detailing the material meaning of the tax regulation of relations and ultimately provides for the determination of the share, the share of funds that should be transferred to the account of the tax liability. At the same time, the taxation method focuses on the procedural support of the regulation of tax relations, emphasizes the specific aspects of calculating the amount of tax to be paid.

In the context of consideration of the problems presented as areas of scientific research, the duration of the procedures for calculating the tax liability and determining the amount to be paid involves a sequential change of several stages: a) determination of the tax-obliged person, clarification of the compliance of data on tax accounting of such an entity with the data of the relevant register; b) clarification of the nature of the object of taxation, which the payer has (owns, uses, etc.) gives rise to a tax liability; c) clarification of the time period for which the amount of tax is calculated; d) determination of the tax base based on the type and nature of the object of taxation; e) clarification of the type of tax rate that should be applied to the determined tax base; f) use of tax preferences that affect the calculation of the tax amount; f) determining the amount of tax to be paid.

Based on this, it is concluded that the characteristics of tax payment procedures allow, in some cases, to consider the expediency of dividing them into voluntary and compulsory payment methods. Such an approach requires some clarification, the voluntary payment of tax involves the implementation of a set of procedures under the conditions of the payer's clear compliance with the prescriptions of tax legislation, both regarding the complete implementation of the obligation and the terms of this.

Compulsion to pay requires the application of special measures when it comes to a violation of the prescription of tax legislation and in fact it is not about paying tax, but about repaying the debt that arose as a result of non-payment of tax. That is why, in our opinion, these are different procedures in terms of character, subject composition, nature of relations.

Keywords: tax relations, tax procedures, the ratio of material and procedural in tax regulation, tax liability, tax accounting, payment of taxes and fees, tax reporting, tax legislation, appellate administrative reconciliation, judicial resolution of tax disputes, tax liability, guilt, intention.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Логвінова О.В. Сучасні виклики корегування ефективності застосування законів (на прикладі податково-правового регулювання). *Проблеми законності: зб. наук. праць*. Х., 2024. Вип. 164. С. 148-160.

2. Логвінова О.В. Процедури податкового обліку як підстави забезпечення сплати податку (на прикладі реєстрації податкових накладних). *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. Х.: Право, 2024. Вип. 47. С. 416-427.

3. Логвінова О.В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2024. Вип. 85: Ч 2. С. 386-396.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дослідження:

4. Логвінова О.В. Про поняття податкової процедури. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з нагоди 20-річчя створення Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. (м. Полтава, 29 вересня 2022 року). Полтава, 2022. С. 193 – 195.

5. Логвінова О.В. Сплата податку в структурі податкового обов'язку. *Захист прав людини: правовий вимір*: збірник матеріалів II щорічної студентської наукової конференції. (м. Полтава, 19 травня 2023 року). Полтава, 2023. С.160 – 163.

6. Логвінова О.В. Деякі аспекти застосування податкового законодавства в умовах воєнного стану. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (м. Харків, 15 березня 2024 р). Х.: Право, 2024 р. С. 68-72.

7. Логвінова О.В. До питання щодо узгодження зустрічних прав та обов'язків зобов'язаної та владної особи при реєстрації податкових накладних.

Податкова система: сучасні виклики. Збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 30-річчю видання першого в СНД підручника «Податкове право» (м. Харків, 16 квітня 2024 р.). Х., 2024. С. 129-136.

8. Логвінова О.В. Цифровізація суспільних відносин та вплив цих процесів на регулювання податкового обов'язку. *Захист прав людини правовий вимір*: матеріали III щорічної студентської наукової конференції науково-практичної конференції (з нагоди 220 річниці створення Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого) (м. Полтава, 17 травня 2024 року). Полтава, 2024. С. 203-206.

9. Логвінова О.В. Особливості реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 5-6 жовтня 2024 р.). Х., 2024. С.94-99.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ВИХІДНІ ЗАСАДИ ПРОЦЕДУРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ЩОДО СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	15
1.1. Правова природа податкових процедур.....	15
1.2. Податковий обов'язок: співвідношення матеріального та процедурного регулювання.....	55
Висновки до розділу 1.....	82
РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЗАЦІЯ ПРОЦЕДУР СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	92
2.1. Процедури обліку як передумови процедурного забезпечення сплати податку.....	92
2.2. Правове регулювання процедур сплати податку	112
2.3. Процедурне забезпечення сплати податків та зборів	131
Висновки до розділу 2.....	164
ВИСНОВКИ.....	174
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	182
ДОДАТОК.....	203

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Відносини оподаткування вирізняються активним динамічним характером, що зумовлюється їхплинністю та необхідністю адекватного редагування податкового законодавства в досить стислий термін. Ця ситуація обумовлюється і діалектичним зв'язком матеріального та процедурного регулювання податкових відносин. Податкова процедура завжди спирається на зміст, завдання, мету, які визначаються матеріальним приписом. Саме тому нерозривна поєднаність матеріальних і процедурних норм лежить в основі досягнення мети упорядкування процесу справляння податкового обов'язку.

Важливо зважати на те, що саме визначення характеру податкового обов'язку подається через динаміку, послідовну зміну стадій податкового обліку, сплати податку та надання податкової звітності. Безумовно, якщо робити висновок виходячи із формування дохідних частин бюджетів, акумуляції коштів для забезпечення завдань та функцій держави і територіальних громад, то основним у цьому процедурному упорядкуванні відносин є обов'язок зі сплати податків та зборів. Водночас реалізувати його без обчислення суми податку, надання податкової звітності неможливо. Лише комплексна реалізація всіх цих складових гарантує повне та своєчасне виконання податкового обов'язку.

Аналізу проблем виконання податкового обов'язку було присвячено цілу низку досліджень. Насамперед значну кількість аспектів цього напрямку було розглянуто у працях М.П. Кучерявенка. Комплексне дослідження природи та характеру податкового зобов'язання відбулося в роботах І.Л. Самсіна. Системному дослідженню щодо з'ясування характеру реалізації процедур засобів забезпечення виконання податкового обов'язку були присвячені публікації П.М. Дуравкіна. Комплексне з'ясування всіх аспектів процедурного регулювання в податкових відносинах відбулося в публікаціях та монографічному дослідженні І.Є. Криницького.

Звісно, в цій роботі ми будемо спиратися на висновки цих фахівців. Водночас дослідження проблем процедурного регулювання лише однієї зі складників податкового обов'язку є більш вузьким напрямом порівняно з комплексним підходом до аналізу податкових процедур. Підкреслимо, що подібна комплексність передбачає реалізацію двох умов. По-перше, йдеться про об'єднаність процедур на єдиних засадах застосування імперативного методу упорядкування відносин між суб'єктами. По-друге, відокремленість процедурного упорядкування сплати податків та зборів об'єктивно потребує врахування передумов можливостей реалізації сплати податків та зборів, а також засобів, які мають гарантувати і забезпечити це у разі затримки сплати, або сплати не в повному розмірі.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертаційного дослідження затверджена рішенням вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 23 листопада 2021 р.) і узгоджується з планом науково-дослідних робіт кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою Загальних зборів НАПрН України від 26 березня 2021 р. № 12-21.

Мета і завдання дослідження. *Метою* дисертаційної роботи є отримання нових обґрунтувань та результатів щодо визначення природи та особливостей процедурного регулювання сплати податків та зборів як складників процедури виконання податкового обов'язку в цілому.

Для досягнення поставленої мети в роботі основну увагу зосереджено на вирішенні таких завдань:

- з'ясувати співвідношення матеріального та процедурного в регулюванні податкових відносин;
- визначити природу податкових процедур, їх ознаки та підстави класифікації;
- з'ясувати характер податкового обов'язку, узгодити зміст обов'язку та зобов'язання в упорядкуванні відносин оподаткування;
- сформулювати висновки щодо доцільності та об'єктивності триланкової побудови конструкції податкового обов'язку;
- схарактеризувати підстави системності, узгодженості складових податкового обов'язку;
- визначити місце процедур податкового обліку як передумов процедурного забезпечення сплати податків та зборів;
- з'ясувати співвідношення бюджетного та податкового регулювання в гарантуванні процедур сплати податків та зборів;
- визначити особливості, підстави та характер класифікації способів сплати податків та зборів;
- з'ясувати вплив форм сплати податків та зборів на особливості їх процедурного регулювання;
- схарактеризувати засоби забезпечення виконання податкового обов'язку у разі несплати або затримки сплати податків та зборів.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини щодо реалізації процедур сплати податків та зборів як складової виконання податкового обов'язку.

Предметом дослідження є процедура сплати податку в системі процедур виконання податкового обов'язку.

Методи дослідження. З метою досягнення об'єктивного наукового результату та формулювання виважених положень наукової новизни і висновків у дисертаційному дослідженні застосовано низку загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Одним з основних методів при здійсненні наукового пошуку був *діалектичний* метод. Спираючись на цей метод, у роботі було досліджено характер процедурного регулювання

податкових відносин, природу спрямованості інтересів їх учасників, що дало змогу виокремити стадії справляння податкового обов'язку, що відображає динамічний характер відносин оподаткування (підрозділи 1.1, 1.2). При застосуванні методу *історично-правового аналізу* розкрито динаміку розвитку податкового законодавства України як тієї його частини, яка зосереджена на регулюванні матеріальних приписів, так і тієї, що містить сукупність процедурних норм (підрозділи 1.2 розділ 2). *Системно-структурний* метод застосовано для визначення системи процедурних норм, які уособлюють та деталізують стадії виконання податкового обов'язку і стосуються процедур обліку платників та об'єктів оподаткування (підрозділ 2.1), процедур безпосередньо сплати податків та зборів (підрозділ 2.2.), процедур забезпечення сплати податків та зборів (підрозділ 2.3). *Формально-логічний* метод було реалізовано у процесі з'ясування емпіричного досвіду щодо розв'язань податкових спорів, предметом вирішення яких є процедурне упорядкування сплати податків та зборів із методологічними конструкціями регулювання відносин оподаткування (підрозділ 2.1, 2.2). У роботі також було застосовано інші методи наукового пізнання.

Нормативну базу дослідження становлять Конституція України, чинні міжнародно-правові договори, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, інші підзаконні нормативно-правові акти з питань процедурного регулювання податкових відносин.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані, інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень України та з офіційних електронних ресурсів Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини, рішень національних судів тощо.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в комплексному дослідженні проблем, які стосуються процедур сплати податку в системі процедурного упорядкування виконання податкового обов'язку.

Досліджуючи ці аспекти податкового регулювання, в роботі сформульовано низку положень, які свідчать про наукову новизну дослідження:

уперше:

- акцентовано увагу на тому, що процедурне регулювання податкових відносин передбачає організацію відповідних дій суб'єктів владних повноважень у режимі податково-адміністративного регулювання. По-перше, формування державних органів реалізується шляхом засобів адміністративного характеру в сфері управління податковим регулюванням. По-друге, визначення системи органів управління податковою сферою обумовлює виникнення підстав для реалізації власне податкових процедур, зумовлених виконанням податкового обов'язку. По-третє, виникнення спору під час реалізації податкових процедур передбачає вирішення його в режимі апеляційного адміністративного оскарження чи розв'язання судами. Таке поєднання податкового та адміністративного процедурного регулювання веде до формування певних комплексних (адміністративно-податкових) конструкцій, основу яких становить єдиний тип засобів правового впливу – імперативний;

- доведено, що регулятивна податкова процедура може розглядатися як завершальною формою процедурного регулювання, так і проміжною. У першому випадку регулятивній процедурі передують нормотворча, реалізація якої з моменту виникнення податкової норми відбувається чітко з додержанням припису закону. Виконання своєчасно та в повному обсязі податкового обов'язку не закладає підстав подальшого процедурного регулювання. У другому випадку йдеться про окремі форми правопорушення, які призвели до ненадходження податків до бюджетів і т.ін. У цій ситуації проміжний характер регулятивних процедур обумовлює те, що вони передують охоронним, коли в основі підстави виникнення необхідності процедурного регулювання охоронного типу знаходиться порушення податкового обов'язку;

- визначено, що в основі оцінювання неналежної поведінки не завжди можуть бути ознаки поведінки платника, оскільки неналежність може бути пов'язана із поведінкою контролюючого органу, банку тощо і не зумовлюватись діями або бездіяльністю саме платника податку. Може скластися враження, що якщо не надходять своєчасно кошти в рахунок погашення податкового обов'язку платника, то це є класичним прикладом правопорушення, але це формальний підхід, адже в основі оцінювання такої ситуації може знаходитись невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу;

- обґрунтовано, що процедури реалізації податкового обов'язку передбачають декілька аспектів системності: по-перше, сам податковий обов'язок об'єктивно включає три складові (облік, сплата, звітність); по-друге, процедура реалізації податкового обов'язку пов'язується виключно з поведінкою платника, хоча його обов'язок може здійснюватися через діяльність представника, податкового агента, до того ж розрахунок суми сплати податку в багатьох випадках здійснюється також через участь податкових органів, коли платник вже отримує податкове повідомлення-рішення із чітко визначеною сумою податку, яку він має сплатити;

- визначено, що особливістю відносин щодо реєстрації податкових накладних є наявність складної конструкції зустрічних обов'язків зобов'язаної та владної особи: первинним є обов'язок платника зареєструвати податкову накладну, але підтвердженням, констатацією факту врахування цієї дії з боку контролюючих органів є отримання квитанції про прийняття податкової накладної з боку податкового органу. Саме тому важливим у цій ситуації є врахування фактичних обставин, пов'язаних із реєстрацією податкової накладної;

- зроблено висновок, що принциповим моментом при визначенні умислу є доведення для умисного податкового правопорушення цілеспрямованості створення платником умов щодо досягнення наслідків правопорушення. Тож, потрібно з'ясувати спектр дій, які мав вчинити і які

вчинив платник із метою дотримання умов добросовісної поведінки, коли мають урахуватись особливості поведінки не лише платника, а й інших осіб, які є суб'єктами податкових правовідносин, адже вимоги щодо додержання меж правомірної поведінки поширюються не лише на платника, а й на осіб, яким делегуються певні обов'язки платника (інститут податкового представництва), і осіб, без реалізації повноважень яких неможливе своєчасне й повне виконання податкового обов'язку (збирачі податків, контролюючий орган і т.ін.).

Удосконалено:

- обґрунтування того, що податково-адміністративна комплексність гарантується єдиними засобами імперативного регулювання, які притаманні і адміністративному, і податковому праву як публічним галузям, за умов чого формується узагальнена триланкова конструкція засад процедурного регулювання податкових відносин, яка включає: 1) процедури розроблення й прийняття податково-правової норми (відображає певні особливості саме у сфері податкового регулювання); 2) процедури повного та своєчасного виконання всіх складових податкового обов'язку (облік, сплата, звітність); 3) процедури узгодження (адміністративне та судове);

- з'ясування правової природи податкових процедур через узгодження конструкцій матеріального та процесуального, що обумовлює чіткий діалектичний зв'язок таких понять: з одного боку, матеріальний припис у податковому праві може залишитись гаслом без наявності відповідної процедури щодо його реалізації; з іншого боку, процедура не може розглядатися відокремлено від матеріальної норми, оскільки матеріальна норма фактично зосереджує мету, напрямки та засоби реалізації відповідної процедури;

- підхід щодо характеристики засад податкового та бюджетного регулювання, оскільки особливості як правового впливу в цілому, так і специфіки бюджетного та податково-процедурного регулювання ґрунтовно розрізняються. Завершення реалізації податкової процедури щодо виконання

податкового обов'язку не означає, що вона втручається або накладається на особливості бюджетного процедурного регулювання. Від цього моменту починається процедурне регулювання бюджетних відносин. Тобто вони стикаються, але не поглинають одне одного. Саме тому податкові процедури спрямовуються на процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку, а не на формування бюджетних доходів;

- висновки, що момент, який зумовлює початок процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, пов'язується із складним юридичним фактом. По-перше, для початку реалізації відповідної податкової процедури мають бути завершені всі процедури, які гарантують виникнення правосуб'єктної особи. По-друге, має сформуватися чіткий зв'язок між платником та об'єктом оподаткування, коли об'єкт оподаткування має перейти у власність платника, що зумовить виникнення обов'язків зі сплати. По-третє, процедура сплати обумовлюється відповідним часовим терміном, що передбачає виникнення обов'язку зі сплати податку після закінчення податкового періоду. Саме поєднання всіх цих обставин і зумовлює виникнення юридичного факту, що породжує початок процедурного регулювання зі сплати податку;

- підхід стосовно того, що податкові процедури обліку реалізуються у формі загального і спеціального режиму. За умов загального режиму облікових процедур формування сукупності відомостей щодо платника у загальному реєстрі здійснюється без урахування окремих особливостей способів реалізації ним податкового обов'язку. Спеціальний режим облікових процедур стосується процедурного регулювання обліку учасників податкових відносин, правовий статус яких характеризується певними особливостями (наприклад: великий платник податків, платник податку на додану вартість і т.ін.), що вимагає відхилення від звичайних режимних процедур обліку;

- розуміння того, що зміна, деталізація ставки податку залежно від корегування бази оподаткувань відбувається виходячи із конкретного методу

оподаткувань, коли зміна ставки податку відбувається залежно від збільшення податкової бази, за умов чого формується діалектичний зв'язок матеріально-процедурного регулювання, коли ставка податку зосереджена на деталізації матеріального сенсу податкового упорядкування відносин і передбачає в зрештою визначення частки, коштів, які мають бути перераховані в рахунок податкового обов'язку, а метод оподаткування орієнтується на процедурне забезпечення регулювання податкових відносин, підкреслює специфічні аспекти розрахунку суми податку для сплати;

- визначення тривалості процедур щодо обрахування податкового зобов'язання та суми для сплати, як послідовної зміни декількох стадій: а) визначення податково зобов'язаної особи, з'ясування відповідності даних щодо податкового обліку такого суб'єкта даним відповідного реєстру; б) з'ясування характеру об'єкта оподаткування, наявність якого у платника (у власності, у користуванні і т.ін.) породжує податковий обов'язок; в) з'ясування періоду часу, за який розраховується сума податку; г) визначення бази оподаткування виходячи із типу та характеру об'єкта оподаткування; г) з'ясування різновиду ставки податку, яка має застосовуватись до визначеної бази оподаткування; д) використання податкових преференцій, які впливають на розрахунок суми податку; е) визначення суми податку для сплати.

Набули подальшого розвитку:

- позиція стосовно того, що процедурне регулювання податкових відносин орієнтовано як на забезпечення досягнення основної мети податкового регулювання, так і на її деталізацію на відповідні складові. Основним концептуальним орієнтиром у податковому регулюванні є виконання податкового обов'язку через формування і закріплення порядку, в межах якого має бути гарантоване формування дохідних частин бюджету, що передбачає процедурне гарантування реалізації складових податкового обов'язку: процедур податкового обліку, процедур сплати податку, процедур податкової звітності;

- висновок, що в основі охоронно-податкової процедури знаходяться охоронні податкові правовідносини, які регулюють або пасивну поведінку учасників податкових правовідносин, які ігнорували необхідність здійснення активних дій щодо виконання податкового обов'язку, або активну поведінку таких осіб, яка призвела до податкового правопорушення. Таке оцінювання поведінки може стосуватись не лише зобов'язаних осіб, а й суб'єктів владних повноважень, коли відповідному охоронному призначенню процедури передують реалізація функцій контролю податковими органами, що не означає того, що реалізація контролю обов'язково має здійснюватися в охоронному режимі, оскільки реалізація контролюючої функції податковими органами може призвести до констатації слушності та своєчасності поведінки платника, в ході чого буде зроблений висновок щодо чіткої реалізації ним податкового обов'язку;

- підхід щодо певної складності процедурного регулювання, коли є обов'язкова необхідність узгодження процедурних прав та обов'язків учасників, які протистояють одне одному в податковому правовідношенні, узгодженість та обумовленість прав та обов'язків платника із повноваженнями контролюючого органу. Так, повноваження щодо контролю суб'єктом владних повноважень має стосуватись лише тих обов'язків, які має реалізовувати платник і несприятливі наслідки для нього стосовно тих обов'язків, які не мав виконувати платник, не можуть бути підставою для штрафних санкцій та нарахувань, що формує виважену конструкцію такого балансу, який закладе непереборні підстави неможливості свавілля публічного суб'єкта в податковому регулюванні;

- висновок щодо участі контролюючого органу в розрахунку суми податку платника, яка обумовлюється випадками, коли платник несвоєчасно надає звітну документацію з розрахунком суми податку: а) виникають обґрунтовані підстави вважати, що платник у звітному документі, який визначає суму податкового зобов'язання, збільшив чи зменшив його розмір; б) виявлення помилок у декларації, які з'ясовані контролюючим органом у

ході реалізації контролюючих дій. Треба чітко розуміти розбіжність наслідків для платника залежно від того, який суб'єкт розраховував і визначав суму податку: якщо цей обов'язок притаманний безпосередньо платнику, то наслідки має відчувати на собі безпосередньо платник; в) якщо обов'язок розрахунку суми податку належить контролюючому органу і платник реалізував процедуру сплати податку чітко і відповідно до тих показників, які йому надав у податковому повідомленні-рішенні податковий орган і який виявився помилковим, то несприятливі наслідки внаслідок цього не можуть стосуватися платника;

- характеристика процедур сплати податку як сукупності дій щодо передачі коштів (у готівковій чи безготівковій формі) іншому суб'єкту податкових відносин (збирачу податків) для фактичного внесення таких коштів на відповідний казначейський рахунок конкретного бюджету, коли в цій ситуації найбільш яскраво виокремлюється така ознака податку, як грошовий характер, свідчить про варіанти сплати податку в натуральній формі як певні проміжні етапи, оскільки зарахувати на відповідний казначейський рахунок можна лише гроші.

Практичне значення отриманих результатів передбачає можливість використання положень і висновків дисертації у:

– науково-дослідній сфері – для подальшого аналізу проблем процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, співвідношення процедур сплати податків та зборів з іншими складовими податкового обов'язку;

– правотворчій діяльності – у процесі реформування й удосконалення чинного податкового законодавства щодо деталізації розділу II Податкового кодексу України, узгодження норм податкового законодавства та норм Закону України «Про адміністративну процедуру»;

– правозастосовній діяльності – щодо упорядкування поведінки платників податків та зборів, діяльності органів Державної податкової служби України, поведінки їх посадових осіб ;

– навчальному процесі – під час викладання навчальної дисципліни «Податкове право», вибіркових дисциплін, які стосуються процедурного регулювання податкових відносин, для підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників, курсів лекцій, публікацій викладачів, аспірантів та студентів.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення дисертації доповідались та обговорювалися на наукових заходах, зокрема, круглих столах та міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти (м. Полтава, 29 вересня 2022 р.); Захист прав людини: правовий вимір (м. Полтава, 19 травня 2023 р.); Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану (м. Харків, 15 березня 2024 р.); Податкова система: сучасні виклики (м. Харків, 16 квітня 2024 р.); Захист прав людини: правовий вимір (м. Полтава, 17 травня 2024 р.); Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту) (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2024 р.).

Структура та обсяг дисертації. Робота складається із вступу, двох розділів, які містять п'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел (176 найменувань). Загальний обсяг дисертації становить 204 сторінок, із них основний текст викладено на 181 сторінках, список використаних джерел (176 найменувань) – на 20 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ВИХІДНІ ЗАСАДИ ПРОЦЕДУРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ЩОДО СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

1.1. Правова природа податкових процедур

Нині у вітчизняній нормотворчій діяльності прослідковується чіткий тренд на відхід від точкового вкраплення процедурних приписів на користь сегментарного процедурного регулювання суспільних відносин, на перехід від використання окремих структурних одиниць нормативно-правового акта до прийняття спеціалізованих процедурних законів і навіть кодексів [72]¹. Натомість дотепер не сформовано системного підходу до впровадження в чинне законодавство України терміна «процедура» та похідних від нього категорій. Зрозуміло, що загальні засади процедурного регулювання деталізуються залежно від галузевих засобів упорядкування відносин. Тобто процедурне регулювання цивільних відносин, кримінальних відносин, адміністративних змістовно розрізнятимуться. Водночас процедурне забезпечення функціонування матеріальних приписів права притаманне як формам спільного знаменника у правовому регулюванні. Саме тому узагальнений зміст процесу, процедури, режиму має надгалузеве значення. Загальне визначення поняття процедури зумовить фундаментальні засади побудови процедурного глосарію залежно від типу правового регулювання.

Певний крок у напрямкі вирішення цієї проблеми було зроблено під час розробки та набуття чинності Законом України «Про адміністративну процедуру». Цей Закон регулює відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними

¹ Див. докладніше: Логвінова О. В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія «Право». 2024. Вип. 85. Ч. 2. С. 386–395. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/11/59.pdf>.

особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів (ст. 1) [122]². Подібне визначення сфери застосування закону охоплює фактично реалізацію будь-яких повноважень у публічному управлінні, здійсненні функцій публічної адміністрації. Реалізація цього шляхом вирішення адміністративних справ, виконання адміністративних актів характеризує будь-яку сферу державного управління, що, звісно, потребує чіткого і зрозумілого процедурного упорядкування. Водночас, навряд чи можна беззаперечно поширювати приписи цього закону абсолютно на всі відносини за участю суб'єктів владних повноважень.

Це стосується перш за все податкових відносин. Річ у тім, що податковий кодифікований акт включає не лише матеріальні норми, а й об'єднує сукупність норм, які гарантують процедурне упорядкування поведінки учасників податкових відносин. Розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» (п. 40.1 ст. 40) визначає порядок адміністрування податків та зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи [93]³. Згідно з підп. 14.1.1.¹ ст. 14 Податкового кодексу України під адмініструванням податків, зборів, платежів законодавець розуміє сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і митників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів [93]⁴.

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

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

⁴ Там само.

Так, із прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру» закладено змістову, проблемну колізію між нормами, що регулюють податкові процедури Податковим кодексом України, та нормами, які спрямовані на врегулювання процедур у сфері оподаткування згідно з прийнятим Законом. Такий стан справ, на наш погляд, являє собою не розвиток чи удосконалення законодавчого регулювання відповідних відносин, а навпаки, штучне створення проблем у процедурному регулюванні податкових відносин, що призведе до збільшення та ускладнення як реалізації цих приписів платниками та контролюючими органами, так і умов вирішення податкових спорів. Найпростішим і слушним виходом щодо подолання такої колізійності, зокрема, є: а) розширення ч. 2 ст. 1 «Предмет регулювання та сфера дії Закону» Закону України «Про адміністративну процедуру», в якій встановлено відносини, що на які не поширюється дія цього Закону, акцентуючи увагу саме на процедурному регулюванні податкових відносин; б) внесення змін до прикінцевих положень Закону України «Про адміністративні процедури» з посиланням на те, що норми цього Закону не поширюються на регулювання податкових процедур.

Отже, вітчизняний законотворець запізнюється з реакцією на потреби сьогодення, часто його рішення є сумнівними, викликають гостру дискусію. Окреслені позитивні та негативні аспекти повною мірою стосуються і законодавчого регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. Водночас аналіз напрацювань вітчизняної фінансово-правової доктрини дає підстави стверджувати, що податково-процедурні правовідносини не знаходяться у фокусі наукових інтересів науковців. Так, залишаються невирішеними питання про місце правової процедури в механізмі податково-правового регулювання, про її особливості та співвідношення зі змістовно близькими поняттями, серед правників відсутня єдність щодо дефінітування податкової процедури. Урешті-решт зусилля правознавців щодо вдосконалення чинної нормативно-правової бази часто залишаються без

адекватного реагування парламентарів, зокрема, до цього часу відсутнє легальне визначення податкової процедури.

Вважаємо, що ключовими в контексті формування наукових підходів українських вчених до визначення податкової процедури є фундаментальні праці Миколи Кучерявенка, які вийшли друком майже п'ятнадцять років тому (монографія «Податкові процедури: правова природа і класифікація» [59]⁵ та навчальний посібник «Податковий процес» [58]⁶). Саме в них були запропоновані принципові підходи до вирішення аналізованої проблематики, що залишаються актуальними та затребуваними в українському науковому співтоваристві. Окремі аспекти специфіки податково-процедурного регулювання досліджувалися у низці дисертаційних досліджень як докторського (Ігор Криницький, Олександр Мамалуй, Ольга Мінаєва), так і кандидатського (Юрій Боднарчук, Ольга Ємельянова, Володимир Курило, Йорг Пуделька, Наталія Пудрик) рівня. До вивчення податкової процедури як правового феномену долучалися й такі вчені як Олександр Герасименко, Дмитро Коваль, Ольга Лобач. Розбір наукового доробку наведених науковців дає підстави дійти загального висновку про існування кількох підходів до наукового визначення податкової процедури, про відмінність у поглядах на її ознаки та сутність. Пропозиції, що висловлені правниками щодо можливих варіантів законодавчого дефінітування аналізованої категорії, також суттєво розрізняються.

У сучасному європейському політичному та правовому просторі розуміння демократії і верховенства права передусім ґрунтується на органічно пов'язаних концепціях належного врядування (Good Governance) та належного управління (Good Administration). Їх можна вважати результатом послідовного еволюціонування класичної (Old Public Management) і нової (New Public Management) моделей публічного управління. Зважаючи на

⁵ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

⁶ Кучерявенко М. П. Податковий процес : навч. посіб. Київ : Алерта, 2010. 392 с.

цивілізаційний вибір, що зробили наше суспільство і держава, окреслений підхід знаходить дедалі більше прихильників серед вітчизняних вчених-юристів. Водночас, спираючись на проголошене в преамбулі Конституції України підтвердження європейської ідентичності Українського народу і невідворотності європейського та євроатлантичного курсу нашої держави [126]⁷, наведена позиція починає системно реалізовуватися в чинному вітчизняному законодавстві. На наш погляд, цілком логічно продовжити зазначений концептуальний ряд і включити до нього належну процедуру (Good Procedure). Деніс Галліган під час її дослідження виходить із того, що поняття «процедура» – це кроки, які вживаються, або способи, які застосовується для прийняття рішення та запроваджують дії або вирішують справу певним чином в юридичному або адміністративному контексті [172, с. 8]⁸.

Отже, належну процедуру варто характеризувати як своєрідну унормовану «дорожню карту», стандартизовану правову поведінку, визначений набір послідовних дій у конкретних життєвих сценаріях, що спрямовані на досягнення позитивного результату (зокрема, у сфері оподаткування). Водночас потрібно зауважити, що поняття «податкова процедура» було введено у вітчизняний науковий обіг зусиллями Миколи Кучерявенка майже п'ятнадцять років тому в зазначених вище роботах. Відповідно, як відносно нова податково-правова категорія, вона потребує формування виважених підходів до розуміння змісту та структури, підстав застосування, а також з'ясування інституційної специфіки, проведення відмежування від споріднених термінів. Ключовим початковим кроком у виконанні зазначених доктринальних завдань мало було б стати визначення податкової процедури. До важливих і нагальних завдань української

⁷ Про внесення змін до Конституції України (щодо стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору) : Закон України від 07.02.2019 р. № 2680-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2680-19#Text>.

⁸ Galligan D. J. Due Process and Fair Procedures: A Study of Administrative Procedures. New York : Oxford University Press Inc., Reprinted, 2004. 513 p.

фінансово-правової науки належить і напрацювання пропозицій щодо формулювання її законодавчої дефініції.

Початком процедурного регулювання певного різновиду суспільних відносин можна вважати момент, коли абстрактний нормативний припис формалізований, розрахований на невизначене коло осіб, відповідним чином гарантований, – починає впливати на поведінку учасників відносин, організовує їх діяльність або бездіяльність. Потрібно погодитись із тим, що подібна ситуація не обов'язково вимагає активних дій. «Робота» механізму правового регулювання починається до того, коли, на перший погляд, жодних динамічних змін у суспільних відносинах не відбувається, але урегульованість їх правом, закріплення певних правових приписів вже відображають їх правову оцінку, формують уявлення суб'єктів про правові наслідки, що і становить основу стимулів правової поведінки» [59, с. 5]⁹.

Процедурне регулювання податкових відносин орієнтовано як на забезпечення досягнення основної мети податкового регулювання, так і деталізацію її на відповідні складові. Основним концептуальним орієнтиром у податковому регулюванні і, відповідно, процедурному забезпеченні цього є виконання податкового обов'язку через формування й закріплення порядку, в межах якого має бути гарантоване формування дохідних частин бюджету. Така основна мета процедурного забезпечення, податкового регулювання деталізується через процедурне гарантування реалізації складових податкового обов'язку: процедур податкового обліку, процедур сплати податку, процедур податкової звітності.

Треба погодитись з акцентом на тому, що процесуальні форми регулювання податкових відносин ґрунтуються на реалізації функцій держав, що передбачає три основних напрями як закріплення підстав процедурного регулювання, так і реалізації процесуальних форм в оподаткуванні. «Насамперед це здійснення законотворчої функції, яка пов'язана з

⁹ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

процедурним регулюванням законодавчих актів у сфері оподаткування. Крім того, управлінська функція формує основу для появи та реалізації регулятивних податкових процедур, реалізації податкового процесу в умовах своєчасного й точного виконання податкового обов'язку, і, нарешті, здійснення правосуддя при вирішенні податкових спорів» [59, с. 7]¹⁰.

Процедурне забезпечення процесу реалізації матеріальних приписів, які регулюють податкові відносини, зосереджені як в сфері правотворчості, так і у сфері правозастосування. Правозастосування насамперед передбачає регулятивні податкові процедури, через які гарантується повне та своєчасне виконання всіх складових податкового обов'язку. Крім того, регулятивні процедури так само представлені й в умовах вирішення податкових спорів. Зрозуміло, що останні не передбачають виключно податково-правовий характер, адже низка вимог та приписів, які стосуються динаміки поведінки осіб в цих умовах, вже передбачають адміністративний, управлінський характер здійснення податкової вимоги. Саме тому, за цих умов вже може йтися про комплексне податково-адміністративне процедурне регулювання. Особливо це стосується ситуацій, пов'язаних із вирішенням податкових спорів у судах. Хотілося б акцентувати увагу, що в такому випадку немає нічого суперечливого чи штучного, бо податково-адміністративна комплексність гарантується єдиними засобами імперативного регулювання, які притаманні і адміністративному, і податковому праву як публічним галузям. Саме так і формується узагальнена триланкова конструкція засад процедурного регулювання податкових відносин, яка включає: 1) процедури розробки та прийняття податково-правової норми (відображає певні особливості саме у сфері податкового регулювання, наприклад щодо встановлення місцевих податків та зборів); 2) процедури повного та своєчасного виконання всіх складових податкового обов'язку (облік, сплата, звітність); 3) процедури узгодження (адміністративне та судове).

¹⁰ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

З'ясування природи податкових процедур, беззаперечно, вимагає узгодження конструкцій матеріального та процесуального. Це зумовлює чіткий діалектичний зв'язок таких понять. З одного боку, матеріальний припис у податковому праві може залишитися гаслом без наявності відповідної процедури щодо його реалізації. Достатньо згадати лише як приклад визначення платника податку, що гарантується чітким матеріальним приписом. Але як відповідна правосуб'єктна особа будь-який платник податку стає учасником податкових відносин лише після реалізації відповідної реєстраційної процедури. Тобто матеріальний припис може бути формалізований та породжувати відповідні правові наслідки лише після реалізації процедури, яка його стосується. З іншого боку, процедура не може розглядатися відокремлено від матеріальної норми. Матеріальна норма фактично зосереджує мету, напрями та засоби реалізації відповідної процедури. Тобто процедура відштовхується від матеріальних вихідних засад. «Відокремлене матеріальне право є бездієвим, оскільки в цьому разі складно передбачити, як реалізуватимуться приписи матеріальних податково-правових норм через вплив на права та обов'язки суб'єктів... Разом із тим, процесуальне право без матеріального не має ні підстави... ні мети досягнення результату, що також виражається через припис матеріальної норми» [59, с. 9]¹¹.

Натомість вимушені зауважити, що нині наукова думка з окресленого питання розпорошена. Так, одні науковці при дослідженні податкового процесу і податкової процедури виходять з тотожності їх змісту [51, с. 19–20]¹², інші вважають, що податкова процедура може бути прирівняна до податково-процесуального провадження [44, с. 166]¹³ або є складовою

¹¹ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

¹² Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Нац. ун-т держ. податкової служби України. Наук.-дослідн. ін-т фінансового права. Ірпінь, 2010. 433 с.

¹³ Коваль Д. О. Теоретико-правові проблеми податкового процесу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2012. Вип. 2. С. 158–167. URL: http://www.pjv.nuoua.od.ua/v1_2012/16.pdf.

податкового провадження [5, с. 9]¹⁴. Замість податкової процедури вчені інколи надають перевагу аналізу споріднених категорій (наприклад, «процедур, передбачених у податковому законодавстві» [15, с. 201]¹⁵), при цьому часто взагалі уникають формулювання визначення податкової процедури. Про низький науковий інтерес до окресленого поняття свідчить і відсутність у спеціалізованому фінансово-правовому томі «Великої української юридичної енциклопедії» [11]¹⁶ окремої статті, присвяченої цьому терміну.

У юридичній літературі запропоновано незначну кількість визначень податкової процедури, при цьому більшість із них страждають на поверховість і потребують уточнення або корекції. Зокрема, Ольга Лобач стверджує, що податкові процедури виражають порядок реалізації приписів матеріального податкового права у поведінці учасників податкових правовідносин [71, с. 9]¹⁷. Вважаємо, що акценти, які робить авторка віддаляють її від об'єктивного розуміння правової природи аналізованого поняття передусім як низки послідовних дій. При цьому вона зовсім невиправдано зосереджується на ролі процедури в реалізації виключно матеріальних податкових правових норм, адже податково-процедурний механізм не може залишитись осторонь реалізації іншого, не менш важливого сегменту податково-правових норм – процедурних норм.

Нам більше імпонує визначення податкової процедури, надане Юрієм Боднаруком. На його думку, податкова процедура – це система дій учасників податкових правовідносин, що спрямована на досягнення правового результату (найближчої цілі) у сфері оподаткування, модель якої (характер,

¹⁴ Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Одеська нац. юрид. акад. Одеса, 2008. 19 с.

¹⁵ Герасименко О. О. Місце податкового процесу в податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 200–204. URL: http://www.lsej.org.ua/6_2018/54.pdf.

¹⁶ Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2020. 616 с.

¹⁷ Лобач О. М. Податкові процедури та податкове адміністрування : навч.-метод. посіб. Київ : Нац. ун-т «Києво-Могилянська академія», 2015. 34 с. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/506d3444-0a99-4dfc-8252-0b2fdcd659b/content>.

послідовність дій, часові рамки, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті [5, с. 10–15]¹⁸. Натомість у цьому аспекті більш виправдано вести мову про законодавчий акт, оскільки статті 1, 2 та 5 Податкового кодексу України закріплюють саме його пріоритет у регулюванні податкових відносин.

Певна розпорошеність наукових поглядів щодо визначення податкової процедури є результатом трансляції на підгалузевий рівень проміжних результатів доволі тривалої дискусії щодо терміна «процедура», що має місце серед фахівців із загальної теорії права. Насамперед на формування позиції вчених впливає неоднозначність етимологічної сутності категорії «процедура». Розрізняється, як мінімум, два її змістових аспекти: 1) процедура як ідеальна нормативна модель, як належна програма, нормативно встановлений особливий порядок здійснення необхідних дій (в якому формально визначені їх зміст, форми та послідовність); 2) процедура як діяльність (система послідовних юридично значущих дій), у межах якої вимоги такого порядку суб'єкти правореалізації втілюють у реальній поведінці, фактично здійснюють відповідно до встановлених процедурних юридичних правил [85, с. 885]¹⁹. Отже, можна вести мову про два основних підходи, які умовно доцільно позначити як «модельно-програмний» та «діяльнісний». Як бачимо, вони не є діаметрально протилежними, натомість суттєво розрізняються.

Прибічники першої наукової позиції переконані, що у широкому розумінні юридичні процедури варто розглядати як порядок здійснення конкретної юридичної дії [35, с. 133]²⁰, як визначений правом порядок діяльності, що спрямована на досягнення певного юридичного результату [89,

¹⁸ Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Одеська нац. юрид. акад. Одеса, 2008. 19 с.

¹⁹ Олейников С. М. Юридична процедура. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 3 : Загальна теорія права. Харків : Право, 2017. 952 с.

²⁰ Іванський А. Й. Юридичний процес та юридична процедура в адміністративному і фінансовому праві України та ЄС. *Вороновські читання. Єдність адміністративних та фінансових процедур*: за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф. «Вороновські читання», 5–6 жовтня 2018 р. Харків : Асоц. фінанс. права України, 2019. С. 131–142.

с. 105; 34, с. 6]²¹, як встановлений нормотворцем порядок здійснення суб'єктами права юридично значущих дій, що набуває своєї формалізації в рамках процедурних норм права та має своїм завданням забезпечити алгоритмізацію процедурних за своїм характером суспільних відносин [77, с. 86]²². На їхню думку, процедура не є рухом або діяльністю, процедура – це розташовані на часовому відтинку віхи, від яких і до яких здійснюється розвиток явища, його прогрес або регрес [53, с. 168]²³. Водночас прихильники іншого підходу приєднуються до думки, що системна сутність юридичної процедури полягає не тільки в тому, що вона є елементом соціальних процедур і реалізується у сфері права, а й у тому, що вона складається із системи послідовних дій відповідних суб'єктів [84, с. 4]²⁴, що процедура передбачає впорядковані, послідовні дії, спрямовані на досягнення певної мети (оформлення, виконання, здійснення, обговорення якої-небудь справи) [8, с. 182–184]²⁵. Стверджується, що в новітніх дослідженнях теоретики права під категорією юридичної процедури розуміють цілісну систему послідовних юридично значущих дій, які регламентовані процедурними нормами, здійснюються правомочними суб'єктами з використанням правових засобів і організовані з метою досягнення юридичного результату – належної реалізації правових норм [85, с. 884]²⁶. Отже, прибічники зазначеного ракурсу дослідження зосереджуються на праксеологічному комплексі, на свідомому та

²¹ Осадчий А. Правові процедури у публічному адмініструванні. *Юридичний вісник*. 2021. № 6. С. 103–111. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v6_2021/12.pdf; Закаленко О. В., Козачук Д. А., Осадчий А. Ю. Адміністративні процедури : навч.-метод. посіб. (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). Одеса : Фенікс, 2019. 48 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/7087e07d-8248-46fd-a346-ae89e14731c4/content>.

²² Мамалуй О. О. До питання визначення поняття «процедура» в податковому праві. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2018. № 35. Т. 1. С. 85–87. URL: http://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc35/part_1/22.pdf.

²³ Кузьменко О.В. Теоретичні засади адміністративного процесу : монографія. Київ : Атіка, 2005. 352 с.

²⁴ Николина К. В. Юридична процедура: поняття, ознаки, види, місце в системі правових категорій : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 «теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Нац. педагог. ун-т ім. М. П. Драгоманова. Київ, 2011. 21 с.

²⁵ Братель С. Г. Детермінація термінів «юридична процедура» та «адміністративна процедура». *Українська мова в юриспруденції: стан, проблеми, перспективи*. XII Всеукраїнська наук.-практ. конф. з проблем розвитку та функціонування державної мови. (Київ, 30 лист. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутрішніх справ, 2016. Ч. 1. С. 182–184. URL: <https://elar.naiu.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/a4633e8b-a051-4feb-94e2-4c6daaf4d0bc/content>.

²⁶ Олейников С. М. Юридична процедура. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 3 : Загальна теорія права. Харків : Право, 2017. 952 с.

активному впливі компетентного суб'єкта на об'єкт, значною мірою абстрагуючись від нормативної моделі, спрямованої на досягнення бажаного чи припустимого правового результату.

Реалізація матеріальних податково-правових норм при регулюванні податкових відносин має гарантуватись та забезпечуватись відповідними процедурними веліннями. Тобто, саме відштовхуючись від змісту матеріального припису, процедурна норма має сформулювати засіб його реалізації. Незважаючи на підстави диференціації процедур у податковому регулюванні на нормотворчі, регулятивні та охоронні, потрібно враховувати, що основа їх природи зумовлена єдністю, спільними ознаками. Це визначається метою, спрямованістю, та засобами правового впливу тощо.

Низка ознак податкових процедур саме і дає змогу визначити їх особливості, через які формується підстава змістовного аналізу та визначення природи такого явища, як процедурне регулювання сфери оподаткувань. До особливостей податкових процедур можна віднести [59, с. 107–110]²⁷:

а) спрямованість як реалізацію мети щодо досягнення відповідного соціального результату. При цьому доцільно деталізувати цю особливість на загальну та спеціальну. Якщо перша відображає загальний механізм формування фінансових можливостей держави й територіальних громад для виконання своїх завдань і функцій завдяки формуванню публічних доходів через сплату податків та зборів, то спеціальна орієнтованість гарантує процедурне забезпечення більш вузької мети – саме виконання податкового обов'язку;

б) структурованість відображає підстави диференціації податкових процедур (залежно від елемента податкового обов'язку, різновиду податку чи збору, характеру правового впливу і т.ін.). У цій ситуації потрібно врахувати що подібна диференціація є надважливою, тому що саме завдяки їй і закладаються підстави закріплення різних режимів реалізації нормативного

²⁷ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

припису, а це визначає як особливості правового статусу учасників відносин, так і форму реалізації повноважень, прав та обов'язків і правові наслідки, які цим обумовлюються;

в) стадійність зумовлює динаміку реалізації загального призначення процедурного регулювання податкових відносин. Узагальнений підхід дає змогу виокремити певний підготовчий етап появи нормативного припису, стадію регулятивного характеру, яка ще не свідчить про виникнення спору чи конфлікту, та стадію узгодження інтересів суб'єктів спору, його вирішення та деталізацію наслідків (забезпечення реалізації висновку спору, відповідальність);

г) ієрархічність податкових процедур впливає із відповідної ієрархічності нормативних приписів. Така ієрархічність ґрунтується на диференціації податкових процедур, засад процедурного регулювання. Зрозуміло, насамперед ідеться про триланкову деталізацію динамічності процедурного регулювання (нормотворчі, регулятивні, охоронні процедури). Абсолютно ясно, що охоронна процедура не може передувати ані регулятивній, ані нормотворчій. Не можна реалізовувати примус до того, як з'явився нормативний припис, який закріплює підстави, зміст та характер цих відносин. Тобто подібна динаміка закладає й певні засади ієрархічності у процедурному регулюванні. Фактично те саме стосується і всіх обставин, де має йтися про відповідну послідовність динаміки розвитку відносин. Така сама логіка притаманна й послідовності процедур податкового обліку, сплати та звітності як процедурного забезпечення реалізації елементів податкового обов'язку;

г) динамічний характер процедурного регулювання податкових відносин акцентує увагу передусім на тому, що виконання податкового обов'язку зосереджується перш за все на активних діях суб'єктів відносин. Не можна своєчасно та в повному обсязі виконати обов'язки із обліку, сплати та звітності через пасивну поведінку, коли особа нічого не порушує, але й нічого

не робить. Саме тому динаміка фактично і виражає природу процедурного регулювання податкової сфери.

Дискусійним, на наш погляд, виглядає акцент на виокремленні такої особливості податкових процедур, як підпорядкованість. М. П. Кучерявенко пов'язує цю особливість із гарантуванням реалізації основних відносин – формування бюджетних доходів, коли податкові процедури, маючи підлеглий характер, формують модель урегульованості дій учасників відносин для найбільш ефективного і раціонального виконання головного завдання – формування бюджетних доходів [59, с. 109–110]²⁸. Зрозуміло, що є беззаперечний системний зв'язок між податковими надходженнями, як джерелом формування бюджетних доходів [10]²⁹ та податками, зборами, платежами. Тому певний сенс у такому твердженні можна побачити. Але, незважаючи на загальні об'єднувальні засади податкового та бюджетного регулювання, ми виходимо з того, що особливості як правового впливу в цілому, так і стосовно специфіки бюджетного та податково-процедурного регулювання змістовно розрізняються. Завершення реалізації податкової процедури щодо виконання податкового обов'язку не означає, що вона втручається або накладається на особливості бюджетного процедурного регулювання. Закінчення процедурного регулювання щодо реалізації податкового обов'язку ставить крапку в режимі упорядкування саме цією підгалуззю права. Від цього часу починається процедурне регулювання бюджетних відносин. Тобто вони стикаються, але не поглинають одне одного. Саме тому, на наш погляд, податкові процедури спрямовуються на процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку, а не формування бюджетних доходів. Виконання податкового обов'язку в повному обсязі ставить крапку на реалізації податкових процедур.

²⁸ Див. докладніше: Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 109–110.

²⁹ Див.: ст. 9 Бюджетного кодексу України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

Цілком логічно, що наведені загальнотеоретичні напрацювання транслуються на галузево-інституційний рівень, зокрема знаходять сприйняття фахівців-фінансистів. Так, у науковій літературі, з одного боку, можна зустріти вказівку на те, що податкові процедури – це нормативно врегульована і закріплена поведінка, що поєднує нормативне регулювання (насамперед) і організаційне (у деяких випадках не врегульоване правовими нормами) [59, с. 114]³⁰, з іншого боку, що податкова процедура – це впорядкована та структурована положеннями податкового законодавства діяльність учасників податкових відносин, яка має окреслену за посередництвом нормативних конструкцій систему та отримує свою перманентну алгоритмізовану реалізацію в процесі виконання учасниками податкових відносин належних їм обов'язків або ж у межах діяльності з реалізації належних їм прав (повноважень) та інтересів [77, с. 87]³¹.

На наш погляд, намагання автора останнього визначення максимально охопити притаманні податковій процедурі ознаки, дати всебічну характеристику аналізованій правовій категорії призвели до відходу від принципу термінологічної економії та зробило запропоновану дефініцію складною для сприйняття. Звернемо увагу ще на два дискусійних аспекти. По-перше, навряд чи є вдалим вживання правником категорії «процес», адже такий крок вимагає висловлення авторської позиції щодо її співвідношення у податково-категоріальному апараті з терміном «процедура». По-друге, науковець певним чином дистанціюється від конфліктних ситуацій у сфері оподаткування, переважно зосереджується на конструктиві, на повному й добровільному виконанні податкового обов'язку. Втім податкові процедури мають своїм завданням забезпечити реалізацію не тільки регулятивної, а й охоронної функції [80, с. 15]³². Вітчизняна система податкових процедур, як

³⁰ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

³¹ Мамалуй О. О. До питання визначення поняття «процедура» в податковому праві. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2018. № 35. Т. 1. С. 85–87. URL: http://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc35/part_1/22.pdf.

³² Мінаєва О. М. Процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія. Харків: Право, 2016. 270 с.

система процедур, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, є досить розгалуженою. Вона складається з різноманітних компонентів, ігнорування будь-якого з них порушить загальний баланс податково-процедурного регулювання.

Складно заперечувати, що узагальнені підстави класифікації податкових процедур мають пов'язуватись із загальними підставами класифікацій податкових правовідносин та доктринальними конструкціями в податковому регулюванні (податковий обов'язок і т.ін.). Виходячи з цього, всі податкові процедури має сенс розмежувати на регулятивні та охоронні. Водночас слушним є і виокремлення певного різновиду «предпроцедурного» регулювання, коли йдеться про особливості процедурного забезпечення самого правового припису. Саме тому ми хотіли б зупинитись на узагальненій деталізації розуміння змісту та характеру цих процедур. «...Слід враховувати концептуальне виділення нормотворчих, регулятивних та охоронних процедур. Однак стосовно перших та останніх в оподаткуванні навряд чи можна говорити про існування самостійних їх видів. Особливості в правотворчості беззаперечно, існують. Однак, це не дає підстав говорити про самостійні їх види. А регулятивні податкові процедури, мабуть, логічно розглядати в контексті виникнення розвитку й припинення податкового обов'язку...» [59, с. 104]³³.

Нормотворча процедура передбачає упорядкування поведінки учасників відносин, за наслідками якої виникає відповідний податковий припис. «... Норма, що регулює поведінку у сфері оподаткування, ще не існує, а тільки зароджується. Але процедура появи цієї норми вже врегульована правом... Отже, правом урегульована процедура появи податково-правової норми, і хоча вона ще не є елементом механізму правового регулювання, але не стверджувати, що правотворчі процедури в оподаткуванні не пов'язані із

³³ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

впливом права на суспільні відносини, навряд чи доцільно» [59, с. 130, 131]³⁴. В деяких випадках постає питання: яку конструкцію використовувати зручніше – «законотворчі процедури» чи «нормотворчі процедури». На наш погляд, зручніше орієнтуватись на останній варіант, оскільки він передбачає процедурне упорядкування реалізації всіх джерел права, які відрізняються одне від одного змістовними ознаками. Законотворчі процедури зосереджуються насамперед на процедурному упорядкуванні появи законодавчих актів, що становить більш вузьку сферу регулювання.

Треба погодитись із тим, що нормотворча процедура характеризується певною подвійністю [59, с. 132, 133]³⁵. Такий дуалізм передбачає як упорядкування діяльності щодо моменту зародження податкового припису, так і межі регулювання законотворчості. В першому випадку, фактично, йдеться про виникнення відправного моменту, з якого можна оцінювати у правовому значенні та з правовими наслідками поведінку учасників податкових відносин. У другому випадку нормотворча процедура гарантується межами реалізації законотворчості, коли ухвалення податкових нормативних актів здійснюється у вже врегульованих нормах права форм.

Нормотворчий процес у сфері оподаткування виражає специфічну діяльність суб'єктів владних повноважень, їх посадових осіб, які виражають певну динаміку руху дій щодо підготовки проекту акта, обговорення, затвердження його і доведення до тих осіб, стосовно регулювання поведінки яких він діє. При цьому непослідовно зводити процедурне забезпечення цих відносин виключно до гарантування дій щодо прийняття податкових законодавчих актів. Нормотворче регулювання має забезпечувати всю динаміку розвитку відносин. Саме тому відповідні нормотворчі процедури мають стосуватись і забезпечення внесення змін, корегування змісту чинних податкових актів. Створення, підтримка в належному стані податково-процесуальних норм має охоплювати їх появу, уточнення, приведення у

³⁴ Там само.

³⁵ Там само.

відповідність наявних норм, заміну їх новими. Слушним є зауваження В.М. Горшенєва щодо існування поточної нормотворчості, нормотворчості щодо впорядкування наявного нормативно-правового матеріалу [23, с. 67, 68]³⁶.

Регулятивні податкові процедури гарантують реалізацію своєчасного і повного виконання податкового обов'язку. Водночас завдяки їм створюється можливість своїми діями розв'язувати спір між учасниками податкових відносин, вирішувати конфлікти у сфері оподаткування. Значна частка регулятивних податкових процедур має доюрисдикційний характер, оскільки спрямована на упорядкування поведінки законослухняного платника в умовах, де ще не виник спір, не вирішується він і не йдеться про підстави та засади притягнення до відповідальності.

Регулятивні податкові процедури доцільно пов'язувати із динамікою виникнення, розвитку і припинення податкового обов'язку, на регулювання якого вони саме і спрямовані. Ідеальні очікування зумовлюють те, що режим реалізації податкових приписів у цих умовах деталізує упорядкування поведінки законослухняного платника, який абсолютно точно дотримується приписів податкового законодавства. Навряд чи є підстави доюрисдикційні податкові процедури обов'язково пов'язувати з наявністю правопорушень і наголошувати на певній трансформації або переході їх до охоронних процедур. На наш погляд, у цьому випадку має йтися про виникнення розбіжностей в уявленні оцінки поведінки зобов'язаних осіб, владних суб'єктів у розумінні як контролюючих органів, так і платників. Звичайно, не можна виключати ситуації, коли спір, який виник, може бути розв'язаний у ході узгодження бачення ситуації платника та контролюючого органу, підставою цього може бути нерозуміння змісту законодавчої норми або колізії між нормами, які з різних боків регулюють податкові відносини.

Динамічний аспект нормотворчих процедур у сфері оподаткування починається з моменту виникнення податкового нормативного припису, але,

³⁶ Див.: Горшенєв В. М. Теория юридического процесса. Харьков : Вища школа, 1985. С. 67, 68.

як ми підкреслювали вище, на цьому він не припиняється. Після появи нормативного припису постає об'єктивна потреба в корегуванні та відновленні окремих складових нормативної системи; заповненні прогалін та подоланні колізій, які виникають як між окремими податковими законодавчими актами, так і на межі з іншими галузями законодавства; систематизації податково-правових норм.

Особливості нормотворчих процедур у сфері оподаткування зумовлюються особливостями податкових відносин, залежать від специфіки саме податково-правового регулювання, що полягає у такому [59, с. 136–138]³⁷:

а) ієрархічність побудови законодавчих приписів, які регулюють процедурне регулювання податкових відносин. Основу цього становлять відповідні конституційні приписи, які гарантують зміст податкового обов'язку та засадничий характер законодавчого регулювання в сфері оподаткування (статті 67, 92 Конституції України) [47]³⁸. На підставі цього формуються вихідні засадничі умови кодифікаційного регулювання податкових відносин [93]³⁹, які в подальшому деталізуються підзаконними актами;

б) структурованість податкового регулювання зумовлено також вихідною умовою імперативного податкового регулювання. Одним із проявів цього є імперативний припис закріплення конструкції податку через чітке визначення вичерпного набору елементів податкового механізму [93]⁴⁰. Відсутність хоча б одного із таких елементів унеможлиблює реалізацію податкового обов'язку і податок вважається невстановленим;

в) опосередкована пов'язаність із бюджетними процедурами. Це обумовлюється узгодженням бюджетних та податкових процедур у контексті

³⁷ Див. докладніше: Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 136-138.

³⁸ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

³⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

⁴⁰ Ст. 7 Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

щорічного затвердження актів про бюджет на рік. Невід'ємною складовою таких актів є норми, які забезпечують надходження коштів від сплати податків та зборів до дохідних частин бюджетів.

Правозастосовний процес у сфері регулювання податкових відносин пов'язується із реалізацією регулятивних податкових процедур. Ними деталізуються специфічні форми процедурної реалізації повноважень контролюючих органів, їх посадових осіб, здійснення прав та обов'язків платників, вирішення спорів, що пов'язані з оподаткуванням та реалізація наслідків таких спорів. Відповідним поштовхом у виникненні податкових процедур, зміни їх характеру та послідовності виступають правозастосовні акти, що містять приписи індивідуального характеру та формують стадії, що відображають логіку виконання податкового обов'язку. В основі деталізації та розмежування останніх знаходяться наступні підстави [23, с. 68–69, 131–137; 59, с. 153–155]⁴¹: а) встановлення фактичних обставин справи, аналіз фактів, які породжують відповідні правові наслідки; б) вибір та аналіз відповідної податково-правової норми, яку необхідно застосовувати виходячи із врегулювання відносин у межах попередньої стадії динаміки податкової процедури; в) вирішення справи по суті з огляду на належні юридичні засоби, які мають застосовуватись на підставі наявних життєвих обставин.

Регулятивні податкові процедури характеризуються не лише системністю, а й такою побудовою системних зв'язків, в основі якої формуються і гарантуються узгоджена багаторівневість різних видів процедур, відповідна ієрархія між ними. В основі такої ієрархії може знаходитись декілька підстав, але найбільш принциповим є поділ складових податкового обов'язку на послідовні елементи чи стадії обліку, сплати та звітності. Саме так закладається логічна підстава процедурного регулювання

⁴¹ Див докладніше: Горшенев В. М. Теория юридического процесса. Харьков : Вища школа, 1985. С. 68–69; 131–137; Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 153–155.

податкових відносин, узгоджена відокремленість складників, послідовність, коли кожна наступна стадія не може передувати попередній.

Зважаючи на те, що процедурне регулювання податкових відносин передбачає організацію відповідних дій суб'єктів владних повноважень, потрібно враховувати межу податково-адміністративного регулювання. На наш погляд, у цій ситуації формується дуже плинний механізм. По-перше, формування державних органів, їх організаційна побудова реалізуються шляхом засобів адміністративного характеру в сфері управління податковим регулюванням. По-друге, визначення системи органів управління податковою сферою зумовлює виникнення підстав для реалізації, власне, податкових процедур, передбачених виконанням податкового обов'язку. По-третє, виникнення спору в ході реалізації податкових процедур передбачає вирішення його в режимі апеляційного адміністративного оскарження чи розв'язання судами. В обох цих випадках переважна роль належить саме адміністративним процедурам. Таке поєднання податкового та адміністративного процедурного регулювання зумовлює формування певних комплексних (адміністративно-податкових) конструкцій, в основі яких знаходиться єдиний тип засобів правового впливу – імперативний.

Регулятивна податкова процедура може розглядатися і як завершальна форма процедурного регулювання, і як проміжна. У першому випадку регулятивній процедурі передують нормотворча, реалізація якої з моменту виникнення податкової норми відбувається чітко з додержанням припису закону. Виконання своєчасно та в повному обсязі податкового обов'язку не закладає підстав подальшого процедурного регулювання. Податок сплачений відповідно до процедур податкового обліку, обрахований та надана податкова звітність – процедурне регулювання завершено. У другому випадку йдеться про окремі форми правопорушення, які призвели до ненадходження податків до бюджетів і т.ін. У цій ситуації проміжний характер регулятивних процедур зумовлює те, що вони передують охоронним. Підставою для необхідності

процедурного регулювання охоронного типу є порушення податкового обов'язку.

Якщо ж цього не відбувається, тоді, дійсно, ми стаємо свідками трансформації процедурного регулювання і переходу в режим охоронної процедури. Потрібно враховувати, що в цьому випадку відсутні нові права, обов'язки та передумови виникнення охоронних податкових правовідносин. «Процедурний характер таких відносин визначається ще й тим, що вплив на поведінку учасників цих правовідносин не передбачає наявності юридичних фактів, які зумовлюють виникнення охоронних правовідносин. Вплив на поведінку суб'єктів у межах охоронних податкових правовідносин передбачає безумовне встановлення відповідних юридичних фактів як підстави правопорушення» [59, с. 106]⁴².

Хотілося б підкреслити, що природа доюрисдикційних податкових процедур обумовлює деталізацію декількох принципових їх особливостей [59, с. 102, 103]⁴³: а) пов'язуються з виникненням спору; б) спір вирішується в режимі узгодження позицій зобов'язаного та владного суб'єкта; в) вирішення спору не передбачає участі судових органів; г) вирішення розбіжностей між позиціями сторін спору передбачає декілька рівнів: подолання розбіжностей у розумінні змісту норми на первинному рівні контролюючого органу; вирішення спору в режимі апеляційного адміністративного оскарження. Особливістю цієї ситуації є те, що суб'єктом розв'язання спору виступає суб'єкт владних повноважень, який знаходиться на вищому щаблі організаційно-владної побудови контролюючого органу; г) розв'язання суперечності передбачає використання приписів, які становлять зміст регулятивної податкової процедури; д) вирішення спору набуває форм, які не передбачають застосування засобів примусу, йдеться про узгодження позицій суб'єктів спору, досягнення балансу розуміння; є) схожі процедури

⁴² Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

⁴³ Див. докладніше: Там само. С. 102, 103.

характеризуються певним проміжним місцем, що обумовлює за відсутності досягнення балансу інтересів і порозуміння, продовження процедурного врегулювання позицій сторін спору в режимі судового оскарження.

В основі охоронної податкової процедури знаходяться охоронні податкові правовідносини. Останні регулюють або пасивну поведінку учасників податкових правовідносин, які ігнорували необхідність здійснення активних дій щодо виконання податкового обов'язку, або активну поведінку таких осіб, яка призвела до податкового правопорушення. Варто підкреслити, що подібна оцінка поведінки може стосуватися не лише зобов'язаних осіб, а й суб'єктів владних повноважень. У значній кількості випадків відповідному охоронному призначенню процедури передують реалізація функцій контролю податковими органами. Водночас це не означає, що реалізація контролю обов'язково має здійснюватися в охоронному режимі. Реалізація контролюючої функції податковими органами може призвести до констатації слушності та своєчасності поведінки платника, в ході чого буде зроблений висновок щодо чіткої реалізації ним податкового обов'язку.

Охоронні процедури набувають сенсу та значення у випадку, коли з'ясується порушення відповідної процедури, що зумовить необхідність застосування примусу і відповідних наслідків до особи, поведінка якої призвела до правопорушення. Саме тому охоронні податкові процедури передбачають сумісний вплив на поведінку учасників у межах як адміністративного, так і податкового регулювання. Крім того, реалізація подібних процедур не обов'язково пов'язується з правопорушеннями, адже в ході апеляційного адміністративного оскарження може бути прийняте рішення, висновок якого виключає оцінку поведінки особи як протиправної.

Підсумовуючи наведені роздуми, зауважимо, що, на нашу думку, як у загально теоретичному, так і в галузево-інституційних аспектах варто вести мову про доцільність формування третього (альтернативного) підходу до визначення категорії «правова процедура» та похідних від неї термінів (зокрема «податкової процедури»). Його умовно можна назвати

«синтезований». Якщо стисло, то сутність цього підходу, на наш погляд, полягає в тому, що при формулюванні визначення правової процедури доцільно виходити з її двокомпонентності. Перша складова – це нормативно встановлена модель, програма, порядок. Друга складова – це регламентована діяльність. Саме їх взаємозв'язок, через їх поєднання може бути досягнута гармонійність податково-процедурного регулювання.

Зрозуміло, що погляди вчених значною мірою формуються та змінюються під впливом підходів, реалізованих вітчизняним законотворцем. За результатами наукового аналізу правниками аргументується і пропонується корекція чинного законодавства. Водночас зазначений процес є перманентним. З іншого боку, вказаний вплив має і зворотну дію. Отже, звернемося до вивчення українського досвіду процедурного нормопроектування, порівняння варіантів легального дефінітування правової категорії «процедура» взагалі і терміна «податкова процедура» зокрема.

Розпочнемо наше дослідження вітчизняного законодавства з вивчення тексту Конституції України. Термін «процедура» ми можемо зустріти тільки в двох розділах чинного варіанта Основного Закону нашої держави (розд. XII Конституційний Суд України, розд. XV Перехідні положення [47]⁴⁴). Водночас слід зауважити, що практика оперування зазначеною категорією на найвищому законодавчому рівні дає підстави констатувати, що, по-перше, її введення до Конституції України імовірно, є екстраординарною подією, винятком із загального правила, адже цей термін вживається тільки в п'яти конституційних нормах; по-друге, залучення категорії «процедура» до тексту Основного Закону відбулося виключно двома законами; по-третє, таке термінологічне запровадження відбулося досить давно (три норми включені в 1996 р., інші дві норми додані майже п'ятнадцять років тому).

Термін «процедура» був вкраплений до тексту Конституції України вже у її першій редакції. Так, у ч. 2 ст. 151 зазначена категорія згадується у

⁴⁴ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

контексті додержання конституційної процедури розслідування і розгляду справи про усунення Президента України з поста в порядку імпічменту (у чинній редакції – це ч. 3 ст. 151); у ч. 1 ст. 152 – у зв'язку з порушенням встановленої Конституцією України регламентації розгляду, ухвалення або набрання чинності законами та іншими актами; у ст. 153 – у контексті розгляду Конституційним Судом України справ і виконання його рішень (у першій редакції йшлося виключно про процедуру розгляду справ цим органом конституційної юрисдикції).

Подальше розширення «зони застосування» цього терміна в Основному Законі нашої держави відбулося з набранням чинності положень Закону № 2952-VI від 1 лютого 2011 р. [127]⁴⁵. Відповідно до окресленого законодавчого акта розділ XV Конституції України було доповнено пунктами 15 і 16. У них йшлося про чергові вибори до Верховної Ради України (п. 15) та Президента України (п. 16) після відновлення положень Конституції України в редакції від 28 червня 1996 р. за Рішенням Конституційного Суду України від 30 вересня 2010 р. № 20-рп/2010 [142]⁴⁶ у справі про додержання процедури внесення змін до Конституції України. Нібито кількість конституційних норм, що містять аналізовану категорію, зросла майже удвічі, проте, навряд чи таке «розширення» можна вважати суттєвим. Частка таких специфічних (процедурних) норм у тексті Основного Закону України є фактично нікчемною, настільки вона є малою порівняно із загальною кількістю конституційних приписів. До того ж, як бачимо, тривалий час (з 2011 року і дотепер) жодних кроків з означеного напрямку парламентарі більше не робили.

⁴⁵ Про внесення змін до Конституції України щодо проведення чергових виборів народних депутатів України, Президента України, депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів : Закон України від 01.02.2011 р. № 2952-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2952-17#Text>.

⁴⁶ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 252 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року № 2222-IV (справа про додержання процедури внесення змін до Конституції України) : рішення від 30.09.2010 р. № 20-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v020p710-10#Text>.

На рівні законів України ситуація є іншою. Нині ми є свідками зміни позиції вітчизняних парламентарів, категорія «процедура» дедалі ширше застосовується в законопроектній діяльності, в нормативно-правовому регулюванні. Можемо спостерігати перехід від її точкового використання до сегментарного застосування, замість прийняття окремих законодавчих приписів, парламентарі починають зміщувати акценти на формування блоку процедурних («тематичних») законів. Важливий крок у цьому напрямі – прийняття довгоочікуваного Закону України «Про адміністративну процедуру» [122]⁴⁷. Він спрямований на регламентацію розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів. Закон не тільки містить у своїй назві термін «процедура», а й закріплює її визначення. Так, п. 5 ч. 1 ст. 2 встановлює, що адміністративна процедура – це визначений законом порядок розгляду та вирішення справи.

Закон України «Про адміністративну процедуру» регулює відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у дусі визначеної [Конституцією України](#) демократичної та правової держави та з метою забезпечення права і закону, а також зобов'язання держави забезпечувати і захищати права, свободи чи законні інтереси людини і громадянина [122]⁴⁸. Призначенням цього Закону було намагання сформувавши єдину узагальнену конструкцію реалізації процедурного регулювання у всіх сферах управлінських відносин. Фактично він передбачався як спільний знаменник щодо нормативного забезпечення реалізації процедур майже в усіх сферах. Водночас згідно з ч. 2 ст. 1 Закону України про «Адміністративну процедуру» дія цього Закону не поширюється на відносини, що виникають під

⁴⁷ Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.

⁴⁸ Там само.

час: 1) розгляду звернень осіб, що містять пропозиції, рекомендації щодо формування державної політики, вирішення питань місцевого значення, а також щодо врегулювання суспільних відносин; 2) конституційного провадження, кримінального провадження, судового провадження, виконавчого провадження (крім виконання адміністративних актів), оперативно-розшукової діяльності, розвідувальної діяльності, контррозвідувальної діяльності, вчинення нотаріальних дій, виконання покарань, застосування законодавства про національну безпеку і оборону, громадянство, надання притулку в Україні, захист економічної конкуренції; 3) державної служби, дипломатичної та військової служби, служби в органах місцевого самоврядування, служби в поліції, а також іншої публічної служби; 4) реалізації конституційного права громадян брати участь у всеукраїнському та місцевих референдумах, обирати і бути обраними до органів державної влади та органів місцевого самоврядування; 5) оскарження процедур публічних закупівель; 6) нагородження державними нагородами та відзнаками; 7) здійснення помилування; 8) здійснення оцінки впливу на довкілля [122]⁴⁹.

Дійсно, подібні випадки характеризуються дуже специфічними особливостями, які переважають загальні ознаки реалізації адміністративного провадження у відповідних галузевих сферах. Нам складно погодитись із тим, що в такому переліку відсутні відносини оподаткування. По-перше, вони вирізняються не меншою специфічністю, ніж всі ті відносини, які визначені у вичерпному переліку, що наведений вище. По-друге, законодавцем закладено підстави змістовної колізії між регулюванням процедурного упорядкування Податковим кодексом України і цим Законом. Розділ II Податкового кодексу України саме і присвячено адмініструванню податків, зборів, платежів через сукупність відповідних податкових процедур. На це спрямовується і вплив процедурних норм Закону України «Про адміністративну процедуру». По-

⁴⁹ Там само.

третє, таким чином, сформовано штучну колізію, безмістовність процедурного забезпечення цим законом податкових відносин. Такий висновок можна зробити з огляду на ч. 2 ст. 66 Закону України «Про правотворчу діяльність»: «у разі виявлення колізій між кодексом і первинним законом пріоритет у застосуванні має норма права, що міститься у кодексі, якщо інше не передбачено таким кодексом» [134]⁵⁰. Звісно, подібної норми кодифікований податковий акт не містить. Саме тому до уваги мають братися лише процедурні норми, які закріплені в Податковому кодексі України.

В окресленому контексті можна послатися і на Закон України «Про публічні закупівлі» [135]⁵¹. Він не містить у своїй назві категорію «процедура», проте цей факт аж ніяк не зменшує його «процедурність». Закон становить широку гаму структурних компонентів, що не тільки присвячені регулюванню різноманітних процедурних аспектів публічних закупівель, а й містять у своїй назві і тексті термін «процедура». До них можна віднести як певні його розділи (наприклад, розд. VI. Процедура торгів з обмеженою участю, розділ VII. Переговорна процедура закупівлі, розділ VIII. Переговорна процедура закупівель), так і низку статей (стаття 8. Порядок здійснення моніторингу процедур публічних закупівель, ст. 13. Процедури закупівлі, ст. 16. Кваліфікаційні критерії процедури закупівлі, ст. 17. Підстави для відмови в участі у процедурі закупівлі, ст. 18. Орган оскарження та порядок оскарження процедур закупівлі, ст. 34. Умови застосування процедури конкурсного діалогу, ст. 36. Умови застосування процедури торгів з обмеженою участю, ст. 38. Кваліфікаційний відбір учасників процедури торгів з обмеженою участю, ст. 40. Умови застосування переговорної процедури закупівлі тощо). Фактично категорію «процедура» у своїй назві містять кожний третій розділ і кожна п'ята стаття цього Закону, хоча визначення цього терміна не пропонується.

⁵⁰ Про правотворчу діяльність : Закон України від 24.08.2023 р. № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text>.

⁵¹ Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.

Схожі підходи реалізуються і в деяких вітчизняних кодифікованих актах, окремі з них у своїй назві містять термін «процедура». Як приклад можна навести Кодекс України з процедур банкрутства [46]⁵². Аналізована категорія вживається не тільки у назві цього законодавчого акта, а й у назві розділів кодексу (розд. IV книги третьої. Ліквідаційна процедура, розд. VIII книги третьої. Проведення у справах про банкрутство, пов'язаних з іноземною процедурою банкрутств, розділ IV книги четвертої. Визнання боржника банкрутом і введення процедури погашення боргів боржника) та його окремих статей (наприклад, ст. 6. Судові процедури, які застосовуються щодо боржника, ст. 44. Введення процедури розпорядження майном боржника, ст. 50. Введення процедури санації боржника). Загалом Кодекс містить двадцять одну статтю, в назві якої є термін «процедура». При цьому слід вказати на той факт, що категорія «процедура» в його тексті вживається набагато частіше ніж у назві структурних частин.

Аналізуючи цю проблему, не можна забувати й того, що специфіка, особливість податкового процедурного регулювання має публічну природу. Зрозуміло, вона передбачає і загальні умови, які виражають природу процедурного регулювання в праві в цілому, але змістовний вплив має в цьому випадку і владний характер відносин оподаткування. У податкових відносинах чітко сформована конструкція влади-підпорядкування, відповідно до якої відбувається організація функціонування податкової сфери. Розглядаючи державу як специфічну юридичну організацію, що передбачає «поєднання відомої кількості людей під юридичними законами», І. Кант приходив до висновку щодо природи держави як владної організації, яка поєднувала цей свій статус із формою правової організації, в умовах чого владарювання гуртувалося на взаємностях [38, с. 8]⁵³. За такої організації відносин об'єктивно поєднується дві тенденції. З одного боку, йдеться про реалізацію

⁵² Кодекс України з процедур банкрутства : Закон України від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#Text>.

⁵³ Див.: Кечекьян С. Ф. К вопросу о различии частного и публичного права. Харьков, 1927. С. 8.

інтересів учасників, які формалізовані в нормативних приписах відповідної спрямованості. З іншого боку, забезпечується реалізація мети правового регулювання через організацію системи та діяльності органів, повноваження яких спрямовуються на примусову охорону інтересів учасників відносин.

Регулятивний характер податкових процедур деталізується закріпленням певних процедурних правил, які гарантують та забезпечують необхідний для суспільства і держави порядок. Цей порядок становить зміст дій суб'єктів податково-процесуальних відносин, які, уособлюючи процедурну єдність, водночас вирізняються певними особливостями. Ці особливості обумовлюють підстави структурування процесуальних норм, що і виражає зміст різновидів податкових процедур, послідовність їх застосування.

Податкові процедури являють собою форму внутрішнього механізму правового регулювання в цілому. Подібна конструкція, гарантуючи динамізм реалізації податкового обов'язку і наділяючи всіх учасників податкових відносин повноваженнями, правами та обов'язками, вибудовує послідовний ланцюжок стадій процедурної реалізації мети податкового регулювання. Спираючись на юридичний факт як момент виникнення необхідності та підстави в процедурному регулюванні, конкретна податкова процедура деталізує правила поведінки в цих умовах для кожного учасника. Певною складністю процедурного регулювання в цих умовах є обов'язкова необхідність узгодження процедурних прав та обов'язків учасників, які протистоять одне одному в податковому правовідношенні. Йдеться про відповідну узгодженість та зумовленість прав та обов'язків платника із повноваженнями контролюючого органу. Так, повноваження щодо контролю суб'єктом владних повноважень має стосуватись лише тих обов'язків, які повинен реалізовувати платник. Формування несприятливих наслідків для нього стосовно тих обов'язків, які не мав виконувати платник, не можуть бути підставою для штрафних санкцій та нарахувань. Побудова виваженої

конструкції такого балансу закладе непереборні підстави неможливості свавілля публічного суб'єкта в податковому регулюванні.

Кримінальний процесуальний кодекс України [49]⁵⁴ також можна включити до зазначеного різновиду кодифікованих актів. Так, його стаття 2 включає до завдань кримінального провадження забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим, щоб до кожного учасника кримінального провадження була застосована належна правова процедура. Пошук спільного для вказаних кодексів дає змогу нам резюмувати, що одним із таких об'єднувальних факторів є відсутність у їх текстах дефініції процедури.

Побудова конструкції процедурного регулювання в цих умовах має гарантуватися сукупністю засобів, в основі яких знаходиться як потенційні, так і реальні форми примусу, особливості його застосування. Застосування примусу в умовах публічного регулювання забезпечується як нормами, які ініціюють відповідну поведінку учасників відносин, так і нормами, які встановлюють беззаперечну, імперативну заборону поведінки, яка не відповідає тій, що закріплена податковим законом [54, с. 134]⁵⁵. У більшості випадків як правопорушення оцінюється поведінка виключно платника, хоча подібні наслідки недодержання ним припису податкового законодавства можуть залежати і від поведінки інших осіб, які або сприяють виконанню ним податкового обов'язку (податкові агенти, представники платника, збирачі податку), або протистояють зобов'язаній особі (податкові органи).

Упорядкування подібних відносин має відбивати системний вплив регулятивних та охоронних принципів. Пов'язаність регулятивної та податкової процедури зовсім не передбачає їх трансформацію одна в іншу. Детальні підстави такого узгодження залежать від цілісного правового впливу матеріальних та процедурних норм на поведінку зобов'язаної особи. Саме

⁵⁴ Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>.

⁵⁵ Див. докладніше: Кучерявенко М. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 134.

через поєднання матеріальних і процедурних регулятивних засобів формується можливість застосування наслідків цього, підстав охоронних конструкцій, реалізація правових заборон. Треба погодитись із тим, що податкові процедури при цьому виступають як закріплений порядок поведінки учасників податкових відносин, що поєднує нормативне та організаційне регулювання [68, с. 39]⁵⁶.

Аналіз проблем відповідальності в сфері регулювання податкових відносин найчастіше пов'язується із деталізацією ознак, кваліфікації та наслідків правопорушення. Дійсно, подібний аналіз має міжгалузеве значення, яке уособлюється нормативними приписами кримінального, адміністративного та податкового регулювання. На наш погляд, принципово важливим є з'ясування межі в розумінні правопорушення та несприятливих наслідків у податкових відносинах. І в першому, і в другому випадку безпосередня оцінка пов'язується з учиненням матеріальної шкоди отримувачу бюджетних коштів. Така шкода зокрема, пов'язується з ненадходженням, неповним надходженням, несвоєчасним надходженням коштів від сплати податків до дохідних частин бюджетів.

Треба погодитись із тим, що принциповим моментом при цьому є оцінка поведінки тієї особи, яка містить ознаки податкового правопорушення. «Аналізуючи ознаки правопорушення в цій ситуації, треба виходити з того, що воно має відбуватися як: 1) діяння; 2) протиправне діяння; 3) призведення до несприятливих наслідків; 4) як діяння, що передбачене податковим законом (гарантується принципом правової визначеності)» [55, с. 177]⁵⁷. Мабуть, послідовним буде в цьому випадку будувати ознаку суспільної небезпечності податкового правопорушення, залучаючи те, що ненадходження коштів від сплати податків та зборів унеможлиблює фінансову спроможність держави та

⁵⁶ Див.: Кучерявенко Н. П. Правовая природа налоговых процедур: к вопросу о понятии и классификации. Финансовые процедуры стран Восточной Европы / под ред. Славомира Преснаревича. Белосток, 2013. С. 39.

⁵⁷ Кучерявенко М. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181.

територіальних громад. Подібна відсутність коштів мінімізує фінансові можливості задоволення нагальних потреб громадян.

Ненадходження коштів у такій ситуації оцінюється законодавцем прямо чи опосередковано як наслідки поведінки платника. Зрозуміло, що у випадку коли подібне недоотримання коштів бюджетами зумовлено усвідомленими діями платника, але це може відбуватись і за чіткого додержання платником правил оподаткування, в основі чого лежить поведінка іншої особи, яка призвела до неотримання бюджетом коштів. Це стосується обставин, коли своєчасне виконання податкового обов'язку платника залежить від зустрічного виконання обов'язків держави (наприклад: перерахування підприємством критичної інфраструктури субвенцій із бюджету при реєстрації податкових накладних). Крім цього, передачею коштів платником податку в рахунок погашення податкового обов'язку збирачу не означає автоматичного потрапляння їх до відповідного бюджету. Непоодинокими є випадки, коли несплата, або запізнення надходження коштів зумовлюється діями банку, а не платника.

Важливо в подібних умовах розмежовувати неналежну та протиправну поведінку. В основі оцінки неналежної поведінки не завжди можуть бути ознаки поведінки платника. Подібна неналежність може бути пов'язана із поведінкою контролюючого органу, банку і т.д. і не зумовлюватись діями, або бездіяльністю саме платника податку. На перший погляд, може скластися уявлення, що якщо не надходять своєчасно кошти в рахунок погашення податкового обов'язку платника, то це є класичним прикладом правопорушення і свідчить про винну поведінку саме останнього. Це формальний підхід, бо в основі оцінювання такої ситуації може знаходитись невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу, що свідчить про поведінку саме владного суб'єкта, а не платника.

Наслідками цього є не лише недоотримання коштів бюджетами, а й негативний вплив на господарську діяльність платника, що відбивається зазвичай у несвоєчасній реєстрації податкових накладних. Подібне порушення

платником установлених строків їх реєстрації відбувається за причин, що не залежали від нього. Саме тому ми погоджуємось із тим, що перспективним при оцінюванні співвідношення несприятливих наслідків для платника та порушення ним податкового законодавства може бути закріплення обставин, які виключають протиправність діяння [55, с. 176]⁵⁸. Несприятливість наслідків у цьому випадку має оцінюватись через поєднання об'єктивних та суб'єктивних умов оцінювання обставин поведінки. З боку об'єктивного оцінювання поведінки, яка має неперсоніфікований характер, в основі чого лежить припис відповідної норми, оцінюється, що саме мала зробити особа. Завдяки суб'єктивному оцінюванню, в основі якого знаходиться поведінка конкретної особи, персоніфікований аналіз її дій або бездіяльності, з'ясовується, що така особа могла зробити за тих обставин, які склалися. В останньому випадку з'ясовується характер умов, за яких особа мала всі можливості будувати свою поведінку відповідно до приписів у режимі об'єктивного оцінювання.

У контексті теми нашого дослідження важливо також зауважити, що згадані вище конституційні норми, а також норми наведених законів України жодним чином не стосуються регулювання сфери оподаткування.

На підзаконному рівні ми можемо спостерігати схожу картину. Зокрема, Кабінет Міністрів України не надає у своїх нормативно-правових актах визначення процедури, правової (юридичної) процедури або податкової процедури. Втім урядовці не можуть ігнорувати об'єктивну реальність і стояти осторонь процедурного регулювання. Так, у Преамбулі Регламенту Кабінету Міністрів України (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 9 листопада 2011 р. №1156) вказується, що Регламент уряду, зокрема, визначає інші процедурні питання його діяльності [141]⁵⁹. Згадку про процедуру

⁵⁸ Кучерявенко М. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181.

⁵⁹ Регламент Кабінету Міністрів України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 18.07.2007 р. № 950 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 09.11.2011 р. № 1156). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2007-п#Text>.

(процедурність) містять і нормативно-правові акти низки центральних органів виконавчої влади.

Принципи правової процедури вже стали універсальними через рішення ЄСПЛ і поширюються як на процесуальне судочинство, так і на правові процедури. Доктрину «правової процедури», яка у праві англосаксонських країн є складовою принципу верховенства права і передбачає правові вимоги до державних правових актів, що стосуються будь-якої галузі права, було закладено у постанові Верховного Суду від 25 липня 2019 р. у справі № 826/13000/18 [4]⁶⁰. У цьому судовому рішенні встановлено, що правова процедура (fair procedure – справедлива процедура) є складовою принципу законності та принципу верховенства права і передбачає правові вимоги до належного прийняття актів органами публічної влади. Правова процедура встановлює чітку послідовність дій проведення такої перевірки із зазначенням способів та методів її здійснення, підстав, порядку, форми та строків такої діяльності [120]⁶¹. Отже, через своє рішення судді вищої судової установи держави намагаються компенсувати наявні законодавчі прогалини, пропонують своє бачення сутності аналізованого поняття.

Універсальний характер доктрини правової процедури дає змогу використати її також у конституційному судочинстві. Так, у рішеннях від 28 лютого 2018 року про визнання неконституційним закону про мову та від 26 квітня 2018 р. про визнання неконституційним закону про референдум Конституційний Суд України, вказавши на прямий зв'язок дотримання «належної процедури» та гарантій прав і законних інтересів людини і громадянина, фактично надав процедурним принципам владного обов'язкового значення [4]⁶². Водночас варто зауважити, що тотального

⁶⁰ Білак М. Запровадження європейської доктрини «правова процедура» (fair procedure) у практиці Касаційного адміністративного суду. *Судово-юридична газета*. 2019. 9 серпня. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/147681-zaprovadzheniya-yevropeyskoyi-doktrini-pravova-protsedura-fair-procedure-u-praktitsi-kasatsiyogo-administrativnogo-sudu>.

⁶¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25.07.2019 р. Справа № 826/13000/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83331117>.

⁶² Білак М. Запровадження європейської доктрини «правова процедура» (fair procedure) у практиці Касаційного адміністративного суду. *Судово-юридична газета*. 2019. 9 серпня. URL:

використання в судових актах категорії «процедура», а тим більше «податкова процедура» ми не спостерігаємо. Натомість вважаємо, що цілком природним було б рішення щодо розширення периметру законодавчого застосування процедурної термінології на сфері оподаткування. На цьому аспекті ми і зосередимося в подальшому дослідженні.

Аналіз тексту Податкового кодексу України дає підстави констатувати, що цей законодавчий акт не містить не тільки визначення, а й навіть згадки про податкову процедуру. На противагу такому терміну застосовуються різноманітні словосполучення, що містять ключове слово «процедура», наприклад, процедура адміністративного оскарження (стаття 56), процедура оскарження рішення контролюючого органу (статті 56, 57), процедура взаємного узгодження (стаття 108¹) [93]⁶³. Практично всі подібні випадки стосуються конфліктних ситуацій у сфері оподаткування. За всієї лаконічності, в умовах формування процедурного сегменту законодавства, потреби в розробленні Податкового процедурного кодексу України базою дефінітування може слугувати згадане нами вище визначення адміністративної процедури, закріплене в Законі України «Про адміністративну процедуру». Проте воно, на нашу думку, потребує розширення. З одного боку, до програми, моделі доцільно додати дії, правову поведінку, з іншого боку, податкова процедура не обмежується неюрисдикційними діями. Обов'язково слід врахувати предметне спрямування регулюючого впливу. Отже, можна дійти висновку, що податкова процедура – це законодавчо регламентована модель і система дій учасників податкових відносин, які спрямовані на досягнення передбачуваного правового результату.

Результати ретроспективного дослідження нормативно-правового використання категорії «процедура» є ще більш невтішними. Порівняємо два

<https://sud.ua/ru/news/blog/147681-zaprovadzheniya-yevropeyskoyi-doktrini-pravova-protsedura-fair-procedure-u-praktitsi-kasatsynogo-administrativnogo-sudu>.

⁶³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

ключових законів докодексного періоду законодавчої регламентації відносин у сфері оподаткування. У Законі України «Про систему оподаткування» [136]⁶⁴ термін «процедура» зустрічався тільки в частині 3 статті 9 в контексті специфіки сплати заборгованості з податків і зборів (обов'язкових платежів) у разі укладення мирової угоди у процедурі провадження у справі про банкрутство. Фактично застосування в цьому законодавчому акті аналізованої категорії є винятком із правила, замість неї законодавець надає перевагу іншим термінам, зокрема, таким як «механізм» (справляння, сплати), «порядок» (встановлений законом), «правила» (оподаткування), «умови» (що визначаються законом).

Інший законодавчий акт – Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [133]⁶⁵, до набуття чинності Податковим кодексом України виконував роль податково-процедурного регулятора. Його було прийнято майже через десять років після Закону України «Про систему оподаткування», тому цей законодавчий акт як новіший у хронологічному ряду зазнав значно більшого впливу сучасної тенденції щодо впровадження процедурної термінології. Вже в преамбулі законотворець оперує терміносполуками «процедура оскарження дій органів стягнення» та «судові процедури, визначені Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”». Далі спектр категорій процедурного характеру значно розширюється. Так, у Законі вжито такі формулювання: процедура адміністративного оскарження (абз. 8 підп. 5.2.2, підпункти 5.2.3 та 5.2.4 п. 5.2 ст. 5, п. 16.2 ст. 16), процедури адміністративного або судового оскарження (п. 1.20 ст. 1, підп. «є» підп. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8), процедура узгодження суми податкового зобов'язання з платником податків (підп. 6.2.1 п. 6.2 ст. 6), апеляційна процедура (абз. 1 п. 11.3 ст. 11, підп. «г» підп. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4),

⁶⁴ Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

⁶⁵ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>.

адміністративна апеляційна процедура (підп. 5.2.7 п. 5.2 ст. 5), процедура апеляційного узгодження (підп. 5.2.6 п. 5.2 та підп. 5.3.1 п. 5.3 ст. 5), процедура продажу активів платника податків (абз. 1 підп. 10.6.1 п. 10.6 ст. 10), процедура затвердження рішень про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань (підп. 14.3.4 п. 14.3 ст. 14).

Низка процедурних термінів, похідних від категорії «процедура» мають опосередковане значення для оподаткування, безпосередньо вони пов'язані з неплатоспроможністю зобов'язаних осіб: процедура банкрутства (підпункт «в» пункту 9.5 статті 9), процедури, визначені законодавством з питань банкрутства (підп. «з» підп. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8), процедура відновлення платоспроможності боржника відповідно до законодавства з питань банкрутства (підп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14), процедури санації або ліквідації внаслідок банкрутства (абз. 3 підп. 10.1.4 п. 10.1 ст. 10). Окремо вказується на процедуру погашення заборгованості згідно із Законом України «Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу» (підп. 19.3.7 п. 19.7 ст. 19).

Важливо зазначити, що, поринаючи в термінологічну деталізацію, законотворець фактично уникає використання категорії «податкова процедура», безпосередньо на неї вказується тільки в одній нормі (підп. 7.1.2 п. 7.1 ст. 7). Ще одна норма законодавчого акта містить терміносполуку абстрактного і загального характеру – «процедура, визначена цим Законом» (абз. 2 п. 8.8 ст. 8).

Задля виправлення наведеної ситуації пропонуємо запровадити системний підхід до застосування категорії «процедура» при законодавчій регламентації відносин у сфері оподаткування. Зважаючи, що ці відносини регулюються на трьох рівнях (Конституція України, закони нашої держави, підзаконні нормативно-правові акти), відштовхуватися варто від позицій, закріплених в Основному Законі нашої держави. Вони, з одного боку, є нормами прямої дії, з іншого – мають найвищу юридичну силу. Водночас ці нормативні приписи слугують орієнтирами для побудови та вдосконалення

галузево-інституційного регулювання. На нашу думку, передусім потребують корекції обидві частини профільної «податкової» статті Конституції України. Так, ч. 1 ст. 67 Основного Закону нашої держави слід викласти в такій редакції: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в розмірах і за процедурою, встановленими законом». Також доцільно здійснити текстуальну корекцію ч. 2 ст. 67 Конституції України: «Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік згідно з процедурою, встановленою законом». Реалізація наведеного рішення дасть змогу відійти від використання в Основному Законі нашої держави категорії «порядок», яка має дещо загальний та абстрактний характер. Вона є відносно «застарілою» порівняно з терміном «процедура», який набуває дедалі більшого поширення в науковому обігу та у вітчизняному законодавстві.

Відповідних змін потребує й профільний кодифікований акт. Уважаємо, що в Податковому кодексі України доречно сформувати окремий складник частину (розділ або главу), присвячений податковим процедурам, має містити дефініцію податкової процедури, і закріплювати систему податкових процедур тощо. Ймовірно, нині законотворець може не погодитись на такий крок як на надзвичайно кардинальний, тому введення до тексту ст. 14 Податкового кодексу України дефініції податкової процедури, а також визначення системи податкових процедур та закріплення переліку її складових може слугувати тимчасовим компенсуючим рішенням. При цьому систему податкових процедур доцільно розглядати через призму виконання податкового обов'язку. До її складових, на наш погляд, належать: 1) реєстраційно-облікові податкові процедури. Така послідовність компонентів у її назві не є випадковою або довільною. Ми виходимо з тієї обставини, що реєстрація передуює обліку, для того, щоб обліковувати, треба, щоб особа або предмет були зареєстровані. Отже, формулювання назви цих процедур за абеткою не буде справедливим; 2) розрахункові податкові процедури. За замовчуванням їх часто включають до процедури сплати податку чи збору.

Вважаємо, що це є автономні податкові процедури за своєю сутністю. Додатковим аргументом на користь реалізації такої позиції слугує той факт, що розрахунок може покладатися не тільки на зобов'язаних осіб (платника, податкового агента, представника платника). Інколи за законом на владні органи покладається проведення розрахунку суми податкового платежу. До цієї ж процедури включаються дії з надання платнику чи податковому агенту розрахункового документа для сплати податкового платежу. Відповідно, такий орган стає водночас і зобов'язаним, і контролюючим; 3) оплатна податкова процедура (процедура сплати податків і зборів); 4) звітні податкові процедури; 5) контрольні податкові процедури; 6) окремі юрисдикційні податкові процедури (зокрема процедури пов'язані з притягненням особи до відповідальності). Визначальним для такої диференціації є класифікація податкового обов'язку. У цьому контексті існує не тільки пряма кореляція, а й первинність системи податкових обов'язків у її співвідношенні з системою податкових процедур. Найбільш яскраво і безальтернативно цей зв'язок виявляється при «вузькому» трактуванні податкового обов'язку (як обов'язку зі сплати податків і зборів). Його кореляція процедурі сплати податкових платежів є абсолютною, без сторонніх «домішок».

Інший ракурс системності податкових процедур пов'язаний із системою податкового законодавства. Саме побудова оптимальної моделі податкового законодавства України (Конституція України; Податковий кодекс України; закони України; міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана парламентом; підзаконні нормативно-правові акти), зважене вкраплення процедурної термінології на кожному її рівні дасть змогу досягти ефективного законодавчого забезпечення податково-процедурної сфери. Прийняття з часом Податкового процедурного кодексу України за рахунок спеціалізації та чіткого структурування його нормативного матеріалу стане підсумковим кроком до побудови стрункої системи податкових процедур та її фахової законодавчої регламентації.

1.2. Податковий обов'язок: співвідношення матеріального та процедурного регулювання

Аналізуючи природу нормотворчих процедур в оподаткуванні, потрібно з'ясувати: чи мають вони якусь змістову своєрідність, що дає підстави відмежувати їх від інших засобів процедурного забезпечення появи відповідного нормативного припису. Якщо зосередити увагу на процедурах виникнення податкових законів, то принципових особливостей саме у сфері оподаткування ми навряд чи знайдемо. Звісно, потрібно враховувати положення ч. 2 ст. 92 Конституції України, де йдеться про те, що податкова система регулюється виключно законами. Водночас жодних специфічних особливостей щодо прийняття саме податкових законів не існує. Але якщо враховувати процедурне упорядкування інших законодавчих актів, то не можна не звернути увагу на декілька особливостей. По-перше, запровадження податків та зборів, внесення змін щодо процедур їх справляння мають узгоджуватись із бюджетними процедурами, що гарантує наявність певного терміну між моментом запровадження платежу та початком бюджетного року. По-друге, акти, які впроваджують місцеві податки та збори на відповідних територіях, приймаються рішенням місцевих рад. По-третє, подібні рішення місцевих рад передбачають пряму вказівку на це в Податковому кодексі України.

Деталізація співвідношення матеріального та процедурного є наявною майже в кожному концептуальному понятті податкового регулювання. Однією із доктринальних конструкцій регулювання податкових відносин є поняття податкового обов'язку. Відповідно до п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, які визначені законодавством [93]⁶⁶. Хотілося б звернути увагу, що саме таке визначення і надає чіткої динамічності в розумінні природи

⁶⁶ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

податкового обов'язку. Всі складові податкового обов'язку (облік, сплата та звітність) в цій ситуації визначено через відповідні активні дії. Тобто виконання податкового обов'язку пов'язується з виконанням процедур обліку, сплати та звітності.

Процедурна організація реалізації податкового обов'язку має цілісний характер. Починаючись від моменту набуття чинності підставами, які були реалізовані в ході нормотворчих процедур, вони закінчуються у момент виконання податкового обов'язку. Так, підставами для припинення податкового обов'язку згідно з Податковим кодексом України, з якими законодавець пов'язує припинення процедурного регулювання, крім його виконання, є [93]⁶⁷: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб (п. 37.3 ст. 37). У свою чергу, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (п. 28.1 ст. Податкового кодексу України) [93]⁶⁸.

Звичайно, що в такій ситуації йдеться про процедурне регулювання поведінки учасників податкових правовідносин відповідно до приписів, що зумовлюють своєчасне та повне виконання податкового обов'язку. Водночас виключати ситуації, коли подібний режим регулювання не завершує надходження коштів до бюджету, не можна. Йдеться про застосування процедур забезпечення виконання податкового обов'язку, вирішення податкового спору в режимі апеляційного адміністративного оскарження, вирішення податкового спору судами, примусове стягнення коштів та притягнення до відповідальності правопорушників. Утім потрібно

⁶⁷ Там само.

⁶⁸ Там само.

враховувати, що більшість процедур, які перераховані, вже здійснюються в режимі охоронного податкового правовідношення.

Важливо зважати й на те, що подібне процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку реалізує припис ст. 67 Конституції України, де закладено вихідні засади розуміння цього явища. Більш того, податкове законодавство також ґрунтується на тому, що податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом (36.3. ст. 36 Податкового кодексу України) [93]⁶⁹. Таким чином, можна зробити висновок, що, акцентуючи увагу на значенні цього обов'язку платника, законодавець підкреслює – процедурне забезпечення реалізації податкового обов'язку лежить в основі формування правового статусу платника податку.

Не можна не звертати уваги на те, що податкове законодавство містить певну колізію щодо використання конструкцій «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання». Великою мірою така ситуація – штучна і подібним термінологічним підходом досягається наявність більшого непорозуміння ніж зручності в податковому регулюванні. Щодо змісту податкового обов'язку, ми вже зазначали вище. Стосовно податкового зобов'язання, то відповідно до підп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України під ним розуміється сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання [93]⁷⁰. Тобто податкове зобов'язання являє собою не якусь складно узгоджену або структуровану конструкцію, а лише просто суму, яку має сплатити платник у рахунок свого податкового обов'язку. Саме тому, попри певну синонімічність цих категорій, між ними існує принципова відмінність.

⁶⁹ Там само.

⁷⁰ Там само.

Тривалий час щодо можливості використання в податковому регулюванні конструкції податкового зобов'язання точилися дискусії [99; 145; 65, с. 375–406]⁷¹. Дослідники намагались аргументувати можливість та доцільність використання в податковому регулюванні конструкції податкового зобов'язання. Проте, на наш погляд, більш логічною постає аргументація недоцільності й неможливості використання в умовах імперативного податкового регулювання конструкцій, диспозитивних за своїм характером і природою. «Зобов'язання» точніше виражає природу явищ, де йдеться про рівність сторін, упорядкування відносин в умовах використання диспозитивного методу, де фактично відсутні відносини влади та підпорядкування. Але подібні риси не характерні для податкового регулювання.

Аргументуючи доцільність застосування в податкових відносинах конструкції зобов'язання, окремі дослідники наголошують на тому, що податкові платежі означають формування державних доходів шляхом перерозподілення за рахунок недержавних суб'єктів. Крім того, в цих умовах лише держава зацікавлена у виникненні податкових правовідносин, тоді як у платника податків такого інтересу бути не може. І нарешті, імперативне регулювання податкових відносин бачиться в основах виникнення податкових правовідносин, що зумовлює відповідне тяжіння до тенденції подолання розбіжностей між публічним та приватним регулюванням [99, с. 7–8, 80–81]⁷². Хотілося б зробити декілька зауважень.

По-перше, складно пов'язувати природу податкового зобов'язання з перерозподіленням коштів недержавних суб'єктів на користь державних доходів. З одного боку, подібна конструкція характеризує розподілення та перерозподілення сукупного суспільного продукту, в умовах чого податкове

⁷¹ Див. докладніше: Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособ. Алматы : Жеті Жаргы, 2001. 168 с.; Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія. Харків : Право, 2013. 328 с.; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с. та ін.

⁷² Див. докладніше: Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособ. Алматы : Жеті Жаргы, 2001. С. 7–8, 80–81.

упорядкування займає непровідне місце. З іншого боку, взагалі в цій ситуації не може йтися лише про державні кошти, бо за рахунок податків та зборів реалізуються публічні потреби: держави та територіальної громади. По-друге, складно погодитись із тим, що у платника немає зацікавленості в податкових відносинах. Перш за все сплата податку здійснюється за його рахунок, що безпосередньо пов'язується з інтересами платника. До того ж, шляхом сплати податків та зборів формуються централізовані фонди, за рахунок коштів яких і задовольняються інтереси платників податків. По-третє, складно погодитись з останнім аргументом, оскільки в цьому випадку аргументація пов'язується не з особливостями податково-правового регулювання, податкового обов'язку, а з гарантуванням правового регулювання в цілому. Набуття чинності будь-якою правовою нормою пов'язується з реалізацією можливостей та функцій держави щодо появи припису, який урегульовує поведінку осіб із всіма відповідними ознаками (формальна визначеність, розрахованість на невизначене коло осіб, примусовість і т.ін.) – норми права. Тобто ніякого спеціального податкового значення в цій ситуації не виникає.

Таким чином, на наш погляд, процедурне упорядкування реалізації податкового обов'язку має ґрунтуватися на імперативних засадах регулювання податкових відносин як різновиду публічних відносин. В основі такого регулювання знаходяться імперативні методи шляхом використання односторонніх владних приписів державних органів щодо поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Послідовним виглядає і певне нееквівалентне розподілення повноважень, прав та обов'язків учасників відносин між особами, які протистоять як владна та зобов'язана сторони податкового правовідношення. Юридичний статус представника владної сторони ґрунтується на правах щодо контролю за поведінкою інших учасників податкових відносин за мінімізації обов'язків. Водночас деталізація конституційно закріпленого обов'язку платників гарантує побудову правового статусу платника переважно через обов'язки при мінімізації прав.

Процедури реалізації податкового обов'язку передбачають декілька аспектів системності. По-перше, сам податковий обов'язок об'єктивно включає три складові: облік, сплата, звітність. Саме тому системний характер його змісту не може зводитися лише до обов'язку щодо сплати податків та зборів, а стосується виконання всієї сукупності складових. Безумовно, сплата податку, передача коштів у режимі податку та збору державі й територіальним громадам – найголовніше. Але зробити це без реалізації процедур інших складових податкового обов'язку неможливо. Неможливо визначитись, скільки коштів треба перерахувати (сплатити) без їх обчислення і т.ін. По-друге, на перший погляд, процедура реалізації податкового обов'язку пов'язується виключно з поведінкою платника. Однак це твердження потребує принципового уточнення. З одного боку, сплачувати податок може і не безпосередньо платник, а його обов'язок може здійснюватися через діяльність представника, податкового агента. З іншого боку, розрахунок суми сплати податку в багатьох випадках здійснюється також через участь податкових органів, коли платник вже отримує податкове повідомлення-рішення із чітко визначеною сумою податку, яку він має сплатити. Так, системність учасників подібного типу процедур також не обмежується виключно платником податку.

Особливості процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку насамперед мають ураховувати особливості податкового обов'язку в цілому [65, с. 391–394]⁷³. По-перше, процедури реалізації податкового обов'язку зосереджуються на деталізації активних дій суб'єктів податкових правовідносин. Це стосується представників як владної, так і зобов'язаної сторони податкового правовідношення. По-друге, серед процедур реалізації податкового обов'язку можна виокремити сукупність основних процедур (процедури сплати податку) та забезпечувальних процедур (облік та звітність), які гарантують передумови, можливості процедурного упорядкування сплати,

⁷³ Див. докладніше: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 391–394.

або узагальнюють підсумки таких дій. По-третє, процедурне упорядкування цих відносин ґрунтується переважно на процедурах, які виражають рух грошових коштів, бо саме це становить процедурний зміст сплати податку. Водночас процедурне упорядкування стосується також урахування стану та обігу майна в умовах процедурного забезпечення обліку суми податку та процедурного регулювання засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. По-четверте, підставою виникнення процедур реалізації податкового обов'язку є імперативні веління, уточнення засобів реалізації яких може гарантуватись і певними підставами узгодження інтересів платника та владного органу, метою якого є чітке та своєчасне виконання саме імперативного припису щодо сплати податку (розстрочення чи відстрочення погашення податкового боргу і т.ін.). По-п'яте, процедурне регулювання виконання податкового обов'язку орієнтовано на чітке додержання часових меж, має об'єктивно визначений періодичний характер, що зумовлюється не лише повнотою, а й своєчасністю виконання податкового обов'язку.

Підстави процедурного регулювання податкового обов'язку зумовлюються безпосереднім виникненням цього обов'язку. Подібні підстави чітко врегульовані податковим законодавством. Потрібно враховувати, що «...в податкових правовідношеннях діє поширений принцип, принцип дозвільної поведінки... принцип, що охоплює сукупність дій, прямо предписаних законодавчими актами про оподаткування. Втім таке положення закріплює і певні гарантії, що встановлюють межі для контролюючих органів...» [65, с. 397]⁷⁴. Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються Податковим кодексом України або законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання

⁷⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

обставин, з якими пов'язується сплата податку (37.2, 37.3 ст. 37 Податкового кодексу України) [93]⁷⁵.

Момент, що зумовлює початок процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, пов'язується із складним юридичним фактом. У найбільш узагальненому вигляді він має поєднувати декілька обставин. По-перше, для початку реалізації відповідної податкової процедури мають бути завершені всі процедури, які гарантують виникнення правосуб'єктної особи, тобто платник як зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин має бути наявним у всіх відповідних податкових реєстрах. По-друге, як елемент підстави виникнення податкового обов'язку та необхідності регулювання цього має сформуватись чіткий зв'язок між платником та об'єктом оподаткування. Тобто об'єкт оподаткування має перейти у власність платника, що зумовить виникнення обов'язків зі сплати. По-третє, процедура сплати обумовлюється відповідним часовим терміном, що передбачає виникнення обов'язку зі сплати податку після закінчення податкового періоду. Тобто саме поєднання всіх цих обставин і зумовлює виникнення юридичного факту, що породжує початок процедурного регулювання зі сплати податку.

Зрозуміло, що процедурне забезпечення виникнення податкового обов'язку змінюється процедурами реалізації приписів податкового законодавства. Розбіжність таких процедур залежить від типу податку, різновиду платника та інших обставин. Процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку пов'язується зі сплатою в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (п. 38.1 ст. 38 Податкового кодексу України) [93]⁷⁶. Таким чином, найбільш вагомою підставою припинення податкового обов'язку є його виконання. Зрозуміло, що об'єктивно саме в такому шляху найбільш зацікавлені всі учасники податкових відносин.

⁷⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

⁷⁶ Там само.

Реалізація процедур виконання податкового обов'язку системно охоплює всі складові обов'язку, серед яких процедура сплати податку є лише однією. Формалізація процедурного упорядкування виконання податкового обов'язку характеризується певними особливостями [65, с. 407–411]⁷⁷. По-перше, відповідна процедура має бути виконана безпосередньо зобов'язаною особою. Це зовсім не означає, що йдеться виключно про платника. Окремі його процедурні обов'язки можуть бути законодавчо делеговані представниками контролюючому органу і т.ін. По-друге, позитивне, неделіктне виконання процедур податкового обов'язку відбувається на добровільних засадах, враховуючи додержання зобов'язаними особами приписів законодавства. Безумовно, не можна не враховувати і застосування примусу. Але в певному сенсі його треба розглядати як засіб забезпечення добровільного виконання податкового обов'язку. По-третє, процедури виконання податкового обов'язку передбачають реалізацію комплексного підходу, що зумовлює не лише надходження грошових коштів до бюджетів за рахунок сплати податку, а й додержання платниками всіх умов поведінки, що передбачена чинним законодавством. По-четверте, процедури виконання податкового обов'язку мають відбуватися відповідно до встановлених законодавством строків. Ця особливість повністю відповідає принциповій вимозі процедурного упорядкування податкових відносин, яка відбиває не просто умову повноти сплати податку, а й імперативне забезпечення своєчасного надходження таких коштів до бюджету. По-п'яте, грошова форма реалізації обов'язку зі сплати податку припускає і використання окремих форм виконання податкового обов'язку в натуральній формі. Звісно, такий засіб не можна вважати остаточним, він має проміжний характер. Це зумовлено тим, що кошти від сплати податку можуть бути зараховані на відповідні казначейські рахунки бюджетів виключно у грошовому вигляді. Саме тому виконання податкового обов'язку в натуральній формі обумовлює і наступний

⁷⁷ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

крок – реалізація натурального еквіваленту податкового зобов'язання за гроші й лише після цього зарахування їх до бюджету. По-шосте, сплата податку передбачає використання національної валюти України. В окремих випадках можна допускати перерахунок податкового зобов'язання в іноземній валюті до відповідного еквіваленту в гривні.

Водночас законодавець виокремлює і низку обставин, за яких процедурне регулювання податкового обов'язку також припиняється (ст. 37 Податкового кодексу України) [93]⁷⁸. Насамперед ідеться про ситуацію, коли зникає відповідна зобов'язана особа (ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою). Реалізація процедур податкового обов'язку може здійснюватися платником у декількох режимах. Ідеться про загальний режим оподаткування або перехід платника на спеціальний режим, за умов якого формується певний режим консолідації, що об'єднує обов'язок з декількох податків чи зборів. Саме з цим законодавець і пов'язує підстави втрати особою ознак платника податку (підп. 37.3.3 п. 37.3 ст. 37 Податкового кодексу України) [93]⁷⁹. І нарешті, скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб (37.3.4. п. 37.3 ст. 37 Податкового кодексу України) [93]⁸⁰. Ідеться, передусім про внесення змін до чинного податкового законодавства шляхом принципової зміни або скасування норм, що передбачає скасування платежу.

Момент припинення виконання податкового обов'язку пов'язується з обставинами, які знаходяться на стику податково-бюджетного регулювання, бо може йтися як про передачу платником коштів у рахунок погашення свого податкового обов'язку, так і про момент зарахування цих коштів на відповідний казначейський рахунок. У першому випадку йдеться про конструкцію в режимі податкового регулювання, тоді як у другому випадку значна сфера регулювання вже пов'язується з бюджетним регулюванням, бо

⁷⁸ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

⁷⁹ Там само.

⁸⁰ Там само.

зумовлює рух коштів від установи, куди платник передав гроші, до казначейства [121, с. 106]⁸¹. Останні обставини знаходяться поза межами можливостей участі саме зобов'язаної особи. Тому, на наш погляд, за цих умов вже не йдеться про податково-правове регулювання. Саме тому процедура виконання податкового обов'язку вважається виконаною [65, с. 412]⁸²: а) з моменту надання платником доручення на сплату податку до банку, оформлення його відповідним чином за наявності коштів на рахунку – при сплаті податку в безготівковій формі; б) з моменту передачі відповідної суми до банку – при сплаті податку готівкою.

Сучасний стан суспільних відносин, орієнтованість та завдання законодавчого регулювання залежать від низки викликів [74]⁸³. У науковій літературі зазначається, що «тільки розвиток виробничих сил призвів до впливу на волю та поведінку людей переважно через правові приписи. Ця передумова... знаходилась в основі появи суб'єкта, без якого правовий припис нічого би не важив... таким суб'єктом стала держава. Це і становить основу об'єктивних процесів оформлення в правовій формі вольових актів учасників відносин» [64, с. 219]⁸⁴. Абсолютно логічно, що ці виклики породжують і певні проблеми, деталізують мету у відповідному аспекті співвідношення завдання та можливості законодавчого регулювання. Сукупність цих викликів, проблеми, що ними породжуються, становлять систему вимог щодо досягнення ефективності застосування законодавчих приписів. Ефективність податкового закону передбачає декілька проявів оптимальності: а) щодо вичерпного переліку податків та зборів; б) включення тільки ефективних податкових платежів, відмову від використання нераціональних та неефективних податків та зборів; в) раціональне співвідношення податків

⁸¹ Див. докладніше: Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. Київ : «ЕксОб», 2003. С. 106.

⁸² Див. докладніше: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 412.

⁸³ Логвінова О. В. Сучасні виклики корегування ефективності застосування законів (на прикладі податково-правового регулювання). *Проблеми законності*. 2024. Вип. 164. С. 148–159. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.297335>.

⁸⁴ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.

різних типів (непрямі, майнові, прибуткові) на різних територіях; г) використання відповідних процедур, чітке гарантування їх своєчасного виконання процедурними нормами [64, с. 202–221]⁸⁵.

З огляду на воєнний стан виклики, з якими стикнулася Україна у 2014 та 2022 рр., не могли не позначитися на суспільному житті й економічному розвитку нашої держави. Вказане зайвий раз свідчить, що нині постала необхідність кардинальних законодавчих змін. Початок військової агресії з боку росії, активна фаза війни з нею суттєво вплинули на умови існування українського суспільства, більшість відносин, точніше їх законодавче закріплення. Саме вказані події зумовили два етапи трансформації характеру й змісту податкового законодавства.

Перший етап розпочався у 2014 р. з анексії Криму, тимчасова окупація частини Донецької та Луганської областей призвели до відповідних трансформацій відносин оподаткування. Зрозуміло, насамперед ішлося про кардинальне зменшення бази оподаткування, податково-зобов'язаних осіб, за рахунок надходжень яких і формувалися доходи державного та місцевих бюджетів. Унаслідок цього виникли фактично три типи податково спроможних територій: а) території, щодо яких Україна тимчасово втратила вплив та юрисдикційність; б) території «сірої зони», де велися (ведуться) бойові дії; в) території, на яких залишилась українська юрисдикційність. Звісно, не можна їх порівнювати і в сенсі надходження податків та зборів. Якщо перші були практично виключені із системи поповнення бюджетних надходжень України, в других принципово скоротилося (а подеколи і зникло) таке поповнення бюджетів, то останні продовжували перераховувати податки до відповідних бюджетів, але, безумовно, з урахуванням поточної ситуації та принципів змін.

Принциповою ознакою розвитку податкового регулювання і його адекватного висвітлення в законодавчих нормах є реформування засобів

⁸⁵ Там само.

упорядкування податкових відносин. Потрібно враховувати, що податкові відносини є одними з найбільш активних та динамічних. Зрозуміло, що певні зміни відбуваються майже щорічно, але на сьогодні можна вирізнити і окремі етапні моменти. Звісно, окремим стартовим моментом становлення та реформування податкової системи України можна вважати 1991 рік – рік, з якого незалежність України набула віддзеркалення і в деталізації складових податкової системи України. Зрозуміло, певний час податкова система складалася із трансформованих радянських податків та зборів і принципово не відрізнялась від податкових систем інших пострадянських держав. Але це тривало недовго.

Невеличкий за часом період динамічного розвитку податкової системи України привів до кардинальної її зміни наприкінці 1992 року, коли були внесені доповнення до чинної [Конституції України, відповідно до яких](#) Верховна Рада України у виняткових випадках двома третинами голосів від загальної кількості народних депутатів України може законом делегувати Кабінету Міністрів України на визначений термін повноваження видавати декрети в сфері законодавчого регулювання з окремих питань, для реалізації [делегованих повноважень](#) ухвалює декрети, які мають силу закону. Декрети можуть зупиняти дію конкретних законодавчих актів або вносити до них зміни і доповнення. Декрет після його підписання Прем'єр-міністром України передається до Верховної Ради України і набуває чинності, якщо протягом десяти днів з дня одержання декрету Верховна Рада України не наклала на нього вето. У період здійснення Кабінетом Міністрів України делегованих повноважень Верховна Рада України може законом скасувати декрети Кабінету Міністрів України або їх окремі положення, якщо вони суперечать Конституції України. Після закінчення терміну делегування повноважень Кабінету Міністрів України Верховна Рада може скасовувати або змінювати декрети законами України ст. 97¹ Конституції України [47]⁸⁶. За

⁸⁶ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр#Text>.

підсумками реалізації такого повноваження Кабінетом Міністрів України було видано 83 декрети. 26 грудня 1992 року було прийнято низку Декретів Кабінету Міністрів України, які регулювали справляння окремих податків та зборів.

Зрозуміло, що з 1992 року відбувалися й інші змістовні корегування податкової системи України, але найбільш значущі зміни варто пов'язувати з прийняттям Податкового кодексу України в 2010 р. Поява єдиного кодифікованого акта в регулюванні податкових відносин обумовило якісний етап розвитку та стану на той момент як податкової системи в цілому, так і чинного податкового законодавства. Низка законів, які регулювали справляння податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб тощо, були трансформовані в окремі розділи Податкового кодексу України. Низку платежів, які входили до складу податкової системи України відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» (збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, гербовий збір і т.ін.) [136]⁸⁷, взагалі було виключено зі складу податкової системи України. Звісно, це не означало, що подібні платежі були скасовані взагалі. Обов'язок щодо їх сплати залишився (окрім гербового збору), але він вже регулювався не податковим законодавством, і відповідно, до цього подібні платежі не містилися в статтях 9 та 10 Податкового кодексу України.

Динамічний розвиток системи оподаткування стикнувся і з військовою агресією росії в 2014 році. Ці обставини і викликали потребу в запровадженні певних реформаторських підходів стосовно податкових відносин у 2015 р. Навряд чи можна вважати, що податкова реформа, оголошена в 2015 р., була проведена бездоганно і набула ефективних форм реалізації перебудови податкової системи. Вихідні акценти податкової реформи 2015 р. мали форми гасел, які аж ніяк не стосувалися раціоналізації та підвищення ефективності справляння податків та зборів. Одним із найпринциповіших моментів, які

⁸⁷ Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

проголошувались при проведенні цієї реформи, було кардинальне скорочення кількості податків та зборів. Але фактично, йшлося про порожнє гасло осіб, які організовували цю реформу. Достатньо лише підкреслити, що кількісне скорочення платежів досягалося не скасуванням окремих із них, а об'єднанням декількох платежів в один. Так, п'ять різновидів рентних плат були об'єднані в один платіж, три майнові податки (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю) об'єднали в єдиний платіж під назвою податок на майно (ст. 265 Податкового кодексу України) [93]⁸⁸. Таким чином, кількість податків та зборів, на що переважно робився акцент стосовно змісту податкової реформи, не лише не зменшилась, а, по суті, збільшилася. Більш того, до традиційного набору платежів, які сформували зміст податкової системи України, були додані (з порушеннями формальних процедур законотворчості) платежі, яких раніше не було, – військовий збір.

Наступний період податкового реформування пов'язується з черговим етапом активної російської агресії на початку 2022 року. Багато в чому на цьому етапі здублювалися та посилилися ті самі виклики, що характеризували підстави реформування відносин оподаткування з 2014 р. (тимчасова зміна підконтрольних Україні територій, зменшення бази оподаткування, податково спроможних платників і т. ін.). Звісно, на цьому етапі виникло набагато більше проблем зі справлянням податкового обов'язку, функціонуванням податкових джерел наповнення дохідних частин бюджетів. Достатньо лише згадати, що в цей період (2022–2023 рр.) близько 30 % бюджетних доходів формувалося за рахунок власних надходжень, тоді як переважна більшість коштів держави та територіальних громад створювалися за рахунок зовнішніх запозичень.

Абсолютно зрозумілим за цих умов стає і корегування податкових обов'язків платників, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, режиму проведення податкового контролю (фактичних та камеральних перевірок) та наслідків цього, перерозподілення джерел надходження коштів

⁸⁸ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

від сплати податків у 2023 р. Як приклад останнього можна навести диференціацію розподілення коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб між бюджетами територіальних громад та державним бюджетом. Виходячи з принципової потреби у збільшенні коштів держави для фінансування обороноздатності країни, прийнято та реалізовано рішення щодо надходження коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб військовими замість бюджетів територіальних громад до Державного бюджету України [125]⁸⁹.

Складно сподіватися на сталі надходження від сплати майнових податків (податку на нерухомість, податку на землю) за умов, коли такі об'єкти знищені (будівлі) або заміновані чи перебувають у стані, що унеможливорює виробниче застосування (земля). Більш того, знищення підприємств, їх розміщення на окупованій території призвели не лише до мінімізації надходжень від майнових податків, а й унеможливили отримання доходів як безпосередньо юридичних осіб, так і доходів фізичних осіб, які на них працювали. Саме тому це зумовило і кардинальний перегляд перспектив надходжень від сплати прибуткових податків. Схожою є ситуація і зі сплатою соціальних зборів [169]⁹⁰.

Сучасний стан суспільних відносин, новітня історія України об'єктивно довели спроможність України бути європейською демократичною державою. Саме тому активізація євроінтеграційних процесів є ще одним важелем корегування чинного національного законодавства. Законодавчий масив в Україні перестає бути замкненою системою та орієнтованою виключно на національні межі. І це зрозуміло, адже в регулюванні податкових відносин, як у жодних інших формах суспільних відносин, правова форма має чітко відбивати економічний зміст. Саме адекватність відображення правового

⁸⁹ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України : Закон України від 08.11.2023 р. № 3428-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3428-20#Text>.

⁹⁰ Broiakov, S., Kucheriavenko, M., Verlos, N. The Dynamics of the Collection of the Mandatory State Pension Fund Contribution (with the Example of the Formation of Judicial Practice). *Baltic Journal of Economic Studies*. 2023. Vol. 9. No. 4. Pp. 37–43. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2023-9-4-37-43>.

вираження економічних відносин оподаткування і є підставою та умовою ефективності податкового закону.

Вплив євроінтеграційних процесів щодо підвищення ефективності податкового законодавства передбачає декілька напрямів. По-перше, це пристосування чинного податкового законодавства до вимог європейського. Йдеться не лише про формування певного спільного знаменника між національними законами та законодавством Європейського Союзу (далі – ЄС), а й формальне, термінологічне узгодження, завдяки якому формується можливість ефективного застосування законодавчих приписів. По-друге, врахування приписів європейського законодавства ще на стадії розроблення законопроектів. Саме цей шлях має в подальшому позбавити потреби в узгодженні, корегуванні чинних норм національного законодавства з європейськими вимогами, тобто набуття чинності національними законами вже має відбуватися в європейських формах. По-третє, досягнення і гарантування балансу актів національної системи законодавства. Йдеться передусім про міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. З огляду на те, що подібні акти в системі податкового законодавства мають вищу юридичну силу порівняно із законами, процедури узгодження та реформування законодавчих актів мають відбуватися саме через урахування приписів міжнародних договорів.

Міжнародні податкові договори як інструмент подолання суперечок на межі податкових юрисдикцій спрямовуються насамперед на подолання негативних наслідків подвійного оподаткування. Саме по собі уникнення подвійного оподаткування не передбачає проблем, а акцентує увагу на необхідності зусиль урядів країн щодо узгодження національних інтересів у сфері оподаткування та укладання відповідних домовленостей, обмежуючи право країни-джерела на оподаткування [174]⁹¹. Подібне намагання реалізується через обмеження податкових джерел стосовно навантаження на

⁹¹ Rixen T. The Institutional Design of International Double Taxation Avoidance. *WZB Discussion Paper*. 2008. No. SP IV 2008-302. 37 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/49736/1/570399548.pdf>.

національних інвесторів за кордоном та обмеження можливостей надоподаткування іноземних доходів. У цих умовах країна резидента може односторонньо надавати відповідні податкові преференції для усунення подвійного оподаткування, але безпосередня мета в сенсі цього може бути досягнута лише за одночасної пропозиції преференцій. Це приводить до вирівнювання потоків іноземних інвестицій та встановлення незмінного загального рівня їх оподаткування.

Певні складності із розв'язання питання щодо обмеження права на оподаткування в окремій країні пов'язані з узгодженням національних приписів податкового законодавства щодо деталізації правових засобів в упорядкуванні правил справляння податкових обов'язків у країнах, що домовляються. В цій ситуації потрібно враховувати, що при уникненні подвійного оподаткування формуються підстави з'ясування режимів оподаткування як у країні – проживання, так і в країні – джерела. Саме тому досягнення балансу в цій ситуації свідчить не лише про зниження надмірного оподаткування окремих зобов'язаних осіб, а й спрощує умови діяльності контролюючих органів, навантаження на податкові органи. «Однією з переваг застосування податкових договорів є зниження навантаження на ці органи через формування можливостей з обміну податковою інформацією, що спрощує, зрештою, адміністрування податків. Також додатковим бонусом при укладанні договорів про уникнення подвійного оподаткування є досягнення більшої правової визначеності» [86, с. 191]⁹².

Зазвичай договори про усунення податкового оподаткування мають двосторонній характер і стосуються порівняльних правил оподаткування в двох державах, які домовляються. При цьому важливо враховувати способи імплементації міжнародних договорів до національного законодавства [86, с. 193–194; 65, с. 589–594]⁹³. Перший шлях передбачає автоматичне включення

⁹² Олендер І. Я. Вплив режиму усунення подвійного оподаткування на виконання податкового обов'язку : монографія. Харків : Право, 2020. 222 с.

⁹³ Див. докладніше: Олендер І. Я. Вплив режиму усунення подвійного оподаткування на виконання податкового обов'язку : монографія. Харків : Право, 2020. 222 с.; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

таких договорів у Національне законодавство без необхідності спеціального законодавчого супроводження. В умовах інших процедур передбачено спеціальне процедурне забезпечення, лише після здійснення якого норми таких міжнародних договорів починають діяти. Останній варіант притаманний і законодавству України, в якому чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України (ст. 9 Конституції України) [47]⁹⁴.

Диференціація змісту та місця міжнародних договорів зумовлює і характер, врахування змісту їх норм порівняно з іншими актами, які входять до системи податкового законодавства [65]⁹⁵. Для законодавства України реалізується традиційна концепція вищої юридичної сили подібних міжнародних договорів порівняно з національним законодавством. Такий стан речей чітко відбиває зміст ст. 27 Віденської Конвенції про право міжнародних договорів: «сторона не може посилається на положення свого внутрішнього законодавства як на обґрунтування свого невиконання договору» [12]⁹⁶. Більш того, подібні договори в умовах, коли вони мають перевагу над внутрішніми законами передбачають певний пролонгаційний характер, коли їх перевага гарантується над подальшими національними законами [175, с. 34]⁹⁷.

Передумови набуття Україною статусу члена ЄС вимагають реформування законодавчих норм відповідно до європейських принципів, прийняття нових законодавчих актів, які б чітко відповідали цьому [173]⁹⁸.

⁹⁴ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

⁹⁵ Див. докладніше: Кучерявенко Н. П. Курс податкового права : в 6-ти т. Харків : Право, 2002. Т. 3 : Учення о податку. Харків : Легас-Право, 2005. 600 с.

⁹⁶ Віденська конвенція про право міжнародних договорів : конвенція від 23.05.1969 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118#Text.

⁹⁷ Rohatgi R. Basic International Taxation. Vol. 1: Principles of International Taxation. 2nd Edition. Richmond : Richmond Law & Ted Ltd, 2005.

⁹⁸ Kotenko A., Bondarenko I., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A Comparison of Tax Compliance Tools in Ukraine with Select European Countries. *European Taxation*. 2023. Vol. 63. No. 10. Pp. 423–431. URL: <https://doi.org/10.59403/25j8rah>.

Схожа тенденція спостерігається за кожним галузевим напрямом. Водночас одним із найбільш складних є упорядкування на таких засадах податкових відносин, врахування та приведення у відповідність із Директивами ЄС податкових норм. При цьому потрібно чітко розуміти певні особливості цього процесу:

а) приведення у відповідність норм національного податкового законодавства та Директив ЄС насамперед відбувається через узгодження саме законодавчих норм, які є виключно податковими за своєю природою;

б) узгодження та досягнення балансу між нормами податкового законодавства та Директивами ЄС, які мають комплексний характер і впливають на регулювання податкових відносин на межі з іншим, неподатковим регулюванням;

в) урахування та формалізація приписів Директив ЄС, які містять переважно похідний технічний характер і стосуються досить вузьких аспектів пошуку та встановлення правових форм реалізації обов'язку щодо сплати того чи іншого податку. Передусім це стосується специфічних відносин справляння акцизів, акцизного податку, визначення товарів, їх переліку, оборот яких породжує виникнення обов'язку щодо сплати цього специфічного податку.

За сучасних умов складно уявити ігнорування наявної тенденції. Нею охоплюються практично всі аспекти існування суспільства. Корегування чинної сукупності законодавчих норм у цьому сенсі обумовлює та вимагає системного підходу до обороту віртуальних активів. Прийняття Закону України «Про віртуальні активи» зрушило з місця реалізацію схожої тенденції. На наш погляд, тенденція, що відображає нагальну потребу у відповідних змінах, має ставити за мету системне упорядкування відносин щодо цього. Але згаданий Закон, упорядковуючи оборот віртуальних активів, зосередив увагу переважно на інструментах приватноправового впливу, проігнорувавши засоби публічно-правового регулювання. Не зупиняючись детально на всіх аспектах публічно-правового регулювання, хотілося б звернути увагу лише на два моменти, без яких системної конструкції щодо регулювання обороту

віртуальних активів не може бути. Це відносини оподаткування та відносини співіснування держави і віртуальних інструментів, які виходять за межі державної монополії (державні дозволи, нагляд, контроль щодо легалізації відповідних бірж та інших учасників цих відносин).

Закон України «Про віртуальні активи» регулює правовідносини, що виникають у зв'язку з оборотом віртуальних активів в Україні, визначає права та обов'язки учасників ринку віртуальних активів, засади державної політики у сфері обороту віртуальних активів [124]⁹⁹. Спрямованість впливу норм цього акта акцентується на регулюванні обігу віртуального активу як нематеріального блага, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. На наш погляд, подібна особливість розуміння змісту віртуального активу може певним чином заплутувати. Річ у тім, що в організації обігу цих активів значну частку становлять і публічні відносини, що зумовлюють участь держави в організації таких процесів. Саме тому визначення природи такого явища через об'єкт цивільних прав не визначає всього різноманіття таких відносин, які включають і приватно правові, і публічно-правові засади регулювання.

Визначаючи суб'єктний склад учасників відносин щодо обігу віртуальних активів, потрібно врахувати, що одними із основних суб'єктів, правовий статус яких пов'язується саме з таким регулюванням, є постачальники послуг щодо обороту віртуальних активів (виключно суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять в інтересах третіх осіб один або декілька з таких видів діяльності) (п. 8 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи») [124]¹⁰⁰: а) зберігання або адміністрування віртуальних активів чи ключів віртуальних активів; б) обмін віртуальних активів; в) переказ віртуальних активів; г) надання посередницьких послуг, пов'язаних із віртуальними активами. Навряд чи можна погодитись із назвою ст. 4

⁹⁹ Про віртуальні активи : Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>.

¹⁰⁰ Там само.

«Правовий статус віртуальних активів». Конструкція статусу завжди застосовується до суб'єктів правовідносин і охоплює повноваження або права та обов'язки учасника. Використання ж поняття «статус» до об'єкта регулювання є штучним. Більш того, схожа стаття міститься в Розділі II «Правовий режим віртуальних активів», назва якого з одного боку відбиває зміст цього явища, а з іншого боку, заходить у колізію з назвою ст. 4 Закону України «Про віртуальні активи».

Законодавче регулювання обігу віртуальних активів стосується правовідносин, що виникають: 1) у разі постачання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, якщо суб'єкти таких правовідносин мають зареєстроване місцезнаходження або постійне представництво на території України; 2) у зв'язку з вчиненням правочину, предметом якого є віртуальний актив, якщо сторони визначили право України як таке, що підлягає застосуванню до правочину в цілому або до окремої його частини; 3) у зв'язку з вчиненням правочину, предметом якого є віртуальний актив, якщо обидві сторони правочину є резидентами України; 4) у зв'язку з вчиненням правочину, предметом якого є віртуальний актив, якщо особа, яка здійснює операції з віртуальними активами у своїх інтересах (набувач віртуального активу), є резидентом України (п. 8 ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи») [124]¹⁰¹. Важливо зважати на те, що конструкція законодавчого упорядкування обігу віртуальних активів передбачає певні обмежувальні умови. Так, відповідно до ч. 3 ст. 2 Закону України «Про віртуальні активи», цей Закон не застосовується до правовідносин, пов'язаних із випуском, обігом, зберіганням і погашенням електронних грошей, а також до правовідносин, що виникають під час емісії, обігу, викупу цінних паперів та виконання зобов'язань за ними, укладання і виконання деривативних контрактів, заміни сторони деривативних контрактів та вчинення правочинів щодо фінансових інструментів на ринках капіталу, експлуатації програмних або програмно-

¹⁰¹ Там само.

апаратних комплексів обміну електронними даними, в яких забезпечується здійснення зазначених правовідносин щодо фінансових інструментів, а також відносини, що виникають під час провадження професійної діяльності на ринках капіталу та організованих товарних ринках.

Загальними принципами державного регулювання обороту віртуальних активів (ст. 14 Закону України «Про віртуальні активи») є [124]¹⁰²: 1) доцільність як обґрунтована необхідність державного регулювання окремих правовідносин з метою вирішення наявної проблеми; 2) адекватність як відповідність форм та рівня державного регулювання правовідносин потребі у вирішенні наявної проблеми та ринковим вимогам з урахуванням усіх прийнятних альтернатив; 3) ефективність як забезпечення досягнення внаслідок дії регуляторного акта максимально можливих позитивних результатів за рахунок мінімально необхідних витрат ресурсів суб'єктів господарювання, громадян та держави; 4) збалансованість як забезпечення у регуляторній діяльності балансу інтересів суб'єктів господарювання, громадян та держави; 5) передбачуваність як послідовність регуляторної діяльності, відповідність її цілям державної політики, планам з підготовки проєктів регуляторних актів, що дає змогу суб'єктам господарювання здійснювати планування їхньої діяльності; 6) прозорість та врахування громадської думки як відкритість для фізичних та юридичних осіб, їх об'єднань, дій регуляторних органів на всіх етапах регуляторної діяльності, обов'язковий розгляд регуляторними органами ініціатив, зауважень та пропозицій, наданих у встановленому законом порядку фізичними та юридичними особами, їх об'єднаннями, обов'язковість і своєчасність доведення прийнятих регуляторних актів до відома фізичних та юридичних осіб, їх об'єднань, інформування громадськості про здійснення регуляторної діяльності.

¹⁰² Там само.

Як ми підкреслювали вище, системний погляд на відносини з обігу віртуальних активів не може бути сформований без виокремлення цілісного блоку публічних відносин, які передбачають зміст державного регулювання ринку віртуальних активів (ст. 16 Закону України «Про віртуальні активи») [124]¹⁰³. Під таким регулюванням розуміється здійснення державою в особі Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та Національного банку України комплексних заходів щодо упорядкування, контролю, нагляду за ринком віртуальних активів, регулювання правил функціонування постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, а також заходів щодо запобігання і протидії зловживанням і порушенням на ринку віртуальних активів. Державне регулювання у сфері обороту віртуальних активів у межах своїх повноважень здійснюють: а) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку – щодо віртуальних активів, крім ЗВА (ВЦ); б) Національний банк України – щодо ЗВА(ВЦ). Завдання та повноваження цих органів предметно деталізовані статтями 16, 17 Закону України «Про віртуальні активи».

Важливим моментом в організації публічно-правового упорядкування відносин обігу віртуальних активів є деталізація характеру, умов, засобів співпраці та координації діяльності між органами, що здійснюють державне регулювання у сфері обороту віртуальних активів (ст. 20 Закону України «Про віртуальні активи») [124]¹⁰⁴. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та Національний банк України за допомогою засобів зв'язку, що дають змогу фіксувати інформацію, своєчасно повідомляють один одному будь-яку інформацію, необхідну для виконання покладених на них обов'язків. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та Національний банк України мають право на доступ до інформаційних баз даних одне одного, які ведуться з метою регулювання у сфері обороту віртуальних активів. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та Національний

¹⁰³ Там само.

¹⁰⁴ Там само.

банк України зобов'язані обмінюватися інформацією у визначеному ними порядку.

Національний банк України надає Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку відомості про: а) небанківські фінансові установи, які мають намір надавати послуги, пов'язані з оборотом забезпечених віртуальних активів, що забезпечені валютними цінностями та отримали ліцензію Національного банку України на здійснення валютних операцій; б) постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, які є небанківськими фінансовими установами, про прийняте рішення Національного банку України про відкликання (анулювання) ліцензії на провадження діяльності з надання фінансових послуг, на здійснення валютних операцій; в) постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, які є банками, про прийняте рішення Національного банку України про віднесення банку до категорії неплатоспроможного або про відкликання банківської ліцензії та ліквідацію банку.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку надає Національному банку України відомості про: а) банки та небанківські фінансові установи, які отримали дозвіл на надання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів; б) постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, які є банками або небанківськими фінансовими установами, про закінчення строку дії дозволу на надання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, його переоформлення або анулювання.

Значний публічно-правовий вплив на упорядкування відносин з обігу віртуальних активів реалізується через державний реєстр постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів (ст. 21 Закону України «Про віртуальні активи») [124]¹⁰⁵. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку є держателем Державного реєстру постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів. Державний реєстр постачальників

¹⁰⁵ Про віртуальні активи : Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>.

послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, перебуває у власності держави. Відомості про постачальника послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, якому видано дозвіл на надання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, вносяться Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку до Державного реєстру постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів. На підставі рішення про анулювання дозволу на надання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку виключає відповідні відомості з Державного реєстру постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів. Саме тому, контроль за виконанням вимог цього Закону здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та інші державні органи в межах своїх повноважень (ч. 1 ст. 22 Закону України «Про віртуальні активи») [124]¹⁰⁶.

Тож, послідовним та об'єктивним можна вважати відтермінування набуття чинності цим Законом до моменту внесення відповідних змін до Податкового кодексу України. Ця тенденція відбилася в появі двох законопроектів, які зосереджували увагу саме на цьому. На початку 2022 р. було прийнято Закон України «Про віртуальні активи» № 2074-9. Цей Закон регулював відносини у сфері обороту віртуальних активів, але треба сказати, що переважно йшлося про засоби приватноправового регулювання, і поза увагою залишався публічно-правовий погляд на упорядкування подібних відносин. Звісно, стали конструкцію правової форми, розуміння та узгодження таких відносин без публічно-правового регулювання не можна було здійснити, саме тому набуття чинності цим Законом пов'язувалося з внесенням змін до Податкового кодексу України.

Для цього на сьогодні розроблено та існують, а точніше співіснують, два законопроекти: № 10225 і № 10225-1. Проект закону № 10225 розроблявся Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку (фактично

¹⁰⁶ Там само.

йдеться про нову редакцію закону), відповідно до якого віртуальні активи визначаються як інвестиційні активи. Об'єктом оподаткування визначено інвестиційний прибуток від операції з віртуальними активами. База оподаткування – фінансовий результат від операції з віртуальними активами. Звісно, таким фінансовим результатом може бути як прибуток, так і збитки. При цьому база визначається як дохід від операцій з обороту віртуальних активів за мінусом вартості таких віртуальних активів. Платник має самостійно визначити базу за підсумками звітного періоду і включити прибуток (якщо він буде) до сукупного доходу. Ставка – зрозуміла і звичайна, 18 % ПДФО і 1,5 % військового збору.

Для цілей оподаткування продаж віртуальних активів передбачає три форми: а) продаж грошей; б) обмін на інші віртуальні активи; в) операції, внаслідок яких відбувається перехід права власності. Відчуження віртуальних активів з метою оподаткування – це є певна новела проєкту закону № 10225. Передбачається участь у цих відносинах і досить специфічного суб'єкта, традиційного в податкових відносинах, – податкового агента. Таким податковим агентом виступає біржа, за якою закріплюються обов'язки з обліку, сплати та звітності щодо корегування і визначення податкового обов'язку платника. Реєстрація біржі має здійснюватися в Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку і Національного банку України. Від 0,5 до 1,4 млн грн має відбуватися сплата щорічно. Контроль передбачає участь як біржі, яка протягом п'яти років має обов'язок збереження історії транзакцій, так і платника, який має щорічно заповнювати декларації про майновий стан та доходи. Авторство проєкту закону № 10225-1 належить Міністерству цифрової трансформації України. Цей проєкт вирізняється тим, що встановлюється пільговий період для платників, прибуток яких не перевищує 7 млн грн на рік. Для таких осіб встановлюється ставка 5 % на перші 3 роки, після цього – ставка в розмірі 9 % на 5 років, далі ставка для таких платників зростає до 18 %, тобто доходить до традиційних 18 % + 1,5 %.

Висновки до розділу 1

Аналізуючи питання, які винесені до змісту першого розділу роботи, були зроблені певні обґрунтування та сформульована низка висновків:

1. Початком процедурного регулювання певного різновиду суспільних відносин можна вважати момент, коли абстрактний нормативний припис формалізований, розрахований на невизначене коло осіб, відповідним чином гарантований, починає впливати на поведінку учасників відносин, організовує їх діяльність або бездіяльність. Ця ситуація не обов'язково вимагає активних дій. Механізм правового регулювання починається до того, коли, динамічні зміни у суспільних відносинах не відбуваються, але урегульованість їх правом, відображають їх правову оцінку.

2. Процедурне регулювання податкових відносин орієнтовано як на забезпечення досягнення основної мети податкового регулювання, так і деталізацію її на відповідні складові. Основним концептуальним орієнтиром у податковому регулюванні і, відповідно, процедурному забезпеченні цього є виконання податкового обов'язку через формування і закріплення порядку, в межах якого має бути гарантоване формування дохідних частин бюджету. Подібна основна мета процедурного забезпечення, податкового регулювання деталізується через процедурне гарантування реалізації складових податкового обов'язку: процедур податкового обліку, процедур сплати податку, процедур податкової звітності.

3. Процедурне забезпечення процесу реалізації матеріальних приписів, які регулюють податкові відносини, зосереджене як у сфері правотворчості, так і в сфері правозастосування. Правозастосування передусім все регулятивні податкові процедури, через які гарантується повне та своєчасне виконання всіх складових податкового обов'язку. Крім того, регулятивні процедури так само представлені і в умовах вирішення податкових спорів. Зрозуміло, що останні не передбачають виключно податково-правовий характер, бо низка вимог та приписів, які стосуються динаміки поведінки осіб в цих умовах, вже

передбачають адміністративний, управлінський характер здійснення податкової вимоги.

4. Податково-адміністративна комплексність гарантується єдиними засобами імперативного регулювання, які притаманні і адміністративному, і податковому праву як публічним галузям. Саме таким чином і формується узагальнена триланкова конструкція засад процедурного регулювання податкових відносин, яка включає: 1) процедури розробки та прийняття податково-правової норми (відображає певні особливості саме в сфері податкового регулювання, наприклад щодо встановлення місцевих податків та зборів); 2) процедури повного та своєчасного виконання всіх складових податкового обов'язку (облік, сплата, звітність); 3) процедури узгодження (адміністративне та судове).

5. З'ясування природи податкових процедур, беззаперечно, вимагає узгодження конструкцій матеріального та процесуального. Це обумовлює чіткий діалектичний зв'язок таких понять. З одного боку, матеріальний припис у податковому праві може залишитись гаслом без наявності відповідної процедури щодо його реалізації. Матеріальний припис може бути формалізований та породжувати відповідні правові наслідки лише після реалізації процедури, яка його стосується. З іншого боку, процедура не може розглядатися відокремлено від матеріальної норми. Матеріальна норма фактично зосереджує мету, напрямки та засоби реалізації відповідної процедури. Тобто процедура відштовхується від матеріальних вихідних засад.

6. Реалізація матеріальних податково-правових норм при регулюванні податкових відносин має гарантуватись та забезпечуватись відповідними процедурними веліннями. Тобто, саме відштовхуючись від змісту матеріального припису, процедурна норма має сформулювати засіб його реалізації. Незважаючи на підстави диференціації процедур у податковому регулюванні на нормотворчі, регулятивні та охоронні, потрібно враховувати, що основа їх природи обумовлена єдністю, спільними ознаками. Це визначено метою, спрямованістю, та засобами правового впливу і т.ін.

7. Ієрархічність податкових процедур впливає із відповідної ієрархічності нормативних приписів та ґрунтується на диференціації податкових процедур, засадах процедурного регулювання. Зрозуміло, насамперед ідеться про триланкову деталізацію динамічності процедурного регулювання (нормотворчі, регулятивні, охоронні процедури). Абсолютно ясно, що охоронна процедура не може передувати ані регулятивній ані нормотворчій. Не можна реалізовувати примус до того, як виник нормативний припис, який закріплює підстави, зміст та характер цих відносин. Тобто подібна динаміка закладає і певні засади ієрархічності в процедурному регулюванні. Фактично те саме стосується і всіх обставин, де має йтися про відповідну послідовність динаміки розвитку відносин. Така сама логіка притаманна й послідовності процедур податкового обліку, сплати та звітності як процедурного забезпечення реалізації елементів податкового обов'язку.

8. Незважаючи на загальні об'єднувальні засади податкового та бюджетного регулювання, ми виходимо з того, що особливості як правового впливу в цілому, так і стосовно специфіки бюджетного та податково-процедурного регулювання змістовно розрізняються. Завершення реалізації податкової процедури щодо виконання податкового обов'язку не означає, що вона втручається або накладається на особливості бюджетного процедурного регулювання. Закінчення процедурного регулювання щодо реалізації податкового обов'язку ставить крапку в режимі упорядкування саме цією підгалуззю права. Від цього моменту починається процедурне регулювання бюджетних відносин. Тобто вони стикаються, але не поглинають одне одного. Саме тому, на наш погляд, податкові процедури спрямовуються на процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку, а не формування бюджетних доходів. Виконання податкового обов'язку в повному обсязі ставить крапку на реалізації податкових процедур.

9. Узагальнені підстави класифікації податкових процедур мають пов'язуватись із загальними підставами класифікацій податкових правовідносин та доктринальними конструкціями в податковому регулюванні

(податковий обов'язок і т.ін.). З огляду на це всі податкові процедури має сенс розмежувати на регулятивні та охоронні. Слушним є і виокремлення певного різновиду «передпроцедурного» регулювання, коли йдеться про особливості процедурного забезпечення самого правового припису.

10. Аналізуючи природу нормотворчих процедур в оподаткуванні, потрібно з'ясувати: чи мають вони якусь змістовну своєрідність, що дає змогу відмежувати їх від інших засобів процедурного забезпечення появи відповідного нормативного припису. Якщо зосередити увагу на процедурах виникнення податкових законів, то принципових особливостей саме у сфері оподаткування ми навряд чи знайдемо. Але якщо враховувати процедурне упорядкування інших законодавчих актів, то не можна не звернути увагу на декілька особливостей. По-перше, запровадження податків та зборів, внесення змін щодо процедур їх справляння мають узгоджуватись із бюджетними процедурами, що гарантує наявність певного терміну між моментом запровадження платежу та початком бюджетного року. По-друге, акти, які впроваджують місцеві податки та збори на відповідних територіях, приймаються рішенням місцевих рад. По-третє, такі рішення місцевих рад передбачають пряму вказівку на це в Податковому кодексі України.

11. Регулятивні податкові процедури гарантують реалізацію своєчасного і повного виконання податкового обов'язку. Водночас завдяки їм створюється можливість своїми діями розв'язувати спір між учасниками податкових відносин, вирішувати конфлікти у сфері оподаткування. Значна частка регулятивних податкових процедур має доюрисдикційний характер, оскільки спрямована на упорядкування поведінки законослухняного платника в умовах, де ще не виник спір, не вирішується він і не йдеться про підстави та засади притягнення до відповідальності.

12. Виходячи з того, що процедурне регулювання податкових відносин передбачає організацію відповідних дій суб'єктів владних повноважень, необхідно враховувати межу податково-адміністративного регулювання. На наш погляд, у цій ситуації формується дуже плинний механізм. По-перше,

формування державних органів, їх організаційна побудова реалізуються шляхом засобів адміністративного характеру в сфері управління податковим регулюванням. По-друге, визначення системи органів управління податковою сферою зумовлює виникнення підстав для реалізації, власне, податкових процедур, зумовлених виконанням податкового обов'язку. По-третє, виникнення спору в ході реалізації податкових процедур передбачає вирішення його в режимі апеляційного адміністративного оскарження чи розв'язання судами. В обох цих випадках визначальна роль належить саме адміністративним процедурам. Подібне поєднання податкового та адміністративного процедурного регулювання обумовлює формування певних комплексних (адміністративно-податкових) конструкцій, в основі яких знаходиться єдиний тип засобів правового впливу – імперативний.

13. Регулятивна податкова процедура може розглядатися і як завершальна форма процедурного регулювання, і як проміжна. У першому випадку регулятивній процедурі передують нормотворча, реалізація якої з моменту виникнення податкової норми відбувається чітко з додержанням припису закону. Виконання своєчасно та в повному обсязі податкового обов'язку не закладає підстав подальшого процедурного регулювання. Податок сплачений відповідно до процедур податкового обліку, обрахований та надана податкова звітність – процедурне регулювання завершено. У другому випадку йдеться про окремі форми правопорушення, які призвели до ненадходження податків до бюджетів і т.ін. У цій ситуації проміжний характер регулятивних процедур зумовлює те, що вони передують охоронним. В основі підстави виникнення необхідності процедурного регулювання охоронного типу знаходиться порушення податкового обов'язку.

14. В основі охоронно-податкової процедури становлять охоронні податкові правовідносини. Останні регулюють або пасивну поведінку учасників податкових правовідносин, які ігнорували необхідність здійснення активних дій щодо виконання податкового обов'язку, або активну поведінку таких осіб, яка призвела до податкового правопорушення. Подібне

оцінювання поведінки може стосуватись не лише зобов'язаних осіб, а й суб'єктів владних повноважень. У значній кількості випадків відповідному охоронному призначенню процедури передує реалізація функцій контролю податковими органами. Втім це не означає, що реалізація контролю обов'язково має здійснюватися в охоронному режимі. Реалізація контролюючої функції податковими органами може призвести до констатації слухності та своєчасності поведінки платника, в ході чого буде зроблений висновок щодо чіткої реалізації ним податкового обов'язку.

15. Спираючись на юридичний факт як момент виникнення необхідності та підстави в процедурному регулюванні, конкретна податкова процедура деталізує правила поведінки в цих умовах для кожного учасника. Певною складністю процедурного регулювання в цих умовах є обов'язкова необхідність узгодження процедурних прав та обов'язків учасників, які протистояють одне одному в податковому правовідношенні. Йдеться про відповідну узгодженість та обумовленість прав та обов'язків платника із повноваженнями контролюючого органу. Так, повноваження щодо контролю суб'єктом владних повноважень має стосуватись лише тих обов'язків, які має реалізовувати платник. Формування несприятливих наслідків для нього стосовно тих обов'язків, які не мав виконувати платник, не можуть бути підставою для штрафних санкцій та нарахувань. Побудова виваженої конструкції такого балансу закладе непереборні підстави неможливості свавілля публічного суб'єкта в податковому регулюванні.

16. Аналіз проблем відповідальності в сфері регулювання податкових відносин найчастіше пов'язується із деталізацією ознак, кваліфікації та наслідків правопорушення. Дійсно, подібний аналіз має міжгалузеве значення, яке уособлюється нормативними приписами кримінального, адміністративного та податкового регулювання. На наш погляд, принципово важливим є з'ясування межі в розумінні правопорушення та несприятливих наслідків у податкових відносинах. І в першому, і в другому випадку безпосередня оцінка пов'язується з вчиненням матеріальної шкоди

отримувачу бюджетних коштів. Така шкода саме і пов'язується з ненадходженням, неповним надходженням, несвоєчасним надходженням коштів від сплати податків до дохідних частин бюджетів.

17. В основі оцінювання неналежної поведінки не завжди можуть бути ознаки поведінки платника. Подібна неналежність може бути пов'язана із поведінкою контролюючого органу, банку тощо і не зумовлюватись діями або бездіяльністю саме платника податку. На перший погляд, може скластися уявлення, що якщо не надходять своєчасно кошти в рахунок погашення податкового обов'язку платника, то це є класичним прикладом правопорушення і свідчить про винну поведінку саме останнього. Це формальний підхід, бо в основі оцінювання такої ситуації може знаходитись невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу, що свідчить про поведінку саме владного суб'єкта, а не платника.

18. Деталізація співвідношення матеріального та процедурного є наявною майже в кожному концептуальному понятті податкового регулювання. Однією з доктринальних конструкцій регулювання податкових відносин є поняття податкового обов'язку. Відповідно до Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, які визначені законодавством. Саме таке визначення і надає чіткої динамічності в розумінні природи податкового обов'язку. Всі складові податкового обов'язку (облік, сплата та звітність) у цій ситуації визначено через відповідні активні дії. Тобто виконання податкового обов'язку пов'язується з виконанням процедур обліку, сплати та звітності.

19. Процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку реалізує припис ст. 67 Конституції України, де закладено вихідні засади розуміння цього явища. Більш того, податкове законодавство також ґрунтується на тому, що податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом. Тож, акцентуючи увагу на значенні цього обов'язку платника,

законодавець підкреслює – процедурне забезпечення реалізації податкового обов'язку лежить в основі формування правового статусу платника податку.

20. Процедурне упорядкування реалізації податкового обов'язку має ґрунтуватися на імперативних засадах регулювання податкових відносин як різновиду публічних відносин. В основі такого регулювання знаходяться імперативні методи шляхом використання односторонніх владних приписів державних органів щодо поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Послідовним виглядає і певне нееквівалентне розподілення повноважень, прав та обов'язків учасників відносин між особами, які протистояють як владна та зобов'язана сторони податкового правовідношення. Правовий статус представника владної сторони ґрунтується на правах щодо контролю за поведінкою інших учасників податкових відносин при мінімізації обов'язків. Утім, деталізація конституційно закріпленого обов'язку платників гарантує побудову правового статусу платника переважно через обов'язки при мінімізації прав.

21. Процедури реалізації податкового обов'язку передбачають декілька аспектів системності. По-перше, сам податковий обов'язок об'єктивно містить три складові: облік, сплата, звітність. Саме тому системний характер його змісту не може зводитися лише до обов'язку щодо сплати податків та зборів, а стосується виконання сукупності складових. По-друге, на перший погляд, процедура реалізації податкового обов'язку пов'язується виключно з поведінкою платника. З одного боку, сплачувати податок може і безпосередньо платник, а його обов'язок може здійснюватися через діяльність представника, податкового агента. З іншого боку, розрахунок суми сплати податку в багатьох випадках здійснюється також через участь податкових органів, коли платник вже отримує податкове повідомлення-рішення із чітко визначеною сумою податку, яку він має сплатити.

22. Момент, який обумовлює початок процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, пов'язується із складним юридичним фактом. У найбільш узагальненому вигляді він має поєднувати декілька

обставин. По-перше, для початку реалізації відповідної податкової процедури мають бути завершені всі процедури, які гарантують появу правосуб'єктної особи, тобто платник як зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин має бути зазначений у всіх відповідних податкових реєстрах. По-друге, як елемент підстави виникнення податкового обов'язку та необхідності регулювання цього має сформуватись чіткий зв'язок між платником та об'єктом оподаткування. Тобто об'єкт оподаткування має перейти у власність платника, що зумовить виникнення обов'язків зі сплати. По-третє, процедура сплати обумовлюється відповідним часовим терміном, що передбачає виникнення обов'язку зі сплати податку після закінчення податкового періоду. Тобто саме поєднання всіх цих обставин і обумовлює виникнення юридичного факту, що породжує початок процедурного регулювання зі сплати податку.

23. Сучасний стан суспільних відносин, новітня історія України об'єктивно довели спроможність України бути європейською демократичною державою. Саме тому активізація євроінтеграційних процесів є ще одним важелем корегування чинного національного законодавства. Законодавчий масив в Україні перестає бути замкненою системою та орієнтованою виключно на національні межі. І це зрозуміло, адже в регулюванні податкових відносин, як у жодних інших формах суспільних відносин, правова форма має чітко відбивати економічний зміст. Саме адекватність відображення правового вираження економічних відносин оподаткування і є підставою та умовою ефективності податкового закону.

24. Вплив євроінтеграційних процесів щодо підвищення ефективності податкового законодавства передбачає декілька напрямів. По-перше, це приведення чинного податкового законодавства до вимог європейського. Йдеться не лише про формування певного спільного знаменника між національними законами та законодавством Європейського Союзу, а й формальне, термінологічне узгодження, завдяки якому формується можливість ефективного застосування законодавчих приписів. По-друге, врахування приписів європейського законодавства ще на стадії розроблення

законопроектів. Саме цей шлях має в подальшому позбавити потреби в узгодженні, корегуванні чинних норм національного законодавства з європейськими вимогами, тобто набуття чинності національними законами вже має відбуватися в європейських формах. По-третє, досягнення і гарантування балансу актів національної системи законодавства. Йдеться передусім про міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. З огляду на те, що подібні акти в системі податкового законодавства мають вищу юридичну силу порівняно із законами, процедури узгодження та реформування законодавчих актів мають відбуватися саме через урахування приписів міжнародних договорів.

25. Визначаючи суб'єктний склад учасників відносин щодо обігу віртуальних активів, потрібно враховувати, що одними із основних суб'єктів, правовий статус яких пов'язується саме з таким регулюванням, є постачальники послуг щодо обороту віртуальних активів (виключно суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять в інтересах третіх осіб один або декілька з таких видів діяльності): а) зберігання або адміністрування віртуальних активів чи ключів віртуальних активів; б) обмін віртуальних активів; в) переказ віртуальних активів; г) надання посередницьких послуг, пов'язаних із віртуальними активами. Навряд чи можна погодитись із назвою ст. 4 «Правовий статус віртуальних активів». Конструкція статусу завжди застосовується до суб'єктів правовідносин і охоплює повноваження або права та обов'язки учасника. Використання ж поняття «статус» до об'єкта регулювання є штучним. Більш того, подібна стаття міститься в розд. II «Правовий режим віртуальних активів», назва якого, з одного боку, відбиває зміст цього явища, а з іншого боку, заходить у колізію з назвою ст. 4 Закону України «Про віртуальні активи».

РОЗДІЛ 2

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРОЦЕДУР СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

2.1. Процедури обліку як передумови процедурного забезпечення сплати податку

Аналізуючи зміст та структуру податкового обов'язку в узагальненому вигляді, можна дійти висновку, що йдеться про триланкову систему: облік, сплата, звітність. Характеризуючи податковий обов'язок як комплекс дій з реалізації податкового обліку звітності та сплати податку, мабуть, треба мати на увазі, що вона значно ширше за податковий обов'язок, що розуміється виключно як конституційний обов'язок своєчасно й у повному обсязі сплатити податки та збори [65, с. 383, 384]¹⁰⁷. Досліджуючи логіку співвідношення конституційного припису та норм, що визначають податкове регулювання, не можна забувати, що в межах конституційно-правового впливу не можуть бути деталізовані всі аспекти податкових відносин. Конституційні норми (в тому числі й щодо податкового обов'язку) формують вихідні, засадничі положення узагальненого змісту, спираючись на які, податкове законодавство деталізує їх досить докладно і на підставі цього будує саме податково-правові конструкції упорядкування цього різновиду суспільних відносин [73]¹⁰⁸.

Водночас саме така послідовність складових податкового обов'язку може виглядати й умовною. Наприклад, у деяких випадках надання звітності, декларації і породжує обов'язок щодо сплати. «Сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому сенсі» [65, с. 385, 386]¹⁰⁹. Зрозуміло, що обов'язок із сплати податку, який зумовлює реалізацію призначення податку

¹⁰⁷ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

¹⁰⁸ Див.: Логвінова О. В. Процедури податкового обліку як підстави забезпечення сплати податку (на прикладі реєстрації податкових накладних). *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2024. Вип. 47. С. 416–426. URL: https://dbms.institute/wp-content/uploads/Zb_Derg_Bud_47_2024.pdf.

¹⁰⁹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

– формування дохідних частин бюджетів, є основним, центральним. Але водночас його треба розглядати як комплексну складову податкового обов'язку в широкому сенсі. Не можна сплатити податок, не реалізувавши відповідну сукупність дій із податкового обліку: визначення зобов'язаної особи (облік платників), розрахунок суми податку (на підставі обліку об'єкта оподаткування і визначення бази оподаткування). Саме тому без інших складових не може бути реалізований основний обов'язок платника щодо надходження коштів від податків та зборів до доходів бюджетів.

Процедурне забезпечення обліку виступає системною конструкцією, яке поєднує зовнішні та внутрішні форматування. Зовнішня системність обліку забезпечується через включення його як складник цілісної конструкції разом з процедурами сплати та звітності. Внутрішня системність облікових процедур передбачає диференціацію обліку залежно від окремих елементів податкового механізму: платника та об'єкта.

Процедури податкового обліку платників є одними з визначальних у процедурному регулюванні податкових відносин взагалі. Це пояснюється тим, що саме процедури реєстрації зобов'язаної особи (платника) і зумовлюють виникнення у особи правосуб'єктності, та виходячи з цього, породжують момент, з якого у такої особи виникає податковий обов'язок. Облікові процедури зобов'язаних осіб відображають динаміку податкового правовідношення, що передбачає їх диференціацію на декілька стадій чи етапів. Першим етапом процедурного регулювання обліку можна виокремити постановку на облік платника податку, в умовах чого легалізується суб'єкт, який буде зобов'язаний реалізовувати податковий обов'язок. На другому етапі відбувається корегування відомостей щодо платника залежно від динаміки відносин, зміни фактичних обставин. Не можна виключати ситуації, коли відповідних змін не буде і необхідність у корегуванні відомостей щодо платника буде відсутня, але найчастіше плинність податкових відносин вимагає і корегування процедур цього етапу. Третій етап процедурного регулювання податкового обліку пов'язується із припиненням відносин, які

виражають податковий обов'язок. Це може бути пов'язано як зі зміною діяльності, яка лежить в основі податкового обов'язку особи, так і зі зміною місця обліку платника.

Податкові процедури обліку реалізуються у формі загального і спеціального режиму. В умовах загального режиму облікових процедур формування сукупності відомостей щодо платника у загальному реєстрі здійснюється без урахування окремих особливостей способів реалізації ним податкового обов'язку. В такому випадку процедурне регулювання зосереджується на податкових реєстрах юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб та фізичних осіб. Спеціальний режим облікових процедур стосується процедурного регулювання обліку учасників податкових відносин, правовий статус яких характеризується певними особливостями (наприклад: великий платник податків, платник податку на додану вартість і т.ін.), що вимагає відхилення від звичайних режимних процедур обліку.

Акцент на обліку юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб та фізичних осіб у загальному режимі процедурного регулювання пов'язується з тим, що саме їх законодавець виокремлює як платники податків. Так, відповідно до ст. 15 «Платники податків» Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [93]¹¹⁰.

Податковий облік фізичних осіб – платників податків у переважній більшості випадків здійснюється за місцем проживання. Водночас не можна виключати і залучення в таких реєстрах інформації стосовно нерухомого майна, транспортних засобів і т.ін., які перебувають у власності цих осіб і

¹¹⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

породжують податковий обов'язок. Тобто процедурне регулювання обліку в подібній ситуації вже передбачає облікові дії стосовно як платника, так і об'єкта оподаткування. Функціонування систематизованих облікових даних щодо фізичних осіб відбулося наприкінці 1994 р., коли було прийнято Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів» [129]¹¹¹. До 1998 р. процедурне регулювання обліку зобов'язаних осіб набуло розвитку і певної закінченої форми. З 1 січня 1998 р. без окремого індикаційного номеру відповідності в цьому реєстрі стало неможливим відкрити розрахунковий рахунок у банку і одержувати переважну більшість доходів (заробітну плату і т.ін.). Метою створення такого реєстру є повний облік фізичних осіб, у яких виникав податковий обов'язок за відповідними податками та зборами. Формування такого реєстру здійснювалося шляхом організації автоматизованої обробки інформації щодо сплати податків та зборів в режимі комп'ютерної мережі.

З 1996 р. було сформовано також відповідний реєстр обліку юридичних осіб. Єдиний державний реєстр підприємств та організацій в Україні закріпив єдину автоматизовану систему обліку, накопичення та обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності Положенням, яке було затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118 «Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України» [137]¹¹². Цей реєстр реєстрував місцезнаходження суб'єкта, місце проведення діяльності підприємств та організацій. У деяких випадках було деталізовано різновид обліку за місцем перебування нерухомого майна і транспортних засобів, які перебували у власності юридичної особи.

Функціонування такого реєстру юридичних осіб здійснювалось у певному консолідованому режимі. Так, державний реєстратор у день

¹¹¹ Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів : Закон України від 22.12.1994 р. № 320/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/320/94-вр#Text>.

¹¹² Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України : постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 118. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/118-96-п#Text>.

державної реєстрації юридичної особи зобов'язаний був передати відповідним органам статистики, податковим органам, Пенсійному фонду України, фондам соціального страхування відомості реєстраційної карти щодо державної реєстрації юридичної особи. Такі дані були підставою для реалізації облікових процедур у цих органах. Місцем обліку платників податків виступав відповідний орган державної податкової служби за зареєстрованим місцем знаходженням юридичної особи.

Певними особливостями характеризується процедурне регулювання відокремлених підрозділів юридичної особи. Це пов'язується з тим, що на філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, покладено обов'язок утримувати, сплачувати податки і збори, пеню і штрафні санкції. Місцем обліку таких осіб є відповідний орган державної податкової служби за зареєстрованим місцезнаходженням юридичної особи. Це не виключає того, що у випадку, коли відокремлений підрозділ здійснює діяльність на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то він може прийняти рішення щодо ведення обліку такого платника за місцем знаходження структурних підрозділів.

Облікові процедури, які стосуються об'єкта оподаткування, деталізують підстави віднесення відповідного об'єкта до тих, що породжують податковий обов'язок. Відповідно до ст. 22 «Об'єкт оподаткування» Податкового кодексу України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [93]¹¹³. Зрозуміло, що облікові процедури, які стосуються об'єктів оподаткування, набувають певної особливої форми залежно від форми об'єкта. Більш того, визначення об'єкта оподаткування законодавець здійснив у формі відкритого переліку. Саме тому в цій ситуації не можна побудувати замкнену

¹¹³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

конструкцію податкових процедур щодо обліку об'єктів оподаткування. Найбільш поширеними формами такого типу реєстрів є майнові реєстри та процедурне упорядкування обліку доходів.

В основі формування процедур обліку об'єктів оподаткування у формі доходів потрібно вирізняти деякі особливості. По-перше, оскільки йдеться про узгодження показників доходів та видатків, то зрозуміло, що мають використовуватись методики, характер та зміст яких визначаються процедурами та правилами бухгалтерського обліку. В контексті цього важливо розуміти співвідношення між податковим обліком та бухгалтерським обліком: чи йдеться про синонімічні конструкції, чи є принципові розбіжності. На сьогодні остаточного висновку щодо цього немає і найчастіше в контексті правового значення податковий облік визначають як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподаткування. Саме тому одним із важливих напрямів реформування податкового законодавства, на сьогодні, є розроблення та формування чіткої юридичної конструкції визначення та деталізації правил податкового обліку доходів та витрат платника.

По-друге, облікові процедури доходів як об'єкта оподаткування залежать від типу системи оподаткування: глобальної чи медулярної [59, с. 293–295]¹¹⁴. Глобальна, або синтетична, податкова система орієнтована на визначення всього сукупного доходу за певний період часу без деталізації його на джерела отримання та виду доходів (активних чи пасивних). Подібні процедури обліку об'єкта лежать в основі оподаткування прибутковими податками (податку на прибуток підприємств та організацій та податок з доходів фізичних осіб). Шедулярна, або парцелярна, система оподаткування диференціює доходи залежно від джерела їх отримання і розподіляє на окремі групи, оподаткування доходів у межах яких має свої особливості. Йдеться про розподілення не лише активних та пасивних доходів, а й класифікацію в їх межах на окремі підгрупи.

¹¹⁴ Див. докладніше: Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 293–295.

Процедури податкового обліку ґрунтуються на кількох методах: касовий, нарахувань та попередньої події. Касовий метод орієнтований на реальне надходження грошових коштів, тоді як метод нарахувань пов'язує облікові процедури з моментом виникнення права на дохід або обов'язку на здійснення витрат. Використання кожного із цих методів залежить від особливостей правового статусу платника, режиму надходження доходів та здійснення витрат. Водночас певну перевагу, на наш погляд, має касовий метод, бо він виражає класичний підхід до природи податку. Податок – це частина того, що я заробив чи отримав. І саме після цього я виокремлюю частку як податковий обов'язок і передаю до відповідного публічного утворення.

Касовий метод обліку доходів і витрат платника передбачає облік таких доходів і витрат з моменту фактичного їх понесення платником. Моментом отримання доходів вважається момент, коли платник отримує грошові кошти, або момент надходження коштів на рахунок платника. Момент здійснення витрат пов'язується із моментом, коли платник їх фактично здійснює.

Метод нарахувань не пов'язується з безпосереднім моментом надходження або витрачання грошових коштів. При застосуванні цього методу йдеться про час набуття платником права на доходи або визнання за ним витрат, незалежно від фактичного отримання доходів та розрахунків. Тобто принциповим є набуття права на одержання доходу та чітке визначення розміру доходу. Така ж логіка застосовується і щодо витрат. Своєрідним поєднанням ознак та процедур методу нарахувань та касового методу є метод попередньої події. Він орієнтований на облік доходів і витрат на подію, що відбулася раніше, незалежно від моменту вступу платником у право власності.

Системність процедур щодо податкового обліку передбачає об'єднання двох різних типів обліку. З одного боку, йдеться про облік реєстраційного характеру, в умовах процедур якого визначається коло зобов'язаних осіб, і особа набуває відповідного правосуб'єктного статусу. З іншого боку, облікові процедури стосуються також формування чіткого уявлення щодо об'єкта

оподаткування, що лежить в основі формування підстав кількісного визначення суми податку до сплати. В цих умовах формуються два відносно автономні блоки облікових процедур, які орієнтовані: один – на особу, другий – на майно чи доходи.

Облікові процедури характеризуються низкою особливостей: а) у системі процедур виконання податкового обов'язку облікові процедури є вихідними, знаходяться на першому місці; б) поєднують суб'єктно-об'єктний вимір у процедурно-обліковому забезпеченні податкового обов'язку; в) облікові процедури мають виключно податкову спрямованість, хоча і використовують засоби та методики бухгалтерського обліку; г) передбачають сумісні дії зобов'язаних та владних осіб при обліку податкового обов'язку платника. До того ж додається і участь осіб, які опосередковано залучаються до податкового регулювання (особи, повноваження яких зосереджено на веденні відповідних реєстрів); д) процедури податкового обліку можуть бути і остаточними і не трансформуватись у процедури сплати податку. Це здійснюється у випадку, коли за підсумками процедур обліку виявляється, що у платника податку відсутній обов'язок зі сплати (наприклад, видатки дорівнюють доходам і т.ін.) [65, с. 386, 387]¹¹⁵.

Певним чином цього стосується і ситуація з реєстрацією податкових накладних. Подібна конструкція характеризується проміжним характером. З одного боку, вона являє собою форму звітності, тоді як з іншого боку, характеризується як певна форма обліку. Потрібно враховувати, що облікові обов'язки хоча і включають їх автономні блоки (облік платників і облік об'єкта), але являють собою залежну та взаємопов'язану конструкцію. Вони вирізняються первинністю, бо без визначення зобов'язаної особи та наявності у неї об'єкту, який породжує обов'язок зі сплати, не можна говорити про виникнення податкового обов'язку в широкому сенсі. Більш того, незважаючи на те, що процедури реалізації облікових дій регулюються відокремлено від

¹¹⁵ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

процедур сплати податку і передують останнім, без них неможливе взагалі виконання податкового обов'язку.

Особливістю відносин щодо реєстрації податкових накладних є наявність складної конструкції зустрічних обов'язків зобов'язаної та владної особи. Безумовно, первинним є обов'язок платника зареєструвати податкову накладну. Але підтвердженням, констатацією факту врахування цієї дії з боку контролюючих органів є отримання квитанції про прийняття податкової накладної з боку податкового органу. Саме тому важливим у цій ситуації є врахування фактичних обставин, пов'язаних із реєстрацією податкової накладної. Цікавим є той факт, що на сьогодні розмежовуються «первинна реєстрація» та «вторинна реєстрація». Це породжує змістові підстави для оскарження рішень контролюючих органів.

У ситуації, коли платник вчасно складає та надсилає на реєстрацію в ЄРПН податкові накладні, сам факт направлення відображається в повідомленні: «документ доставлено до центрального рівня Державної податкової служби України». Через деякий час він отримує квитанцію із статусом «Документ прийнято», тому абсолютно логічно вважає та розраховує на те, що таким чином його обов'язок щодо реєстрації податкової накладної виконано своєчасно та в повному обсязі. Отже, платник вчинив усі залежні від нього дії щодо підготовки та своєчасної подачі податкової накладної на реєстрацію. Це унеможливорює підстави для застосування щодо нього штрафів, оскільки відсутні елементи складу правопорушення, а саме – вина, як суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства.

Зрозуміло, не можна не враховувати під час оцінювання природи та характеру податкової відповідальності і тієї обставини, що в основі податкового регулювання міститься доктринальний імперативний припис, вимога безумовної сплати податків та зборів (ст. 67 Конституції України) [47]¹¹⁶. З огляду на тлумачення цього припису можна зробити висновок щодо

¹¹⁶ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр#Text>.

його безумовності та першочерговості. Саме виходячи з цього і мають будуватися як характер, так і наслідки поведінки платників, які призвели до правопорушення. Умовна конструкція відповідальності платника будується за двома напрямками: а) шляхом аналізу поведінки саме платника, яка призвела до порушення; б) порушення порядку та наслідків сплати платником податків, в основі чого знаходиться протиправна поведінка третіх осіб. Ідеться саме про дії або бездіяльність інших осіб, які разом із платником мають забезпечувати надходження коштів від сплати податків та зборів. Причому подібні наслідки не залежали від дій платника, а свідчили про недотримання приписів податкового законодавства особами, які представляють владну сторону податкового правопорушення.

Традиційно вина особи пов'язується з тим, що вона мала можливість дотримуватись правил та норм, за порушення яких передбачено відповідальність, але не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання (п. 112.2 ст. 112 Податкового кодексу України) [93]¹¹⁷. Саме тому для притягнення платника до відповідальності має бути остаточно доведено, що: а) платник розумів зміст відповідного законодавчого припису; б) мав можливість дотримуватись припису податкового законодавства, за порушення якого встановлена відповідальність; в) не вжив відповідних заходів щодо дотримання припису чинної законодавчої норми.

Принциповою підставою притягнення платника податку до відповідальності є доведення вини цієї особи при оцінці його поведінки. Характерно, що встановлення цього пов'язується не лише з оцінкою поведінки платника щодо дотримання законодавчо закріплених правил та норм. У цих умовах доведення вини платника має включати також доведення контролюючим органом нерозумної, недобросовісної поведінки платника, що призвело до недоотримання коштів бюджетами. Тобто до повноважень контролюючого органу в цих умовах належить не лише проголошення вини

¹¹⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

платника, а й чітке доведення цього. Такий акцент є принципово важливим і в аспекті вирішення спорів податкового характеру. При неможливості апеляційного адміністративного узгодження інтересів платника та контролюючого органу спір трансформується на рівень судового розв'язання. І в цих умовах обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дій чи бездіяльності покладається на відповідача (ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства) [45]¹¹⁸.

Складно погодитись із намаганням визначити всі податкові правопорушення як умисні. Формується стала тенденція щодо оцінки невиконання або неналежного виконання платником правил поведінки як умисних. Як аргумент стосовно цього закладається посилення на те, що порушення обов'язків, які визначають правовий статус платника (ст. 16 Податкового кодексу України) [93]¹¹⁹, мають бути виключно умисними. Водночас умисність вини платника податку має свідчити про те, що, реалізуючи свої права та обов'язки, платник податку не мав іншої мети, ніж невиконання або неналежне виконання приписів податкового законодавства. Складно погодитись і з акцентом при вирішенні податкових спорів на «...наявність умисних дій та вини такого платника податку» [143]¹²⁰. Подібний акцент складно приймати, бо доведення умислу автоматично означає винність дій платника, оскільки умисел є формою вини.

Саме контролюючий орган має довести умисність діянь платника, що призвело до порушення податкового законодавства. Важливо не лише встановити відхилення в оцінці поведінки платника від законодавчо встановленої моделі такої поведінки, а й довести обставини, які свідчили б про умисність дій платника щодо невиконання або неналежного виконання чинних приписів податкового законодавства. Контролюючі органи умисність

¹¹⁸ Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

¹¹⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹²⁰ Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 24.03.2023 р. Справа № 440/8110/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109782532>.

пов'язують з наявністю можливості додержання приписів податкового законодавства з невжиттям заходів щодо їх дотримання. При цьому ігнорується необхідність встановлення можливості виконання податкового обов'язку платником та документальне підтвердження цього. Складно погодитись і з іншою логікою, коли висновок щодо умислу в діяннях платника робиться виключно на підставі наслідків камеральної перевірки [119]¹²¹. Камеральна перевірка проводиться на підставі даних, що містяться у звітній документації платника і не можуть остаточно свідчити про всі обставини, які пов'язуються із встановленням його вини.

Принциповим моментом при визначенні умислу є доведення для умисного податкового правопорушення цілеспрямованості створення платником умов щодо досягнення наслідків правопорушення. Саме тому вельми важливо з'ясувати спектр дій, які мав вжити і які вжив платник з метою дотримання умов добросовісної поведінки. Більш того, в цій ситуації мають враховуватись і особливості поведінки не лише платника, а й інших осіб, які є суб'єктами податкових правовідносин. Це пояснюється тим, що вимога додержання меж правомірної поведінки платником поширюється і на осіб, яким делегуються певні обов'язки платника (інститут податкового представництва), і осіб, без реалізації повноважень яких неможливе своєчасне й повне виконання податкового обов'язку (збирачі податків, контролюючий орган і т.ін.).

Певною межею у відносинах стосовно такої форми реєстрації (коли породжуються неузгодженість, суперечності в оцінюванні таких відносин з боку платника і з боку контролюючого органу) є 24 лютого 2022 р. Початок війни зумовив і корегування формальних ознак регулювання облікових та звітних відносин у сфері податків. Так, 27 травня 2022 р. була офіційно оприлюднена оновлена форма податкової накладної. Але до цієї дати платник не міг скористатися не лише нею, а й урахувати особливості режиму нової

¹²¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.03.2023 р. Справа № 600/747/22-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109601734>.

процедури реєстрації цього документа. До моменту появи нової форми податкової накладної не існувало повторних квитанцій із повідомленням «документ не прийнято» (п. 3 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних) [101]¹²².

Наведені обставини спричиняють те, що фактично під час оцінки подібних відносин існувало дві події щодо реєстрації податкової накладної. Перша – передбачає їх реєстрацію у граничні терміни і спосіб навіть в умовах воєнного стану, обмеження роботи електронних сервісів Державної податкової служби України (далі – ДПС України). Друга – реєстрація (після запровадження нової форми) тих саме накладних, яку платник вчинив повторно і з метою відновити достовірність відображення реєстраційного ліміту в СЕА ПДВ. Навряд чи можна вважати об'єктивною підставою притягнення платника до відповідальності щодо повторного подання на реєстрацію податкових накладних із врахуванням факту первинної реєстрації, коли платник не мав можливості впливу на коректність роботи сервісів податкового органу. Більш того, схожі несприятливі наслідки стосовно платника порушують законні очікування його щодо роботи публічного органу влади – посадкового органу.

Щодо цього хотілося б звернути увагу на значущість досягнення балансу інтересів суб'єкта владних повноважень та зобов'язаної особи. Визначаючи права та обов'язки, повноваження учасників податкових відносин законодавець в основу їх деталізації закладає спрямованість на реалізацію інтересу такого суб'єкта податкових правовідносин [64, с. 320–429]¹²³. Зрозуміло, що певне протистояння осіб, які представляють владну та зобов'язану сторону в податковому правовідношенні, об'єктивно формує суперечність у зацікавленості організації їх поведінки. Інтерес представників

¹²² Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 26.04.2017 р. № 341). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text>.

¹²³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.

владної сторони спрямовується на максимізацію податкових надходжень до бюджетів, тоді як інтерес зобов'язаних осіб має враховувати орієнтацію на мінімізацію сум податків. Орієнтація виключно на один із цих типів інтересів об'єктивно призведе до дисбалансу та перешкоджанню динамічності процедур регулювання виконання податкового обов'язку. Саме тому чимало залежить від досягнення об'єктивного врахування інтересу кожного учасника податкових відносин з орієнтацією на об'єктивний баланс інтересів кожного.

Інтерес як системно узагальнювальна конструкція лежить в основі як податкового регулювання в цілому, так і процедурного його забезпечення. Публічний інтерес спрямований на гарантування фінансових можливостей держави та територіальних громад через сплату податків і зборів фактично й виражає основну мету, призначення організації податкових відносин у цілому. Публічна зацікавленість, яка виражається через формування та реалізацію публічного податкового інтересу, саме і лежить в основі організації процедурного регулювання цієї сфери суспільних відносин.

Хотілося б звернути увагу на необхідність пошуку специфічного компромісу в реалізації публічного-податкового інтересу. Орієнтуючись на єдину цілісну мету – формування публічних доходів за рахунок податків та зборів, у цих умовах стикаються інтереси держави та територіальних громад, бо централізовані публічні фонди за рахунок сплати податків та зборів формуються саме на цих двох рівнях. Тому в цих умовах мають узгоджуватись не лише процедури впровадження загальнодержавних і місцевих податків та зборів, а й видатки, фінансування яких мають забезпечуватись за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Принципово важливим є те, щоб реалізація публічного податкового інтересу спиралася на законні підстави. Це має полягати в основі принципів державного управління. Законність у регулюванні податкових відносин виступає як режим, атмосфера взаємин

особистості й державної влади [23, с. 41–43]¹²⁴, що має відбуватися в організації податкових процедур.

Здійснення процедурного регулювання податкових відносин з урахуванням публічного податкового інтересу об'єктивно в основі цього передбачено державний примус. Примус у податковому регулюванні набуває галузевої значущості та форм. По-перше, податковий примус виходить із державних велінь. По-друге, він стосується як майнового стану держави (кошти державного бюджету), так і майнового стану територіальних громад (кошти місцевих бюджетів). По-третє, примус, що виходить від держави, передбачає реалізацію інтересів і держави, і територіальних громад. По-четверте, в основі податкового примусу знаходяться інтереси власника коштів від сплати податків та зборів (держави та територіальних громад). По-п'яте, примус спрямовується на здійснення правомірних вимог. Водночас, напевно не має сенс пов'язувати реалізацію призначення податкового публічного примусу виключно із задоволенням інтересів публічних суб'єктів [59, с. 20, 21]¹²⁵. На перший погляд ідеться про гарантування завдяки йому публічного інтересу стосовно формування бюджетних доходів. Але не можна забувати, що саме так формуються фінансові можливості для забезпечення інтересів усіх громадян, мешканців відповідних територій. Саме тому опосередковано реалізація публічного інтересу щодо забезпечення формування бюджетних доходів стосується і конкретних адресатів витрачання коштів цих бюджетів.

Складність аналізу відносин на межі 24 лютого 2022 р. має враховувати обставини та умови, в яких опинились усі учасники податкових відносин. Посилання на те, що затримки в роботі сервісів податкового органу зумовлено тим, що ці умови були значно ускладнені за воєнного стану, мають урахувати й те, що в таких самих обставинах перебували і зобов'язані особи. Навряд чи послідовним може виглядати корегування в регулюванні діяльності

¹²⁴ Див.: Горшенев В. М. Теория юридического процесса. Харьков : Вища школа, 1985. 242 с.

¹²⁵ Див. докладніше: Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

однієї особи та ігнорування цих же обставин для інших. Саме тому навряд чи послідовними вбачаються посилення представників органів ДПС України на інформаційне повідомлення від 16. Березня 2022 р., розміщене на офіційному сайті, стосовно того, що в умовах дії воєнного стану електронні сервіси ДПС працюють з певними обмеженнями [144]¹²⁶, що унеможлиблює які-небудь несприятливі наслідки для суб'єкта владних повноважень.

У подібних умовах треба враховувати те, що на момент первинної реєстрації податкових накладних (до 27 травня 2022 р.) за порушення їх несвоєчасної реєстрації не застосовувались штрафні санкції у період дії карантину. Лише з 12 травня 2022 р. були встановлені штрафні санкції [128]¹²⁷. Саме тому окремою підставою для скасування податкових повідомлень-рішень є той факт, що штрафні санкції, які застосовуються за наслідком оцінки податковими органами несвоєчасності реєстрації, порушують вихідні засади оцінювання як характеру такої ситуації, так і наслідків щодо оцінювання дій платника. По-перше, це порушення принципу дії закону у часі. По-друге, порушення принципу правомірності рішень платників податків. По-третє, не враховуються умови діяльності в період спеціального правового режиму (воєнного стану). По-четверте, порушуються майнові права платника та його законні очікування.

Сталість власної позиції суб'єкт владних повноважень доводить, посилаючись на те, що квитанції про прийняття податкових накладних на реєстрацію не можуть бути доказами про реєстрацію спірних накладних. На його думку, платник, усвідомлюючи, що спірні податкові накладні не зареєстровані відповідно до процедури, не вчинив відповідних дій із виконання свого реєстраційного обов'язку [144]¹²⁸. Більш того, виходячи із позиції суб'єкта владних повноважень, витяги сум податку, на яку платник

¹²⁶ Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 26.06.2023 р. Справа № 320/1863/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111976211>.

¹²⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів, та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

¹²⁸ Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 26.06.2023 р. Справа № 320/1863/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111976211>.

податку мав право зареєструвати податкові накладні, не можуть бути підтвердженням самого факту реєстрації податкових накладних. При вирішенні подібного спору необхідно враховувати, що отриманню платником квитанції щодо реєстрації податкових накладних з відміткою «Документ не прийнято» передувало отримання такої саме квитанції з відміткою «Документ прийнято». Під час нарахування штрафних санкцій податковий орган будував свою позицію саме на останній за часом надходження квитанції.

Згідно з Податковим кодексом України Єдиний реєстр податкових накладних ведеться центральним органом ДПС України (підп. 14.1.60 п. 14.1. ст. 14) [93]¹²⁹, а реєстрація податкових накладних здійснюється відповідно до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних [101]¹³⁰. Виходячи із п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України та положень Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, датою виникнення податкових зобов'язань є дата, коли відбувається будь-яка із подій, що сталася раніше: або зарахування коштів від контрагента на банківський рахунок платника податку; або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг [93]¹³¹. Чіткі терміни в сенсі цього передбачаються і стосовно обов'язку складання та реєстрації податкової накладної. При цьому згідно з п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу України датою та часом надання податкової накладної до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, є дата та час, що зафіксовані у квитанції [93]¹³². Принципово важливим у цій ситуації є те, що якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, така податкова накладна вважається зареєстрованою.

¹²⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹³⁰ Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 26.04.2017 р. № 341). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text>.

¹³¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹³² Там само.

Як ми вже підкресливали вище, події, які відбулись починаючи з 24 лютого 2022 року, не могли не відобразитись у законодавчому регулюванні. 27 травня 2022 р. набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів, та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану». Відповідно до цього, у разі відсутності у платника можливості своєчасного виконання податкового обов'язку стосовно, в тому числі, і реєстрації податкових або акцизних накладних, платники податків звільняються від відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом 6 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні (п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX; статті 39, 39², п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України) [93]¹³³.

Ще 27 лютого 2022 р. ДПС України оприлюднило на своєму офіційному веб сайті інформацію, що платники податків звільняються від фінансової відповідальності (підп. 112.8.9 п. 112.8 ст. 112 Податкового кодексу України) [93]¹³⁴ у зв'язку із настанням форс-мажорних обставин. Більш того, в цей період не розпочинаються податкові перевірки, а ті перевірки, які вже розпочаті та тривають, – зупиняються. Такі обов'язки платники мають виконати одразу після припинення дії форс-мажорних обставин. Саме тому в діях платника податків, який реєстрував податкові накладні за формою та процедурою, що передувала настанню форс-мажорних обставин, не має складу правопорушення. Платник виконав свій обов'язок відповідно до норм чинного законодавства.

Поява вимоги з боку суб'єкта владних повноважень стосовно надсилання платнику квитанції № 1 із відміткою «Документ не прийнято» (порушення п. 3 Порядку заповнення податкової накладної – документ складено за формою, не чинною на дату реєстрації в ЄРПН) означає, що позивач потрапив у стан правової невизначеності. Направлення квитанції з

¹³³ Там само.

¹³⁴ Там само.

подібними відмітками не було передбачено після того, як вже була отримана квитанції з відміткою «Документ прийнято». Більш того, платнику не була доступна інформація щодо нової форми податкових накладних. Некоректна робота електронних сервісів державного органу з об'єктивних причин не є підставою для застосування штрафних санкцій до платника податку.

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

Виходячи з цього, платник мав закономірно очікувати таких наслідків. По-перше, отримання у день подачі податкової накладної на реєстрацію квитанції щодо її прийняття/ неприйняття/зупинення. По-друге, визнання податкової накладної зареєстрованою, оскільки протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття чи зупинення реєстрації податкової накладної. Тому така податкова накладна згідно з п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу України вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних [93]¹³⁵. Направлення платнику квитанції з відмітками «Документ не прийнято» не було передбачено після отримання квитанції з

¹³⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

відмітками «Документ прийнято» щодо тих саме податкових накладних. Саме тому платник не мав підстав вважати, що податкові накладні є незареєстрованими. Важливим у цій ситуації є також врахування оцінки дій суб'єкта владних повноважень положень ст. 19 Конституції України, за якою він має діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Суттєвою обставиною при розв'язанні спорів у подібних відносинах є з'ясування наявності вини платника. «Вина як психічне ставлення суб'єкта до протиправного діяння та його наслідків обумовлює різне співвідношення інтелектуальних та вольових засад вини, реалізацію її шляхом свідомості та волі» [65, с. 563]¹³⁶. Несприятливі наслідки для платника податків залежать від форми вини: умислу або необережності. Зрозуміло, це може диференціювати розмір штрафу, пені, інших засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Але платник своєчасно виконав обов'язок щодо складання, підписання та надсилання податкових накладних до податкового органу протягом встановлених податковим законодавством строків. Нереєстрація таких накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних відбулася за рахунок обмеженого функціонування інформаційних ресурсів податкового органу. Впливати на ці процеси у платника не було ні обов'язків, ні можливостей. Саме тому в його діях відсутня вина як елемент складу податкового правопорушення. Всі ці обставини в умовах дії воєнного стану перебувають поза межами об'єктивних підстав впливу суб'єктів господарювання – платників податків. Саме тому в податкового органу відсутні правові підстави для застосування штрафних санкцій до платника податку.

¹³⁶ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

2.2. Правове регулювання процедур сплати податку

В основі процедурного регулювання сплати податку лежить припис ст. 29 «Обчислення суми податку» Податкового кодексу України, відповідно до якої обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів. При цьому специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені у вартісному вимірі, підлягають індексації [93]¹³⁷. Приписи цієї статті відіграють певне засадниче значення, бо сплатити можна лише ту суму податку, яка обчислена відповідно до процедур обрахування податкового зобов'язання. Важливо, в такому випадку, враховувати і певне похідне значення процедури обчислення суми податку. Це пов'язується з тим, що подібна процедура може бути реалізована виключно при чіткому визначенні всіх елементів податкового механізму, але принципове значення має визначення бази оподаткування та ставки, оскільки виключно множення цих двох складових податкового механізму об'єктивно визначає суму податку для сплати.

На жаль, чинне податкове законодавство не по всіх податках та зборах закріплює можливість подібного процедурного упорядкування. Наприклад, введення такого платежу, як військовий збір, здійснено без можливості його обчислення. По-перше, подібного платежу згідно зі статтями 9–10 Податкового кодексу України не визначено вичерпними переліками податків та зборів, щодо яких виникає податковий обов'язок [93]¹³⁸. По-друге, стосовно нього не визначено вичерпний перелік елементів (ст. 7) наявності яких і зумовлює обов'язок із розрахунку та сплати [93]¹³⁹. По-третє, виходячи із чинного закріплення елементів механізму військового збору (платник, об'єкт, ставка) його просто неможливо обчислити, адже, згідно зі ст. 29 Податкового кодексу України розмір податку чи збору передбачає множення бази

¹³⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹³⁸ Там само.

¹³⁹ Там само.

оподаткування на ставку [93]¹⁴⁰, а базу оподаткування військового збору законодавець не визначив.

Зміна, деталізація ставки податку залежно від корегування бази оподаткувань відбувається виходячи із конкретного методу оподаткувань. Саме під методом оподаткування і розуміється зміна ставки податку залежно від збільшення податкової бази. Деталізуючи співвідношення конструкції методу оподаткування та ставки податку, потрібно звернути увагу на діалектичний зв'язок матеріально-процедурного регулювання. Ставка податку зосереджена на деталізації матеріального сенсу податкового упорядкування відносин і передбачає в остаточному підсумку визначення частки, коштів, які мають бути перераховані в рахунок податкового обов'язку. Водночас метод оподаткування орієнтується на процедурне забезпечення регулювання податкових відносин, підкреслює специфічні аспекти розрахунку суми податку для сплати.

Процедурне упорядкування розрахунку суми податку залежить від методу оподаткування [65, с. 319–323]¹⁴¹. В умовах рівного оподаткування процедури розрахунку суми податку встановлюються однакового розміру для кожного платника. Фактично йдеться про підстави фінансового забезпечення спільних суспільних витрат, коли визначається єдина мета, загальна сума для її реалізації, яка після цього розкладається на всіх осіб, які зацікавлені в її реалізації. В умовах рівного оподаткування закладається певна діалектична єдність між задоволенням єдиної суспільної мети та задоволенням інтересу кожного учасника такого проекту. Більш того, рівність оподаткувань дає змогу за цих умов узгодити публічні матеріальні потреби з матеріальними можливостями, станом учасників проекту, спроможністю платників податків.

Певною альтернативою рівного оподаткування є прогресивне оподаткування, яке реалізується через процедурну деталізацію збільшення

¹⁴⁰ Там само.

¹⁴¹ Див. докладніше: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 319–323.

ставки податку залежно від зростання розмірів бази оподаткування. Важливо врахувати, що в цьому випадку прогресивність оподаткування як збільшення податкового зобов'язання стосується не всього розміру бази оподаткування, а лише відповідної частки. Йдеться про суму зобов'язання, яка «очищена» за рахунок певних вилучень (кошти, які не оподатковуються; кошти, які підпадають під окремі преференції і т.ін.). Тобто метод прогресивного оподаткування передбачає як база оподаткування дискреційний (вільний, тобто очищений) дохід. В основі деталізації процедур прогресивного оподаткування лежать різні види прогресії, що зумовлює отримання різних сум податку. При простій розрядній прогресії податкова база диференціюється на окремі абсолютні суми податкового окладу. При простій відносній прогресії до окремих розрядів податкової бази застосовувались різні ставки, які виражалися у відсотках. При цьому однакова ставка застосовувалась по всій податковій базі залежно від окремого розряду бази оподаткування. Складна прогресія обумовлювала розподілення податкової бази на окремі розряди, кожен із яких оподатковувався за своєю конкретною ставкою, тоді як підвищена ставка застосовувалась виключно для частки, яка перебільшувала попередній розряд. Схована прогресія передбачає такі процедури визначення податкової бази, які обумовлюють використання пільг для доходів, які виходять у різні розряди. Подібні процедури виходять з незмінності розрядів і ставок, але із врахуванням пільгових звільнень загальна сума податку щодо сплати принципово змінюється.

На відміну від прогресивного оподаткування, метод регресивних процедур передбачає зменшення ставки оподаткування при зростанні податкової бази. Це забезпечується використанням процедур зменшення податкових вилучень як відповідь на збільшення об'єкта оподаткування. На відміну від нього, пропорційне оподаткування передбачає такий характер податкових процедур і їх реалізацію, коли встановлюється стабільна ставка незалежно від збільшення чи зменшення об'єкта оподаткування. Більшість процедур оподаткування доходів здійснюється саме за рахунок використання

цього методу. Така процедура забезпечує збільшення бази оподаткування пропорційно за однакового розміру ставки податку. І нарешті, не є винятком застосування процедур, які передбачають змішані конструкції окремих елементів тих методів оподаткування, про які йшлося вище. Найчастіше це відбувається, коли об'єкт оподаткування диференціює на окремі складові, щодо яких визначається відповідна частка бази оподаткування і вже до неї застосовується окрема ставка податку, або процедура обрахування податкового обов'язку, яка вирізняється принциповими особливостями. Тобто до диференційованого об'єкта оподаткування застосовуються різні методи оподаткування.

Процедури обрахування суми податку, який має сплатити зобов'язана особа в рахунок свого податкового обов'язку, орієнтовані на деталізацію поведінки учасників процедурних відносин. Звісно, насамперед йдеться про визначення процедурних прав та обов'язків зобов'язаних осіб. Зрозуміло, що в цьому випадку йдеться не виключно про платників податків, бо відповідні процедурні вимоги можуть стосуватися і осіб, які представляють їх у податкових відносинах, а саме податкових агентів, представників платника. Не можна виключати випадки, коли обов'язки щодо розрахунку суми податкового зобов'язання покладаються на податкові органи і саме останні учасники податкових відносин розраховують суму податку, яку має сплатити платник.

Участь контролюючого органу в розрахунку суми податку платника зумовлюється випадками, коли платник несвоєчасно надає звітну документацію з розрахунком суми податку. Крім того, такі самі наслідки настають після того, як виникають змістові підстави вважати, що платник у звітному документі, який визначає суму податкового зобов'язання, збільшив чи зменшив його розмір. Такі самі наслідки мають відбуватися після виявлення помилок у декларації, які з'ясовані контролюючим органом в ході реалізації контролюючих дій. При цьому треба чітко розуміти розбіжність наслідків для платника залежно від того, який суб'єкт розраховував і визначав

суму податку. Якщо цей обов'язок притаманний безпосередньо платнику, то зрозуміло, що наслідки помилкового розрахунку його розміру має відчувати на собі безпосередньо платник. Але коли обов'язок розрахунку суми податку належить контролюючому органу і платник реалізував процедуру сплати податку чітко і відповідно до тих показників, які йому надав у податковому повідомленні-рішенні податковий орган і який виявився помилковим, то абсолютно логічно, що жодні несприятливі наслідки внаслідок цього не можуть стосуватися платника.

Визначення суми податку для сплати, розрахунок податку характеризуються певними ознаками [65, с. 326–329]¹⁴². По-перше, йдеться про чітку конкретизацію як зобов'язаної особи (платника), так і податку, за яким саме і формується таке податкове зобов'язання. По-друге, схожі процедури визначення сум податку охоплюють сукупність дій, які відображають специфіку, особливість конкретного податку (непрямого, майнового чи прибуткового). По-третє, подібні процедури орієнтовані на реалізацію у межах певного періоду часу і мають уособлювати не лише дотримання за розмірами, а й за часом виконання.

Тривалість процедур щодо обрахування податкового зобов'язанням та визначення суми для сплати передбачає послідовну зміну декількох стадій: а) визначення податково зобов'язаної особи, з'ясування відповідності даних щодо податкового обліку такого суб'єкта даним відповідного реєстру; б) з'ясування характеру об'єкта оподаткування, наявності якого у платника (у власності, у користуванні і т.ін.) породжує податковий обов'язок; в) з'ясування періоду часу, за який розраховується сума податку; г) визначення бази оподаткування виходячи із типу та характеру об'єкта оподаткування; г) з'ясування різновиду ставки податку, яка має застосовуватись до визначеної бази оподаткування; д) використання податкових преференцій, які впливають на розрахунок суми податку; е) визначення суми податку для сплати.

¹⁴² Див.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. с. 326–329.

Як вже підкреслювалось вище, визначення сум для сплати податку може здійснюватися безпосередньо платником; податковим агентом, якому делеговані відповідні обов'язки платника; податковим органом. Реалізація таких повноважень контролюючим органом пов'язана із низкою обставин: а) виявлення фактів, які можуть свідчити про можливість правопорушень у поведінці платника (затримка в наданні податкової звітності; завищення чи заниження суми податкового зобов'язання; наявність арифметичних чи методологічних помилок у звітності); б) ситуації, коли обов'язок щодо розрахунку податку законодавець покладає безпосередньо на контролюючий орган. При цьому суму податку для сплати контролюючий орган може визначати як безпосередньо, користуючись показниками відповідних реєстрів та традиційними методиками розрахунку, так і опосередковано шляхом застосування непрямих методів. Останній випадок пов'язується із ситуацією, коли шляхом використання методик прямого розрахунку неможливо визначити конкретну суму податку. В більшості випадків це пов'язується з необхідністю отримання інформації щодо операцій платника із контрагентами, яка за тих чи інших підстав є недоступною. Крім того, застосування непрямих методів розрахунку податкового зобов'язання може бути породжене і отриманням помилкових розрахунків безпосередньо платника при розрахунку податку в ході проведення контролюючим органом заходів податкового контролю.

Зрозуміло, що розрахунок суми податку здійснюється за кожним платежем окремо. Це обумовлено типом податку, особливостями розрахункових операцій тощо. Але подібна поведінка зобов'язаної особи характеризує виконання податкового обов'язку в загальному режимі. Водночас податкове регулювання допускає і використання спеціального режиму справляння податкового обов'язку, в умовах якого фактично закріплюється відповідна форма консолідації. Йдеться про розрахунок та сплату таких фіксованих сум, які об'єднують податковий обов'язок за низкою

податків в єдиний підсумок, який визначає суму податку, яку має перерахувати платник до відповідного бюджету.

На відміну від використання конструкції консолідованої групи платників, в Україні податкове регулювання варіантів консолідації орієнтовано на консолідацію податкового обов'язку окремого платника податку. Особливості консолідації в режимі об'єднаної групи платників і фактично утворенні єдиного платника замість декількох пов'язуються з такими обставинами [65, с. 183–186]¹⁴³. По-перше, за підсумками подібної консолідації формується єдиний зобов'язаний суб'єкт замість декількох платників податків. По-друге, така форма консолідації стосується виключно юридичних осіб. По-третє, обов'язковою умовою консолідації цього типу є об'єднаність підприємств єдиним технологічним циклом, пов'язаність єдиним процесом виробництва. По-четверте, в цих умовах діалектично поєднуються імперативні та диспозитивні засоби упорядкування відносин. З одного боку, така консолідація спрямована на найбільш досконалу форму та засоби реалізації імперативного податкового обов'язку. З іншого боку, для реалізації такої мети застосовуються окремі умови угоди, домовленостей між учасниками консолідованої групи. По-п'яте, представляє інтереси консолідованої групи платників один із її учасників за домовленістю між членами такої групи. По-шосте, виникнення консолідованої групи платників пов'язується зі складним юридичним фактом.

Потрібно враховувати, що консолідована група зазвичай об'єднує низку національних підприємств, які знаходяться в державі і виступають єдиним платником податку за декількома податками та зборами. Права й обов'язки такої групи реалізуються підприємством, яке представляє групу в цілому. Утворення такого учасника податкових правовідносин не означає появи нового підприємства, а права та обов'язки його реалізуються на солідарних засадах. Принципово важливим є те, що окрема юридична особа може бути

¹⁴³ Див. докладніше: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 183–186.

учасником лише однієї консолідованої групи платників. Більш того, внутрішні відокремлені підрозділи такої юридичної особи розглядаються як невід'ємна структурна ланка такого об'єднання і не може брати участь в об'єднанні на інших підставах.

Конструкція консолідації в податковому регулюванні України запроваджує єдиний податок (п. 10.2² ст. 10) який справляється в режимі спрощеної системи оподаткування [93]¹⁴⁴. При цьому згідно з п. 10.2² ст. 10 місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі) [93]¹⁴⁵. Розділом XIV Податкового кодексу України встановлюються правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку. Відповідно до цього розділу спрощена система оподаткування, обліку та звітності виступає як особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (п. 291.2 ст. 291) [93]¹⁴⁶. Платники можуть самостійно обирати спрощену систему оподаткування: а) за відповідності ознак та характеру діяльності, яка дозволяє перейти на подібну систему; б) за умови відповідної реєстрації їх як платників єдиного податку.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (п. 291.4 ст. 291), поділяються на такі групи платників єдиного податку [93]¹⁴⁷:

1) перша група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів;

2) друга група – фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, за умови, що протягом

¹⁴⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹⁴⁵ Там само.

¹⁴⁶ Там само.

¹⁴⁷ Там само.

календарного року: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

3) третя група: а) фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року; б) електронні резиденти (e-резиденти), які зареєструвалися як фізичні особи – підприємці, здійснюють господарську діяльність з надання послуг, виробництва та/або продажу товарів виключно на користь нерезидентів України, за умови, що протягом календарного року: не використовують працю найманих осіб – громадян або резидентів України; не отримують доходи з джерелом походження з України, крім пасивних доходів; обсяг доходу не перевищує 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

4) четверта група – сільськогосподарські товаровиробники: а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків; б) фізичні особи – підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, за умови: здійснення виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власно вирощеної або відгодованої продукції та її продаж; провадження господарської діяльності (крім постачання) за місцем податкової адреси; невикористання праці найманих осіб; членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні [ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України](#); площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного

фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів сукупно.

Згідно з податковим законодавством (п. 297.1 ст. 297) платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів [93]¹⁴⁸: 1) податку на прибуток підприємств; 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – четвертої групи (фізичної особи); 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; 4) податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм), позичку, на іншому праві користування) та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи. Таким чином, подібна форма консолідації принципово спрощує процедури розрахунку суми податку для сплати, використовуючи консолідований узагальнений режим замість визначення розміру кожного податку окремо.

Процедура безпосередньо сплати податку охоплює сукупність дій щодо передачі коштів (у готівковій чи безготівковій формі) іншому суб'єкту податкових відносин (збирачу податків) для фактичного внесення таких коштів на відповідний казначейський рахунок конкретного бюджету. При сплаті податку принципово важливо врахувати, що в цій ситуації найбільш яскраво виокремлюється така ознака податку, як грошовий характер. Ця риса податку свідчить саме про варіанти сплати податку в натуральній формі як

¹⁴⁸ Там само.

певні проміжні етапи. Зарахувати на відповідний казначейський рахунок, у дохідну частину окремого бюджету можна лише гроші. Саме тому податок і передбачає грошову природу як принципову ознаку, що виражає його характер.

Отже, можна виокремити такі традиційні форми сплати податків: а) грошова форма сплати податку застосовується як у готівковій, так і безготівковій формі. Зазвичай безготівковий спосіб сплати податку передбачає перерахування коштів на підставі платіжного доручення з банківського рахунку платника на відповідний казначейський рахунок. При цьому подібна форма сплати в деяких випадках допускає і авансові варіанти виконання обов'язку зі сплати податку; б) сплата податку в натуральній формі зазвичай обумовлена виконанням податкового обов'язку по податках, виникнення обов'язку щодо яких пов'язується із природокористуванням або коли діяльність зобов'язаних осіб передбачає виробництво та реалізацію сільськогосподарської продукції; в) змішана форма сплати податку обумовлює діалектичне поєднання двох перших. Переважна більшість випадків використання такої форми породжується реалізацією засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. В цих умовах при застосуванні до платника примусових заходів (податкова застава, адміністративний арешт майна і т.ін.) виконання обов'язку фактично здійснюється в натуральній формі. Але для завершення процедури сплати податку об'єктивно необхідним є реалізація майна, яке знаходиться в такому обмежувальному та забезпечувальному режимі й уже після отримання коштів за рахунок такої реалізації може йтися про завершення процедури сплати податку.

Специфічним різновидом безготівкової сплати є бандерольний спосіб сплати акцизного податку [66, с. 456–471]¹⁴⁹. Така форма реалізації цього елементу податкового обов'язку притаманна виключно одному податку, за якого основна увага робиться на особливому засобу сплати. Зміст такого

¹⁴⁹ Див.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 4 : Косвенные налоги. Харьков : Право, 2007. С. 456–471.

способу сплати пов'язується з авансовим перерахуванням суми коштів у рахунок податкового обов'язку на стадії придбання марок акцизного податку. Без здійснення операції щодо обклеювання акцизними марками підакцизних товарів останній не допускається до реалізації. Тобто така операція є передумовою реалізації підакцизних товарів.

Сплата акцизного податку та обклеювання акцизними марками товарів залежать від особливостей отримання таких товарів. В основі такого розмежування лежить: а) виробництво та реалізація підакцизних товарів, що вироблені на території України; б) ввезення підакцизних товарів на митну територію України. Маркування підакцизних товарів передбачає комплекс облікових дій, дій з придбання та використання акцизних марок, безпосередню реалізацію підакцизних товарів. Маркування підакцизних товарів має і певне контролююче призначення.

Характеристика процедур сплати податку дає змогу, в деяких випадках, вважати за доцільне розмежування їх на добровільні та примусові способи сплати [65, с. 334]¹⁵⁰. На наш погляд, такий підхід потребує певного уточнення, добровільна сплата податку передбачає реалізацію сукупності процедур за умов чіткого додержання платником приписів податкового законодавства як щодо повноти реалізації обов'язку, так і щодо його строків. Примусовість сплати зумовлює застосування спеціальних заходів, коли йдеться про порушення припису податкового законодавства і фактично не про сплату податку, а про погашення заборгованості, яка виникла внаслідок несплати податку. Саме тому, на наш погляд, за характером, суб'єктивним складом, природою відносин – це різні процедури.

Процедурне упорядкування сплати податків деталізується залежно від обраного і можливого способу сплати. Принципові розбіжності в цих умовах дають змогу виокремити три способи [65, с. 335, 336; 161, с. 48]¹⁵¹:

¹⁵⁰ Див. докладніше: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 334.

¹⁵¹ Див.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 335, 336; Худяков А. И. *Налоговое право Республики Казахстан: общая часть : учебник*. Алматы : Издательство НОРМА-К, 1998. С. 48.

1) Кадастровий спосіб сплати, що орієнтований на визначення суми податку та способу сплати залежно від місця об'єкта в систематизованому реєстрі відомостей щодо такого об'єкта. Застосовується цей спосіб сплати переважно в режимах оподаткування майна, в процедурному регулюванні справляння прямих реальних податків. В основі систематизації таких різновидів майна лежать як типи об'єктів оподаткування, так і дохідність, що очікується від їх використання. Саме цей підхід породжує і диференціацію реєстрів на земельні, будинкові, промислові й т.ін. Використання в основі процедурного упорядкування кадастрового способу сплати податку передбачає і розв'язання певної суперечки. Вона пов'язана з тим, що в будь-якому разі майновий реєстр такого типу орієнтований на визначення вартості об'єкта, що знаходиться в основі визначення суми податку для сплати. Але динамізм податкових відносин передбачає і те, що з часом співвідношення між оцінною вартістю та реальною вартістю об'єкта може бути досить змістовним. Звісно, ідеальним випадком є збіг цих двох показників. У випадку неможливості цього при визначенні та перерахуванні суми податку виходять із застосування двох різних підходів. Перший (парцелярні кадастри) передбачає розподілення майнових об'єктів на групи з різним рівнем дохідності й умовами використання. Другий (реальні кадастри) визначає цілісну конструкцію об'єкта оподаткування без диференціації їх на окремі види залежно від характеру використання;

2) деклараційний спосіб сплати податку передбачає реалізацію такої процедури на підставі відповідного документа. Останнім є офіційна заява платника щодо отриманих доходів протягом податкового періоду та розміру податкових зобов'язань, які у нього внаслідок цього виникли. На підставі таких відомостей, які містяться в податковій декларації податковий орган визначає суму податку, спрямовує платнику інформацію щодо цього і вимогу щодо сплати цієї суми. Такий спосіб сплати характеризується декількома особливостями: а) комплексність характеру процедур та відносин, що їх виражають. Фактично, при такому способі об'єднуються всі характерні

ознаки, які притаманні складовим податкового обов'язку в цілому: облік здійснюється контролюючим органом на підставі поданих відомостей платником; сплата здійснюється безпосередньо за наслідками розрахунку суми податку податковим органом; звітність зумовлює загальний початок такої процедури, бо починається після подання платником декларації; б) сумісність дій платника і контролюючого органу при визначенні суми податку, яку має сплачувати платник; в) процедури декларацийного способу сплати податку поєднують як авансову сплату податкового зобов'язання, яке очікується і попередньо розраховується, так і підсумкову сплату різниці між остаточною сумою податку та часткою, яку вже було сплачено в режимі авансових платежів;

3) авансовий спосіб сплати податку передбачає утримання суми, що перераховується у формі податкового зобов'язання у джерела виплати доходу. Особливістю такого способу сплати є такий, що відрізняється принципово інший від традиційних способів сплати, суб'єктний склад. Якщо зазвичай відносини сплати податку передбачають участь двох суб'єктів: платника та контролюючого органу, то в цьому випадку до них додається третій. Ідеться про податкового агента, правовий статус якого передбачає реалізацію обов'язку щодо утримання коштів у платника і перерахування цих коштів до бюджету в рахунок податкового обов'язку останнього.

Потрібно наголосити на принциповій рисі відносин щодо справляння, сплати податків та зборів, яка виражає відповідну часову орієнтованість регулювання. Сплата податку передбачає не лише перерахування відповідної кількості грошей, а й таке перерахування, яке чітко збігається із законодавчо встановленим моментом завершення його виконання. Тобто йдеться про чітке додержання строків сплати податку. Залежно від деталізації означеної умови всі податки можна розділити на строкові та періодичні. Перші пов'язують обов'язок сплати податку із впливом певного проміжку часу. Виходячи із цього критерію, доцільно виокремити: а) строки, які чітко визначають момент чи період часу, який зумовлює відповідні правові наслідки; б) строки, які не

орієнтуються на визначення відповідного моменту, а пов'язують їх або з певною подією, або з іншими обставинами; в) невизначені строки, які не пов'язуються із жодними часовими критеріями. Що стосується других, то сплата податку має відбутися протягом певного періоду, який визначено законом. Такі періоди орієнтуються на традиційні виміри часу (декадні, місячні, квартальні, піврічні, річні).

Потрібно врахувати, що чітке додержання строків сплати податку є ідеальною метою в регулюванні процедур сплати податку. Проте, не можна не враховувати і об'єктивних та суб'єктивних підстав, коли такі строки не виконуються. Зміна строків сплати податку в цих умовах характеризується низкою особливостей [65, с. 340, 341]¹⁵². По-перше, подібне вилучення має стосуватись особи, за якою закріплено обов'язок сплати податку. Теоретично, може йтися про трьох таких осіб: платника податку, якщо сплата податку залежить виключно від реалізації обов'язків ним самим; податкового агента, якщо йому делеговані обов'язки платника; контролюючого органу, якщо від нього залежить розрахунок суми податку. По-друге, підстави надання подібних преференцій мають спиратися на вичерпний перелік випадків, виключати колізійність тлумачення підстав надання розстрочення чи відстрочення. По-третє, подібні режими мають стосуватись лише безпосередньо надходження коштів до бюджету, тобто лише однієї (уплати) складової цілісної конструкції податкового обов'язку (окрім обліку та звітності). По-четверте, подібні процедури мають надавати відстрочення чи розстрочення на чітко визначений період часу. По-п'яте, в основі такого перенесення строку сплати податку має бути рішення суб'єкта владних повноважень – контролюючого органу. Платник може ініціювати процедуру прийняття рішення щодо розстрочення чи відстрочення, але юридичним фактом, що породжує початок процедури, має бути момент прийняття рішення таким владним органом. По-шосте, розстрочення та відстрочення строку

¹⁵² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. С. 340, 341.

сплати податку є платним для платника і враховує проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

Традиційно для податкового законодавства в цих умовах застосується режим розстрочення, відстрочення та податкового кредиту. Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є: а) надання ним достатніх доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків; б) економічне обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу внаслідок застосування режиму розстрочення (п. 100.4 ст. 10 Податкового кодексу України) [93]¹⁵³. Розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками, починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення (п. 100.6 Податкового кодексу України) [93]¹⁵⁴. Підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є: а) надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків; б) економічне обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення (п. 100.5 ст. 100 Податкового кодексу України) [93]¹⁵⁵. Відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками, починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових

¹⁵³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹⁵⁴ Там само.

¹⁵⁵ Там само.

зобов'язань або податкового боргу (п. 100.7 ст. 100 Податкового кодексу України) [93]¹⁵⁶.

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу. Подібне перенесення здійснюється на платних засадах під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що є на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу (п. 100.1 ст. 100 Податкового кодексу України) [93]¹⁵⁷. У випадку врахування в сумі розстрочення чи відстрочення пені остання також включається у таку підсумкову суму.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. У випадку спрямування до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається, що платник узгодив суму такого грошового зобов'язання (п. 100.2 ст. 100 Податкового кодексу України) [93]¹⁵⁸. Рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки приймається: (п. 100.8 ст. 100 Податкового кодексу України) [93]¹⁵⁹ а) стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу; б) 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.

¹⁵⁶ Там само.

¹⁵⁷ Там само.

¹⁵⁸ Там само.

¹⁵⁹ Там само.

Розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу надається окремо за кожним податком і збором. Якщо сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, заявлена до розстрочення, відстрочення, становить 1 мільйон гривень і більше, розстрочення, відстрочення надається лише за умови (п. 100.11 ст. 100 Податкового кодексу України) [93]¹⁶⁰: передачі у податкову заставу майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму грошового зобов'язання, – у разі розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань; перебування у податковій заставі майна платника податків, балансова вартість якого дорівнює або перевищує заявлену до розстрочення, відстрочення суму податкового боргу, – у разі розстрочення, відстрочення податкового боргу.

Режим податкового кредиту стосується суми податку, яка була сплачена/нарахована у разі здійснення операцій з (п. 198.1 ст. 198 Податкового кодексу України) [93]¹⁶¹: а) придбання або виготовлення товарів та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного капіталу та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше (п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу України) [93]¹⁶²: дата списання коштів з рахунку платника податку в

¹⁶⁰ Там само.

¹⁶¹ Там само.

¹⁶² Там само.

банку/небанківському надавачу платіжних послуг на оплату товарів/послуг, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, або дата списання електронних грошей платника податків як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець постачальника. Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи; ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України (п. 198.3 ст. 198 Податкового кодексу України) [93]¹⁶³.

Сплата податків та зборів здійснюється за рахунок відповідних джерел. У найбільш узагальненому вигляді джерелом сплати податку є кошти платника. В переважній більшості випадків ідеться про доходи платника. Але треба враховувати декілька обставин щодо цього. По-перше, при такому визначенні джерело сплати податку може збігатися з об'єктом чи базою оподаткування. По-друге, якщо стосовно фізичних осіб така конструкція підходить і, дійсно, зазвичай коштами для сплати податків фізичними особами є їх доходи, то стосовно юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів слушним є уточнення. Джерелами сплати податку останніми є прибуток, оскільки всю суму доходів (без відшкодування коштів, які формують фонд заробітної плати) юридична особа на виробниче чи особисте споживання використовувати не може.

Крім того, не можна виключати і ситуацій, коли як опосередковане джерело сплати податку буде виступати майно зобов'язаної особи. Подібна процедура сплати передбачає трансформації майна в гроші і пов'язується

¹⁶³ Там само.

найчастіше з обставинами, коли застосовуються окремі примусові засоби. Це пов'язується з відсутністю коштів і, відповідно, можливості сплатити податку в режимі добровільного виконання податкового обов'язку та застосування окремих примусових засобів. У цій ситуації витребуваним стає інститут забезпечення виконання податкового обов'язку і застосування конструкцій податкової застави, адміністративного арешту майна і т.ін. Водночас підкреслимо, що при цьому в будь-якому разі йтиметься про гроші, а саме: грошові кошти, які мають бути отримані після реалізації такого майна. Тобто знов-таки ми повертаємося до визначення коштів платника, як джерела сплати податку.

2.3. Процедурне забезпечення сплати податків та зборів

Порушення або імовірність порушення строків сплати податків і зборів передбачає існування необхідності нормативно-правового закріплення та застосування відповідних забезпечувальних процедур сплати податків і зборів. При цьому необхідно враховувати, що строки сплати можуть або змінюватися при правомірному перенесенні сплати на більш пізній строк, або ж порушуватися внаслідок прострочення при неправомірному перенесенні.

Так, відповідно до ст. 32 Податкового кодексу України зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк у формі розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. При цьому зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку [93]¹⁶⁴. У свою чергу, згідно із абзацом першим п. 100.1 ст. 100 Податкового кодексу України розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань

¹⁶⁴ Там само.

або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, що є на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу [93]¹⁶⁵.

Поряд із цим прострочення або ж порушення строку сплати податків і зборів призводять до вжиття забезпечувальних процедур у дещо іншому ракурсі, виходячи із необхідності отримання контролюючими органами певних матеріальних гарантій можливості погасити податковий борг, що виник. При цьому в Податковому кодексі України немає чіткого врегулювання процедур забезпечення сплати податків і зборів у разі настання прострочення. Лише комплексний аналіз різних його норм дає можливість розглядати як забезпечувальні інструменти податкову заставу та адміністративний арешт майна платника податків, а також деякі інші забезпечувальні заходи із певними застереженнями.

У зв'язку з цим не можна оминати увагою те, що в Податковому кодексі України є ст. 176, що має назву «Забезпечення виконання податкових зобов'язань та зобов'язань з єдиного внеску» [93]¹⁶⁶. Однак фактично у цій статті закріплено перелік обов'язків платників податку на доходи фізичних осіб, а також осіб, які відповідно до Податкового кодексу України мають статус податкових агентів з податку на доходи фізичних осіб, а також платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що певною мірою повторюють обов'язки платника податків, визначені у ст. 16 Податкового кодексу України, пов'язані з обліком, обчисленням, сплатою, звітністю, проведенням перевірок та іншим, але стосовно саме податку на доходи фізичних осіб.

Що ж стосується податкової застави, то відповідно до підп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким

¹⁶⁵ Там само.

¹⁶⁶ Там само.

платником у строк, визначений Податковим кодексом України [93]¹⁶⁷. При цьому згідно із підп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному Податковим кодексом України, собою поняття податкового боргу [93]¹⁶⁸. Тож, за нормативно-правовими визначеннями податкової застави та податкового боргу в Податковому кодексі України, податкова застава являє собою спосіб забезпечення сплати (погашення) податкового боргу, адже саме з грошового зобов'язання та пені, способом забезпечення сплати яких є податкова застава, складається податковий борг.

При цьому, як цілком слушно зазначає М. П. Кучерявенко, «...сума, яка забезпечується податковою заставою... містить як безпосередньо суму податку, так і суми донарахувань, пеней, а також затрат, пов'язаних із видатками на утримання майна, яке перебуває у податковій заставі, і видатками за зверненням стягнення на нього» [65, с. 454]¹⁶⁹. Так, дійсно, відповідно до п. 95.16 ст. 95 Податкового кодексу України компенсація витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплата банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету здійснюються в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, за рахунок коштів, отриманих від реалізації такого майна, та за рахунок стягнутих коштів [93]¹⁷⁰.

Зокрема, згідно із п. 2 Порядку компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету компенсація витрат, пов'язаних з

¹⁶⁷ Там само.

¹⁶⁸ Там само.

¹⁶⁹ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков: Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков: Легас-Право, 2005. 600 с.

¹⁷⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, оплата банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету, оплата проведеної оцінки зазначеного майна, що реалізовано в рахунок погашення податкового боргу, здійснюється за рахунок коштів, отриманих від реалізації такого майна, та за рахунок стягнутих коштів. При цьому сума компенсації не може перевищувати 15 відсотків вартості зазначеного майна [110]¹⁷¹.

Отже, за допомогою податкової застави забезпечується сплата (стягнення) як суми податкового боргу, так і компенсація витрат щодо організації і проведення торгів, оплата оцінки майна, що перебуває у податковій заставі та реалізується у рахунок погашення податкового боргу, а також оплата банківських послуг щодо перерахування коштів до відповідного бюджету в рахунок погашення податкового боргу.

При цьому поряд із перебуванням майна у податковій заставі передбачено застосування деяких інших заходів щодо погашення податкового боргу (наприклад, стягнення коштів, які перебувають у власності платника податків, та ін.), вжиття яких передуює реалізації (продажу) майна, що перебуває у податковій заставі. Тобто передача майна в податкову заставу ще не означає автоматично, що це майно в подальшому обов'язково буде продано (реалізовано) задля отримання грошових коштів для погашення податкового боргу. Водночас між застосуванням таких заходів та реалізацією (продажем) майна, що знаходиться у податковій заставі, є певна залежність, оскільки саме у разі якщо застосування відповідних інших заходів не призвело до погашення податкового боргу, лише тоді буде здійснено реалізацію (продаж) заставленого майна.

У свою чергу, процедура забезпечення сплати несплачених вчасно податків і зборів у режимі податкової застави передбачає виокремлення

¹⁷¹ Порядок компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 26.09.2012 р. № 936). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

декількох етапів. Але перш за все варто зазначити, що відповідно до абзацу шостого п. 89.2 ст. 89 Податкового кодексу України право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує 180 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [93]¹⁷². Тобто забезпечувальна процедура податкової застави не може розпочатися якщо сума податкового боргу є меншою або дорівнює 180 неоподатковуваним мінімумам доходів громадян (3060 гривень).

Перший етап застосування податкової застави полягає у передачі майна у податкову заставу та включає у себе декілька складових. Так, згідно із п. 88.1 ст. 88 Податкового кодексу України з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених Податковим кодексом України, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу [93]¹⁷³. Зокрема, відповідно до п. 89.1 ст. 89 Податкового кодексу України право податкової застави виникає: у разі несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; у разі несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу; у випадку якщо сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, заявлена до розстрочення, відстрочення, становить 1 млн гривень і більше, – з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань [93]¹⁷⁴.

Після цього (тобто після спливу строку, встановленого Податковим кодексом України для сплати грошового зобов'язання / після виникнення податкового боргу) відбувається призначення податкового керуючого. Так, згідно із п. 91.1 ст. 91 Податкового кодексу України у разі наявності у платника

¹⁷² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹⁷³ Там само.

¹⁷⁴ Там само.

податків податкового боргу керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податкового керуючого [93]¹⁷⁵. Зокрема, відповідно до Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень податковий керуючий – це посадова (службова) особа контролюючого органу, на яку покладається виконання функцій, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків (п. 4 розд. I). Податковий керуючий призначається платнику податків, що має податковий борг, за наказом керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків (п. 1 розд. II). До основних функцій та повноважень податкового керуючого щодо податкової застави, поряд з іншими, належить надсилання (вручення) платнику податків податкової вимоги (п. 2 розд. III) [113]¹⁷⁶.

Так, згідно із п. 59.3 ст. 59 Податкового кодексу України не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання, контролюючим органом надсилається платнику податків податкова вимога разом з детальним розрахунком суми податкового боргу. Зокрема, податкова вимога повинна містити відомості про факт виникнення податкового боргу та права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установленій строк, попередження про опис активів, які відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу [93]¹⁷⁷. Тим самим запускається процедура податкової застави з метою забезпечення сплати (погашення) податкового боргу за рахунок майна (активів), що може

¹⁷⁵ Там само.

¹⁷⁶ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

¹⁷⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

бути предметом податкової застави та в подальшому може бути реалізовано (продано) в рахунок погашення податкового боргу.

Після цього має відбутися опис майна у податкову заставу. Зокрема, до основних функцій та повноважень податкового керуючого щодо податкової застави, поряд з іншими, належать: одержання від платника податків документів, необхідних для опису майна в податкову заставу; здійснення аналізу фінансового стану платника податків, що має податковий борг, та стану забезпечення такого боргу податковою заставою; здійснення опису майна у випадках, передбачених Податковим кодексом України, та складання акта опису такого майна (пп. 3–5 розд. III Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень) [113]¹⁷⁸. Тим самим податкова застава набуває матеріального виразу у вигляді конкретного майна, описаного у податкову заставу.

При цьому слід зважати на те, що згідно із п. 89.4 ст. 89 Податкового кодексу України у разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу, контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках/електронних гаманцях платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу. Зупинення видаткових операцій на рахунках/електронних гаманцях платника податків та заборона відчуження таким платником податків майна діють до дня складення акта опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акта про відсутність майна, що може бути описано у податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі [93]¹⁷⁹. Отже, зупинення видаткових операцій, а також заборону відчуження майна можна вважати безпосередньо способами забезпечення

¹⁷⁸ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

¹⁷⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

застосування податкової застави, а опосередковано – способами забезпечення погашення податкового боргу. З огляду на те, що на забезпечення погашення останнього саме і спрямована податкова застава, тому забезпечуючи застосування податкової застави, забезпечується й погашення податкового боргу.

І хоча відповідно до п. 88.2 ст. 88 Податкового кодексу України право податкової застави виникає згідно з Податковим кодексом України та не потребує письмового оформлення, але при цьому згідно із п. 89.8 ст. 89 Податкового кодексу України контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі [93]¹⁸⁰. Зокрема, згідно із Порядком призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень до основних функцій та повноважень податкового керуючого щодо податкової застави, поряд з іншими, належить реєстрація податкової застави у відповідних державних реєстрах (п. 8 розд. III) [113]¹⁸¹. Тобто право податкової застави як таке виникає на підставі норм Податкового кодексу України та не потребує письмового оформлення, однак реалізація цього права передбачає реєстрацію самої податкової застави у відповідному державному реєстрі.

Так, відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 37 Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень», який визначає правовий режим регулювання обтяжень рухомого майна, податкова застава становить один із видів публічних обтяжень. Зокрема, згідно із ч. 2 ст. 4 цього Закону публічним є обтяження рухомого майна, яке виникає відповідно до закону або рішення суду. У свою чергу, відповідно до ч. 1 ст. 39 цього Закону публічне обтяження підлягає реєстрації протягом п'яти днів із дня винесення відповідного рішення, на підставі якого воно виникає, а обов'язок щодо здійснення реєстрації покладається на уповноважений орган (особу) або на особу,

¹⁸⁰ Там само.

¹⁸¹ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

зазначену в рішенні уповноваженого органу [131]¹⁸². Так, згідно із абзацом четвертим п. 5 Порядку ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна державна реєстрація податкової застави, предметом якої є рухоме майно, проводиться податковим керуючим, яким складено акт опису [100]¹⁸³. У свою чергу, відповідно до абзацу шостого п. 4 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» державній реєстрації прав підлягає податкова застава, предметом якої є нерухоме майно, об'єкт незавершеного будівництва, майбутній об'єкт нерухомості [130]¹⁸⁴.

У зв'язку з цим варто погодитися із П. М. Дуравкіним стосовно того, що «...право податкової застави дійсно виникає з дня виникнення податкового боргу, але якщо податковий орган не скористається цим правом (зокрема, не здійснить реєстрацію податкової застави), то відносини податкової застави не виникнуть. Тому... виникнення відносин податкової застави не можна пов'язувати лише із простроченням сплати належної суми податків і зборів (виникненням податкового боргу), необхідним є настання низки обставин, які слідують за цим» [28, с. 87]¹⁸⁵. Отже, право податкової застави може бути реалізовано, а відносини щодо застосування податкової застави можуть виникнути лише за умови реєстрації (податковим керуючим) податкової застави у Державному реєстрі обтяжень рухомого майна та/або у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно.

У цілому ж, можна зазначити, що початок перебігу першого етапу застосування податкової застави завершується саме реєстрацією податкової застави у відповідному державному реєстрі. Після цього перший етап починає тривати повною мірою та передбачає вчинення певних поточних дій, зумовлених перебуванням майна у податковій заставі.

¹⁸² Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень : Закон України від 18.11.2003 р., № 1255-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1255-15#Text>.

¹⁸³ Порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.2004 р. № 830. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-2004-п#Text>.

¹⁸⁴ Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#Text>.

¹⁸⁵ Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія. Харків : Право, 2013. 192 с.

Так, до основних функцій та повноважень податкового керуючого щодо податкової застави, які стосуються першого етапу її застосування, можна віднести: здійснення перевірки стану збереження майна, що перебуває у податковій заставі; підготовку відповіді платнику податків на його звернення щодо надання (ненадання) згоди на відчуження майна та/або заміну майна, яке перебуває у податковій заставі; отримання від платника податків інформації та документів про операції з майном, яке перебуває у податковій заставі; забезпечення отримання від платника податків інформації про майно, яке перебуває у податковій заставі, а також технічної, технологічної та іншої супровідної документації на таке майно (пп. 10, 14, 15, 20 розд. III Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень) та ін. [113]¹⁸⁶.

Зі свого боку, згідно із п. 92.1 ст. 92 Податкового кодексу України платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди [93]¹⁸⁷. Тобто перебування майна у податковій заставі передбачає обмеження права власності платника щодо такого майна, зокрема у частині розпорядження. Тим самим передбачається гарантувати можливість у майбутньому використати це майно для погашення податкового боргу. Крім вказаних положень, у ст. 92 Податкового кодексу України містяться й інші правила (обмеження) поведінки платника податків стосовно майна, яке перебуває у податковій заставі.

За строком перший етап може тривати 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) платнику податків податкової вимоги (остання надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного

¹⁸⁶ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

¹⁸⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

строку сплати суми грошового зобов'язання). Адже відповідно до п. 95.2 ст. 95 Податкового кодексу України продаж майна платника податків провадиться не раніше ніж через 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги [93]¹⁸⁸. Отже, 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) податкової вимоги – це той строк, протягом якого платник податків може самостійно погасити податковий борг без втрати свого майна через його продаж (реалізацію) у рахунок погашення податкового боргу.

Так, згідно із підп. 93.1.1 п. 93.1 ст. 93 Податкового кодексу України майно платника податків звільняється з податкової застави з дня отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу та/або розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань та процентів за користування розстроченням (відстроченням) в установленому законодавством порядку [93]¹⁸⁹. Так само відповідно до п. 1 розд. VI Порядку застосування податкової застави податковими органами у випадках, визначених п. 93.1 ст. 93 Податкового кодексу України, майно платника податків звільняється з-під податкової застави, про що такому платнику надсилається повідомлення [108]¹⁹⁰. Тобто повне погашення суми податкового боргу в межах перебігу першого етапу (протягом 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) податкової вимоги) припиняє процедуру застосування податкової застави.

Іншим варіантом розвитку подій у межах першого етапу процедури застосування податкової застави є укладення договору про розстрочення / відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Так, серед основних функцій та повноважень податкового керуючого щодо податкової застави є розгляд звернення платника податків та підготовка документів для надання йому розстрочення (відстрочення) сплати грошових

¹⁸⁸ Там само.

¹⁸⁹ Там само.

¹⁹⁰ Порядок застосування податкової застави податковими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 586. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>.

зобов'язань (податкового боргу) (п. 18 розд. III Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень) [113]¹⁹¹. При цьому відповідно до п. 13 розд. I Порядку застосування податкової застави податковими органами розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з-під податкової застави [108]¹⁹². Дійсно, це не припиняє процедуру застосування податкової застави, однак запобігає продажу (реалізації) майна, що перебуває у податковій заставі. Після цього процедура застосування податкової застави дещо трансформується та зміщує акцент на погашення податкового боргу не через можливу подальшу реалізацію (продаж) майна, а внаслідок його розстрочення/відстрочення.

Так, згідно із пп. 100.6 і 100.7 ст. 100 Податкового кодексу України розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо – суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення, а відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу стосовно місцевих податків і зборів, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі [93]¹⁹³.

Нарешті у випадку якщо протягом першого етапу ні погашається податковий борг, ні укладається договір розстрочення/відстрочення грошового зобов'язання або податкового боргу, то відбувається перехід до

¹⁹¹ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

¹⁹² Порядок застосування податкової застави податковими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 586. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>.

¹⁹³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

другого етапу процедури застосування податкової застави – продажу майна, що перебуває у податковій заставі. При цьому фактично між першим і другим етапами є ще один «проміжний». Зокрема, йдеться про стягнення коштів, що перебувають у власності платника податків, а також стягнення дебіторської заборгованості платника податків.

Так, відповідно до п. 95.1 ст. 95 Податкового кодексу України 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 [93]¹⁹⁴. При цьому згідно із п. 95.2 ст. 95 Податкового кодексу України стягнення коштів так само, як і продаж майна платника податків провадиться не раніше ніж через 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) платнику податкової вимоги [93]¹⁹⁵. Таким чином, лише у випадку недостатності коштів, стягнутих задля погашення податкового боргу, може відбутися продаж майна, що перебуває у податковій заставі. А оскільки таке стягнення, як і продаж майна, може відбутися тільки через 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) платнику податкової вимоги, то значить стягнення коштів слідує за першим етапом процедури застосування податкової застави (передача та знаходження майна у податковій заставі), але передує другому етапу – продажу заставленого майна.

Так, відповідно до абзацу першого п. 95.3 ст. 95 Податкового кодексу України стягнення коштів з рахунків / електронних гаманців платника податків у банках, небанківських надавачах платіжних послуг / емітентах електронних грошей, що обслуговують такого платника податків, та з рахунків платників податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритих у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних

¹⁹⁴ Там само.

¹⁹⁵ Там само.

коштів, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини [93]¹⁹⁶. У свою чергу, згідно із п. 95.4 ст. 95 Податкового кодексу України контролюючий орган на підставі рішення суду здійснює стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу за рахунок готівки, що належить такому платнику податків [93]¹⁹⁷. Зокрема, стягнення готівкових коштів здійснюється відповідно до Порядку стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України» [117]¹⁹⁸.

При цьому згідно із абзацом другим п. 95.5 ст. 95 Податкового кодексу України у разі якщо податковий борг виник у результаті несплати грошових зобов'язань та/або пені, визначених платником податків у податкових деклараціях або уточнюючих розрахунках, що подаються контролюючому органу в установлені Податковим кодексом України строки, стягнення коштів за рахунок готівки, що належить такому платнику податків, та/або коштів з рахунків / електронних гаманців такого платника у банках, небанківських надавачах платіжних послуг / емітентах електронних грошей здійснюється за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу без звернення до суду, за умови, якщо такий податковий борг не сплачується протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку його сплати, та відсутності / наявності у меншій сумі непогашеного зобов'язання держави щодо повернення такому платнику податків помилково та/або надміру сплачених ним грошових зобов'язань, та/або бюджетного відшкодування податку на додану вартість [93]¹⁹⁹.

¹⁹⁶ Там само.

¹⁹⁷ Там само.

¹⁹⁸ Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

¹⁹⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

Крім того, певним додатком до стягнення коштів слугує *дебіторська заборгованість* платника податків. Так, відповідно до абзацу першого п. 87.5 ст. 87 Податкового кодексу України та п. 3 розд. I Порядку використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи у разі якщо здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, не привело до повного погашення суми податкового боргу або у разі недостатності у платника коштів для погашення податкового боргу, контролюючий орган визначає дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав, джерелом погашення податкового боргу такого платника податків [93; 104]²⁰⁰.

Зокрема, згідно із абзацами першим і другим п. 87.5 ст. 87 Податкового кодексу України контролюючий орган укладає з платником податків договір щодо переведення права вимоги такої дебіторської заборгованості, яка продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, про що зазначається в договорі між платником податків і контролюючим органом, та має бути відповідним чином розкрита в примітках до фінансової звітності. При цьому податковий борг продовжує обліковуватися за платником податків, у якого він виник, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості. Контролюючий орган повідомляє платнику податків про таке надходження в п'ятиденний строк з дня отримання відповідного документа [93]²⁰¹.

У свою чергу, відповідно до п. 95.22 ст. 95 Податкового кодексу України, а також пп. 10 і 14 розд. II Порядку використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення

²⁰⁰ Там само; Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 585. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>.

²⁰¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи контролюючий орган звертається до суду щодо стягнення з дебіторів платника податку, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків. Сума коштів, що надходить у результаті стягнення дебіторської заборгованості, в повному обсязі (але в межах суми податкового боргу) зараховується до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу платника податків [93; 104]²⁰².

Отже, другий етап процедури застосування податкової застави – продаж майна, що перебуває у податковій заставі, розпочинається після закінчення першого етапу (спливу 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) платнику податків податкової вимоги) та використання таких механізмів, як стягнення коштів платника податків (в судовому або адміністративному порядку), а у разі їх недостатності для повного погашення податкового боргу – стягнення дебіторської заборгованості платника податків. І саме у випадку, якщо ці стягнення не призвели до повного погашення податкового боргу настає другий етап процедури застосування податкової застави. При цьому стягнення коштів та дебіторської заборгованості фактично є окремими процедурами забезпечення погашення податкового боргу, не пов'язаними безпосередньо із передачею та перебуванням майна у податковій заставі, оскільки ці кошти знаходяться поза майном, описаним і переданим у податкову заставу.

Що ж стосується другого етапу, то необхідно зазначити, що відповідно до абзацу першого п. 95.7 ст. 95 Податкового кодексу України продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торговельні

²⁰² Там само; Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 585. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>.

організації [93]²⁰³. Організація продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, покладається на податкового керуючого (п. 12 розд. V Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень) [113]²⁰⁴. У разі продажу майна на цільовому аукціоні контролюючий орган укладає відповідні договори з товарною біржею та членом товарної біржі, який вчиняє дії з продажу майна за дорученням контролюючого органу на умовах найкращої цінової пропозиції на підставі акта опису майна в податкову заставу та витягу з відповідного державного реєстру (п. 95.13 Податкового кодексу України; абзац перший п. 11 Порядку зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів) [93; 109]²⁰⁵.

При цьому другий етап процедури застосування податкової застави може мати декілька варіантів свого подальшого розвитку. Зокрема, згідно із п. 95.20 ст. 95 Податкового кодексу України якщо платник податків у будь-який момент до укладення договору купівлі-продажу його майна повністю погашає суму податкового боргу, контролюючий орган скасовує рішення про проведення його продажу та вживає заходів щодо зупинення торгів [93]²⁰⁶. Отже, другий етап може припинитися погашенням податкового боргу платником податків до моменту укладення договору купівлі-продажу його заставленого майна. Адже згідно із підп. 93.1.1 п. 93.1 ст. 93 Податкового кодексу України це (повне погашення суми податкового боргу) є однією із

²⁰³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁰⁴ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

²⁰⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

²⁰⁶ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

підстав припинення податкової застави. Так, другий етап процедури застосування податкової застави може тривати від дня встановлення факту недостатності стягнутих коштів для повного погашення податкового боргу (початок організації торгів/продажу заставленого майна) до дня отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення платником податків суми його податкового боргу.

Іншим варіантом є все-таки продаж заставленого майна (на публічних торгах та/або через торговельні організації). Так, відповідно до абзацу першого п. 95.14 ст. 95 Податкового кодексу України покупець майна, яке перебуває у податковій заставі, набуває права власності на таке майно відповідно до умов, визначених у договорі купівлі-продажу, що укладається за результатами проведених торгів [93]²⁰⁷. У свою чергу, майно звільняється з податкової застави (із внесенням змін до відповідних державних реєстрів) з дня отримання контролюючим (податковим) органом підтвердження надходження коштів до бюджету від такого продажу (п. 93.4 ст. 93 Податкового кодексу України; п. 4 розд. VI Порядку застосування податкової застави податковими органами) [93; 108]²⁰⁸.

Так, організація роздрібної торгівлі, член товарної біржі або організатор аукціону (торгів), що уклали з контролюючим органом або регіональним відділенням Фонду державного майна договір (угоду) про продаж майна, *перераховує кошти*, отримані від такого продажу (крім сум, використаних на покриття витрат згідно з договором (угодою) про продаж майна), на рахунок, відкритий у Казначействі на ім'я відповідного органу Казначейства за субрахунком 3334 «Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету» за місцем обліку платника податків, не пізніше наступного робочого дня після дати зарахування коштів на рахунок організації роздрібної торгівлі, члена товарної біржі або організатора аукціону (торгів) (п.

²⁰⁷ Там само.

²⁰⁸ Там само; Порядок застосування податкової застави податковими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 586. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>.

3 Порядку компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету) [110]²⁰⁹.

Далі, наступного робочого дня після зарахування коштів на вказаний субрахунок 3334 органи Казначейства передають відповідним контролюючим органам в установленому порядку виписку з розподільного рахунка у вигляді електронного реєстру розрахункових документів. У свою чергу, контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня після надходження виписки з розподільного рахунка подає до відповідного органу Казначейства довідку про розподіл коштів, що надійшли на розподільний рахунок. У довідці зазначаються: суми, використані на покриття витрат згідно з договорами (угодами) про виконання робіт або надання послуг; суми боргу за видами податків, зборів (обов'язкових платежів); суми пені, штрафних (фінансових) санкцій. На підставі даних зазначеної довідки орган Казначейства не пізніше наступного робочого дня після її надходження формує в установленому порядку платіжні інструкції та перераховує розподілені кошти за призначенням (п. 4 Порядку компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету) [110]²¹⁰.

Отже, продаж майна, як складова другого етапу забезпечувальної процедури застосування податкової застави включає в себе: 1) перерахування покупцем заставленого майна коштів за купівлю цього майна на рахунок організації роздрібною торгівлі, члена товарної біржі або організатора аукціону (торгів); 2) не пізніше наступного робочого дня перерахування організацією

²⁰⁹ Порядок компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 26.09.2012 р. № 936). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

²¹⁰ Там само.

роздрібної торгівлі, членом товарної біржі або організатором аукціону (торгів) отриманих від такого продажу коштів на рахунок, відкритий в Казначействі (субрахунок 3334); 3) наступного робочого дня передачу органами Казначейства контролюючим органам виписки з розподільного рахунка; 4) не пізніше наступного робочого дня подача контролюючим органом до відповідного органу Казначейства довідки про розподіл коштів; 5) не пізніше наступного робочого дня формування органом Казначейства платіжних інструкцій та перерахування розподілених коштів за призначенням. Тим самим, після вчинення вказаних процедур відбуваються погашення податкового боргу, завершення другого етапу та припинення процедури застосування податкової застави в цілому.

Однак реалізація процедури продажу заставленого майна не завжди приводить до повного погашення податкового боргу, що передбачає застосування відповідних механізмів забезпечення такого погашення. Зокрема, у разі якщо сума коштів, отримана в результаті продажу майна платника податків, є недостатньою для погашення податкового боргу платника податків, податковий керуючий (або інша посадова (службова) особа податкового органу) здійснює додатковий опис майна у податкову заставу в порядку, визначеному ст. 89 Податкового кодексу України (п. 95.24 ст. 95 Податкового кодексу України; п. 11 розд. II Порядку застосування податкової застави податковими органами) [93; 108]²¹¹.

Так, після реалізації другого етапу процедури застосування податкової застави та непогашення в результаті цього податкового боргу в повному обсязі може настати *третій (додатковий) етап*, який фактично буде повторенням першого і другого етапів у частині процедури передачі майна у податкову заставу та його подальшого продажу (реалізації). Зокрема, податковий керуючий так само здійснить опис майна у податкову заставу, зареєструє її у

²¹¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування податкової застави податковими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 586. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>.

відповідному державному реєстрі, після чого знову буде організовано та проведено продаж заставленого майна на публічних торгах та/або через торговельні організації.

Поряд із податковою заставою, ще одним забезпечувальним механізмом виступає адміністративний арешт майна платника податків. Так, відповідно до п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України та п. 1 розд. II Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [93, 106]²¹². Виходячи із такого визначення, не зовсім зрозумілим виглядає забезпечувальне призначення цього способу, адже йдеться про визначені законом обов'язки платника податків, без уточнення, які саме обов'язки маються на увазі.

У зв'язку з цим уявляється, що забезпечувальне призначення арешту майна відображається у підставах його застосування, адже, будучи наслідком того, у зв'язку з чим він застосовується, можна припустити, що й забезпечуватись ним має здійснення того, що є підставою його застосування. Так, обставини, за яких може бути застосовано арешт майна, визначено у пп. 94.2 та 94.7 ст. 94 Податкового кодексу України, а також п. 1 розд. III і п. 1 розд. VI Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків [93, 106]²¹³. При цьому аналіз цих норм дає підстави певним чином згрупувати передбачені в них обставини, оскільки розміщені вони в дещо непослідовному та розрізненому порядку, маючи водночас декілька знаменників, які фактично виступають спільними для певних обставин.

²¹² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²¹³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

Перш за все можна вказати обставини, безпосередньо пов'язані із процедурою застосування податкової застави. При цьому, враховуючи алгоритм застосування останньої, необхідним є й розміщення обставин не просто у зв'язку із податковою заставою, а в певній послідовності. Зокрема, йдеться про обставини, передбачені у підпунктах 94.2.7, 94.2.6, 94.2.1 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України та підпунктах 7, 6, 1 п. 1 розд. III Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків, а саме: платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі [93, 106]²¹⁴. Тим самим, накладення арешту на майно становить певне спонукання до застосування податкової застави, або ж у певному сенсі є способом забезпечення процедури застосування самої податкової застави. Враховуючи те, що остання застосовується з метою погашення податкового боргу, можна стверджувати, що за вказаних обставин й арешт майна, нехай і опосередковано, теж є способом забезпечення погашення податкового боргу.

Наступна група обставин складається з таких, що безпосередньо пов'язані із існуванням податкового боргу. Зокрема, це такі, що закріплені в підпунктах 94.2.2 та 94.2.5 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України та підпунктах 2, 5 п. 1 розд. III Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків, а саме: фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам [93, 106]²¹⁵. При цьому вказані

²¹⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²¹⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна

обставини, знову ж таки опосередковано, але також пов'язані із податковою заставою, адже наявність податкового боргу, а тим більше податкового повідомлення свідчить про те, що право податкової застави вже виникнуло. У цілому ж, за вказаних обставин арешт майна виглядає способом забезпечення погашення податкового боргу, адже саме наявність останнього є тією «кваліфікуючою» ознакою вказаних обставин його застосування.

Ще одну групу обставин можна охарактеризувати як такі, що *свідчать про ймовірність існування податкового боргу*, тобто прямо про нього не вказується, але самі обставини свідчать про те, що він з великою часткою імовірності є наявним. Зокрема, йдеться про обставини (і важливо дотримуватися певної послідовності їх розміщення), вказані у підпунктах 94.2.3, 94.2.8, 94.2.4, 94.2.5, 94.2.9 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України та підпунктах 3, 8, 4, 5, 9 п. 1 розд. III Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків, а саме: платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог Податкового кодексу України інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки); відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних 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 Податкового кодексу України; нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через

постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки [93, 106]²¹⁶.

Тобто тут вказано обставини, пов'язані із відмовою платника від проведення перевірок, інвентаризації (підпункти 94.2.3, 94.2.8), відсутністю дозволів (ліцензій), реєстраторів розрахункових операцій (підп. 94.2.4), відсутністю реєстрації (постановки на облік) у контролюючому органі (підпункти 94.2.5, 94.2.9). Звісно, ці обставини можуть і не супроводжуватися наявністю податкового боргу у вигляді несплачених податків і зборів, але ж навряд чи вчинення платником податків того, про що йдеться у цих обставинах, може мати сенс за відсутності з його боку певних порушень. Відтак, за вказаних обставин буде або виявлено несплачені податки і збори (податковий борг), або ж будуть виявлені податкові правопорушення, а отже, й підстави для застосування штрафів та/або пені, які теж є складовими податкового боргу. При цьому за вказаних обставин арешт майна може розглядатися й як спосіб забезпечення виконання тих обов'язків платника податків, які порушуються або не виконуються, що і є підставою його застосування.

У свою чергу, згідно із п. 94.7 ст. 94 Податкового кодексу України та розд. VI Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків арешт майна може бути також застосований до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено [93, 106]²¹⁷.

²¹⁶ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²¹⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

Особливістю застосування арешту майна за цією підставою є те, що арешту передуює тимчасове затримання такого майна службовою (посадовою) особою контролюючого органу або іншого правоохоронного органу відповідно до її повноважень, після чого здійснюється інформування керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, й лише після цього керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення про накладення арешту на таке майно або відмову в ньому шляхом неприйняття такого рішення, що передбачає звільнення майна з-під режиму тимчасового затримання. Так само у цьому випадку можна говорити про можливість великої імовірності існування податкового боргу (у вигляді несплачених податків), який виник у зв'язку із вчиненням тих порушень, про які тут ідеться. Крім того, можуть бути виявлені підстави для нарахування штрафів, що також є складовою податкового боргу. Ну і звісно ж, арештом майна у вказаних випадках може забезпечуватися й виконання тих обов'язків, дотримання тих норм і правил, які порушуються за вказаних обставин.

Не меншу зацікавленість викликають і підстави або обставини припинення арешту майна, визначені у п. 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України та розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків [93, 106]²¹⁸. При цьому вони також, як і обставини застосування, потребують певної систематизації через їх таку саму хаотичну послідовність розміщення. Деякі із вказаних підстав мають відповідність серед обставин застосування арешту майна, а деякі мають власне значення.

Так, з огляду на особливості процедури застосування арешту майна перш за все варто виокремити підстави припинення, пов'язані із рішенням про накладення арешту. Зокрема, відповідно до п. 94.10 ст. 94 Податкового кодексу України та абзацу першого п. 2 розд. IV Порядку застосування

²¹⁸ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

адміністративного арешту майна платника податків арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [93, 106]²¹⁹. У зв'язку з цим спочатку варто зазначити про підстави, передбачені у підпунктах 94.19.1, 94.19.6, 94.19.7 п. 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України та підпунктах 1, 6, 7 п. 2 розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків, а саме: відсутність протягом 96 годин рішення суду про визнання арешту обґрунтованим; скасування судом або контролюючим органом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про арешт; прийняття судом рішення про припинення адміністративного арешту [93, 106]²²⁰. Отже, за вказаних обставин арешт припиняється у зв'язку із скасуванням самого рішення про його застосування або ж прийняття судом рішення про його припинення.

Наступною підставою, передбаченою у підп. 94.19.5 п. 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України та підп. 5 п. 2 розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків, є надання відповідному контролюючому органу третьою особою належних доказів про *належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи* [93, 106]²²¹. Тим самим арешт припиняється через *хибність* самого предмета арешту, тобто майна, адже у підп. 87.3.2 п. 87.3 ст. 87 Податкового кодексу України так само передбачено, що не може бути використано як джерело погашення податкового боргу платника податків майно, яке належить на

²¹⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²²⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²²¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг, оренду, схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління [93]²²².

Наступна група підстав припинення арешту майна *пов'язана із обставинами його застосування*, зокрема йдеться про підстави, закріплені у підпунктах 94.19.3, 94.19.2, 94.19.9, 94.19.8, 94.19.10 п. 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України та підпунктах 3, 2, 8, 9, 10 п. 2 розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків, а саме: усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту (відповідає всім обставинам застосування, передбаченим у пп. 94.2 та 94.7 ст. 94 Податкового кодексу України); погашення податкового боргу платника податків (у принципі кореспондує із низкою обставин застосування, які пов'язані із наявністю податкового боргу, зокрема передбачених у підпунктах 94.2.2, 94.2.5 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, а також у певному сенсі із тими, що стосуються застосування податкової застави, – передбачені у підпунктах 94.2.7, 94.2.6, 94.2.1 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України); фактичне проведення платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки (відповідає обставині застосування, передбаченій у підп. 94.2.8 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України); пред'явлення платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку,

²²² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

крім випадків, визначених законодавством (відповідає обставинам застосування, передбаченим у підп. 94.2.4 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України); взяття контролюючим органом на податковий облік нерезидента на підставі акта перевірки (відповідає обставині застосування, передбаченій у підп. 94.2.9 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України) [93, 106]²²³.

У цілому ж уявляється, що вказані підстави припинення арешту майна (пов'язані із обставинами його застосування) можна було б звести до однієї – усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту. Адже фактично ця підстава припинення охоплює собою всі інші, пов'язані із обставинами (причинами) його застосування. Тому навряд чи є сенс за наявності такої підстави припинення, як «усунення причин застосування», передбачати окремо ще й інші підстави припинення, які є прямим відображенням обставин (причин) його застосування, повторюють їх та чітко кореспондують із ними.

Окремою підставою припинення арешту майна є закріплена у підп. 94.19.4 п. 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України та підп. 4 п. 2 розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків – *ліквідація платника податків*, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства [93, 106]²²⁴. Щодо цієї підстави припинення, варто зазначити, що сама по собі ліквідація платника податків як така навряд чи може призвести до припинення арешту майна, та навряд чи може відбутися під час його існування. Насправді навпаки, ліквідації має передувати припинення арешту майна, адже ліквідація передбачає або попереднє виконання платником податків його обов'язків, зокрема обов'язку зі сплати податків і зборів, або ж визнання неможливості виконання цього обов'язку через відсутність коштів

²²³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²²⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

або майна, на які може бути звернуто стягнення в рахунок погашення податкового боргу. Тому, ліквідація платника податків, а особливо внаслідок проведення процедури банкрутства, свідчить про те, що податковий борг такого платника було визнано безнадійним та списано у встановленому порядку.

У цілому ж, запропоновані групування та послідовність розміщення обставин (причин, підстав) застосування та припинення арешту майна уявляється доцільним відобразити у відповідних нормах Податкового кодексу України, наприклад шляхом внесення змін до пп. 94.2 та 94.19 ст. 94, а також п. 1 розд. III, розд. VI, п. 2 розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків. Тим самим буде зроблено певне удосконалення нормативно-правового регулювання процедури застосування арешту майна, зокрема щодо підстав його застосування та припинення.

Що ж стосується забезпечувальних властивостей арешту майна, то відповідно до п. 94.3 ст. 94 Податкового кодексу України та п. 2 розд. II Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені у п. 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України [93, 106]²²⁵. Так, згідно із п. 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України арешт майна може бути повним або умовним. Зокрема, повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном, а умовним – обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном [93]²²⁶.

²²⁵ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²²⁶ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

Тим самим забезпечувальна сутність процедури арешту майна полягає у частковому тимчасовому позбавленні (при повному арешті) або обмеженні (при умовному арешті) провомочностей платника податків, як власника майна, на яке накладається арешт. При цьому при повному арешті у платника податків можуть залишитися правомочності володіння і користування або володіння і розпорядження таким майном. Умовний же арешт за своєю сутністю схожий із податковою заставою, адже, як і у випадку останньої, передбачає обов'язкове попереднє отримання дозволу контролюючого органу, але не тільки на відчуження майна, як це передбачено при податковій заставі, а й на здійснення будь-якої операції із таким майном.

Так, відповідно до п. 94.14 ст. 94 Податкового кодексу України та пп. 1, 2 розд. V Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника контролюючого органу, призначеного його керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу. Зокрема, виконавець рішення про арешт: 1) надсилає рішення про арешт майна платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна, а також іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження; 2) організовує опис майна платника податків [93, 106]²²⁷. У свою чергу, у розд. IV Порядку призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень окремо визначено основні функції та повноваження податкового керуючого щодо адміністративного арешту майна платника податків, що має податковий борг [113]²²⁸. При цьому згідно із абзацом другим підп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 Податкового кодексу України та п. 1

²²⁷ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

²²⁸ Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

розд. VII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків арешт коштів на рахунку / електронному гаманці платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого (податкового) органу до суду [93, 106]²²⁹.

Отже, забезпечувальна процедура адміністративного арешту майна платника податків передбачає його застосування за наявності підстав (обставин), вказаних у пп. 94.2, 94.7 ст. 94 Податкового кодексу України, а також п. 1 розд. III, п. 1 розд. VI Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків. Сутність цієї процедури зводиться до часткового позбавлення (заборона розпорядження або користування) чи обмеження (зобов'язання отримувати дозвіл на здійснення будь-якої операції) провочностей власника в особі платника податків щодо майна, на яке накладається арешт. Тривалість цієї процедури залежить від того, коли настануть обставини (підстави) припинення арешту майна, передбачені у п. 94.19 ст. 94 Податкового кодексу України та розд. VIII Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків. Забезпечувальний же підтекст, забезпечувальний ефект, забезпечувальна сутність, забезпечувальна спрямованість арешту майна залежать саме від тих підстав (обставин), у зв'язку з якими він застосовується. Тобто його застосування може бути зумовлено необхідністю та спрямовано на погашення податкового боргу (несплачених вчасно податків і зборів, штрафів, пені, у випадку їх наявності, у тому числі у випадку виявлення податкових правопорушень, які б зумовлювали їх нарахування), або (у випадку відсутності податкового боргу, у тому числі за відсутності податкових правопорушень (підстав для нарахування штрафів, що утворили б податковий борг)) на забезпечення лише виконання тих обов'язків, порушення (невиконання) яких призвело до його застосування. Відповідно, арешт майна може виступати або способом

²²⁹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>; Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

забезпечення погашення податкового боргу (виконання обов'язку щодо сплати несплачених вчасно податків і зборів та/або штрафів, пеней), або способом забезпечення інших обов'язків, порушення (невиконання) яких стало підставою його застосування.

Підводячи підсумок щодо вказаних забезпечувальних процедур варто зазначити, що обов'язок зі сплати податків і зборів з самого початку передбачає його виконання у певний строк, але його сутність – «сплата» залишається і після закінчення встановленого для його вчасного (належного) виконання строку. При цьому забезпечення сплати несплачених вчасно податків і зборів / забезпечення погашення (сплати, стягнення) податкового боргу є доволі багатограним та певним чином складним явищем. Адже несплата податків і зборів у належний для цього строк, виникнення податкового боргу та подальші наслідки у вигляді забезпечення їх/його сплати (погашення) не мають однозначної і безумовної «прямолінійної» спрямованості. Процедури забезпечення можуть бути різноплановими, мати різний характер та різне вираження, але при цьому всі вони мають своєю кінцевою метою, своїм кінцевим «пунктом призначення» – сплату несплачених вчасно сум податків і зборів, погашення податкового боргу. Тобто після прострочення сплати податків і зборів настають різноманітні наслідки (погашення податкового боргу; розстрочення або відстрочення; податкова застава; зупинення видаткових операцій; заборона відчуження майна; стягнення коштів; стягнення дебіторської заборгованості; арешт майна), кожний із яких по своєму забезпечує виконання обов'язку зі сплати несплачених вчасно податків і зборів / погашення податкового боргу.

Так, ще до прострочення може бути укладено договір про розстрочення/відстрочення грошових зобов'язань, а після виникнення податкового боргу укладанню вже буде підлягати договір про розстрочення/відстрочення податкового боргу. Якщо ж цього не відбулося та якщо сума податкового боргу перевищує 3060 гривень (або якщо сума розстрочення/відстрочення становить 1 млн гривень і більше), то підлягає

застосуванню право податкової застави (передача майна у податкову заставу). При цьому у разі вчинення з боку платника податків перешкод щодо опису майна у податкову заставу, (за рішенням суду) відбувається зупинення видаткових операцій на рахунках / електронних гаманцях платника податків та заборона відчуження майна, які діють до дня складення акта опису майна у податкову заставу або погашення податкового боргу. Після опису майна у податкову заставу та її реєстрації у відповідному державному реєстрі, передбачається 30 календарних днів, з дня надіслання (вручення) платнику податків податкової вимоги, для погашення ним податкового боргу. Протягом цих 30 календарних днів податковий борг може бути погашено або ж може бути укладено договір про його розстрочення або відстрочення. Після спливу вказаних 30 календарних днів, за відсутності договору про розстрочення або відстрочення та за наявності певної суми непогашеного податкового боргу, відбувається стягнення коштів, а у разі їх недостатності – стягнення дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав. У разі ж якщо все це не призвело до повного погашення податкового боргу, відбувається продаж майна, яке перебуває у податковій заставі або ж погашення податкового боргу платником податків до укладення договору купівлі-продажу цього майна. Якщо ж за рахунок отриманих в результаті продажу заставленого майна коштів податковий борг не було погашено повністю, то відбувається додатковий опис майна у податкову заставу, знову ж таки з його подальшим продажом. При цьому поряд із всім цим, на майно може бути накладено умовний або повний арешт. Отже, все це свідчить про те, на скільки різноманітними можуть бути прояви забезпечувальних процедур сплати несплачених вчасно податків і зборів / погашення (сплати/стягнення) податкового боргу.

Висновки до розділу 2

Аналізуючи питання, які становлять предмет дослідження відносин, що виражають зміст Розділу 2 дисертаційної роботи, склалися підстави зробити такі висновки:

1. Облікові процедури зобов'язаних осіб відображають динаміку податкового правовідношення, що передбачає їх диференціацію на декілька стадій чи етапів. Першим етапом процедурного регулювання обліку можна виокремити постановку на облік платника податку, за умов чого легалізується суб'єкт, який буде зобов'язаний реалізовувати податковий обов'язок. На другому етапі відбувається корегування відомостей щодо платника залежно від динаміки відносин, зміни фактичних обставин. Не можна виключати ситуації, коли відповідних змін не буде і потреба в корегуванні відомостей щодо платника буде відсутня, але найчастіше плінність податкових відносин вимагає і корегування процедур цього етапу. Третій етап процедурного регулювання податкового обліку пов'язується із припиненням відносин, які виражають податковий обов'язок. Це може бути пов'язано як із зміною діяльності, яка лежить в основі податкового обов'язку особи, так і із зміною місця обліку платника.

2. Податкові процедури обліку реалізуються у формі загального і спеціального режиму. В умовах загального режиму облікових процедур формування сукупності відомостей щодо платника у загальному реєстрі здійснюється без врахування окремих особливостей способів реалізації ним податкового обов'язку. Спеціальний режим облікових процедур стосується процедурного регулювання обліку учасників податкових відносин, правовий статус яких характеризується певними особливостями (наприклад: великий платник податків, платник податку на додану вартість і т.ін.), що вимагає відхилення від звичайних режимних процедур обліку.

3. Певними особливостями характеризується процедурне регулювання відокремлених підрозділів юридичної особи. Це пов'язується з тим, що на

філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, покладено обов'язок утримувати, сплачувати податки і збори, пеню і штрафні санкції. Місцем обліку таких осіб є відповідний орган державної податкової служби за зареєстрованим місцезнаходженням юридичної особи. Це не виключає того, що у випадку, коли відокремлений підрозділ здійснює діяльність на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то він може прийняти рішення щодо ведення обліку такого платника за місцем знаходження структурних підрозділів.

4. Процедури податкового обліку ґрунтуються на декількох методах: касовий, нарахувань та попередньої події. Касовий метод орієнтований на реальне надходження грошових коштів, тоді як метод нарахувань пов'язує облікові процедури з моментом виникнення права на дохід або обов'язку на здійснення витрат. Використання кожного із цих методів залежить від особливостей правового статусу платника, режиму надходження доходів та здійснення витрат. Водночас певну перевагу, на наш погляд, має касовий метод, бо він виражає класичний підхід до природи податку. Податок – це частина того, що я заробила чи отримала. І саме після цього вона виокремлює частку як податковий обов'язок і передає до відповідного публічного утворення.

5. Системність процедур щодо податкового обліку передбачає об'єднання двох різних типів обліку. З одного боку, йдеться про облік реєстраційного характеру, в умовах процедур якого визначається коло зобов'язаних осіб і особа набуває відповідного правосуб'єктного статусу. З іншого боку, облікові процедури стосуються також формування чіткого уявлення щодо об'єкта оподаткування, що лежить в основі формування підстав кількісного визначення суми податку до сплати. В цих умовах формуються два відносно автономні блоки облікових процедур, які орієнтовані: один – на особу, другий – на майно чи доходи.

6. Особливістю відносин щодо реєстрації податкових накладних є наявність складної конструкції зустрічних обов'язків зобов'язаної та владної

особи. Безумовно, первинним є обов'язок платника зареєструвати податкову накладну. Але підтвердженням, констатацією факту врахування цієї дії з боку контролюючих органів є отримання квитанції про прийняття податкової накладної з боку податкового органу. Саме тому важливим у цій ситуації є врахування фактичних обставин, пов'язаних із реєстрацією податкової накладної. Цікавим є той факт, що на сьогодні розмежовуються «первинна реєстрація» та «вторинна реєстрація». Це породжує змістовні підстави для оскарження рішень контролюючих органів.

7. Складно погодитись із намаганням визначити всі податкові правопорушення як умисні. Формується стала тенденція щодо оцінки невиконання або неналежного виконання платником правил поведінки як умисних. Як аргумент стосовно цього закладається посилення на те, що порушення обов'язків, які визначають правовий статус платника, мають бути виключно умисними. Водночас умисність вини платника податку має свідчити про те, що, реалізуючи свої права та обов'язки, платник податку не мав іншої мети, ніж невиконання або неналежне виконання приписів податкового законодавства. Складно погодитись і з акцентом при вирішенні податкових спорів на «...наявність умисних дій та вини такого платника податку». Такий акцент складно приймати, бо доведення умислу автоматично означає винність дій платника, адже умисел є формою вини.

8. Принциповим моментом при визначені умислу є доведення для умисного податкового правопорушення цілеспрямованості створення платником умов щодо досягнення наслідків правопорушення. Саме тому важливо з'ясувати спектр дій, які мав вчинити і які вчинив платник з метою дотримання умов добросовісної поведінки. Більш того, в цій ситуації мають враховуватись і особливості поведінки не лише платника, а й інших осіб, які є суб'єктами податкових правовідносин. Це пояснюється тим, що додержуватися меж правомірної поведінки має і платник, і особи, яким делегуються певні обов'язки платника (інститут податкового представництва) і особам, без реалізації повноважень яких неможливе своєчасне і повне

виконання податкового обов'язку (збирачі податків, контролюючий орган і т.ін.).

9. В основі процедурного регулювання сплати податку лежить припис ст. 29 «Обчислення суми податку» Податкового кодексу України. Відповідно до неї обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів. При цьому специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені у вартісному вимірі, підлягають індексації [93]²³⁰. Приписи цієї статті відіграють певне засадниче значення, бо сплатити можна лише ту суму податку, яка обчислена відповідно до процедур обрахування податкового зобов'язання. Важливо, в такому випадку, враховувати і певне похідне значення процедури обчислення суми податку. Це пов'язується з тим, що подібна процедура може бути реалізована виключно при чіткому визначенні всіх елементів податкового механізму, але принципове значення має визначення бази оподаткування та ставки, оскільки виключно множення цих двох складових податкового механізму об'єктивно визначає суму податку для сплати.

10. Зміна, деталізація ставки податку залежно від корегування бази оподаткувань відбувається виходячи із конкретного методу оподаткувань. Саме під методом оподаткування і розуміється зміна ставки податку залежно від збільшення податкової бази. Деталізуючи співвідношення конструкції методу оподаткування та ставки податку, звернуто увагу на діалектичний зв'язок матеріально-процедурного регулювання. Ставка податку зосереджена на деталізації матеріального сенсу податкового упорядкування відносин і передбачає зрештою визначення частки, коштів, які мають бути перераховані в рахунок податкового обов'язку. Проте, метод оподаткування орієнтується на процедурне забезпечення регулювання податкових відносин, підкреслює специфічні аспекти розрахунку суми податку для сплати.

²³⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

11. Певною альтернативою рівного оподаткування є прогресивне оподаткування, яке реалізується через процедурну деталізацію збільшення ставки податку залежно від зростання розмірів бази оподаткування. Важливо зважити на те, що в цьому випадку прогресивність оподаткування як збільшення податкового зобов'язання стосується не всього розміру бази оподаткування, а лише відповідної частки. Йдеться про суму зобов'язання, яка «очищена» за рахунок певних вилучень (кошти, які не оподатковуються; кошти, які підпадають під окремі преференції, і т.ін.). В основі деталізації процедур прогресивного оподаткування лежать різні види прогресії, що зумовлює отримання різних сум податку. При простій розрядній прогресії податкова база диференціюється на окремі абсолютні суми податкового окладу. При простій відносній прогресії до окремих розрядів податкової бази застосовувались різні ставки, які виражалися у відсотках. При цьому однакова ставка застосовувалась по всій податковій базі залежно від окремого розряду бази оподаткування. Складна прогресія зумовлювала розподілення податкової бази на окремі розряди, кожен із яких оподатковувався за своєю конкретною ставкою, тоді як підвищена ставка застосовувалась виключно для частки, яка перебільшувала попередній розряд. Схована прогресія передбачає такі процедури визначення податкової бази, які обумовлюють використання пільг для доходів, які виходять у різні розряди. Подібні процедури виходять із незмінності розрядів і ставок, але із врахуванням пільгових звільнень загальна сума податку щодо сплати принципово змінюється.

12. Участь контролюючого органу в розрахунку суми податку платника передбачена у випадках, коли платник несвоєчасно надає звітну документацію з розрахунком суми податку. Крім того, такі самі наслідки настають після того, як виникають обґрунтовані підстави вважати, що платник у звітному документі, який визначає суму податкового зобов'язання, завищив чи занижив його розмір. Такі самі наслідки мають відбуватися після виявлення помилок у декларації, які з'ясовані контролюючим органом у ході реалізації контролюючих дій. При цьому потрібно чітко розуміти розбіжність наслідків

для платника залежно від того, який суб'єкт розраховував і визначав суму податку. Якщо цей обов'язок притаманний безпосередньо платнику, то зрозуміло, що наслідки помилкового розрахунку його розміру має відчувати на собі безпосередньо платник. Але, коли обов'язок розрахунку суми податку належить контролюючому органу, і платник реалізував процедуру сплати податку чітко і відповідно до тих показників, які йому надав у податковому повідомленні-рішенні податковий орган і який виявився помилковим, то абсолютно логічно, що жодні несприятливі наслідки внаслідок цього не можуть стосуватися платника.

13. Тривалість процедур щодо об'єднання податкового зобов'язання та визначення суми для сплати передбачає послідовну зміну декількох стадій: а) визначення податково зобов'язаної особи, з'ясування відповідності даних щодо податкового обліку такого суб'єкта даним відповідного реєстру; б) з'ясування характеру об'єкта оподаткування, наявності якого у платника (у власності, у користуванні і т.ін.) породжує податковий обов'язок; в) з'ясування періоду часу, за який розраховується сума податку; г) визначення бази оподаткування виходячи із типу та характеру об'єкта оподаткування; д) з'ясування різновиду ставки податку, яка має застосовуватись до визначеної бази оподаткування; є) використання податкових преференцій, які впливають на розрахунок суми податку; е) визначення суми податку для сплати.

14. Визначення сум для сплати податку може здійснюватися безпосередньо платником; податковим агентом, якому делеговані відповідні обов'язки платника; податковим органом. Реалізація цих повноважень контролюючим органом пов'язується із низкою обставин: а) виявлення фактів, які можуть свідчити про можливість правопорушень у поведінці платника (затримка в наданні податкової звітності; завищення чи заниження суми податкового зобов'язання; наявність арифметичних чи методологічних помилок у звітності); б) ситуації, коли обов'язок щодо розрахунку податку законодавець покладає безпосередньо на контролюючий орган.

15. Суму податку для сплати контролюючий орган може визначати як безпосередньо, користуючись показниками відповідних реєстрів та традиційними методиками розрахунку, так і опосередковано шляхом застосування непрямих методів. Останній випадок пов'язується із ситуацією, коли шляхом використання методик прямого розрахунку неможливо визначити конкретну суму податку. В більшості випадків це пов'язується з необхідністю отримання інформації щодо операцій платника із контрагентами, яка за тих чи інших підстав є недоступною. Застосування непрямих методів розрахунку податкового зобов'язання може бути породжене і отриманням помилкових розрахунків безпосередньо платника при розрахунку податку в ході проведення контролюючим органом заходів податкового контролю.

16. Розрахунок суми податку здійснюється за кожним платежем окремо. Це обумовлено типом податку, особливостями розрахункових операцій тощо. Але подібна поведінка зобов'язаної особи характеризує виконання податкового обов'язку в загальному режимі. Водночас податкове регулювання допускає і використання спеціального режиму справляння податкового обов'язку, за умов якого фактично закріплюється відповідна форма консолідації. Йдеться про розрахунок та сплату таких фіксованих сум, які об'єднують податковий обов'язок за низкою податків в єдиний підсумок, що визначає суму податку, яку має перерахувати платник до відповідного бюджету.

17. Процедура безпосередньо сплати податку охоплює сукупність дій щодо передачі коштів (у готівковій чи безготівковій формі) іншому суб'єкту податкових відносин (збирачу податків) для фактичного внесення таких коштів на відповідний казначейський рахунок конкретного бюджету. Під час сплати податку принципово важливо зважати, що в цій ситуації найбільш яскраво виокремлюється така ознака податку, як грошовий характер. Ця ознака податку свідчить саме про варіанти сплати податку в натуральній формі як певні проміжні етапи. Зарахувати на відповідний казначейський рахунок,

дохідну частину окремого бюджету можна лише гроші. Саме тому податок і передбачає грошову природу як принципову ознаку, що виражає його характер.

18. Можна виокремити такі традиційні форми сплати податків: а) грошова форма сплати податку застосовується як у готівковій, так і безготівковій формі. Подібна форма сплати в деяких випадках допускає і авансові варіанти виконання обов'язку зі сплати податку; б) сплата податку в натуральній формі зазвичай обумовлена виконанням податкового обов'язку по податках, виникнення обов'язку щодо яких пов'язується із природокористуванням або коли діяльність зобов'язаних осіб передбачає виробництво та реалізацію сільськогосподарської продукції; в) змішана форма сплати податку обумовлює діалектичне поєднання двох перших. Переважна більшість випадків використання такої форми породжується реалізацією засобів забезпечення виконання податкового обов'язку.

19. Характеристика процедур сплати податку дає змогу, в деяких випадках, вважати за доцільне розмежування їх на добровільні та примусові способи сплати. Цей підхід потребує певного уточнення. Добровільна сплата податку передбачає реалізацію сукупності процедур за умов чіткого додержання платником приписів податкового законодавства як щодо повноти реалізації обов'язку, так і щодо його строків. Примусовість сплати зумовлює застосування спеціальних заходів, коли йдеться про порушення припису податкового законодавства і фактично не про сплату податку, а про погашення заборгованості, яка виникла внаслідок несплати податку. Саме тому, на наш погляд, за характером, суб'єктним складом, природою відносин – це різні процедури.

20. Сплата податку передбачає не лише перерахування відповідної кількості грошей, а й таке перерахування, яке чітко збігається із законодавчо встановленим моментом завершення його виконання. Залежно від деталізації цієї умови всі податки можна розподілити на строкові та періодичні. Перші пов'язують обов'язок сплати податку із спливом певного проміжку часу. На

підставі цього критерію доцільно виокремити: а) строки, які чітко визначають момент чи період часу, який зумовлює відповідні правові наслідки; б) строки, які не орієнтуються на визначення відповідного моменту, а пов'язують їх або з певною подією, або з іншими обставинами; в) невизначені строки, які не пов'язуються із жодними часовими критеріями. Що стосується других, то сплата податку має відбутися протягом певного періоду, який визначено законом. Такі періоди орієнтуються на традиційні виміри часу (декадні, місячні, квартальні, піврічні, річні).

21. Сплата податків та зборів здійснюється за рахунок відповідних джерел. У найбільш узагальненому вигляді джерелом сплати податку є кошти платника. У більшості випадків ідеться про доходи платника. Але потрібно зважати на декілька обставин щодо цього. По-перше, при такому визначенні джерело сплати податку може збігатися з об'єктом чи базою оподаткування. По-друге, якщо стосовно фізичних осіб така конструкція підходить і, дійсно, зазвичай коштами для сплати податків фізичними особами є їх доходи, то стосовно юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів слушним є уточнення. Джерелами сплати податку останніми є прибуток, оскільки всю суму доходів (без відшкодування коштів, які формують фонд заробітної плати) юридична особа на виробниче чи особисте споживання використовувати не може.

22. Забезпечення сплати несплачених вчасно податків і зборів (погашення податкового боргу) є багатогранним та складним явищем. Наслідки несплати податків і зборів у належний для цього строк (виникнення податкового боргу) у вигляді забезпечення їх сплати (його погашення) не мають однозначної і безумовної «прямолінійної» спрямованості. Процедури забезпечення можуть бути різноплановими, мати різний характер та різне вираження, але всі вони спрямовані на сплату несплачених вчасно сум податків і зборів (погашення податкового боргу). Так, після прострочення сплати податків і зборів настають різноманітні наслідки (погашення податкового боргу; розстрочення або відстрочення; податкова застава;

зупинення видаткових операцій; заборона відчуження майна; стягнення коштів; стягнення дебіторської заборгованості; арешт майна), кожний із яких по своєму забезпечує виконання обов'язку зі сплати несплачених вчасно податків і зборів (погашення податкового боргу).

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає в отриманні нових обґрунтувань та результатів щодо визначення природи та особливостей процедурного регулювання сплати податків та зборів як складників процедури виконання податкового обов'язку в цілому. В результаті дослідження зроблено такі висновки.

1. Процедурне регулювання податкових відносин орієнтовано як на забезпечення досягнення основної мети податкового регулювання, так і деталізацію її на відповідні складові. Основним концептуальним орієнтиром у податковому регулюванні і, відповідно, процедурному забезпеченні цього є виконання податкового обов'язку через формування і закріплення порядку, в межах якого має бути гарантоване формування дохідних частин бюджету. Така основна мета процедурного забезпечення, податкового регулювання деталізується через процедурне гарантування реалізації складових податкового обов'язку: процедур податкового обліку, процедур сплати податку, процедур податкової звітності.

2. Ієрархічність податкових процедур впливає із відповідної ієрархічності нормативних приписів та ґрунтується на диференціації податкових процедур, засадах процедурного регулювання. Зрозуміло, насамперед ідеться про триланкову деталізацію динамічності процедурного регулювання (нормотворчі, регулятивні, охоронні процедури). Абсолютно ясно, що охоронна процедура не може передувати ані регулятивній, ані нормотворчій. Не можна реалізовувати примус до того, як виник нормативний припис, який закріплює підстави, зміст та характер цих відносин. Тобто така динаміка закладає і певні засади ієрархічності в процедурному регулюванні. Фактично те саме стосується і всіх обставин, де має йтися про відповідну послідовність динаміки розвитку відносин. Така сама логіка притаманна й послідовності процедур податкового обліку, сплати та звітності як процедурного забезпечення реалізації елементів податкового обов'язку.

3. Незважаючи на загальні об'єднувальні засади податкового та бюджетного регулювання, ми виходимо з того, що особливості як правового впливу в цілому, так і стосовно специфіки бюджетного та податково-процедурного регулювання суттєво розрізняються. Завершення реалізації податкової процедури щодо виконання податкового обов'язку не означає, що вона втручається або накладається на особливості бюджетного процедурного регулювання. Закінчення процедурного регулювання щодо реалізації податкового обов'язку ставить крапку в режимі упорядкування саме цією підгалуззю права. Від цього моменту починається процедурне регулювання бюджетних відносин. Тобто вони стикаються, але не поглинають одне одного. Саме тому податкові процедури спрямовуються на процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку, але не формування бюджетних доходів. Виконання податкового обов'язку в повному обсязі ставить крапку на реалізації податкових процедур.

4. Аналізуючи природу нормотворчих процедур в оподаткуванні, треба з'ясувати: чи мають вони якусь змістовну своєрідність, що дає змогу відмежувати їх від інших засобів процедурного забезпечення появи відповідного нормативного припису. Якщо зосередити увагу на процедурах появи податкових законів, то принципових особливостей саме у сфері оподаткування ми навряд чи знайдемо. Але якщо враховувати процедурне упорядкування інших законодавчих актів, то не можна не звернути увагу на декілька особливостей. По-перше, запровадження податків та зборів, внесення змін щодо процедур їх справляння мають узгоджуватись із бюджетними процедурами, що гарантує наявність певного терміну між моментом запровадження платежу та початком бюджетного року. По-друге, акти, які впроваджують місцеві податки та збори на відповідних територіях приймаються рішенням місцевих рад. По-третє, такі рішення місцевих рад передбачають пряму вказівку на це в Податковому кодексі України.

5. Регулятивні податкові процедури гарантують реалізацію своєчасного і повного виконання податкового обов'язку. Водночас завдяки їм створюється

можливість своїми діями розв'язувати спір між учасниками податкових відносин, вирішувати конфлікти у сфері оподаткування. Значна частка регулятивних податкових процедур має доюрисдикційний характер, оскільки спрямована на упорядкування поведінки законослухняного платника в умовах, де ще не виник спір, не вирішується він і не йдеться про підстави та засади притягнення до відповідальності.

6. Виходячи з того, що процедурне регулювання податкових відносин передбачає організацію відповідних дій суб'єктів владних повноважень, необхідно враховувати межу податково-адміністративного регулювання. На наш погляд, у цій ситуації формується дуже плинний механізм. По-перше, формування державних органів, їх організаційна побудова реалізуються шляхом засобів адміністративного характеру в сфері управління податковим регулюванням. По-друге, визначення системи органів управління податковою сферою зумовлює виникнення підстав для реалізації, власне, податкових процедур, обумовлених виконанням податкового обов'язку. По-третє, виникнення спору в ході реалізації податкових процедур передбачає вирішення його в режимі апеляційного адміністративного оскарження чи розв'язання судами. В обох цих випадках переважна роль відводиться саме адміністративним процедурам. Подібне поєднання податкового та адміністративного процедурного регулювання обумовлює формування певних комплексних (адміністративно-податкових) конструкцій, основу яких становить єдиний тип засобів правового впливу – імперативний.

7. Регулятивна податкова процедура може розглядатися як завершальною формою процедурного регулювання, так і проміжною. У першому випадку регулятивній процедурі передують нормотворча, реалізація якої з моменту виникнення податкової норми відбувається чітко з додержанням припису закону. Виконання своєчасно та в повному обсязі податкового обов'язку не закладає підстав подальшого процедурного регулювання. Податок сплачений відповідно до процедур податкового обліку, обрахований та надана податкова звітність – процедурне регулювання завершено. У другому випадку йдеться про

окремі форми правопорушення, які призвели до ненадходження податків до бюджетів і тощо. У цій ситуації проміжний характер регулятивних процедур обумовлює те, що вони передують охоронним. Підставою виникнення необхідності процедурного регулювання охоронного типу є порушення податкового обов'язку.

8. В основі охоронно-податкової процедури знаходяться охоронні податкові правовідносини. Останні регулюють або пасивну поведінку учасників податкових правовідносин, які ігнорували необхідність здійснення активних дій щодо виконання податкового обов'язку, або активну поведінку таких осіб, яка призвела до податкового правопорушення. Схоже оцінювання поведінки може стосуватись не лише зобов'язаних осіб, а й суб'єктів владних повноважень. У значній кількості випадків відповідному охоронному призначенню процедури передують реалізація функцій контролю податковими органами. Втім це не означає, що реалізація контролю обов'язково має здійснюватися в охоронному режимі. Реалізація контролюючої функції податковими органами може призвести до констатації слушності та своєчасності поведінки платника, в ході чого буде зроблений висновок щодо чіткої реалізації ним податкового обов'язку.

9. В основі оцінювання неналежної поведінки не завжди можуть бути ознаки поведінки платника. Така неналежність може бути пов'язана із поведінкою контролюючого органу, банку і тощо і не зумовлюватись діями або бездіяльністю саме платника податку. На перший погляд, може скластися уявлення, що якщо не надходять своєчасно кошти в рахунок погашення податкового обов'язку платника, то це є класичним прикладом правопорушення і свідчить про винну поведінку саме останнього. Це формальний підхід, бо в основі оцінки такої ситуації може знаходитись невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу, що свідчить про поведінку саме владного суб'єкта, а не платника.

10. Процедури реалізації податкового обов'язку передбачають декілька аспектів системності. По-перше, сам податковий обов'язок об'єктивно включає

три складові: облік, сплата, звітність. Саме тому системний характер його змісту не може зводитись лише до обов'язку щодо сплати податків та зборів, а стосується виконання всієї сукупності складових. По-друге, на перший погляд, процедура реалізації податкового обов'язку пов'язується виключно з поведінкою платника. З одного боку, сплачувати податок може і безпосередньо платник, а його обов'язок може здійснюватися через діяльність представника, податкового агента. З іншого боку, розрахунок суми сплати податку в багатьох випадках здійснюється також через участь податкових органів, коли платник вже отримує податкове повідомлення-рішення із чітко визначеною сумою податку, яку він має сплатити.

11. Момент, який обумовлює початок процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, пов'язується із складним юридичним фактом. У найбільш узагальненому вигляді він має поєднувати декілька обставин. По-перше, для початку реалізації відповідної податкової процедури мають бути завершені всі процедури, які гарантують появу правосуб'єктної особи, тобто платник як зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин має бути зазначеним у всіх відповідних податкових реєстрах. По-друге, як елемент підстави виникнення податкового обов'язку та необхідності регулювання цього має сформуватись чіткий зв'язок між платником та об'єктом оподаткування. Тобто об'єкт оподаткування має перейти у власність платника, що зумовить виникнення обов'язків зі сплати. По-третє, процедура сплати обґрунтовується відповідним часовим терміном, що передбачає виникнення обов'язку зі сплати податку після закінчення податкового періоду. Тобто саме поєднання всіх цих обставин і зумовлює виникнення юридичного факту, що породжує початок процедурного регулювання зі сплати податку.

12. Облікові процедури зобов'язаних осіб відображають динаміку податкового правовідношення, що передбачає їх диференціацію на декілька стадій чи етапів. Першим етапом процедурного регулювання обліку можна виокремити постановку на облік платника податку, за умов чого легалізується суб'єкт, який буде зобов'язаний реалізовувати податковий обов'язок. На

другому етапі відбувається корегування відомостей щодо платника залежно від динаміки відносин, зміни фактичних обставин. Не можна виключати ситуації, коли відповідних змін не буде і необхідність у корегуванні відомостей щодо платника буде відсутня, але найчастіше плинність податкових відносин вимагає і корегування процедур цього етапу. Третій етап процедурного регулювання податкового обліку пов'язується із припиненням відносин, які виражають податковий обов'язок. Це може бути пов'язано як зі зміною діяльності, яка лежить в основі податкового обов'язку особи, так і зі зміною місця обліку платника.

13. Податкові процедури обліку реалізуються у формі загального і спеціального режиму. За умов загального режиму облікових процедур формування сукупності відомостей щодо платника у загальному реєстрі здійснюється без врахування окремих особливостей способів реалізації ним податкового обов'язку. Спеціальний режим облікових процедур стосується процедурного регулювання обліку учасників податкових відносин, правовий статус яких характеризується певними особливостями (наприклад: великий платник податків, платник податку на додану вартість і т.ін.), що потребує відхилення від звичайних режимних процедур обліку.

14. Системність процедур щодо податкового обліку передбачає об'єднання двох різних типів обліку. З одного боку, йдеться про облік реєстраційного характеру, за умов процедур якого визначається коло зобов'язаних осіб, і особа набуває відповідного правосуб'єктного статусу. З іншого боку, облікові процедури стосуються також формування чіткого уявлення щодо об'єкта оподаткування, що лежить в основі формування підстав кількісного визначення суми податку до сплати. За цих умов формуються два відносно автономні блоки облікових процедур, які орієнтовані: один – на особу, другий – на майно чи доходи.

15. Складно погодитись із намаганням визначити всі податкові правопорушення як умисні. Формується стала тенденція щодо оцінювання невиконання або неналежного виконання платником правил поведінки як

умисні. Як аргумент стосовно цього закладається посилення на те, що порушення обов'язків, які визначають правовий статус платника, мають бути виключно умисними. Водночас умисність вини платника податку має свідчити про те, що, реалізуючи свої права та обов'язки, платник податку не мав іншої мети, ніж невиконання або неналежне виконання приписів податкового законодавства. Складно погодитись і з акцентом при вирішенні податкових спорів на «...наявність умисних дій та вини такого платника податку». Цей акцент складно приймати, бо доведення умислу автоматично означає винність дій платника, оскільки умисел є формою вини.

16. Принциповим моментом при визначені умислу є доведення для умисного податкового правопорушення цілеспрямованості створення платником умов щодо досягнення наслідків правопорушення. Саме тому вельми важливо з'ясувати спектр дій, які мав вчинити і які вчинив платник з метою дотримання умов добросовісної поведінки. Більш того, в цій ситуації мають враховуватись і особливості поведінки не лише платника, а й інших осіб, які є суб'єктами податкових правовідносин. Це пояснюється тим, що додержуватись меж правомірної поведінки має як платник, так і особи, яким делегуються певні обов'язки платника (інститут податкового представництва), і особи, без реалізації повноважень яких неможливе своєчасне і повне виконання податкового обов'язку (збирачі податків, контролюючий орган і т.ін.).

17. Зміна, деталізація ставки податку залежно від корегування бази оподаткувань відбувається виходячи із конкретного методу оподаткувань. Саме під методом оподаткування і розуміється зміна ставки податку залежно від збільшення податкової бази. Деталізуючи співвідношення конструкції методу оподаткування та ставки податку, звернено увагу на діалектичний зв'язок матеріально-процедурного регулювання. Ставка податку зосереджена на деталізації матеріального сенсу податкового упорядкування відносин і передбачає зрештою визначення частки, коштів, які мають бути перераховані в рахунок податкового обов'язку. Водночас метод оподаткування орієнтується на

процедурне забезпечення регулювання податкових відносин, підкреслює специфічні аспекти розрахунку суми податку для сплати.

18. Тривалість процедур щодо обрахування податкового зобов'язанням та визначення суми для сплати передбачає послідовну зміну декількох стадій: а) визначення податковозобов'язаної особи, з'ясування відповідності даних щодо податкового обліку такого суб'єкта даним відповідного реєстру; б) з'ясування характеру об'єкта оподаткування, наявність якого у платника (у власності, у користуванні і т.ін.) породжує податковий обов'язок; в) з'ясування періоду часу, за який розраховується сума податку; г) визначення бази оподаткування з огляду на тип та характер об'єкта оподаткування; д) з'ясування різновиду ставки податку, яка має застосовуватись до визначеної бази оподаткування; є) використання податкових преференцій, які впливають на розрахунок суми податку; е) визначення суми податку для сплати.

19. Характеристика процедур сплати податку дає змогу, в деяких випадках, вважати за доцільне розмежування їх на добровільні та примусові способи сплати. Такий підхід потребує певного уточнення: добровільна сплата податку передбачає реалізацію сукупності процедур за умов чіткого додержання платником приписів податкового законодавства як щодо повноти реалізації обов'язку, так і строків щодо цього. Примусовість сплати зумовлює застосування спеціальних заходів, коли йдеться про порушення припису податкового законодавства і фактично не про сплату податку, а про погашення заборгованості, яка виникла внаслідок несплати податку. Саме тому, на наш погляд, за характером, суб'єктним складом, природою відносин – це різні процедури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабенко К. П. Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку : дис. ... докт. філософії : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2023. 205 с.
2. Баліцька В. В. Соціальна справедливість оподаткування крізь призму платоспроможності суб'єктів економіки України. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 33–44. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_9_4.
3. Билинский Д. А. Место налоговой системы Украины в публичной финансовой системе. *Ежегодник украинского права*. 2014. № 6. С. 156–170. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/5509/1/Belinskiy_156.pdf.
4. Білак М. Запровадження європейської доктрини «правова процедура» (fair procedure) у практиці Касаційного адміністративного суду. *Судово-юридична газета*. 2019. 9 серпня. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/147681-zaprovadzhennya-yevropeyskoyi-doktrini-pravova-protsedura-fair-procedure-u-praktitsi-kasatsiynogo-administrativnogo-sudu>.
5. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Одеська нац. юрид. акад. Одеса, 2008. 19 с.
6. Бондаренко І. М. Правові питання вдосконалення системи податкового права. *Актуальні проблеми державного управління*. 2008. № 2. С. 343–349. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/15054/1/Bondarenko_343-349.pdf.
7. Браславський Р. Г. Система принципів податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 156–159. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/9/32.pdf>.

8. Братель С. Г. Детермінація термінів «юридична процедура» та «адміністративна процедура». *Українська мова в юриспруденції: стан, проблеми, перспективи*. XII Всеукраїнська наук.-практ. конф. з проблем розвитку та функціонування державної мови. (Київ, 30 лист. 2016 р.). Київ : Нац. акад. внутрішніх справ, 2016. Ч. 1. С. 182–184. URL: <https://elar.naiu.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/a4633e8b-a051-4feb-94e2-4c6daaf4d0bc/content>.

9. Бречко О. В. Податкове регулювання: стабілізаційний та стимулюючий інструментарій економічних процесів. *Світ фінансів*. 2005. Вип. 2 (3). С. 61–72. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/25975/1/Бречко%20О..pdf>.

10. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

11. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2020. 616 с.

12. Віденська конвенція про право міжнародних договорів : конвенція від 23.05.1969 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_118#Text.

13. Воронова Л. К. Вибрані праці / упоряд. М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Головашевич, Є. М. Смичок, відп. за вип. М. П. Кучерявенко. Харків : Право, 2016. 952 с.

14. Гаврилюк Р. Юридична конструкція податку. *Право України*. 2006. № 4. С. 113–117.

15. Герасименко О. О. Місце податкового процесу в податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 200–204. URL: http://www.lsej.org.ua/6_2018/54.pdf.

16. Геращенко І. В. Розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків як інструмент договірною регулювання

податкових відносин. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. Т. 2. С. 10–12.

17. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 368 с.

18. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2017. 496 с.

19. Гінда О. М. Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві : дис. ... докт. філософії : 081 «право» / Львівський нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2023. 258 с. (з дод.).

20. Головашевич О. О. Концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку. *Право України*. 2020. № 4. С. 105–114.

21. Головашевич О. О. Суб'єкти податкових правовідносин при виконанні фізичними особами податкового обов'язку. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. Вип. 22. С. 169–178. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/652/1/22.pdf>.

22. Головашевич О. О. Тенденції розвитку правового регулювання процедур визначення окремих елементів податку. *Фінансове право*. 2014. № 1. С. 14–16.

23. Горшенев В. М. Теория юридического процесса. Харьков : Вища школа, 1985. 242 с.

24. Греца С. М. Податкова застава як спосіб забезпечення виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 4. С. 89–92. URL: <https://chasprava.com.ua/index.php/journal/article/view/547/519>.

25. Греца С. М., Греца Я. В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія: Право. 2022. Вип. 69. С. 255–259. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/254766/251904>.

26. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Державна податкова служба України. Опубліковано 08.08.2024 р. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

27. Дорошенко Д. П. Примус у податковому праві : дис. ... док. юрид. наук : 12. 00. 07 / Запорізький національний ун-т. Запоріжжя, 2019. 424 с.

28. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія. Харків : Право, 2013. 192 с.

29. Дуравкін П. М. Податковий обов'язок: правова категорія чи наукова абстракція. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2014. Вип. 27. С. 128–138. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2014_27_12.

30. Дуравкін П. М. Співвідношення категорій «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків». *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. Вип. 22. С. 179–191. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/652/1/22.pdf>.

31. Ємельянова О. А. Процедури погашення податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2016. 198 с.

32. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 288 с.

33. Заверуха О. Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. *Публічне право*. 2023. № 2 (50). С. 46–53. URL: <https://www.publichne-pravo.com.ua/files/50/5.pdf>.

34. Закаленко О. В., Козачук Д. А., Осадчий А. Ю. Адміністративні процедури : навч.-метод. посіб. (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). Одеса : Фенікс, 2019. 48 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/7087e07d-8248-46fd-a346-ae89e14731c4/content>.

35. Іванський А. Й. Юридичний процес та юридична процедура в адміністративному і фінансовому праві України та ЄС. *Вороновські читання. Єдність адміністративних та фінансових процедур*: за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф. «Вороновські читання», 5–6 жовтня 2018 р. Харків : Асоц. фінанс. права України, 2019. С. 131–142.

36. Карпенко Н. В. Пеня у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь, 2019. 193 с. URL: <https://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Дисертація-Карпенко-Н.В.-на-здобуття-наукового-ступеня-кандидата-юридичних-наук.pdf>.

37. Касьяненко Л. М. Юридичний процес і правова процедура у фінансовому праві. *Публічне право*. 2014. № 1 (13). С. 54–59. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pp_2014_1_9.

38. Кечекьян С. Ф. К вопросу о различии частного и публичного права. Харьков, 1927. 25 с.

39. Кобильнік Д. А. Загальні підходи до характеристики функцій податкового права. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 7 (35). Рр. 159–164. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/3023>.

40. Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. ... д-ра. юрид. наук. Харків, 2021, 443 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2021/Kobylnik.pdf.

41. Кобильнік Д. А. Охоронна функція податкового права: сутність і форми реалізації. *Юридична наука*. 2020. № 1 (103). С. 439–446. URL: <https://journal-nam.com.ua/index.php/journal/article/view/56/53>.

42. Кобильнік Д. А. Пеня як форма реалізації охоронної функції податкового права. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 6 (34). Vol. 2. Рр. 118–122. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/2655>.

43. Кобильнік Д. А. Сучасні підходи до характеристики податково-правового примусу. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного*

університету. Серія «Юриспруденція». 2020. № 48. С. 25–28.
URL: <http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc48/7.pdf>.

44. Коваль Д. О. Теоретико-правові проблеми податкового процесу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2012. Вип. 2. С. 158–167. URL: http://www.pjv.nuoua.od.ua/v1_2012/16.pdf.

45. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

46. Кодекс України з процедур банкрутства : Закон України від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#Text>.

47. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

48. Конституція України: наук.-практ. комент. / редкол.: В. Я. Тацій (голова) та ін. 2-е вид., перероб. і допов. Харків : Право, 2011. 1128 с.

49. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>.

50. Криницький І. Структура податкової системи України: перспективи правової оптимізації. *Право України*. 2024. № 4. С. 13–25. URL: https://pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2024_4/pravo_2024_4-s2/.

51. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Нац. ун-т держ. податкової служби України. Наук.-дослідн. ін-т фінансового права. Ірпінь, 2010. 433 с.

52. Криницький І. Є., Лекарь С. І. Фіскальна функція як основна функція податкового платежу. *Фінансове право*. 2016. № 1. С. 5–8.

53. Кузьменко О.В. Теоретичні засади адміністративного процесу : монографія. Київ : Атіка, 2005. 352 с.

54. Кучерявенко М. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 128–141.

55. Кучерявенко М. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181.

56. Кучерявенко М. П. До питання природи податку в контексті вирішення податкового конфлікту. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : збірник тез доповідей п'ятої міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики». (м. Київ, 4–5 липня 2022 р.). Київ : ВАІТЕ, 2022. С. 34–37. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf.

57. Кучерявенко М. П. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20. URL: https://pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2020_4/pravo_2020_4-s0/.

58. Кучерявенко М. П. Податковий процес : навч. посіб. Київ : Алерта, 2010. 392 с.

59. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

60. Кучерявенко М. П. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 128–141. URL: https://pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2023_7/pravo_2023_7-s9/.

61. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2 (15). С. 26–29. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uy_2011_2%2815%29_4.

62. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Момент виконання обов'язку зі сплати податків та зборів. *Юридична Газета*. 2018. № 42 (644). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/moment-vikonannya-obovyazku-zi-splati-podatktiv-ta-zboriv.html>.

63. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Процедурне регулювання виконання податкового обов'язку: проблемні аспекти при вирішенні судових спорів. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 4–5 липня 2019 р. Київ, 2019. С. 140–143.

64. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.

65. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас-Право, 2005. 600 с.

66. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Право, 2002. Т. 4 : Косвенные налоги. Харьков : Право, 2007. 536 с.

67. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : учеб. пособие / Н. П. Кучерявенко. Киев : Правова єдність, 2010. 392 с.

68. Кучерявенко Н. П. Правовая природа налоговых процедур: к вопросу о понятии и классификации. Финансовые процедуры стран Восточной Европы / под ред. Славомира Преснаревича. Белосток, 2013. С. 31–51.

69. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2014.

70. Литвин Н. А. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної діяльності органів Державної фіскальної служби України : дис. ... докт. юрид. наук. : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ун-т держ. фіскальної служби України. Ірпінь, 2018. 487 с. (з дод.).

71. Лобач О. М. Податкові процедури та податкове адміністрування : навч.-метод. посіб. Київ : Нац. ун-т «Києво-Могилянська академія», 2015. 34 с. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/506d3444-0a99-4dfc-8252-0b2fdcdd659b/content>.

72. Логвінова О. В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції. *Науковий вісник*

Ужгородського Національного Університету. Серія «Право». 2024. Вип. 85. Ч. 2. С. 386–395. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/11/59.pdf>.

73. Логвінова О. В. Процедури податкового обліку як підстави забезпечення сплати податку (на прикладі реєстрації податкових накладних). *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2024. Вип. 47. С. 416–426. URL: https://dbms.institute/wp-content/uploads/Zb_Derg_Bud_47_2024.pdf.

74. Логвінова О. В. Сучасні виклики корегування ефективності застосування законів (на прикладі податково-правового регулювання). *Проблеми законності*. 2024. Вип. 164. С. 148–159. URL: <http://plaw.nlu.edu.ua/article/view/297335/293695>.

75. Лукашев О. А. Доктрина податкового права і нормотворчість у сфері оподаткування. *Право України*. 2020. № 4. С. 71–81. URL: https://pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2020_4/pravo_2020_4-s5/.

76. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків: Право, 2010. 304 с.

77. Мамалуй О. О. До питання визначення поняття «процедура» в податковому праві. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2018. № 35. Т. 1. С. 85–87. URL: http://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc35/part_1/22.pdf.

78. Маринчан Н. Є. Забезпечувальні заходи в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12. 00. 07 / М-во доходів і зборів України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2013. 207 с.

79. Мінаєва О. М. Нормотворчі процедури у сфері оподаткування та дотримання принципу законності в процесі їх реалізації. *Вісник Запорізького національного університету*. *Юридичні науки*. 2015. № 4 (1). С. 125–129. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_Jur_2015_4%281%29__20.

80. Мінаєва О. М. Процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія. Харків: Право, 2016. 270 с.

81. Мітрофанова Д. К. Правове регулювання виконання Державного бюджету України за доходами : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2012. 212 с.

82. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко А. О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації : монографія. Кам'янець-Подільський : Рута, 2015. 212 с.

83. Національна стратегія доходів до 2030 року : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf.

84. Николина К. В. Юридична процедура: поняття, ознаки, види, місце в системі правових категорій : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 «теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Нац. педагог. ун-т ім. М. П. Драгоманова. Київ, 2011. 21 с.

85. Олейников С. М. Юридична процедура. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 3 : Загальна теорія права. Харків : Право, 2017. 952 с.

86. Олендер І. Я. Вплив режиму усунення подвійного оподаткування на виконання податкового обов'язку : монографія. Харків : Право, 2020. 222 с.

87. Олендер І. Я. Концепція «податкового зобов'язання»: природа і особливості застосування. *Правова позиція*. 2020. № 2 (27). С. 174–177. URL: http://legalposition.umsf.in.ua/archive/2020/2/2_2020.pdf.

88. Олендер І. Я. Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування : дис. ... д-ра юрид. наук : 12. 00. 07 / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого ; Запорізький нац. ун-т. Запоріжжя, 2020. 436 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2020/Olender.pdf.

89. Осадчий А. Правові процедури у публічному адмініструванні. *Юридичний вісник*. 2021. № 6. С. 103–111. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v6_2021/12.pdf.

90. Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин : затв.

постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-п#Text>.

91. Податкове право (схеми) / за ред. І. М. Бондаренко та Д. О. Гетманцева. Харків : Право, 2023. 258 с.

92. Податкове право України : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2023. 464 с.

93. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

94. Податковий кодекс України : наук.-практ. коментар : із змін. і допов. : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.

95. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 704 с.

96. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 2. 1127 с.

97. Податково-правова відповідальність: правова природа й особливості. Проблеми правової відповідальності : монографія / за ред. В. Я. Тація, А. П. Гетьмана, В. І. Борисової. Харків : Право, 2014. С. 189–207.

98. Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 584. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0858-17#Text>.

99. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств : учеб. пособ. Алматы : Жеті Жаргы, 2001. 168 с.

100. Порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.2004 р. № 830. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-2004-п#Text>.

101. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 26.04.2017 р. № 341). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text>.

102. Порядок ведення обліку податків, зборів та інших платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, внесених на єдиний рахунок : затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.03.2021 р. № 166. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0667-21#Text>.

103. Порядок ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.01.2021 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0321-21#Text>.

104. Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 585. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>.

105. Порядок заповнення реквізиту «Призначення платежу» платіжної інструкції під час сплати (стягнення) податків, зборів, митних, інших платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, внесення авансових платежів (передоплати), грошової застави, а також у разі їх повернення : затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.03.2023 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0528-23#Text>.

106. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.07.2017 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

107. Порядок застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 глави 9 розділу II Податкового кодексу України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2017 р. № 861. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-17#Text>.

108. Порядок застосування податкової застави податковими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 р. № 586. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#Text>.

109. Порядок зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

110. Порядок компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 26.09.2012 р. № 936). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

111. Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 р. № 1204 (у ред. наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 846). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>.

112. Порядок направлення податковими органами податкових вимог платникам податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.06.2017 р. № 610. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17#Text>.

113. Порядок призначення та звільнення податкового керуючого з визначенням його функцій та повноважень : затв. наказом Міністерства

фінансів України від 25.05.2017 р. № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0786-17#Text>.

114. Порядок проведення цільових аукціонів з продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі : затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.05.2017 р. № 518. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0748-17#Text>.

115. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#Text>.

116. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2022 р. № 220. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0908-22#Text>.

117. Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-п#Text>.

118. Порядок формування та надсилання реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість : затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.11.2015 р. № 1009. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1523-15#Text>.

119. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.03.2023 р. Справа № 600/747/22-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109601734>.

120. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25.07.2019 р. Справа № 826/13000/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83331117>.

121. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. Київ : «ЕксОб», 2003. 280 с.

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

123. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

124. Про віртуальні активи : Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>.

125. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України : Закон України від 08.11.2023 р. № 3428-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3428-20#Text>.

126. Про внесення змін до Конституції України (щодо стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору) : Закон України від 07.02.2019 р. № 2680-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2680-19#Text>.

127. Про внесення змін до Конституції України щодо проведення чергових виборів народних депутатів України, Президента України, депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів : Закон України від 01.02.2011 р. № 2952-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2952-17#Text>.

128. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів, та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

129. Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів : Закон України від 22.12.1994 р. № 320/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/320/94-вр#Text>.

130. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#Text>.

131. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень : Закон України від 18.11.2003 р., № 1255-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1255-15#Text>.

132. Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов’язань чи податкового боргу : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2017 р. № 540. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0782-17#Text>.

133. Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>.

134. Про правотворчу діяльність : Закон України від 24.08.2023 р. № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text>.

135. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.

136. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

137. Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України : постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 118. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/118-96-п#Text>.

138. Про фінансову реструктуризацію : Закон України від 14.06.2016 р. № 1414-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1414-19#Text>.

139. Пуделька Йорг. Доктрина розсуду в податковому праві Німеччини та України. *Право України*. 2020. № 4. С. 93–104. URL: https://pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2020_4/pravo_2020_4-s7/.

140. Рарицька В. Б. Юридична конструкція податку за податковим правом ЄС. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 5. С. 322–325. URL: http://www.lsej.org.ua/5_2024/81.pdf.

141. Регламент Кабінету Міністрів України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 18.07.2007 р. № 950 (у ред. постанови Кабінету Міністрів України від 09.11.2011 р. № 1156). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2007-п#Text>.

142. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 252 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року № 2222-IV (справа про додержання процедури внесення змін до Конституції України) : рішення від 30.09.2010 р. № 20-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v020p710-10#Text>.

143. Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 24.03.2023 р. Справа № 440/8110/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109782532>.

144. Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 26.06.2023 р. Справа № 320/1863/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111976211>.

145. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія. Харків : Право, 2013. 328 с.

146. Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь, 2019. 248 с.

147. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2018. 200 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0419U000380>.

148. Смакограй М. К. Особливості процесуального механізму застосування фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Київський часопис права*. 2023. № 3. С. 98–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/199>.

149. Смичок Є. М. Колізії податкового законодавства щодо визначення порядку стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2015. № 12. С. 88–92. URL: <https://visnyk.iful.edu.ua/випуск-журналу-№12/колізії-податкового-законодавства-ш/>.

150. Смичок Є. М. Презумпція правомірності рішень платника податків у практиці адміністративних судів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. Вип. 3 (32). С. 54–58. URL: http://pjuv.nuoua.od.ua/v3_2020/13.pdf.

151. Смичок Є. М. Принципи податкового законодавства крізь призму практики Верховного Суду. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 8 (36). Vol. 2. Pp. 191–198. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/3877>.

152. Тимофеев О. О. Тлумачення податково-правових норм : монографія. Харків: Право, 2013. 216 с.

153. Тимченко А. М. Реалізація заходів примусу та переконання в податковому праві. *Право та державне управління*. 2011. № 2. С. 94–99.

154. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія. Харків : Право, 2011. 184 с.

155. Фінансове право : підручник / за ред. Т. Є. Кагановської та М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2022. 432 с.

156. Фінансове право (схеми) / за ред. І. М. Бондаренко та Т. Є. Кагановської ; Харків. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2022. 276 с.

157. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07 «адміністративне право і

процес; фінансове право; інформаційне право» / Київський нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2021. 296 с. (з дод.). URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Forsiuk_Vita/Teoretychni_problemy_realizatsii_pryntsypiv_opodatkuvannia.pdf?

158. Ханова Р. Ф., Барікова А. А. Бенефіціарний власник доходу: правові позиції і як їх застосовувати. *Судебно-юридическая газета*. 2021. 9 берез. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1085524/>.

159. Ханова Р., Барікова А. Відповідальність держави у податковому праві. *Судебно-юридическая газета*. 31 мая 2021. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/203678-vidpovidalnist-derzhavi-v-podatkovomu-pravi>.

160. Ханова Р., Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. *Судово-юридична газета*. 19 апреля 2021. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi>.

161. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан: общая часть : учебник. Алматы : Издательство НОРМА-К, 1998. 304 с.

162. Чинчин М. М. Правова природа податкового адміністрування в Україні : монографія. Харків : Право, 2014. 160 с.

163. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ун-т держ. фіскальної служби України. Ірпінь, 2019. 221 с. URL: <https://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/дисертація-Шаптала-Є.-Ю.-на-здобуття-наукового-ступеня-кандидата-юридичних-наук.pdf>.

164. Шульга Т. М., Бабаєвська В. В., Д'яченко К. С. Проблемні питання визначення моменту виконання податкового обов'язку. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 4. С. 377–379. URL: http://lsey.org.ua/4_2021/95.pdf.

165. Шульга Т. М., Литвиненко Д. О. Взаємовідносини держави та платників податків у податкових правовідносинах. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління: електронне наукове видання*. 2021. № 2 (14). С. 153–159. URL: [https://doi.org/10.32689/2617-9660-2021-2\(14\)-153-159](https://doi.org/10.32689/2617-9660-2021-2(14)-153-159).

166. Шульга Т. М., Мануйлова Ю. О. Порухення права на мирне володіння майном: рішення Європейського суду як основа регулювання податкових спорів. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2024. № 2 (20). С. 475–487. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/sn/article/view/9160>.

167. Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». Харків, 2012. 186 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0412U004759>.

168. Bondarenko, I., Shulga, T., Kapustnyk V., Hotsuliak, S., Duravkin, P. Directions for the implementation of regulatory means for the application of tax benefits in the general system of regulatory regulation of technology support means. *Eastern-European Journal of Enterprise Technologies*. 2023. № 13 (121). Vol. 1. Pp. 125–131. URL: <http://journals.uran.ua/eejet/article/view/274061/269926>.

169. Broiakov, S., Kucheriavenko, M., Verlos, N. The Dynamics of the Collection of the Mandatory State Pension Fund Contribution (with the Example of the Formation of Judicial Practice). *Baltic Journal of Economic Studies*. 2023. Vol. 9. No. 4. Pp. 37–43. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2023-9-4-37-43>.

170. Constitute. The World's Constitutions to Read, Search, and Compare. URL: <https://www.constituteproject.org>.

171. Duravkin P. Mechanism of compensation for damage caused by illegal decisions, actions or inaction of Ukrainian tax authorities. *Znanstvena misel journal*. Ljubljana, 2021. № 60. Vol. 2. Pp. 14–16. URL: <http://www.zm->

journal.org/wp-content/uploads/2021/11/Znanstvena-misel-journal-№60-2021-Vol-2.pdf.

172. Galligan D. J. *Due Process and Fair Procedures: A Study of Administrative Procedures*. New York : Oxford University Press Inc., Reprinted, 2004. 513 p.

173. Kotenko A., Bondarenko I., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A Comparison of Tax Compliance Tools in Ukraine with Select European Countries. *European Taxation*. 2023. Vol. 63. No. 10. Pp. 423–431. URL: <https://doi.org/10.59403/25j8rah>.

174. Rixen T. The Institutional Design of International Double Taxation Avoidance. *WZB Discussion Paper*. 2008. No. SP IV 2008-302. 37 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/49736/1/570399548.pdf>.

175. Rohatgi R. *Basic International Taxation*. Vol. 1: Principles of International Taxation. 2nd Edition. Richmond : Richmond Law & Ted Ltd, 2005.

176. Rossikhina H., Bondarenko I., Kobylnik D. Tax Amendment as a Mechanism of Economic Leadership: A Case Study of Ukraine. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*. 2020. Vol. 441. Pp. 167–171. DOI: <https://doi.org/10.2991/assehr.k.200526.025>.

ДОДАТОК
СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА
ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Логвінова О.В. Сучасні виклики корегування ефективності застосування законів (на прикладі податково-правового регулювання). *Проблеми законності: зб. наук. праць. Х., 2024. Вип. 164. С. 148-160.*

2. Логвінова О.В. Процедури податкового обліку як підстави забезпечення сплати податку (на прикладі реєстрації податкових накладних). *Державне будівництво та місцеве самоврядування. Х.: Право, 2024. Вип. 47. С. 416-427.*

3. Логвінова О.В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2024. Вип. 85. Ч 2. С. 386-396.*

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дослідження:

4. Логвінова О.В. Про поняття податкової процедури. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з нагоди 20-річчя створення Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. (м. Полтава, 29 вересня 2022 року). Полтава, 2022. С. 193 – 195.*

5. Логвінова О.В. Сплата податку в структурі податкового обов'язку. *Захист прав людини: правовий вимір: збірник матеріалів II щорічної студентської наукової конференції. (м. Полтава, 19 травня 2023 року). Полтава, 2023. С.160 – 163.*

6. Логвінова О.В. Деякі аспекти застосування податкового законодавства в умовах воєнного стану. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (м. Харків, 15 березня 2024 р). Х.: Право, 2024 р. С. 68-72*

7. Логвінова О.В. До питання щодо узгодження зустрічних прав та обов'язків зобов'язаної та владної особи при реєстрації податкових накладних. *Податкова система: сучасні виклики*. Збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 30-річчю видання першого в СНД підручника «Податкове право» (м. Харків, 16 квітня 2024 р.). Х., 2024. С. 129-136.

8. Логвінова О.В. Цифровізація суспільних відносин та вплив цих процесів на регулювання податкового обов'язку. *Захист прав людини правовий вимір*: матеріали III щорічної студентської наукової конференції науково-практичної конференції (з нагоди 220 річниці створення Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого) (м. Полтава, 17 травня 2024 року). Полтава, 2024. С. 203-206.

9. Логвінова О.В. Особливості реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 5-6 жовтня 2024 р.). Х., 2024. С.94-99.