

РЕГУЛЮВАННЯ ОСОБЛИВОСТЕЙ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В РЕЖИМІ БАНКРУТСТВА

REGULATION OF THE SPECIFIC FEATURES OF TAX RELATIONS IN THE BANKRUPTCY REGIME

Деменко О.Є., к.ю.н.,

асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Багатоаспектність суспільних відносин породжує системний вплив галузевих законодавств на регулювання схожих за формами прояву таких відносин. Це породжує певну проблемність визначення межі до якої мають застосовуватись одні засоби галузевого законодавства та починати впливати законодавство іншої галузі. Визначені матеріальними приписами повноваження, права та обов'язки учасників податкових відносин мають здійснюватися в певних діях, відображати активну поведінку саме через чітке закріплення характеру такої поведінки засобами процедурного регулювання.

З'ясовуючи обставини реалізації контрольних дій, проведення податкових перевірок при вирішенні таких спорів важливо враховувати декілька моментів. По-перше, який різновид податкової перевірки пов'язується із несприятливими наслідками для платника податку в конкретних умовах конкретного періоду. По-друге, треба з'ясувати чи здійснювались такі контролюючі заходи під час мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок. По-третє, в межах дослідження важливо з'ясувати з яким типом відносин (публічних чи приватних) має пов'язуватись негативний для платника висновок контролюючих органів. По-четверте, принциповим при розв'язанні подібного спору є зв'язок процедури проведення перевірки та її наслідками у формі податкового повідомлення-рішення.

Порушення законодавства та майнові стягнення незалежно від того – перебуває особа в режимі банкрутства чи не перебуває призводять до певних майнових втрат та корегування майнового стану особи. Подібні майнові втрати відбуваються і у випадку стягнень за наслідками проведення податкової перевірки. Важливо в таких умовах враховувати те, що спори у справах між платником податків і контролюючим органом щодо правомірності нарахування податкових зобов'язань, стягнення пені, збитків, інфляційних витрат і т.д. стосуються перш за все перевірки законності дій суб'єкта владних повноважень.

В той же час, предметом спору при оскарженні податкових повідомлень-рішень є не з'ясування особистостей майнового стану чи майнових наслідків для учасників відносин, а правомірність дій та рішень суб'єкта владних повноважень.

Ключові слова: податкові процедури, податковий обов'язок, податкове законодавство, податковий спір, колізії в податковому регулюванні, податкові повноваження.

The multifacetedness of social relations gives rise to the systemic influence of industry legislation on the regulation of similar forms of manifestation of such relations. This gives rise to a certain problem of determining the limit to which certain means of branch legislation should be applied and the legislation of another branch should begin to influence it. The powers, rights and responsibilities of the participants in tax relations determined by the material prescriptions must be exercised in certain actions, reflect active behavior precisely because of the clear establishment of the nature of such behavior by means of procedural regulation.

When clarifying the circumstances of the implementation of control actions, conducting tax audits, it is important to consider several points when resolving such disputes. First, what type of tax audit is associated with adverse consequences for the taxpayer in specific conditions of a specific period. Secondly, it is necessary to find out whether such control measures were carried out during the moratorium on conducting documentary and factual checks. Thirdly, within the framework of the research, it is important to find out what type of relationship (public or private) should be associated with a negative conclusion for the payer by the supervisory authorities. Fourthly, the connection between the inspection procedure and its consequences in the form of a tax notification-decision is fundamental in resolving such a dispute.

Violation of legislation and property penalties, regardless of whether a person is in bankruptcy or not, leads to certain property losses and adjustment of the person's property status. Similar property losses also occur in the case of charges as a result of a tax audit. In such conditions, it is important to take into account that disputes in cases between the taxpayer and the controlling body regarding the legality of the assessment of tax liabilities, the collection of penalties, damages, inflationary costs, etc. primarily concern the verification of the legality of the actions of the subject of authority. At the same time, the subject of dispute when appealing tax notices-decisions is not the clarification of the individuals' property status or the property consequences for the participants of the relationship, but the legality of the actions and decisions of the subject of authority.

Key words: tax procedures, tax liability, tax legislation, tax dispute, conflicts in tax regulation, tax authority.

Реалізація податкового обов'язку передбачає узгодження декількох аспектів правового впливу. Перш за все, це врахування особливостей на межі галузевих законодавств. Багатоаспектність суспільних відносин породжує системний вплив галузевих законодавств на регулювання схожих за формами прояву таких відносин. Це породжує певну проблемність визначення межі до якої мають застосовуватись одні засоби галузевого законодавства та починати впливати законодавство іншої галузі. Звісно, це обумовлює і низку колізій, і низку проблемних аспектів на рівні судової практики. В якості прикладу можна послатися на тривале обговорення проблеми віднесення рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів до регуляторних актів [1, с. 178–193].

Тривалий час обговорювалась ідея віднесення таких «податкових актів» до складу регуляторного законодавства. Це обумовлювало і наступну проблему – конфлікт в засобах регулювання, оскільки податковий валів на поведінку учасників відносин здійснюється шляхом владних наказів, тоді як в основі регуляторного упорядкування

можуть бути і приписи диспозитивного характеру. Треба погодитись із тим, що в цьому випадку порівнювались два протилежних за природою типу відносин: господарські та адміністративні в сенсі їх збігу з відносинами оподаткування. «...Ключовими в аспекті розмежування регуляторних актів та рішень органи місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є наступні аспекти: 1) нетотожна сфера регулювання (регуляторні акти регламентують господарські/адміністративні відносини, тоді як акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення встановлення місцевих податків та зборів орієнтоване на регламентацію власне податкових відносин); 2) специфічний суб'єктний склад, на який орієнтовані регуляторні акти (правовий механізм місцевих податків та зборів, які встановлюються рішеннями органів місцевого самоврядування, передбачає набагато ширший суб'єктний склад на стороні платника податків – не тільки суб'єкти господарювання)» [1, с. 186].

Крім цього, це з'ясування особливостей справляння податків та зборів із врахуванням узгодження матеріаль-

них та процедурних норм. В подібній ситуації ми стикаємось із фундаментальною аксіомою в податковому регулюванні: будь-який матеріальний припис має бути гарантований відповідною процедурою. Визначені матеріальними приписами повноваження, права та обов'язки учасників податкових відносин мають здійснюватися в певних діях, відображати активну поведінку саме через чітке закріплення характеру такої поведінки засобами процедурного регулювання. «... В основі процедурного регулювання податкових відносин знаходиться баланс регулятивних та охоронних призначень правового впливу... Системне регулятивне значення набувається виключно при відповідному процедурному забезпеченні... Послання матеріальних та процедурних регулятивних засобів відразу обумовлює і можливість застосування певних охоронних конструкцій, реалізацію правової заборони. Так, порушення процедури постановки на облік платника унеможливило виділення його як правосуб'єктної особи, забороняє приймати участь в податкових відносинах на законних підставах» [2, с. 138–141].

І нарешті, з'ясування змісту та характеру законодавчих норм, які виражають це із врахуванням принципів вимог щодо їх реалізації, нормозастосування. В основі організації поведінки учасників податкових відносин лежить принципова вимога – виконати податковий обов'язок. «Хотілося б звернути увагу на певну подвійну орієнтованість правового впливу такого зобов'язального припису. Встановлюючи обов'язок для поведінки одного суб'єкта, така норма гарантує і реалізацію умов щодо утримання від дій, які визначені відповідною правовою заборонаю. Встановлюючи повноваження часника податкових відносин на вчинення тих чи інших дій, заборона в той же час, передбачає і утримання від дій, які унеможливають реалізацію прав уповноваженої особи» [2, с. 131–132].

Звісно, процедури нормозастосування передбачають набагато ширше тлумачення та розуміння ніж безпосереднє формулювання законодавчої норми. Не можна не враховувати в багатьох випадках і змістовну колізійність в податковому регулюванні, щодо якої необхідно вирішитись при винесенні судового рішення. Конфлікт нормативних приписів вирішується залежно від форми колізії (колізія податково-правових норм одного акту; колізія норм окремих податкових нормативно-правових актів; колізія норм різних актів фінансового законодавства; колізія норм податкового законодавства та норм іншого галузевого законодавства) [3, с. 60–61].

Безумовно, ідеальна форма та засоби нормозастосування орієнтуються на забезпечення правовими засобами поведінки суб'єктів, які чітко та своєчасно додержуються приписів чинного законодавства. Саме тому доктринальне регулювання податкових відносин передбачає «... упорядкування такої поведінки учасників відносин, яка будується на чіткому додержанні приписів чинного податкового законодавства... проте, доктринальні положення не можуть не торкатися засадничих проблем відступу від правових приписів суб'єктами правових відносин» [4, с. 20]. Реалізація доктрини забезпечення правового порядку в податкових відносинах об'єктивно має враховувати як поведінку осіб які додержуються приписів законодавства, так і осіб які їх порушують.

Багатоаспектність податкових відносин із врахуванням вказаного чітко виражається в практиці вирішення податкових спорів, надає практичної значущості як безпосередньо приписам податкових законодавчих норм, так і стабільності судової практики. Аналіз та врахування судової практики набуває в податкових відносинах певних особливостей. Однією із таких особливостей є неможливість розгляду податкових спорів в режимі міжнародного комерційного арбітражу [5, с. 55]. В той же час, системний «вихід» податкових спорів на рівень міждержавних стосунків, відносин між суб'єктами різної територіальної юрисдикції обумовлює або внесення змін до такого законодавства, або відповідне корегування в сенсі набуття міжнародного акценту нормам матеріальних та процедурних кодексів України. Зрозуміло, що це обумовлює і дета-

лізацію приписів податкового законодавства, які спрямовують свій вплив на упорядкування податкових відносин в межах держави. Свідченням цього є практика вирішення спорів щодо скасування податкових повідомлень-рішень в особливих умовах.

З'ясовуючи обставини реалізації контрольних дій, проведення податкових перевірок при вирішенні таких спорів важливо враховувати декілька моментів [6]. По-перше, який різновид податкової перевірки пов'язується із несприятливими наслідками для платника податку в конкретних умовах конкретного періоду. Найчастіше при аналізі судової практики йдеться про проведення документальної планової виїзної перевірки. Оцінюючи поведінку зобов'язаних осіб контролюючі органи мають проводити перевірки як контрольні дії за наявності відповідних підстав [7, с. 395–409]. Залежно від різновиду перевірки відповідними процедурами організується поведінка особи яку перевіряють та особи яка перевіряє. При цьому, процедурна організація порядку проведення податкових перевірок має розглядатись і як певна обмежувальна форма для реалізації контролюючих дій податковими органами на власний розсуд, як запобіжник порушення процедури податкового контролю.

По-друге, треба з'ясувати чи здійснювались такі контрольні заходи під час мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок. Важливо мати на увазі, що подібні перевірки не можуть бути здійсненні з порушенням ст. 522 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України. Цією статтею встановлюється мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18.03.2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину. Цей припис діяв на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби. Саме тому, результати податкової перевірки, яку було проведено в цей період не можуть бути використані при складанні податкових повідомлень-рішень.

По-третє, в межах дослідження важливо з'ясувати з яким типом відносин (публічних чи приватних) має пов'язуватись негативний для платника висновок контролюючих органів. Особливість цього аспекту визначається з тим, що формально досліджуються відносини банкрутства, регулювання яких забезпечується засобами приватно-парового впливу. Але метою висновків, на підставі такого аналізу, є з'ясування саме податкових аспектів діяльності відповідних суб'єктів відносин. Оцінка системи та комплексності в податковому регулюванні має відбуватись із чітким додержанням та збереженням галузевих принципів. Комплексне регулювання не може руйнувати узгоджений вплив єдиних за методом регулювання інститутів та підгалузей. «При цьому, важливо мати на увазі, що подібна комплексність, поєднуючи сукупність знань, не збігається із комплексністю правового регулювання» [4, с. 16]. Межа публічного та приватного в цих умовах звісно має враховуватись та узгоджуватись, але засадничим критерієм, при цьому, має бути саме податковий акцент в оцінці ситуації і розв'язанні спору.

По-четверте, принциповим при розв'язанні подібного спору є зв'язок процедури проведення перевірки та її наслідками у формі податкового повідомлення-рішення. В цьому сенсі, позиція скаржника доволі часто базується на тому висновку, що проведення перевірки не перебуває в причинно-наслідковому зв'язку з податковим повідомленням-рішенням. Податкове повідомлення – рішення є фактом, який породжує відповідні негативні наслідки щодо платника, тоді як проведення перевірки контролюючими органами виступає процедурою виявлення фактів, які свідчать про порушення платником норм податкового законодавства.

В основі висновків Великої Палати Верховного Суду щодо такої категорії справ знаходилося декілька обставин [6]: а) безпідставна регламентація процесуальних відносин матеріальними нормами перешкоджає принципу правової визначеності; б) визначення юрисдикції забезпечується процесуальними кодексами; в) звернення до суду в подібних відносинах здійснюється з майновими

вимогами до боржника; г) в умовах дослідження правової природи спірних правовідносин процесуальні норми мають превалююче значення. Враховуючи це, представники господарських судів прийшли до висновку, що спір про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення рішення має вирішуватись за правилами господарської юрисдикції. Такий висновок було зроблено оскільки за наслідком розгляду такого спору у податкового органу може виникнути право на стягнення з боржника певної грошової суми, тобто відповідне майнове право в розумінні цивільного законодавства [8].

Саме тому, розгляд усіх майнових спорів, стороною в яких є боржник у справі про банкрутство має відбуватися виключно у господарському суді. Аргументація подібного висновку пов'язується з тим, що «законодавець мав на меті сконцентрувати розгляд всіх майнових та грошових вимог за участі боржника саме в межах процедури банкрутства» [6]. На підставі цього, забезпечується повнота застосування відповідних процедур. Виходячи з цих обставин, визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення розглядається як майновий спір боржника в межах провадження у справі про банкрутство [10].

На перший погляд, дійсно складується уявлення, що в подібній ситуації йдеться виключно про майнові відносини. Порушення законодавства та майнове стягнення незалежно від того – перебуває особа в режимі банкрутства чи не перебуває призводить до певних майнових втрат та корегування майнового стану особи. Подібні майнові втрати відбуваються і у випадку стягнень за наслідками проведення податкової перевірки. Але важливо, на наш погляд, розмежувати підстави виникнення майнових наслідків. Одна річ, коли відповідні майнові наслідки і майнові спори виникають із відносин укладання договорів, правочинів і т.д., що є сферою приватно-правового регулювання. Зовсім інша річ, коли певні майнові наслідки пов'язуються із реалізацією повноважень владного суб'єкта, що є сферою упорядкування публічно-правовими засобами. Виходячи з цього, в першому випадку вирішення спору має відбуватися в режимі господарської юрисдикції, тоді як в другому випадку ми стикаємося із публічно-правовим спором, який має вирішуватись в режимі адміністративної юрисдикції.

В той же час, існує і альтернативна позиція, яка, на наш погляд, характеризується більш вагомими аргументами [11]. Виключність правової проблеми в цій ситуації пов'язується як з кількісними, так і з якісними критеріями. Кількісний фактор характеризує певну системність, відповідно до чого правова проблема є в наявності у невизначеній кількості спорів, а не характеризується одним або двома прикладами. Якісний фактор свідчить про відсутність сталої судової практики в цих питаннях, що визначається як виключна правова проблема. Остання деталізується невизначеністю на рівні нормативного регулювання, застосуванням аналогії закону чи права,

доцільністю забезпечення принципу пропорційності і на підставі цього досягненням належного балансу інтересів учасників справи.

Важливо в таких умовах враховувати те, що спори у справах між платником податків і контролюючим органом щодо правомірності нарахування податкових зобов'язань, стягнення пені, збитків, інфляційних витрат і т.д. стосуються перш за все перевірки законності дій суб'єкта владних повноважень. Це як раз і є свідченням публічно-правового характеру такого спору, що обумовлює його розгляд саме в режимі адміністративної юрисдикції [9]. До прийняття цієї Постанови Великої Палати Верховного Суду спиралася на зміни в Кодексі України з процедур банкрутства. Внесення цих змін обумовила концентрацію усіх майнових та окремих немайнових вимог в межах судової процедури банкрутства, що і обумовило передачу справ щодо цього до судів господарської юрисдикції.

Ст. 7 Кодексу України з процедур банкрутства передбачає участь суб'єкта владних повноважень як відповідача у спорі, який вирішується у межах справи про банкрутство. В той же час, предметом спору при оскарженні податкових повідомлень-рішень є не з'ясування особистостей майнового стану чи майнових наслідків для учасників відносин, а правомірність дій та рішень суб'єкта владних повноважень. В умовах, коли йдеться про вирішення майнового спору таким органом не виконує управлінських функцій і виступає у спірних правовідносинах кредитором. На відміну від цього, при оскарженні податкових повідомлень-рішень податковий орган реалізує свої владні управлінські повноваження та не виступає кредитором.

«...Через визначення повноваження контролюючого органу закріплюється можливість різних варіантів його поведінки в межах закону, що об'єктивно обумовлює розсуд в податковому регулюванні. Принципово важливим при цьому є те, що реалізація повноваження ґрунтується на тих варіантах які чітко закріплені в законі, а не визначаються суб'єктом владних повноважень» [2, с. 133–134]. Закріплюючи за суб'єктом відповідні повноваження йому надається право діяти відповідним чином щодо оцінки поведінки інших суб'єктів (часто при цьому закріплюється відповідні обов'язки суб'єктів, що протистояють владному органу). В той же час, закріпленням конкретних повноважень держава і встановлює певні межі за які владний суб'єкт не має право виходити, через що встановлюється відповідний запобіжник владного свавілля.

Посилання на законодавство щодо процедур банкрутства не означає ігнорування та неврахування норм відповідних процесуальних кодексів [12; 13]. Саме останній має сенс віддавати перевагу на відміну від кодексу, що містить консолідовані норми матеріального права, яким встановлюються умови та порядок відновлення платоспроможності боржника юридичної особи або визнання його банкрутом [10].

ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко М.П., Смичок Є.М., Брояков С.В. Правова природа рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів: проблема віднесення до регуляторних актів. *Вісник Національної академії правових наук*. 2022. Том 29. № 2. С. 178–193.
2. Микола Кучерявенко. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 128–141.
3. Кучерявенко М.П. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). *Право України*. 2008. № 9. С. 57–62.
4. Микола Кучерявенко. Доктрина податкового права України. *Право України*. 2020 № 4. С. 11–20.
5. Кучерявенко М., Серьогін О. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Міжнародні відносини*. 2021. № 2 (54). С. 71–76.
6. Ухвала Великої Палати Верховного Суду по справі № 908/129/22 (908/1333/22) від 28 вересня 2023 року. URL: <https://opendatobot.ua/court/113901764-100c42fd41dcf0b8c82cd2b2fa61f75>
7. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУП, 2009. 460 с.
8. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р., № 435-IV / *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № № 40–44, ст. 356.
9. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 21 вересня 2021 року у справі № 905/2030/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/100359355?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress05
10. Кодекс України з процедур банкрутства: Закон України від 18 жовтня 2018 р., № 2597-VIII / *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 19. ст. 74.
11. Окрема думка (спільна) суддів Великої Палати Верховного Суду Шевцової Н. В., Грицива М. І., Железного І. В., Мартєва С. Ю., Прокопенка О. Б., Усенко Є. А. щодо ухвали Великої Палати Верховного Суду від 28 вересня 2023 року у справі № 908/129/22 (908/1333/22). URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=113927877&red=100003e9e2b44d86c4fabca77b0ff0748948a4&d=5>
12. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 6 листопада 1991 р., № 1798-XII / *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. ст. 56.
13. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р., № 2747-IV / *Відомості Верховної Ради України*, 2005. № 35-36. № 37. ст. 446.