

## ПРО ЕФЕКТИВНІ ФОРМИ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО ВИМОГ ТА СТАНДАРТІВ ЄС

### ABOUT EFFECTIVE FORMS OF ADAPTATION OF TAX LEGISLATION TO THE REQUIREMENTS AND STANDARDS OF THE EU

Білінський Д.О., д.ю.н., доцент кафедри податкового права  
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті досліджено ефективні форми адаптації податкового законодавства України до вимог та стандартів Європейського Союзу. Проведено комплексний аналіз ключових відмінностей між національною системою оподаткування України та системою оподаткування країн ЄС, що дозволило визначити основні виклики на шляху гармонізації податкових норм. Основну увагу приділено інституційним і процедурним аспектам адаптації, включно із запровадженням принципів прозорості, справедливості, ефективності та передбачуваності податкових правил. Розглянуто потребу в удосконаленні механізмів захисту прав платників податків, що є необхідною умовою для створення справедливої та стабільної податкової системи. Зокрема, вивчено досвід Німеччини у сфері вирішення податкових спорів, включно із роллю медіації як альтернативного способу врегулювання конфліктів. Досліджено правові та організаційні механізми державного регулювання, що можуть бути адаптовані в Україні для підвищення ефективності фінансового судочинства. У роботі підкреслюється необхідність створення сприятливих умов для виконання Україною зобов'язань у контексті інтеграції з ЄС, включно із реформуванням податкової політики та механізмів контролю. Також зроблено висновки щодо ключових заходів, які сприятимуть гармонізації податкового законодавства, враховуючи кращі європейські практики. Особливу увагу приділено розвитку інституту медіації та його перспективам у податковій сфері як дієвого інструменту зниження конфліктності між державою та платниками податків.

**Ключові слова:** податкове законодавство, гармонізація, Європейський Союз, адаптація, фінансові суди, медіація, податкові реформи, прозорість, справедливість, ефективність.

The article explores effective forms of adapting Ukraine's tax legislation to the requirements and standards of the European Union. A thorough analysis of the key differences between Ukraine's national taxation system and the tax systems of EU countries has been conducted, identifying the main challenges and issues in harmonizing tax norms within the context of European integration. Particular attention is paid to the institutional and procedural aspects of adapting tax legislation. Specifically, the importance of implementing principles of transparency, efficiency, fairness, and predictability of tax regulations is emphasized as an integral part of a successful tax system reform.

Special focus is given to improving mechanisms for protecting taxpayers' rights. Taxpayers must have confidence in the fairness and legality of decisions made, which requires the establishment of effective judicial and alternative mechanisms for resolving tax disputes. The article examines Germany's experience in resolving tax conflicts, including the use of mediation as an alternative dispute resolution method. This experience is particularly relevant for Ukraine, given the need to reduce conflict levels between tax authorities and taxpayers.

The study also explores legal and organizational mechanisms of state regulation that can be adapted in Ukraine to enhance the efficiency of financial court proceedings and minimize tax-related abuses. The necessity of implementing tax reform based on European standards and incorporating best practices from EU member states is highlighted. The article underscores the importance of creating favorable conditions to ensure the transparency of tax policy, improving state control systems, and increasing public trust in government institutions.

Conclusions are drawn regarding key measures necessary for the successful harmonization of Ukraine's tax legislation with European standards. Particular attention is paid to the development of the mediation institute as a crucial tool for resolving tax disputes. Mediation can significantly reduce the administrative burden on the judicial system and contribute to the prompt resolution of conflicts, fostering trust and cooperation between taxpayers and state authorities.

**Key words:** tax legislation, harmonization, European Union, adaptation, financial courts, mediation, tax reforms, transparency, fairness, efficiency.

Адаптація податкового законодавства України до вимог і стандартів Європейського Союзу є необхідною умовою євроінтеграційного курсу держави. Податкова система, яка відповідає європейським стандартам, сприятиме залученню інвестицій, покращенню бізнес-клімату, а також захисту прав платників податків. Проте процес гармонізації є складним через суттєві відмінності в структурі податкових систем, підходах до адміністрування податків, а також у правовій культурі України та держав-членів ЄС. Мета цієї статті полягає у виявленні та аналізі ефективних форм адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС з урахуванням європейського досвіду, зокрема Німеччини.

Податкові системи країн ЄС ґрунтуються на принципах прозорості, рівності, справедливості та стабільності. Зокрема, більшість країн ЄС мають чітко визначені процедури адміністрування податків, мінімізацію корупційних ризиків та прозорий механізм розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів. На відміну від цього, податкова система України характеризується надмірною централізацією, складністю процедур адміністрування та недостатнім рівнем захисту прав платників податків.

Однією із проблем є недосконалість механізмів оскарження рішень контролюючих органів. Важливим прин-

ципом при розгляді скарги платника податків постає неупередженість та об'єктивність органів та осіб, що уповноважені на вирішення справи. Він становить гарантію справедливого та законного рішення, внаслідок чого, має безпосередній вплив на формування правової свідомості та відповідної практики. Даний принцип має нормативне закріплення у Кодексі адміністративного судочинства України [1]. Окрім цього, Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами не вміщує жодних принципів розгляду скарги, а тому, їх слід визначати з допомогою доктрини права та загального праворозуміння загального інституту оскарження рішень органів виконавчої влади з допомогою нормативно – правових актів, що вміщують процесуальні норми.

Змагальність сторін та диспозитивність також має значний вплив на розгляд скарг платників податків. Будучи закріпленим у статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України, даний принцип полягає у рівній можливості сторін на доведення доказів та їх обґрунтування перед уповноваженими органами [1]. Даний принцип має певний вираз при розгляді адміністративними податковими органами, адже платник податків має право на надання пояснень та заперечень, доказів та їх роз'яснень, що зазначається у основному підзаконному

нормативно – правовому акті, що регулює процедуру здійснення адміністративного розгляду скарг платників податків. Зміст даного принципу поширюється у наданні таких прав сторонам податкового конфлікту як відмова від позову, визнання позову у повному обсязі або лише у певній частині Аналогічно рівнозначні права надані сторонам при адміністративному розгляді скарги платника податків.

Серед галузевих принципів податкового права при здійсненні розгляду скарги платників податків також слід виділити обов'язок органів фінансового контролю щодо доведення правомірності рішень, дій чи бездіяльності посадових чи службових осіб. Дане положення закріплене як у Кодексу адміністративного судочинства, так і у Податковому кодексі України [1], [2]. Відповідно, у адміністративних справах, у яких оскаржуються рішення адміністративних органів, тягар доказування зворотнього покладається на відповідача. Основна мета даного принципу – це надання корелюючих прав та обов'язків сторонам податкового конфлікту через їх суспільну нерівність та забезпечення впевненості платника податків у рішенні уповноваженого органу.

На відміну від загальних і міжгалузевих принципів, що поширюють свою дію на інші галузі та підгалузі права, слід зазначити про притаманні виключно податковому праві основоположні вихідні ідеї. Зокрема: презумпція правомірності рішень платника податків, що застосовується у разі, якщо норма Податкового кодексу України або іншого нормативно – правового акту, що регулює податкові відносини мають неоднозначне, незрозуміле, двозначне значення. Тобто норми мають таку якість викладу, що дозволяють припустити декілька варіантів регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. В такому разі, уповноважений орган має трактувати відповідне положення на користь платника податків. Даний принцип пов'язаний із тягарем доведення правомірності рішень податковими органами. Серед принципів – гарантій прав людини, слід виділити презумпцію добросовісності платника податків. Дана концепція передбачає, що всі документи, які були податків платником податків до органу фінансового контролю відповідають фактичним обставинам господарської діяльності та є істинними, якщо інше не встановлено податковими органами. Аналізуючи даний принцип, можна дійти висновку про невідповідальність платника податків за дії чи бездіяльність інших осіб, що пов'язані з ним здійсненням господарської діяльності (контрагенти). Проте, зважаючи на широке застосування судової практики при вирішенні податкових конфліктів, можна побачити тенденції щодо формування такої правової позиції як покладення судовими органами обов'язку щодо перевірки добросовісності ведення господарської діяльності контрагентом [3].

Розглядаючи принципи адміністративного судочинства Німеччини, є три основних принципи європейського адміністративного права, які мають подібні аналоги в Німеччині: принцип пропорційності; принцип рівності; і захист законних очікувань [4]. Щодо першого, цей принцип є загальним принципом як права Європейського Співтовариства, так і європейського права прав людини. Стосовно адміністративного права Співтовариства, Суд Європейського союзу розробив принцип, зокрема, у справах, що стосуються покарань за недотримання систем імпорто-експортних ліцензій. У цих випадках Суд визнав, що за недотримання «основного зобов'язання» можна покарати втратою всього забезпечення, але вважав «надто суворим» накладення такого ж покарання у випадку а порушення лише «вторинного зобов'язання» [5]. Це означає, наприклад, що Комісія може прийняти правило, згідно з яким забезпечення конфіскується, якщо узгоджений експорт не відбувся протягом встановленого періоду часу, але що воно не може передбачати таке ж покарання за просто упущення вчасно надати необхідні докази того, що експорт дійсно

відбувся». Так само в Німеччині Bundesverfassungsgericht (Федеральний конституційний суд) постановив, що принцип пропорційності був порушений нормою, згідно з якою безробітний позбавлявся права на виплату допомоги по безробіттю протягом двох тижнів, якщо він не повідомив про це бюро зайнятості його поточний статус через регулярні проміжки часу [6]. Рішення було б іншим, якби період конфіскації становив лише один тиждень або якби втрата двох тижнів допомоги була обмежується певними категоріями випадків, коли зазвичай мають місце зловживання виплатами соціального страхування. Справи про конфіскацію ілюструють, як європейські та німецькі суди розуміють принцип пропорційності. Використані терміни, такі як «надмірно обтяжливий», «непропорційний» або «надмірний», вказують на суть принципу: повноваження судів уважно вивчати, чи певна мета виправдовує засоби. І хоча правда, що принцип пропорційності як у європейському, так і в німецькому законодавстві зазвичай вважається таким, що складається ще з двох компонентів, більш детальне дослідження показує, що ці два компоненти не додають багато до цього принципу. У Німеччині, наприклад, захід має також задовольняти вимогам «*Geegignetheit*» та «*Erforderlichkeit*», щоб пройти тест на пропорційність». «*Geegignetheit*» означає лише те, що певний захід має бути теоретично спроможним сприяти досягненню своєї мети. Таким чином, здається, що більш точним перекладом є «здатність просувати мету». Зрозуміло, однак, що захід, який не здатний досягти своєї мети, обов'язково є надмірним, надмірно обтяжливим або непропорційним. Те саме стосується вимоги «*Erforderlichkeit*» (необхідності). Цей принцип вимагає, щоб адміністративна влада використовувала найменш обмежувальний з кількох можливих засобів. Якщо німецькі суди та Суд ЄС продовжують розглядати принцип необхідності як незалежний компонент принципу пропорційності, вони, ймовірно, роблять тому з обережних міркувань. Це відбувається тому, оскільки вимога «необхідності» є твердим ядром принципу пропорційності, його використання менш сприйнятливим до очевидної критики за те, що судова влада не виправдано втягується в сферу законного вибору політики. Однак слід зазначити, що цей принцип у європейському законодавстві більше, ніж у німецькому, часто передбачає надання адміністрації «межу розсуду» [7].

Щодо принципу рівності, він є іншим стовпом європейського адміністративного права. Оскільки цей принцип знайшов чітке вираження в договорах Співтовариства, він менш чітко впливає з конкретної національної правової системи. Якщо його тлумачити менш суворо, особа має показати, що вона або вона перебуває в ситуації, подібній за всіма обставинами, окрім найбільш невідповідних, до ситуації, з якою вона не ставиться. Якщо його тлумачити більш суворо, суди втручатимуться, коли до особи ставляться інакше, ніж до інших осіб, які перебувають у більш-менш «порівнянній» ситуації. Очевидно, що суворе тлумачення дає судовій владі набагато потужніший інструмент контролю. Суд ЄС і Bundesverfassungsgericht пішли аналогічним шляхом у цій галузі права. З роками обидва суди, як теоретично, так і на практиці, підвищили рівень контролю [8]. Спочатку обидва суди розуміли принцип рівності лише як заборону свавільних дій, причому формулювання Європейського суду: «різниця в ставленні не може розглядатися як дискримінація, яка заборонена, якщо вона не є свавільною» – майже ідентична до традиційного визначення німецького суду.\*» З тих пір обидва суди підвищили рівень контролю, щоб принцип рівності став тісним прирівнюється до принципу пропорційності. Наприклад, в одній справі Суд постановив, що «зобов'язання [для певної групи] купувати за непропорційною ціною являло собою дискримінаційний розподіл витрат між різними сільськогосподарськими секторами» [9]. Подібним чином, Bundesverfassungsgericht

зараз часто використовує так звану «нову формулу» для аналізу рівного захисту: «Різниця мають бути такого роду та ваги, щоб виправдовувати диференціацію. Це правда, що практичний ефект суворіших стандартів нелегко виміряти. Але це, безсумнівно, те, що вони значно полегшують судам виправдання втручання, так само як принцип пропорційності дозволяє судам втручатися ближче, ніж англійська перевірка розумності. Актуальність зміни формул демонструється рішенням щодо оскарження чинного закону, яке передбачало, що працівники фізичної праці за певних обставин можуть бути звільнені з попередженням за два тижні в ситуації, коли службовці зазвичай мають попередження за шість тижнів. Застосовуючи «нову формулу», Bundesverfassungsgericht вважав за право уважно перевіряти, чи є початкові оцінки законодавчого органу щодо відносного становища двох груп та їхньої потреби у захисті все ще дійсними за сучасних умов. Зрештою, він дійшов висновку, що, хоча між двома групами все ще існували незаперечні відмінності, ці відмінності більше не були достатньо важливими для виправдання дискримінації. Важко уявити, що Суд міг би дійти такого ж висновку на основі старого стандарту свавілля [10].

Щодо адміністративного розсуду, то, мабуть, найважливіша відмінність між німецькою та всіма іншими європейськими системами адміністративного права, включаючи право Співтовариства, полягає в її теорії та практиці щодо адміністративного розсуду. У Британії, як і в інших європейських країнах, суди визнають дискреційне право не лише там, де це прямо передбачено, але й у випадках, коли йдеться про певні загальні та неточні норми, застосування яких вимагає експертних знань або вимагає оцінки складних наборів фактів або прогноз майбутніх подій. Так, наприклад, адміністративне рішення згідно зі статтею 84 Закону про чесну торгівлю 1973 року щодо того, чи суперечить монополія чи злиття «суспільним інтересам», не підлягає повному перегляду британськими судами. Суди Німеччини, з іншого боку, за винятком певних виняткових обставин, визнають адміністративний розсуд лише тоді, коли це прямо надано; тобто коли закон прямо передбачає, що адміністративний орган «може» вжити певних дій або використовувати інші

Коли закон не передбачає такі положення, панівна доктрина полягає в тому, що, як правило, існує лише одне правильне рішення даного питання, незалежно від того, наскільки неточним або «невизначеним» може бути юридична концепція. Типовим прикладом є те, що адміністрація не має дискреційних повноважень, коли мова йде про визначення, в контексті процедури ліцензування, чи не матиме використання певного гербіциду «не впливати на екологічну систему. Звідси впливає, що адміністративний суд, в крайньому випадку, має стягнути необхідні докази та застосувати закон. У таких випадках, коли адміністративне право на розсуд прямо не надано, суди можуть, і насправді часто це роблять, проводити перегляд адміністративних дій, які дублюють процес прийняття рішень [11]. З іншого боку, деякі нещодавні рішення Bundesverfassungsgericht навіть посилюють традиційну доктрину. В одній справі суд постановив, що основне право на вільний вибір професії. (Стаття 12 Grundgesetz) вимагає, щоб адміністративні суди перевірили, чи були відповіді, надані під час державних іспитів для адвокатів, справді неправильними і, отже, могли стати підставою для відмови у допуску до юридичної професії. Суд Європейського союзу, на відміну від німецьких судів, часто надає Комісії свободу розсуду у застосуванні невизначених правових концепцій. У сфері конкурентного права, з іншого боку, Суд ЄС зазвичай проводить пошукову перевірку того, чи спричиняє угода «викривлення конкуренції», чи правильно було визнано «зловживання домінуючим становищем».

Розглядаючи принципи розслідування, що встановлені в діяльності податкових органів Податковим кодексом

Німеччини, та безпосередньо стосується розгляду скарги платників податків, то органи доходів і зборів розслідують факти справи за посадою. При цьому вони враховують усі відповідні обставини, у тому числі сприятливі для учасників. Органи доходів і зборів визначають тип і обсяг розслідувань, виходячи з обставин кожного окремого випадку та на основі принципів послідовності, законності та пропорційності; вони не пов'язані клопотаннями про подання доказів або доводами учасників. Рішення щодо виду та обсягу розслідувань можуть враховувати загальний досвід органів доходів і зборів, а також економічність та доцільність. Для забезпечення своєчасного та послідовного виконання податкового законодавства найвищі органи доходів і зборів можуть для визначених або ідентифікованих категорій справ видавати інструкції щодо типу та обсягу розслідувань та обробки зібраних або записаних даних, якщо інше не вимагається закон. Такі інструкції можуть враховувати загальний досвід органів доходів і зборів, а також економічність та доцільність. Такі інструкції не можна оприлюднювати, якщо це може поставити під загрозу послідовність та законність оподаткування. Інструкції вищих органів земельних доходів згідно з першим реченням вимагають згоди Федерального міністерства фінансів, якщо органи земельних доходів адмініструють податки від імені Федерації. Коли вони отримують дані, призначені для пересилання до органів доходів землі, як Федеральне центральне податкове управління, так і центральне агентство, як визначено в розділі 81 Закону про податок на прибуток, можуть утримуватися від пересилання таких даних органам земельних доходів, якщо вони приписують або передача даних до конкретного платника податків або податкової інспекції неможлива або вимагає необґрунтованих зусиль. Дані, не надіслані до органів державної податкової служби, зберігаються Федеральним центральним податковим управлінням з метою провадження, до закінчення 15-го року після року, коли дані були отримані. Дані, що зберігаються, можуть оброблятися лише для використання в процедурах, а також для цілей моніторингу захисту даних. Органи доходів і зборів можуть використовувати автоматизовані системи (системи управління ризиками), щоб визначити, чи необхідні подальші розслідування та перевірки для забезпечення послідовної та законної оцінки податків та податкових знижок, а також послідовного та законного зарахування утриманих податків та передоплат. Тут слід враховувати принцип економічної ефективності адміністрування. Принаймні, системи управління ризиками повинні гарантувати, що: 1) на основі випадкового збору відбирається достатня кількість справ для всебічного розгляду посадовими особами; 2) посадові особи розглядають справи, визнані такими, що потребують розгляду; 3) посадові особи мають можливість відбирати справи для всебічного розгляду; 4) проводяться регулярні перевірки, щоб визначити, чи відповідають системи управління ризиками поставленим цілям. Деталі систем управління ризиками не повинні оприлюднюватися, якщо це може поставити під загрозу послідовність і законність оподаткування. Щодо податків, які адмініструються органами земельних доходів від імені Федерації, найвищі органи земельних доходів, у консультації з Федеральним міністерством фінансів, визначають деталі систем управління ризиками з метою забезпечення послідовного виконання податкового законодавства щодо на загальнодержавній основі [9].

А тому, аналізуючи принципи, що застосовуються під час здійснення адміністративного судочинства та розгляду скарги платників податків у Німеччині, можна дійти висновку про їх аналогічність вітчизняному законодавству. Тобто, при вирішенні в порядку адміністративного судочинства в українському та німецькому законодавствах широка увага приділяється принципу верховенства права

та його такої складової як законність. Крім того, застосовуються міжгалузеві принципи, зокрема: пропорційності, легітимних очікувань, а також спеціальні принципи, а саме: конфіденційності інформації платника податків. Різниця між застосування законодавства у порівнюваних правових системах є пряме закріплення у законодавстві презумпції правомірності платника податків, що дії у податкових правовідносинах Німеччини, виходячи із загальної доктрини права.

Адаптація податкового законодавства України до стандартів ЄС є складним, але необхідним процесом. Застосування німецького досвіду може стати ключовим фактором успішної гармонізації. Впровадження незалежного судочинства, розвиток медіації та гармонізація процедур адміністрування податків із європейськими директивами сприятимуть покращенню податкового клімату та забезпечать ефективний захист прав платників податків.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р., № 2747-15. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35. Ст. 1358. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Оленік І. Необачний значить недобросовісний? Оцінка судом добросовісності платника податків. URL: [https://protocol.ua/ru/neobachniy\\_znachit\\_nedobrosovisniy\\_otsinka\\_sudom\\_dobrosovisnosti\\_platnika\\_podatkov/](https://protocol.ua/ru/neobachniy_znachit_nedobrosovisniy_otsinka_sudom_dobrosovisnosti_platnika_podatkov/)
4. Abgabenordnung (Податковий кодекс Німеччини). URL: [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/)
5. Commission notice on the enforcement of State aid law by national courts. Official Journal of the European Union. 2009. № 85. С. 1–22. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52009XC0409%2801%29>
6. BVerwG, 15.03.1988 – 9 C 278.86.
7. Free Speech and Free Choice in Representation Elections: Effect of Taft-Hartley Act Section 8(c). *The Yale Law Journal*. 1948. Vol. 58. № 1.
8. Дядечко Г. В., Резнік О. М. Запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення спорів у податковій сфері. *Держава та регіони*. 2017. С. 63–67. URL: [http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/2\\_2017/15.pdf](http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/2_2017/15.pdf)
9. Judgment of the Court of 21 March 1955. Kingdom of the Netherlands v High Authority of the European Coal and Steel Community. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61954CJ0006>.