

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА МОИ УКРАЇНИ

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА МОИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЦИГАНОК ЮРІЙ ВОЛОДИМИРОВИЧ

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВИЙ СТАТУС ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ
(ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ)**

Спеціальність – 081 «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

Ю.В. Циганок

Науковий керівник – **Дмитренко Емілія Станіславівна**, доктор юридичних наук, професор

Київ – 2023

АНОТАЦІЯ

Циганок Ю.В. Правовий статус платника податків - юридичної особи (за законодавством України та Польщі). – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 - Право) – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2023.

У дисертації з використанням сучасних методів наукового пізнання, доктринальних положень наукових джерел, нормативно-правових актів, правозастосовної практики визначено сутність і особливості структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України і Польщі, а також напрями удосконалення законодавства України у цій сфері і подальшої гармонізації його із законодавством Європейського Союзу.

У першому розділі дисертації визначено доктринальні і законодавчі основи правового статусу платника податків - юридичної особи. Досліджено генезу інститутів юридичної особи та системи оподаткування як передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи. Визначено, що особливостями сучасного періоду (з 2010 р. - і до сьогодні), виокремленого автором, є зближення та уніфікація окремих елементів податкових систем та запровадження механізмів оподаткування транскордонних цифрових послуг і операцій з криптовалютами, що обумовлює зміни у правовому статусі платника податків.

Проаналізовано поточний стан наукової розробки категорії «правовий статус платника податків - юридичної особи» і запропоновано таку конструкцію її структури – як системи законодавчо встановлених і взаємопов'язаних елементів: 1) обов'язки платника податків - юридичної особи; 2) права платника податків - юридичної особи; 3) законні інтереси платника податків - юридичної особи; 4) відповідальність платника податків - юридичної особи. Обґрунтовано,

що саме обов'язки платника податків - юридичної особи, зокрема її податковий обов'язок, займають у цій системі центральне місце. Визначено наступні види спеціального правового статусу платника податків - юридичної особи: за ознакою резидентства (статус резидента, нерезидента); за розміром (статус великого платника податків, платника податків середнього чи малого підприємства); за спрямованістю діяльності юридичної особи на отримання прибутку (статус підприємства, неприбуткової установи та організації); за сплатою конкретного податку чи групи податків (підприємства на загальній системі оподаткування; на спрощеній системі оподаткування).

З'ясовано становлення і розвиток сучасного законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи за окремими періодами. У контексті України з огляду на суттєві зміни у регулюванні правового статусу такого платника (цифровізація податкової системи, набуття статусу кандидата на членство в Європейському Союзі, запровадження воєнного стану тощо) виокремлено новий період розвитку законодавства у цій сфері, який розпочався у 2020 р. і триває до сьогодні.

Здійснено порівняльний аналіз регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи у сучасному податковому законодавстві України та Польщі за кодифікованою (Україна) та некодифікованою (Польща) моделями, що передбачають унормування усіх елементів правового статусу такого платника відповідно у єдиному законодавчому акті (Податковому кодексі України) або ж у декількох законодавчих актах (Польща). Обґрунтовано, що перевагою кодифікованої моделі є її зручність і доступність для з'ясування платниками податків своїх прав та обов'язків.

У другому розділі дисертації визначено суттєві ознаки структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України. Розглянуто податкову правосуб'єктність юридичних осіб як похідну не тільки від їх цивільної правосуб'єктності, а й від господарської компетенції. З'ясовано, що визначальною ознакою правового статусу такого платника є

податковий обов'язок, виникнення якого обумовлене наявністю у юридичної особи певних об'єктів оподаткування, визначених законодавством.

Співвіднесено поняття «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» у контексті платника податків - юридичної особи як загальне і часткове шляхом аналізу відповідних норм Податкового кодексу України та Ординації податкової Польщі. Аргументовано позицію, відповідно до якої: податковим зобов'язанням слід розуміти лише певну суму коштів, яка підлягає сплаті; поняття «податковий обов'язок» включає в себе окрім обов'язку платника податків сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету й інші обов'язки (обчислити суму податкового зобов'язання податку (збору), платником якого він є; скласти податкову декларацію з цього податку (збору) за затвердженою формою і подати її контролюючому органу). Виокремлено особливості податкового обов'язку платника податків - юридичної особи – як безумовного і першочергового стосовно інших неподаткових його обов'язків із зазначенням, що юридичну відповідальність за невиконання (неналежне виконання) податкового обов'язку може нести не тільки юридична особа - платник податків, а й її посадові особи.

На основі аналізу законодавства України та Польщі у системі обов'язків платника податків - юридичної особи визначено такі їх групи: 1) які є складовою податкового обов'язку; 2) які забезпечують належну внутрішню організацію виконання платником податків податкового обов'язку; 3) які забезпечують можливість здійснення повноважень контролюючих органів щодо податкового контролю (Додаток В). З метою удосконалення обов'язків платника податків щодо підготовки та подання звітності аргументовано потребу доповнити: статтю 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» новим пунктом 12-1.7 для уникнення правових колізій між приписами законодавства України і Міжнародних стандартів фінансової звітності; статтю 140 Податкового кодексу України новими підпунктами 140.4.9, 140.4.10, 140.5.18 та 140.5.19 щодо здійснення податкових коригувань на суму дисконту та курсових різниць, визначених за правилами бухгалтерського обліку.

Права платника податків - юридичної особи у авторській редакції об'єднано у такі групи: 1) права, які забезпечують належне виконання податкового обов'язку; 2) права, які забезпечують захист майнових інтересів платника податків; 3) права, які забезпечують захист інтересів платника податків під час заходів податкового контролю (Додаток Г). Встановлено майже однаковий обсяг та зміст прав і обов'язків платника податків - юридичної особи за законодавством України та Польщі, за винятком наявності в законодавстві Польщі комплексу прав і обов'язків, що випливають з договору про співпрацю між контролюючим органом і великим платником податків. Запропоновано (із урахуванням досвіду Польщі) доповнити Податковий кодекс України статтею 38-2 «Договір про співпрацю великого платника податків з контролюючим органом», що сприятиме більшій правовій визначеності податкових відносин.

Визначено особливості регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. Акцентовано увагу, що розширення їх прав та звільнення від юридичної відповідальності за невиконання податкового обов'язку на початку запровадження воєнного стану було тимчасовим через об'єктивну неможливість значної кількості платників податків виконати податковий обов'язок, а метою поступового повернення до довоєнної системи оподаткування і відповідно змін у правовому статусі платників податків є потреба значних фінансових ресурсів для забезпечення функціонування держави у цих умовах.

У третьому розділі дисертації охарактеризовано механізм реалізації платником податків - юридичною особою процесуальних повноважень як учасника правовідносин із податкового контролю. Визначено, що під час такого контролю контрольованим суб'єктом виступає юридична особа, а предметом – виконання нею податкового обов'язку. Здійснено порівняльно-правовий аналіз регулювання цих та інших питань податкового контролю в Україні та Польщі та з'ясовано, що нормами законодавства Польщі передбачено можливість платника податків за наслідками податкової перевірки надати виправлену декларацію, визначивши додаткове податкове зобов'язання без застосування заходів юридичної

відповідальності. Обґрунтовано доцільність запровадження подібного механізму у законодавстві України шляхом доповнення статті 57 Податкового кодексу України.

Шляхом порівняння законодавства України та Польщі про відповідальність платників податків - юридичних осіб за податкові правопорушення встановлено різні підходи законодавця з цього питання: за законодавством України основним суб'єктом відповідальності є юридична особа, на яку покладається фінансова відповідальність, а додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою такої юридичної особи; за законодавством Польщі основним суб'єктом юридичної відповідальності за податкові правопорушення є посадова (службова) особа платника податків - юридичної особи, а на юридичну особу може бути покладена додаткова відповідальність, тобто реалізується принцип індивідуальної юридичної відповідальності. Аргументовано, що зазначені норми законодавства Польщі є більш ефективними з точки зору превенції, однак на даний час деякі з них не можуть бути застосовані в Україні через потребу інституціональної перебудови судової системи. Доведено доцільність із урахуванням досвіду Польщі змінами до статей 110, 123-125 Податкового кодексу України забезпечити реалізацію принципу індивідуальної юридичної відповідальності та його узгодження із принципом винного податкового правопорушення, а саме до суб'єктів фінансової відповідальності за податкові правопорушення віднести посадових (службових) осіб юридичних осіб та більш чітко визначити умови застосування критеріїв повторюваності і вини як кваліфікуючих критеріїв для окремих видів податкових правопорушень.

На основі аналізу наукових джерел запропоновано авторське визначення податкового спору – як форми юридичного конфлікту між владним та зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового законодавства, що вирішується в адміністративному або судовому порядку. Обґрунтовано доцільність виділення як окремого виду – податкового спору за участі платника податків - юридичної особи, особливостями якого є складний порядок визначення бази оподаткування, значні суми податкових

зобов'язань як предмету спору, захист інтересів юридичних осіб у цих спрах їх представниками. Здійснено порівняльно-правовий аналіз механізмів вирішення податкових спорів за законодавством України та Польщі та встановлено спільне (адміністративний і судовий порядок їх вирішення) і відмінне (податкове провадження за законодавством Польщі не обмежується одним лише оскарженням рішень податкового органу і в першій інстанції, а полягає саме у визначенні податковим органом суми податкових зобов'язань, які мали бути задекларовані, якби платник податків не порушував приписів податкового законодавства). Обґрунтовано, що пряме запозичення інституту податкового провадження за законодавством Польщі не є доцільним за умови внесення запропонованих доповнень до статті 57 Податкового кодексу України.

Сформульовані у дисертації теоретичні висновки та практичні рекомендації можуть стати основою для подальшого вдосконалення правового статусу платника податків - юридичної особи в Україні. Результати дисертації становлять науково-теоретичний і практичний інтерес, так як можуть бути використані і використовуються: у законотворчій діяльності – для удосконалення податкового законодавства; у освітній діяльності – під час проведення занять та підготовки навчально-методичного забезпечення з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податкове консультування»; у науковій діяльності – для наукових досліджень проблем податкового права; у практичній діяльності працівників контролюючих органів та суб'єктів господарювання.

Ключові слова: правовий статус, платник податків, юридична особа, суб'єкт господарювання, податковий облік, контролюючі органи, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, спрощена система оподаткування, податковий контроль, податкова перевірка, податкове правопорушення, електронний правочин, фінансова відповідальність, юридична відповідальність, податкові спори.

ABSTRACT

Tsyhanok Y.V. Legal status of a taxpayer - a legal entity (under the laws of Ukraine and Poland) - Qualification scientific work in the form of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 "Law" (08 - Law) - Kyiv National Economic University named after V. Hetman, Kyiv, 2023.

Using modern methods of scientific research, doctrinal provisions of scientific sources, regulations, and law enforcement practice, the dissertation defines the essence and peculiarities of the structure of the legal status of a taxpayer - a legal entity under the laws of Ukraine and Poland, as well as the directions for improving Ukrainian legislation in this area and further harmonising it with the laws of the European Union.

The first chapter of the dissertation defines the doctrinal and legislative basis of the legal status of a taxpayer - legal entity. The genesis of legal entity institutions and the taxation system as prerequisites for the formation of the legal status of a legal entity taxpayer is studied. The author determines that the peculiarities of the modern period (from 2010 to the present), which the author has identified, are the convergence and unification of certain elements of tax systems and the introduction of mechanisms for taxation of cross-border digital services and cryptocurrency transactions, which causes changes in the legal status of a taxpayer.

The author analyses the current state of scientific development of the category "legal status of a taxpayer - legal entity" and proposes the following design of its structure - as a system of legally established and interrelated elements 1) obligations of a taxpayer - legal entity; 2) rights of a taxpayer - legal entity; 3) legitimate interests of a taxpayer - legal entity; 4) liability of a taxpayer - legal entity. It is substantiated that it is the obligations of a taxpayer-legal entity, in particular, its tax liability, which occupy a central place in this system. The author identifies the following types of special legal status of a taxpayer - legal entity: on the basis of residency (resident, non-resident status); on the basis of size (status of a large taxpayer, taxpayer of a medium or small enterprise); on the basis of profit-oriented activities of a legal entity (status of

an enterprise, non-profit institution and organisation); on the basis of payment of a specific tax or group of taxes (general taxation system; simplified taxation system).

The author examines the formation and development of modern legislation of Ukraine and Poland on the legal status of a taxpayer - a legal entity for certain periods. In the context of Ukraine, given the significant changes in the regulation of the legal status of such a taxpayer (digitalisation of the tax system, acquisition of the status of a candidate for membership in the European Union, introduction of martial law, etc.), the author identifies a new period of development of legislation in this area which began in 2020 and continues to this day.

A comparative analysis of the regulation of the legal status of a taxpayer - a legal entity in the modern tax legislation of Ukraine and Poland is carried out according to the codified (Ukraine) and non-codified (Poland) models, which provide for regulation of all elements of the legal status of such a taxpayer in a single legislative act (the Tax Code of Ukraine) or in several legislative acts (Poland), respectively. It is substantiated that the advantage of the codified model is its convenience and accessibility for taxpayers to clarify their rights and obligations.

The second chapter of the dissertation identifies the essential features of the structure of the legal status of a taxpayer - a legal entity under Ukrainian law. The author considers tax legal personality of legal entities as a derivative not only of their civil legal personality, but also of their economic competence. It is found that the defining feature of the legal status of such a taxpayer is a tax liability, the occurrence of which is due to the presence of certain objects of taxation defined by law.

The author correlates the concepts of "tax liability" and "tax obligation" in the context of a taxpayer - legal entity as general and partial by analysing the relevant provisions of the Tax Code of Ukraine and the Polish Tax Ordinance. The author argues that: a tax liability should be understood only as a certain amount of money to be paid; the concept of "tax liability" includes, in addition to the taxpayer's obligation to pay the declared amount of tax liability to the relevant budget, other obligations (to calculate the amount of tax liability for the tax (fee) to which he/she is a payer; to prepare a tax return for this tax (fee) in the approved form and submit it to the

supervisory authority). The author highlights the peculiarities of the tax liability of a taxpayer - a legal entity - as unconditional and primary in relation to its other non-tax liabilities, noting that not only the legal entity-taxpayer but also its officials may bear legal liability for non-fulfilment (improper fulfilment) of the tax liability.

Based on the analysis of Ukrainian and Polish legislation, the author identifies the following groups of obligations of a legal entity as part of the system of obligations of a taxpayer 1) those that are part of the tax liability; 2) those that ensure proper internal organisation of the taxpayer's performance of the tax liability; 3) those that enable the exercise of the powers of the controlling authorities with respect to tax control (Annex "B"). In order to improve the taxpayer's obligations to prepare and submit reports, the author argues that the following should be supplemented: Article 12-1 of the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" with a new paragraph 12-1.7 to avoid legal conflicts between the requirements of Ukrainian legislation and International Financial Reporting Standards; Article 140 of the Tax Code of Ukraine with new subparagraphs 140.4.9, 140.4.10, 140.5.18 and 140.5.19 regarding tax adjustments for the amount of discount and exchange rate differences determined in accordance with the accounting rules.

The rights of a taxpayer - legal entity in the author's version are grouped into the following groups: 1) rights that ensure the proper fulfilment of tax liabilities; 2) rights that protect the taxpayer's property interests; 3) rights that protect the taxpayer's interests during tax control measures (Annex "Г"). The author establishes almost the same scope and content of rights and obligations of a taxpayer - a legal entity under the laws of Ukraine and Poland, except for the existence in Polish law of a set of rights and obligations arising from a cooperation agreement between a controlling authority and a large taxpayer. It is proposed (taking into account the experience of Poland) to supplement the TCU with Article 38-2 "Agreement on cooperation between a large taxpayer and a controlling authority", which will contribute to greater legal certainty of tax relations.

The author identifies the peculiarities of regulation of the legal status of a taxpayer - legal entity under the legal regime of martial law in Ukraine. The author

emphasizes that the expansion of their rights and exemption from legal liability for failure to fulfil their tax liability at the beginning of martial law was temporary due to the objective inability of a significant number of taxpayers to fulfil their tax liability, and the purpose of a gradual return to the pre-war taxation system and, accordingly, changes in the legal status of taxpayers is the need for significant financial resources to ensure the functioning of the State under these conditions.

Chapter 3 of the dissertation describes the mechanism of exercising procedural powers by a taxpayer - a legal entity as a participant to legal relations under tax control. It is determined that in the course of such control the controlled entity is a legal entity, and the subject matter is the object of taxation. The author makes a comparative legal analysis of the regulation of these and other issues of tax control in Ukraine and Poland and finds out that Polish legislation provides for the possibility of a taxpayer to submit an amended tax return following a tax audit, having determined an additional tax liability without applying legal liability measures. The author substantiates the expediency of introducing a similar mechanism in Ukrainian legislation on a permanent basis by amending Article 57 of the TCU.

By comparing the laws of Ukraine and Poland on the liability of taxpayers - legal entities for tax offences, the author identifies different approaches of the legislator on this issue: under Ukrainian laws, the main subject of liability is a legal entity which is subject to financial liability, and additional liability is borne by an individual who is an official of such a legal entity; under Polish laws, the main subject of legal liability for tax offences is an official person of the taxpayer. It is argued that these provisions of Polish laws are more effective in terms of prevention, but at present some of them cannot be applied in Ukraine due to the need for institutional restructuring of the judicial system. The author proves that, taking into account the experience of Poland, amendments to Art. 110, 123-125 of the TCU should ensure the implementation of the principle of individual legal liability and its coordination with the principle of culpable tax offence, namely, to include officials of legal entities as subjects of financial liability for tax offences and to more clearly define the conditions for applying the criteria of recurrence and guilt as qualifying criteria for certain types of tax offences.

Based on the analysis of scientific sources, the author offers her own definition of a tax dispute as a form of legal conflict between the authoritative and the obligated subject of tax relations regarding the application of tax legislation, which is resolved in an administrative or judicial manner. The author substantiates the expediency of distinguishing a separate type of tax dispute involving a taxpayer - a legal entity, which is characterised by a complex procedure for determining the tax base, significant amounts of tax liabilities as the subject of the dispute, and protection of interests of legal entities in such disputes by their representatives. The author makes a comparative legal analysis of the mechanisms for resolving tax disputes under the laws of Ukraine and Poland and identifies common (administrative and judicial procedure for their resolution) and distinctive features (tax proceedings under Polish law are not limited to appealing against decisions of the tax authority in the first instance, but consist in determining by the tax authority the amount of tax liabilities which should have been declared if the taxpayer had not violated the provisions of tax legislation). It is substantiated that direct borrowing of the institute of tax proceedings under Polish law is not advisable, provided that the proposed amendments to Article 57 TCU are made.

The theoretical conclusions and practical recommendations formulated in this thesis may serve as a basis for further improvement of the legal status of a taxpayer - legal entity in Ukraine. The results of the dissertation are of scientific, theoretical and practical interest, since they can be and are used: in lawmaking - to improve tax legislation; in educational activities - during classes and preparation of teaching aids in the disciplines "Financial Law", "Tax Law", "Tax Dispute Resolution", "Tax Consulting"; in scientific activities - for scientific research of tax law issues; in practical activities of tax officers and business entities.

Keywords: legal status, taxpayer, legal entity, business entity, tax accounting, controlling authorities, corporate income tax, value added tax, simplified tax system, tax control, tax audit, tax offence, electronic transaction, financial liability, legal liability, tax disputes.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Циганок Ю.В. Відповідальність за податкові правопорушення як елемент правового статусу платника податків - юридичної особи. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2020. №1 (67). Т.1. С. 164-167. URL: http://law.stateandregions.zp.ua/archive/1_2020/part_1/29.pdf

DOI: <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.1-1.27>

2. Циганок Ю.В. Проблеми правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб, як платників податку на прибуток підприємств. *Електронне наукове видання «Порівняльно-аналітичне право».* 2020. № 3. С. 99-105. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/35657>

3. Дмитренко Е.С. Циганок Ю.В. Проблеми застосування конституційної скарги для захисту прав платників податків в Україні. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management).* 2021. № 5(41). С. 195-202. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/6961>

DOI: <https://doi.org/10.51647/kelm.2021.5.1.28>

4. Циганок Ю.В. Особливості правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2022. №1. С. 135-140. URL: <https://nvppp.in.ua/vip/2022/1/22.pdf>

DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.1.22>

5. Циганок Ю.В. Еволюція правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2022. №5. С. 129-135. URL: <https://nvppp.in.ua/vip/2022/5/21.pdf>

DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.5.21>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Циганок Ю.В. Проблемні питання адміністрування ПДВ: судова практика. *Міжнародний податковий конгрес «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»*: зб. тез (м. Ірпінь, 12 груд. 2019 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 134-139.

2. Циганок Ю.В. Відповідальність за податкові правопорушення як елемент правового статусу платника податків - юридичної особи. *Актуальні проблеми правової науки в сучасному світі: в умовах глобалізації розвитку інфраструктури*: матеріали X міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 02-03 квіт. 2020 р.). Київ: ДУІТ, 2020. С. 195-199.

3. Циганок Ю.В. Удосконалення правового статусу платника податку на прибуток підприємств в Україні. *Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин: науково-практичний дискурс*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 09 квіт. 2020 р.). Київ: ККІБП, 2020. С. 120-123.

4. Циганок Ю.В. Проблеми правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб, як платників податку на прибуток в Україні. *Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних викликів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Черкаси, 26-27 лист. 2020 р.). Черкаси: Східноєвропейський університет імені Рауфа Аблязова, 2020. С. 266-268.

5. Циганок Ю.В. Правові позиції Верховного Суду – як підстава для звільнення платників податків від фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і практика*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 січ. 2021 р.). Київ: Юридичний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2021. С. 141-143.

6. Циганок Ю.В. Аналіз практики застосування інституту податкової скарги для захисту порушених прав платників податків. *Політико-правова реформа в Україні: методологія, теорія, праксеологія*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 жовт. 2021 р.). Київ: Юридичний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2021. С. 126-129.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	17
ВСТУП.....	19
РОЗДІЛ 1. ДОКТРИНАЛЬНІ ТА ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ.....	30
1.1. Історико-правовий аналіз передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи	30
1.2. Стан наукової розробки категорії «правовий статус платника податків - юридичної особи» та її поняття і структура.....	47
1.3. Становлення і розвиток сучасного податкового законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи.....	56
Висновки до розділу 1.....	77
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ РЕГУЛЮВАННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ.....	81
2.1. Суттєві ознаки структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України.....	81
2.2. Особливості регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні...	104
2.3. Структура правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством Польщі.....	115
Висновки до розділу 2.....	133
РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЮ ОСОБОЮ (ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ).....	137

3.1. Платник податків-юридична особа як учасник правовідносин із податкового контролю.....	137
3.2. Особливості притягнення платника податків - юридичної особи до відповідальності за податкові правопорушення	159
3.3. Вирішення податкових спорів за участю платника податків - юридичної особи.....	169
Висновки до розділу 3.....	190
ВИСНОВКИ.....	194
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	204
ДОДАТКИ.....	223

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВП ВС – Велика палата Верховного Суду

ВРУ – Верховна Рада України

ВС – Верховний Суд

ВСУ – Верховний Суд України (до 2017 року)

ДПС – Державна податкова служба України

ЄРАН – Єдиний реєстр акцизних накладних

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ЄС – Європейський Союз

Закон № 1251-ХІІ – Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування»

Закон № 2181-ІІІ – Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»

Закон № 2118 – Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану»

Закон № 2120 – Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану»

Закон № 2260 – Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-ІХ «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 № 334/94-ВР – Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств»

Закон № 389 – Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VІІІ «Про правовий режим воєнного стану»

Закон № 3904-XII – Закон України від 02.02.1994 р. № 3904-XII «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування»»

Закон № 466-IX – Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»

Закон про бухоблік – Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

КАС ВС – Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду

КМУ – Кабінет Міністрів України

КСУ – Конституційний Суд України

Мінфін – Міністерство фінансів України

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – національні положеннями (стандарти) бухгалтерського обліку

Ординація податкова – Закон від 29.08.1997 р. «Ординація податкова»

ПДВ – Податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

СЕА ПДВ – Система електронного адміністрування податку на додану вартість

СЕАРПтаСЕ – Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового

СМКОР – Система моніторингу, контролю і оцінки ризиків

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – глобальний план боротьби з ухиленням від оподаткування шляхом здійснення транскордонних операцій

CIT (corporate income tax) – податок на прибуток підприємств

KAS (Krajowa Administracja Skarbowa) – Державна податкова адміністрація

NIP (Numer identyfikacji podatkowej) – податковий ідентифікаційний номер

VAT (value added tax) – податок на додану вартість

ВСТУП

Від того, наскільки сталою та ефективною є податкова система, наскільки законодавством чітко визначені обов'язки платника податків і захищені його права у відносинах із державою, залежить її розвиток і функціонування загалом та окремих сфер і інститутів, в тому числі рівень інвестицій у розвиток бізнесу та створення робочих місць. Держави, конкуруючи між собою за інвестиції, в тому числі податковими системами, пропонують більш комфортні умови для функціонування бізнесу та кращий правовий захист інтересів інвесторів як платників податків, отримуючи й більше надходжень як інвестицій (зовнішніх і внутрішніх), так і податків.

Досвід України і Польщі як держав-сусідів із тісними зв'язками, що на початку 90-х рр. XX століття мали приблизно рівні економічні можливості й стартові умови, свідчить про різний обсяг прямих іноземних інвестицій. Їх обсяг до Польщі у 2021 р. (за даними Польського економічного інституту (PIE)) склав 24,8 млрд. дол. США, в Україну (за даними Національного банку України) - лише 2,3 млрд. дол. США, причому 68,5% з них складала не нові інвестиції, а повернення раніше виведеного з України капіталу, кінцевим контролюючим інвестором якого були резиденти України. А це, безумовно, вплинуло не лише на економічний розвиток, а й на податкову систему та на ділову активність, про що свідчить рейтинг «Doing Business» Світового банку щодо легкості ведення бізнесу 190 країн, в тому числі за показником оподаткування («Paying taxes»), у якому станом на 2020 р. Україна займала 64 місце (за показником «Paying taxes» – 65 місце), тоді як Польща – 40 місце [1].

Відповідно до рейтингу «International Tax Competitiveness Index» міжнародного аналітичного центру «Tax Foundation» станом на 2019 р. та 2022 р. Польща посідала відповідно 35 та 28 місце, а за конкурентоспроможністю корпоративних (з юридичних осіб) податків - 13 та 12 місце відповідно. Україна ж у цьому рейтингу взагалі не була представлена [2].

Зазначене свідчить про те, що у порівнянні з економікою та податковою системою України, правові основи якої визначені у Податковому кодексі України (далі – ПКУ), одним із стимулів швидкого економічного зростання Польщі упродовж наступних 30 років стала саме збалансована система оподаткування. Остання характеризується не лише рівнем податкових ставок, а й досконалим правовим регулюванням обов'язків, прав, законних інтересів та юридичної відповідальності платників податків, тобто їх правовим статусом. Саме тому українські інвестори все частіше відкривають нові бізнеси у Польщі, створюючи там робочі місця та сплачуючи податки до її бюджету (наприклад, фірми з бухгалтерського обслуговування (Biuro Rachunkowe) для надання послуг юридичним особам, заснованих громадянами України). Особливо цей процес посилюється під час агресії РФ проти України, оскільки саме Польща прийняла найбільшу кількість біженців з України, значна частина яких мала достатні матеріальні ресурси для інвестування їх у створення бізнесу в Польщі.

Отже, досвід Польщі про певні особливості регулювання правового статусу платників податків - юридичних осіб як одного із стимулів економічного зростання може стати в нагоді при відновленні та відбудові України та удосконаленні її податкової системи. Саме тому порівняльне дослідження правового статусу платника податків - юридичної особи, його структури та механізму реалізації за законодавством України та Польщі, розробка шляхів його удосконалення, в тому числі з урахуванням досвіду правового регулювання цього питання в Польщі, є актуальним.

Теоретико-методологічну основу дослідження склали наукові праці Баїк О.І, Воронової Л.К., Гетманцева Д.О., Дмитренко Е.С., Дмитрик О.О., Кожури Л.О., Кузьменко О.В., Кучерявенка М.П., Маринів Н.А., Омельченка А.В., Онищук Н. Ю., Пришви Н.Ю., Ровинського Ю.О., Чорної В.Г. та інших. Окремі аспекти правового статусу платника податків - юридичної особи протягом останніх років розглянули у дисертаційних дослідженнях такі науковці: С. О. Бондаренко «Суб'єктивні права платників податків: зміст та класифікація» (2017), С.В. Василенко «Правове регулювання податкового контролю в Україні

(2019), С.О. Лук'янцев «Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств» (2017), М.В. Мірошніченко М.В. «Презумпція правомірності рішень платника податків» (2016), Є.М. Смичок «Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні» (2015), Г.М. Стріяшко «Податкові агенти як суб'єкти податкового права» (2017), О.В. Церковний «Правове регулювання резидентства платників податків» (2017), К.Д. Янішевська «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» (2017), І.В. Ясько «Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні» (2019) та інші. За предметом дисертації лише О.Р. Радишевською у 2010 р. було виконане дисертаційне дослідження «Податкові системи України та Польщі: порівняльно-правовий аналіз» [3]. Водночас ці та інші праці стосуються або загальнотеоретичних питань чи окремих елементів правового статусу платника податків, або ж дослідження цих питань на податковому законодавстві, яке втратило чинність чи зазнало суттєвих змін, в тому числі й у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні через агресію РФ. А це зумовило потребу розглянути зазначені питання у контексті сучасних глобальних змін та запропонувати шляхи вирішення існуючих проблем із урахуванням досвіду Польщі. Усе зазначене вище свідчить про актуальність теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до Основних наукових напрямів та найважливіших проблем фундаментальних досліджень у галузі природничих, технічних, суспільних і гуманітарних наук Національної академії наук України на 2019-2023 роки, затверджених постановою Президії НАН України від 30.01.2019 р. №30 (напрями 3.4.2.12 «Порівняльне правознавство», 3.4.2.21 «Україна в системі сучасного міжнародного правопорядку. Гармонізація законодавства України з європейським та міжнародним правом»), науково-дослідної теми «Угода про асоціацію України з ЄС як основа розвитку її національного законодавства» (державний реєстраційний № 0115U003418) Навчально-наукового інституту «Юридичний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Тему дисертації затверджено на засіданні Вченої ради Навчально-наукового інституту «Юридичний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» (протокол № 3 від 25.11.2019 р.).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу законодавства України і Польщі та практики його реалізації, а також положень наукових джерел визначити сутність та особливості структури правового статусу платника податків - юридичної особи, а також запропонувати шляхи його удосконалення, в тому числі з урахуванням досвіду правового регулювання цього питання у законодавстві Польщі.

Для досягнення поставленої мети було визначено такі *завдання*:

- здійснити історико-правовий аналіз передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи;
- шляхом аналізу стану наукової розробки категорії «правовий статус платника податків - юридичної особи» визначити її поняття і структуру;
- розглянути становлення і розвиток сучасного законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи;
- визначити суттєві ознаки структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України;
- з'ясувати особливості регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні;
- проаналізувати структуру правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством Польщі;
- охарактеризувати механізм реалізації платником податків - юридичною особою процесуальних повноважень як учасника правовідносин із податкового контролю;
- визначити механізм притягнення платника податків - юридичної особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення;
- виявити особливості вирішення податкових спорів за участю платника податків - юридичної особи.

Об'єкт дослідження складають суспільні відносини, які виникають, змінюються чи припиняються у сфері оподаткування та характеризують елементи податку, зокрема його платника, а *предметом дослідження* є правовий статус платника податків - юридичної особи (за законодавством України та Польщі).

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження особливостей регулювання правового статусу платників податків - юридичних осіб за законодавством України та Польщі склала система загальних та спеціальних методів наукового пізнання. Використання історико-правового методу (підрозділи 1.1, 1.3, 2.1, 2.2) дало можливість розглянути історію становлення і розвитку податкових систем, інституту юридичної особи та набуття нею спеціального статусу платника податків, а також законодавства України та Польщі, що регулює правовий статус такого платника податків. Порівняльно-правовий метод (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2) покладено в основу дослідження спільних та відмінних рис законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи, його структури. За допомогою логіко-семантичного методу (підрозділ 1.2., розділи 2, 3) визначено поняття «правовий статус платника податків - юридичної особи» та проаналізовано співвідношення таких визначальних у структурі правового статусу платника податків - юридичної особи понять, як «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання». Застосування системно-структурного та системно-функціонального методів (підрозділи 2.1, 2.2) дозволило розглянути систему прав та обов'язків платників податків за законодавством України та Польщі. Метод статистичного аналізу (підрозділ 3.3) було використано під час роботи з офіційними статистичними матеріалами Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, судових органів України та Польщі. Використання індуктивного методу (розділи 2, 3) дозволило сформулювати пропозиції з удосконалення законодавства України про правовий статус платника податків-юридичної особи.

Нормативно-правову основу дисертації становить законодавство України та Польщі, а також асquis Європейського Союзу, а *теоретичну основу* – наукові джерела учених у галузях теорії права, фінансового, адміністративного,

інформаційного, цивільного, господарського права та економіки. *Емпіричною основою* дослідження слугували звітні та статистичні матеріали Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, судові рішення, узагальнення судової практики, аналітичні та оглядові матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних порівняльно-правових досліджень, у якому з використанням сучасних методів наукового пізнання, доктринальних положень наукових джерел, нормативно-правових актів, правозастосовної практики визначено сутність і особливості структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України і Польщі, а також напрями удосконалення законодавства України у цій сфері і подальшої гармонізації його із законодавством Європейського Союзу.

Наукова новизна одержаних результатів конкретизується у таких основних положеннях та висновках:

уперше:

запропоновано авторську конструкцію структури правового статусу платника податків - юридичної особи – як системи законодавчо встановлених і взаємопов'язаних елементів: 1) обов'язки платника податків - юридичної особи; 2) права платника податків - юридичної особи; 3) законні інтереси платника податків - юридичної особи; 4) відповідальність платника податків - юридичної особи;

виокремлено такі особливості податкового обов'язку юридичної особи - платника податків: 1) є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, прямо передбачених законом; 2) реалізується юридичною особою - платником податків через органи управління або законних представників; 3) юридичну відповідальність за невиконання (неналежне виконання) податкового обов'язку несе не тільки сама юридична особа - платник податків, але також і її посадові особи (крім випадків, визначених ПКУ або законами з питань митної справи); 4) включає обов'язки обчислити, задекларувати, сплатити суму податку (збору).

здійснено порівняльний аналіз регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи у сучасному податковому законодавстві України (з 1991 р.-і до сьогодні) та Польщі (з 1989 р.-і до сьогодні) із виокремленням кодифікованої (Україна) і некодифікованої (Польща) моделей такого регулювання та встановлено майже однаковий обсяг і зміст прав та обов'язків юридичної особи - платника податків у законодавстві цих країн (Додатки В, Г), за винятком прав і обов'язків, які випливають з договору про співпрацю між контролюючим органом і великим платником податків, що дозволило запропонувати використати досвід Польщі та доповнити ПКУ статтею 38-2 «Договір про співпрацю великого платника податків з контролюючим органом», що сприятиме більшій правовій визначеності податкового обов'язку великого платника податків;

обґрунтовано, що під час воєнного стану в Україні правовий статус платника податків - юридичної особи зазнав суттєвих змін: 1) від тимчасового розширення його прав, зменшення обов'язків, пом'якшення відповідальності через суттєве спрощення механізму адміністрування податків – на початку запровадження воєнного стану у зв'язку із об'єктивною неможливістю значної кількості таких платників виконати податковий обов'язок, а держави – здійснювати повноцінний податковий контроль; 2) до поступового повернення довоєнної системи оподаткування платників податків - юридичних осіб із деякими особливостями у зв'язку із необхідністю значних фінансових ресурсів для забезпечення функціонування держави і її інституцій в умовах воєнного стану;

удосконалено:

класифікацію видів спеціального правового статусу у контексті юридичної особи - платника податків: 1) за ознакою резидентства (статус резидента, нерезидента); 1) за розміром (статус великого платника податків, платника податків середнього чи малого підприємства); 3) за спрямованістю діяльності юридичної особи на отримання прибутку (статус підприємства, неприбуткової установи та організації); 4) за сплатою конкретного податку чи групи податків (юридичні особи на загальній системі оподаткування, на спрощеній системі

оподаткування);

систему обов'язків і прав платника податків - юридичної особи як елементів структури його правового статусу на основі аналізу законодавства України та Польщі і виокремлено три групи обов'язків: 1) які є складовою податкового обов'язку; 2) які забезпечують належну внутрішню організацію виконання платником податків податкового обов'язку; 3) які забезпечують можливість здійснення повноважень контролюючих органів щодо податкового контролю); три групи прав: 1) які забезпечують можливість належного виконання податкового обов'язку; 2) які забезпечують захист майнових інтересів платника податків; 3) які забезпечують захист інтересів платника податків під час заходів податкового контролю (Додатки В, Г). З метою розширення обов'язків платника податків щодо підготовки та подання звітності аргументовано потребу доповнити статтю 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» новим пунктом 12-1.7 для уникнення правових колізій між приписами законодавства України і Міжнародних стандартів фінансової звітності;

доктринальне розуміння загальних понять «платник податків», «податковий контроль», «податковий спір» із визначенням їх конкретних (видових) понять у такій редакції: «платник податку - юридична особа» – особа, яка має, одержує (передає) об'єкти оподаткування або провадить діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами; «податковий контроль платника податків - юридичної особи» – особливий вид такого контролю, контрольованим суб'єктом в якому є юридична особа, а предметом – дотримання нею податкового обов'язку; «податковий спір за участю платника податків-юридичної особи» є особливим, комплексним та складним видом податкового спору, особливостями якого є складний порядок обґрунтування правових позицій сторін, що потребує спеціальних знань (бухгалтерський, податковий облік), значні суми податкових зобов'язань як предмет спору, захист інтересів юридичних осіб у цих спорах виключно їх представниками;

наукові підходи до розуміння: механізму вирішення податкових спорів за участю платника податків - юридичної особи із доповненням його окремим елементом – застосування інституту конституційної скарги для захисту порушених прав такого платника; процедури податкового провадження, яку запропоновано удосконалити (із урахуванням досвіду Польщі), доповнивши статтю 57 ПКУ пунктом 57.3.

дістали подальшого розвитку:

періодизація становлення та розвитку сучасного податкового законодавства України у контексті регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи, до якої автором запропоновано включити окремий період (з 2020 р. - і до сьогодні) з огляду на суттєві зміни у його регулюванні у зв'язку із цифровізацією податкової системи, набуттям статусу кандидата на членство в Європейському Союзі, запровадженням воєнного стану тощо;

наукові підходи до співвіднесення понять «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» у контексті платника податків - юридичної особи як загальне і часткове шляхом аналізу відповідних норм ПКУ та Ординації податкової Польщі та аргументовано позицію, відповідно до якої: податковим зобов'язанням слід розуміти лише певну суму коштів, яка підлягає сплаті; поняття «податковий обов'язок» включає в себе окрім обов'язку платника податків сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету й інші обов'язки (обчислити суму податкового зобов'язання податку (збору), платником якого він є; скласти податкову декларацію з цього податку (збору) за затвердженою формою і подати її контролюючому органу);

обґрунтування особливостей реалізації у ПКУ принципу індивідуальної юридичної відповідальності, передбаченого у законодавстві Польщі, та його узгодження із принципом винного податкового правопорушення шляхом внесення змін: до статті 110 ПКУ (до суб'єктів фінансової відповідальності за податкові правопорушення віднести посадових (службових) осіб юридичних осіб - платників податків); до статей 123, 124, 125 ПКУ (чітко визначити умови

застосування кваліфікуючих критеріїв повторюваності та вини (у формі умислу або необережності) для окремих видів податкових правопорушень).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, вони можуть бути використані і використовуються у:

законотворчій діяльності – для удосконалення податкового законодавства шляхом внесення змін і доповнень до нього (Акт впровадження Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 18.12.2023 р. 20д9/10-2023/277882);

освітній діяльності – під час проведення занять та підготовки навчально-методичного забезпечення з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податкове консультування» (Довідка про впровадження Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана від 26.09.2023 р. № 06/34-533);

науковій діяльності – для наукових досліджень загальних і спеціальних проблем податкового права (довідка Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана від 26.09.2023 р. № 06/34-533);

практичній діяльності – під час роботи дисертанта як практикуючого сертифікованого аудитора і співробітника міжнародної аудиторської компанії АС Crowe Ukraine із відокремленим структурним підрозділом на території Польщі та представлення інтересів українського бізнесу у польській юрисдикції (Акт впровадження від 17.10.2023 № 03/17-10).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею. Усі її положення, висновки і пропозиції отримані і сформульовані автором особисто. Наукова стаття, опублікована у співавторстві з Дмитренко Е.С., містить особистий внесок здобувача – розгляд інституту конституційної скарги та можливостей його застосування для захисту прав платників податків.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження апробовано на Міжнародному податковому конгресі «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки» (12 грудня 2019 р., м. Ірпінь), міжнародних науково-практичних

конференціях: «Актуальні проблеми правової науки в сучасному світі: в умовах глобалізації розвитку інфраструктури» (02-03 квітня 2020 р., м. Київ); «Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин» (09 квітня 2020 р., м. Київ); «Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних викликів» (26-27 листопада 2020 р., м. Черкаси); «Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства» (15 січня 2021 р., м. Київ); «Політико-правова реформа в Україні: методологія, теорія, праксеологія» (15 жовтня 2021 р., м. Київ), а також у практичній діяльності дисертанта у міжнародній аудиторській компанії АС Crowe Ukraine із представництвом на території Польщі.

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 11 наукових публікаціях, з них: 4 статті у фахових наукових виданнях України з юридичних наук категорії «Б», 1 стаття у зарубіжному науковому виданні країни, яка входить до Організації економічного співробітництва та розвитку та Європейського Союзу, та 6 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які містять 9 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (188 найменувань) та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 239 сторінок (основний зміст – 189 сторінок).

РОЗДІЛ 1.

ДОКТРИНАЛЬНІ ТА ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

1.1. Історико-правовий аналіз передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи

Досліджуючи питання регулювання правового статусу платників податків - юридичних осіб за законодавством України та Польщі, важливо розглянути еволюцію інституту правосуб'єктності юридичних осіб в цілому та окремо щодо наділення їх спеціальним правовим статусом як платників податків. А тому розглянемо в якості передумов формування такого статусу становлення та розвиток інститутів юридичної особи та системи оподаткування.

Юридичні особи володіють правоздатністю та приймають участь не лише у цивільних та господарських правовідносинах на рівних з фізичними особами, а й вступають у фінансово-правові відносини з державою як платники податків. Те, що певне суспільне формування, сукупність осіб (лат. *universitas*) може розглядатися, як самостійний суб'єкт права, незалежний від окремих фізичних осіб, які складають його, змусив науковців спробувати дати відповідь на питання, чи взагалі можливо його визнання самостійною особою нарівні з реальною людською особистістю.

Першою теорією про правову природу юридичної особи прийнято вважати теорію фікції, виникнення якої пов'язують з Ліонським собором 1245 р. а творцем вважають Папу Римського Іннокентія IV. Вирішуючи питання церковного права про те, чи може *universitas* відлучатися від церкви або допускатися до присяги, він постановив, що це безтілесна уявна істота, а тому не може бути відлученою від церкви; і як безтілесна істота, вона не має власної волі і не може діяти самостійно, а лише через своїх членів. Надалі ця теорія отримала розвиток у працях видатного німецького правника XVIII-XIX століття Фрідріха

Карла фон Савіні та роботах його послідовників Е. Бірлінга, Г. Пухти, П. Рота та інших [5, с. 70].

У подальшому правова наука напрацювала велику кількість теоретичних концепцій про юридичну особу, які ґрунтуються на досвіді вітчизняної та зарубіжної практики. Зв'язок з практикою є необхідним для того, щоб науково-правові вчення не були відірваними від реальних правовідносин у суспільстві.

Інститут юридичної особи завжди був і залишається одним із найскладніших у юриспруденції. Це стосується як загального правового статусу юридичної особи, так і її спеціального правового статусу як платника податків. Тож удосконалення інституту юридичної особи в сучасному українському праві у напрямку, що відповідає потребам сьогодення, потребує перш за все з'ясування правової природи зазначеного інституту.

У зв'язку із цим доцільно звернутися насамперед до витоків інституту правосуб'єктності юридичних осіб у римському праві. Ідея юридичної особи як самостійного суб'єкта цивільного права становить найбільшу заслугу римського права, хоча, як зазначав Й.О. Покровський, у самому Римі така форма союзної організації напрацьовувалася досить повільно. І хоча юридичні особи в римському праві не досягли повного розвитку, поряд із цим у римському праві не тільки було сформульовано ідею юридичної особи, а й надано їй основне практичне втілення: були вироблені поняття правоздатності, незалежно від імені фізичної особи, прийоми штучної дієздатності й навіть основні типи юридичних осіб [6, с. 85-86]

Навіть у найдавніші часи у Стародавньому Римі мали місце різноманітні приватні корпорації, наприклад союзи з релігійними цілями (*sodalitates*, *collegia sodalicia*) та спілки професійні різних ремісників (*pistorum* (пекарів), *fabrorum* (майстрів по дереву та металу) тощо). Про такі приватні корпорації згадується вже в законах XII таблиць. За свідченням Гая, вони надавали членам *collegia sodalicia* (*sodales*) право створювати для себе правила і статути, аби ці статути не суперечили закону [7, с. 65].

За часів Римської республіки, а згодом й імперії, подібних приватних корпорацій виникало безліч: з'являлись корпорації *apparitorum* (нижчих служителів при магістратах), корпорації взаємодопомоги (похоронні - *collegia funeraticia*) тощо. Всі ці корпорації мали, звичайно, певну організацію і певне загальне майно - загальну касу (*arca communis*), але це майно юридично розглядалося або як майно всіх окремих членів (за правилами товариства, *societas*) у певних частках, або як майно одного з них - того, хто є скарбником. Корпорація не виступала як єдність, як особлива юридична особа, і не вступала у такій якості у будь-які зовнішні відносини, треті особи мали справу тільки з окремими членами [7, с. 66].

У період раннього середньовіччя, що починається після падіння Західної Римської імперії в V столітті, розвиток інституту юридичної особи на тривалий час переривався по причині недостатнього розвитку економічних відносин у феодальному суспільстві. Але вже з XII-XIII століть завдяки поступовому розвитку торгівлі та ремесел у середньовічних містах почали виникати ремісничі цехи – союзи ремісників однієї чи кількох професій в межах міста. Права ремісничих цехів були закріплені у відповідних документах: пожалуваннях, постановах міських властей, статутах. До того ж часу відносять утворення європейськими купцями торгових гільдій і союзів, на кшталт Ганзейського союзу [8, с. 57-59].

На початку XV століття в Італії була створена організація, яку в сучасній науковій літературі прийнято вважати прообразом сучасного акціонерного товариства – Генуезький банк Святого Георгія. Характерною його рисою був поділ майна на частки рівної номінальної вартості. Володіння такими частками, а також перехід у володіння іншої особи, засвідчувалося записом у спеціальній книзі і забезпечувало право на участь в організації, в розподілі її прибутків/збитків, а також на участь в управлінні шляхом голосування на загальних зборах і у виконавчому органі [9, с. 11].

На межі XVI - XVII століть спочатку в Англії, а згодом в Голландії та Франції, починають створюватися великі компанії з метою освоєння заморських колоній і торгівлі з ними. Характерними рисами таких компаній були об'єднання

капіталів багатьох осіб та досить складна система управління, що визначалась статутними документами. Наприклад, Британська Ост-Індська компанія, створена у 1600 році указом Єлизавети I для торгівлі з Індією та Китаєм, вже на початку своєї діяльності мала у своєму складі більше ста акціонерів, а капітал за даними різних джерел становив від 30 до 72 тисячі фунтів. На чолі компанії стояли загальні збори учасників, які скликалися у визначеному порядку і приймали рішення більшістю голосів. Чергові збори скликалися щорічно, надзвичайні – по мірі необхідності [9, с. 12].

Промисловий переворот, що відбувався у країнах Західної Європи та США протягом XVIII-XIX століть, обумовив суспільну необхідність в акумуляції ще більших за обсягом капіталів для організації масштабних господарських проєктів з будівництва залізниць, доріг, видобутку корисних копалин тощо, які мали велике значення для розвитку ринкової інфраструктури. У цей же період в законодавстві Англії, Франції, Німеччини було закладено основні принципи сучасного корпоративного управління господарськими товариствами, зокрема, акціонерними, які найкращим чином відповідали саме потребі у великій концентрації капіталу. В середині XIX століття в Англії всі законодавчі акти, що регулювали діяльність акціонерних товариств, було зведено в єдиний закон, і вперше у світі була запроваджена реєстраційна система створення акціонерного товариства. У другій половині XIX століття акціонерні товариства, як найбільш складна форма юридичної особи, отримали детальне законодавче регламентування діяльності практично у всіх країнах Європи та більшості американських штатів [9, с. 17]. Саме в цей період в кожній з країн еволюційним шляхом складається певна система юридичних осіб, із загальними рисами та особливостями, властивими кожному національному правопорядку, що в подальшому стала основою сучасної системи. Одночасно з цим розвивалися наукові уявлення про юридичну особу.

Варто зазначити, що у світовій юридичній науці не одразу склалася цілісна наукова концепція інституту юридичної особи, природи її окремої правосуб'єктності. Для того, щоб зрозуміти, наскільки складним був шлях формування сучасного погляду, слід проаналізувати А. Брінца, О. Гірке. Ф.

Савіньї, Р.Єрінга та багатьох інших. Серед вчених, які досліджували правову природу юридичної особи, в числі перших, як правило, згадують Ф. К. Савіньї, на думку якого юридична особа є «штучним суб'єктом», створеним законодавцем для фіктивної прив'язки до нього суб'єктивних прав та обов'язків, які насправді належать або його засновникам, тобто фізичним особам або так і залишаються «безсуб'єктними» [10, с. 139].

Німецький юрист Алоїс Брінц у своїй праці «Критичні записки цивілістичного змісту» (*Kritische Blätter civilistischen Inhalts*) розвинув теорію «цільового майна», відповідно до якої обов'язки можуть належати конкретному суб'єкту права і служити лише певній меті. За інших умов участь самого суб'єкта права взагалі не потрібна, оскільки його функції цілком може виконувати відокремлене для цього майно [11, с. 24].

Своєю чергою, Рудольф фон Єрінг своїми дослідженнями заклав основу теорії «інтересу». В її основі лежить твердження про те, що комплекс прав та обов'язків юридичної особи насправді належить фізичним особам, у розпорядженні яких знаходиться спільне майно, і саме ці фізичні особи одержують прибуток від його використання. Тобто юридична особа уособлює загальний інтерес її засновників, і саме тому її слід розглядати як єдиний і неподільний центр, спеціально створений за допомогою особливої юридичної техніки для найбільш вигідної взаємодії засновників у процесі досягнення певних спільних цілей [12, с. 322].

Дещо подібними до праць зазначених німецьких вчених були погляди французького ученого М. Планіоля, автора теорії колективної власності, який стверджував, що юридична особа – лише засіб, призначений спростити управління колективною власністю. Відповідно під юридичною особою він розумів колективне майно, відокремлене від майна інших осіб, що перебуває у володінні певної групи людей [13, с. 38].

Згодом на противагу теорії «фікції» в Європі почали виникати альтернативні наукові концепції, які розглядали юридичну особу вже як особливий соціальний організм зі своєю власною волею, як цілісного суб'єкта, а

не просто як сукупність інтересів окремих фізичних осіб. Цю ідею підтримав німецький правознавець Отто фон Гірке, який характеризував юридичну особу, як «тілесно-духовний організм» або «союзну особистість» [14, с. 19].

Л. Мішу, Р. Салель обґрунтовували реальність юридичних осіб не у фізичному чи біологічному, а в соціально-правовому сенсі. І.О. Покровський вказував на те, що поняття суб'єкта права є певною мірою технічним,, умовним і застосовним до юридичних осіб [15, с. 73].

Загалом у теорії юридичної особи є три групи концепцій: 1) що заперечують існування всякого реального суб'єкта із окремими властивостями юридичної особи (теорії фікції); 2) що визнають існування реального суб'єкта – юридичної особи (теорії реальності); 3) що заперечують корисність і необхідність поняття юридичної особи (негативні теорії) [5, с. 70]. Проте більшість теорій юридичної особи об'єднує ідея, що суб'єктом права, крім фізичної особи, може бути організація, що володіє самостійними правами та обов'язками. І саме це, на наш погляд, є необхідною передумовою для того, щоб юридична особа могла вступати у фінансово-правові відносини із державою як самостійний суб'єкт - платник податків.

По мірі того, як еволюціонували економічні відносини і у відповідь на їх потреби формувався інститут юридичної особи, еволюціонувалися й суспільні відносини щодо сплати податків. Як зазначає Д.О. Гетманцев, історія оподаткування взагалі нерозривно пов'язана з історією людства. Відображаючи весь процес розвитку людини від найдавніших часів до наших днів, податки іноді ставали каталізатором суспільних процесів, а іноді їх наслідком. Оподаткування є настільки невід'ємною складовою суспільного життя і соціальних відносин, що по його історії можна вивчати історію людства в цілому. Податок є одним із найбільш чутливих до економічних змін явищ, у якому відображаються всі зміни в економічному житті суспільства. Водночас, оподаткування є наслідком, а не передумовою зазначених змін, чим пояснюється деяке неспівпадіння у часі історичних етапів розвитку системи оподаткування та економічних відносин.

Зазначений ефект посилюється тим, що податок має не тільки економічне, але й політичне значення як інструмент державного управління [16, с. 45].

Тому юридичні особи, виникнувши як особливий соціальний інститут та отримавши певне поширення, не одразу стають самостійними суб'єктами податкових відносин. Для того, щоб зрозуміти, коли і як це відбулося, варто розглянути історичні етапи розвитку податкових систем, які, як уже було зазначено, не завжди співпадають з історичними етапами розвитку економічних відносин. І хоч дослідженням історії розвитку податкових систем займалося багато учених (В.Л. Андрущенко, Д.О. Гетманцев, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, П.М. Ткаченко, Ф.О. Ярошенко та інші), серед них відсутня єдина точка зору на її періодизацію.

Найбільш поширеним є виокремлення трьох етапів розвитку податкових систем: перший етап охоплює стародавній світ і початок середніх віків, другий – XVI – XVIII ст., третій етап припадає на XIX ст. і продовжується у наш час. Така періодизація була вперше запропонована І.І. Янжулом [17, с. 386–393]. Незважаючи на те, що цій теорії вже більше століття, її дотримуються і сучасні науковці В. Л. Андрущенко [18, с. 251-273], І. О. Лютий [19, с. 8], П. В. Мельник [20, с. 109], А. М. Соколовська [21, с. 37], Я.Д. Малкіна [22, с. 885] та інші.

Із цим підходом важко погодитись, оскільки відносини оподаткування безперервно розвивалися та вдосконалювалися протягом усього XX століття, і це значно вплинуло на їх характер та елементи. Тому окремі учені, зокрема Т.Б. Ясеновська, вважають, що із початком XXI століття почався четвертий період розвитку оподаткування [23, с. 118].

Деякі дослідники уникають питання періодизації історії оподаткування, концентруючись або на глибокому аналізі окремих податкових систем минулого, або пропонуючи осмислити вплив оподаткування на історію людства в цілому, як наприклад Чарльз Адамс у роботі «Вплив податків на становлення цивілізації» [24]. У зазначеній праці досліджено історичні джерела та на конкретних прикладах проілюстровано, як несправедливі податки призводили до соціальних та політичних катаклізмів і навіть до руйнування цілих імперій.

Щодо історії становлення оподаткування на територіях сучасної України та Польщі, то вона сягає часів Київської Русі, Литовсько-Руського князівства та Речі Посполитої. Її дослідженням в Україні займалися такі вчені, як Ф.О. Андрущенко, Т.М. Горова, С. М. Злупко, Н.О. Ільєнко, В.М. Мельник, П.В. Мельник, М.Н. Ткаченко, Ф.О. Ярошенко та інші. Зокрема, Ф.О. Андрущенко, В.М. Мельник П.В. Мельник, Ф.О. Ярошенко розглядають історію податкової системи на теренах сучасної України відповідно до такої періодизації: податки в епоху Київської Русі (IX-кінець XIII ст.), податки Литовсько-Польської доби (початок XIV-початок XVI ст.), податки у козацькій державі 1648-1654 рр., московсько-російська податкова система (середина XVI - початок XX ст.), податкова системи за часів радянської влади (1917-1991 рр.), податкова система незалежної України (1991-2010 рр.) [25, с. 3].

На думку С. М. Злупко, розвиток вітчизняного оподаткування охоплює три етапи: перший етап – це період від найдавніших часів до зруйнування татаро-монголами давньоукраїнської держави – Київської Русі; другий датується початком XIV - XVII століть, третій – це час із середини XVII ст. до 1991 р. [26, с. 28]. Тобто С.М. Злупко московсько-російський і радянський періоди вважає одним етапом. Натомість Ясеновська Т.Б. додає, що з проголошенням України незалежною державою започатковано четвертий етап [23, с. 119], що ознаменував кінець панування підходу до податку як суспільно необхідного явища, породженого державою, суть якого зводиться до одностороннього диктату з боку правлячої верхівки стосовно умов формування і використання сукупного грошового доходу суспільства. Унаслідок впровадження цієї ідеології на державному рівні процес природної еволюції оподаткування в Україні було перервано [23, с. 123]. До речі, те саме буде справедливо стверджувати і стосовно Польської Народної Республіки, яка з 1955 по 1991 рр. була учасницею Організації Варшавського договору і разом із СРСР будувала соціалістичну економіку із притаманний їй марксистським підходом до податкової системи.

Здійснюючи історико-правовий аналіз розвитку оподаткування та інституту юридичної особи як передумов формування правового статусу

платника податків - юридичної особи, звернули увагу на періодизацію сучасних податкових систем, запропоновану Д.О. Гетманцевим, і яка охоплює такі періоди: 1 період - від початку людства до XV-XVI століття н.е.; 2 період - з кінця XVI століття - до XVIII століття; 3 період - з кінця XVIII століття - до початку XX століття; 4 період - з початку XX століття - до шістдесятих років XX століття; 5 період - з 60-х років XX століття - до сьогодні [16, с. 46].

Ця періодизація є достатньо узагальненою і може стати підґрунтям для подальшого дослідження сучасних податкових систем різних країн, включаючи також Україну та Польщу. Тому вважаємо за необхідне навести найбільш характерні, на наш погляд, риси зазначених періодів розвитку системи оподаткування, а також з'ясувати, на якому з них юридичні особи стають самостійними учасниками податкових правовідносин.

Під час першого періоду (найдовшого) розвиток оподаткування був найповільніший і навіть після виникнення інституту держави перерозподільчі відносини, які зараз називаємо податковими, існували не тільки в межах державних відносин, а й поза ними, оскільки різноманітні податі сплачувались на користь суверена, феодалів, церкви. Низький рівень розвитку грошового обігу зумовлював переважно натуральну форму оподаткування та велику частку оподаткування у вигляді різних повинностей та відробітків і перевага надавалася прямому оподаткуванню.

Самі по собі податки та податкові платежі у цей період були недорозвиненими, епізодичними та безсистемними, а справляння податків здійснювалося залежно від потреби в ресурсах та достатньо часто під певною умовою. Відповідно рівень правового регулювання податкових відносин був низьким, оскільки податкові норми мали одиничний характер, зважаючи на недорозвиненість права як такого та невелике значення оподаткування для фінансування публічних потреб. Та й рівень розвитку наукового осмислення оподаткування був настільки низьким, що його можна вважати скоріше доказом відсутності фінансової науки в цей період, ніж її наявності навіть у недорозвинутому вигляді. У цей період існували специфічні податки, яких далі

не було в жодному іншому історичному періоді (наприклад, податки на рабів), а також дискримінаційні податки для окремих груп населення (зокрема християн, євреїв тощо). Зазначимо, що протягом першого періоду розвитку оподаткування юридичні особи ще не визнавались окремими платниками податків. Тому податковий тягар несли безпосередньо ті фізичні особи, які входили до складу товариств та інших суспільних об'єднань, як за часів Стародавнього Риму, так і у ранньому Середньовіччі, коли інститут юридичної особи лише починав відроджуватися після рецепції римського права середньовічними західноєвропейськими державами [16, с. 57].

Під час другого періоду розвитку системи оподаткування, на думку Д.О. Гетманцева, податкові відносини остаточно оформлюються в межах державних відносин, а оподаткування в повній мірі забезпечується державним примусом. У справлянні податків з'являються ознаки системності, поширюється нецільове оподаткування, хоча значною залишається також частка цільових платежів. Податки перетворюються в одне з основних джерел наповнення державної казни, поряд із ще значними за обсягами доходами від регалій, доменів та військової здобичі. Обсяги оподаткування та державних доходів взагалі істотно зростають у порівнянні з попереднім етапом [16, с. 96].

Іншими особливостями другого періоду є такі: розвиток грошового обігу та поширення грошової форми справляння податків при збереженні натуральної форми; оподаткування майна за формальними зовнішніми ознаками, розмір податку не співвідноситься з реальною вартістю майна; розвиток непрямого оподаткування та підвищення значення непрямих податків порівняно з прямими. Однак рівень правового регулювання податкових відносин все ж таки залишається невисоким. Для правового регулювання характерна суперечність, подвійність оподаткування, обмеженість норм, спрямованих на захист платників податків. Щодо адміністрування податків у цей час, то воно було вкрай недорозвиненим, дискримінаційним для платників податків, а санкції за порушення податкових норм відрізнялися жорстокістю. Окрім того, період характеризується засиллям відкупної системи збирання податків та кругової поруки. Тому цілком зрозумілим, що на цей

час припадає найбільша за всю історію оподаткування кількість відомих податкових бунтів, війн та революцій (селянські війни, Англійська буржуазна, Велика французька та Американська революції, про які, до речі, саме у податковому аспекті досить докладно йдеться у вищезгаданій роботі Ч. Адамса).

У цей період з'являються перші теорії оподаткування, які характеризуються безсистемністю та суперечливістю. Оподаткування на рівні держави, суспільства та філософії здебільшого сприймається, як приватноправовий механізм, що належить суверену, і може делегуватися ним іншим особам (зокрема, відкупщикам). Водночас спостерігається жорстка протекціоністська політика урядів, спрямована на обмеження постачання в країну товарів іноземного виробництва. Така політика призводить до розповсюдження контрабанди. Як зазначав В.Л. Андрущенко, це була епоха податкових експериментів, податкових винаходів, податкових бунтів. Епоха пошуків та розчарувань, яскравих ідей і безглуздих законів.... Однак саме на цьому історичному етапі почала формуватися податкова держава, тобто держава, існування і діяльність якої забезпечені головним чином за рахунок податків [27, с. 84].

Зауважимо, що саме під час другого періоду юридичні особи, які спочатку виникли як ремісничі цехи, торгові гільдії, а згодом, і як акціонерні товариства (наприклад, згадані вже Ост- та Вест-Індські компанії), стають самостійною категорією платників податків, окремою від фізичних осіб, які вступали в такі об'єднання. Оподаткування юридичних осіб у ті часи існувало у формі плати за патенти, ліцензії та концесії, що давало право на відкриття цеху або мануфактури, а також у формі непрямих податків та мита на продаж та імпорт/експорт товарів [16, с. 79].

Під час третього періоду розвитку системи оподаткування податки стають основним джерелом державних доходів, істотно переважаючи всі інші доходи бюджетів європейських країн (більше 2/3 від надходжень бюджетів). Доля обсягу непрямого оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів в цей час істотно зростає, але в непрямому оподаткуванні присутній так званий «каскадний ефект», тобто штучне подвійне оподаткування та

нарахування податку на податок [16, с. 125]. Тим не менш, адміністрування податків удосконалюється, скасовується відкупна система, удосконалюються та ускладнюються податкові процедури, для справляння окремих податків використовуються нові інструменти (наприклад, земельний кадастр), а в механізмі справляння непрямих податків момент виникнення податкового зобов'язання переміщується від моменту виготовлення товару до моменту його продажу. Іншими особливостями періоду є такі: зникає відкупництво податків, натомість функцію збору податків перебирають на себе органи держави, зокрема, подекуди поліція; з'являються спеціалізовані фіскальні органи, до відання яких поступово переходять повноваження щодо контролю за справлянням податків; оподаткування індивідуалізується, тобто при визначенні елементів податків починають враховуватись особливості окремих категорій платників з метою реалізації принципу справедливості оподаткування. Як результат, з'являються прогресивні шкали податкових ставок замість пропорційних, а при оподаткування починає застосовуватись категорія неоподатковуваного мінімуму. Виникає та удосконалюється податкова звітність та загалом процес декларування податкових зобов'язань платниками податків. У більшості західноєвропейських країн у цей час: скасовується архаїчна подушна подать; вводяться нові прямі податки (податки на доходи фізичних осіб та підприємств, податок на прибуток акціонерних товариств, податок на спадок, на капітал).

Важливо, що фінансова наука починає відігравати вирішальну роль у податковій політиці, з'являється наука фінансового права та галузь фінансового права як така. Наявність податкового обов'язку вперше пов'язується із правом обирати і бути обраним, відповідно відбувається розширення прав парламентів у питаннях оподаткування щодо введення нових податків та зміни існуючих.

Отже, саме під час третього періоду розвитку системи оподаткування з'являються такі специфічні податки з юридичних осіб, як податок на доходи підприємств, податок на прибуток акціонерних товариств, податок на капітал. Зазначені податки стали прообразом сучасної системи корпоративного

оподаткування, і зокрема, найпоширенішого у світі податку на прибуток підприємств (corporate income tax, CIT).

Зазначимо, що важливою передумовою для виникнення податків на прибуток та капітал став винахід ще у XV столітті італійським ченцем-математиком Лукою Пачолі (Fra Luca Bartolomeo de Pacioli) подвійного запису [28], що став основою бухгалтерського обліку, ведення якого є необхідним для визначення розміру капіталу та оподатковуваного прибутку підприємства або корпорації. В основі теорії бухгалтерського обліку лежить принцип автономності юридичної особи від власності тих осіб, що її створили. Майно та інші активи юридичної особи – це саме її майно (а не майно засновників), яке утворено, зокрема, за рахунок внесків засновників до капіталу та зобов'язань перед третіми особами, і його може ставати більше або менше за рахунок отримання прибутку або збитку. От власне можливість реєстрації у єдиному грошовому вимірюванні будь-яких змін у вартості активів (майна), зобов'язань, капіталу, отримання прибутку або збитку – і забезпечується веденням бухгалтерського обліку. Тому згодом обов'язок ведення бухгалтерського обліку стає одною з визначальних рис правового статусу платників податків - юридичних осіб.

Під час четвертого періоду розвитку системи оподаткування істотно зростає обсяг оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів до бюджетів. Однак частка обсягу непрямого оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів до бюджетів зменшується внаслідок введення податку на доходи фізичних осіб [16, с. 136]. Податок вже не сприймається виключно як фіскальний інструмент із наповнення бюджету, а як інструмент державної економічної політики, регулююча функція податку стає в рівень з фіскальною.

Визначальну роль у податковій політиці у той час виконує наука фінансового права. Завдяки її розвитку відбувається подальше вдосконалення процедур адміністрування податків, податкової звітності та декларування податкових зобов'язань платниками податків, а також система спеціалізованих податкових органів, повноваження податкових органів.

Наявність податкового обов'язку у більшості країн світу вже не пов'язується з правом обирати та бути обраним. Розширюються права парламентів у погодженні питань оподаткування щодо введення нових податків та зміни існуючих. Тоталітарні режими починають використовувати оподаткування як інструмент політичної боротьби та винищення цілих соціальних верств населення. Водночас у так званих «капіталістичних» країнах виникає та розвивається ціла індустрія ухилення від оподаткування або податкової оптимізації, що включає в себе, крім технології, спеціалістів та фінансових інструментів, навіть цілі держави і території (так звані «офшори»).

П'ятий період розвитку системи оподаткування ознаменувався запровадженням ПДВ, який швидко перетворився на основний непрямий податок, завдяки чому зросла частка обсягу непрямого оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів до бюджетів. Водночас зростає обсяг оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів в бюджет [16, с. 153]. Особливостями цього періоду є такі: прогресивні шкали податкових ставок прямих податків стабілізуються, зменшуючись у порівнянні з попереднім періодом (навіть до єдиної ставки оподаткування); для удосконалення адміністрування використовуються новітні електронні технології; удосконалюється та ускладнюється податкова звітність; у декларуванні податкових зобов'язань платниками податків починають використовуватися сучасні електронні технології; розвивається система спеціалізованих податкових органів, розширюються її повноваження; фактично нівелюється банківська та комерційна таємниця як перешкода для податкового контролю. Іншою особливістю є та, що усуваються основні прояви податкової дискримінації, які існували до цього часу за національністю, кольором шкіри, статтю, віком тощо.

У цей період також розширюються пільги для соціально незахищених громадян, що зменшує кількість податкових протестів. Податок стає різноплановим фіскальним інструментом наповнення бюджету. Відбувається подальший розвиток науки фінансового права та міжнародного співробітництва шляхом

прийняття міжнародних угод і конвенцій в галузі оподаткування, в тому числі з метою запобігання ухилення від оподаткування або податкової оптимізації.

Погоджуючись у цілому із запропонованою Д.О. Гетманцевим періодизацією розвитку системи оподаткування, вважаємо, що за сучасних умов уже можна стверджувати про початок з 2010-х рр. нинішнього століття нового – шостого періоду. Він пов'язаний із глобалізацією як світової економіки, так і фінансової системи, у результаті якої переміщення людей, товарів і капіталів між країнами стає практично вільним, особливо в ЄС, де вже відбувається уніфікація окремих елементів податкових систем. Наочним прикладом цього є, зокрема, Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [29], яка встановлює спільну для країн – членів ЄС систему податку на додану вартість (далі - ПДВ). На наш погляд, у цьому випадку мова йде вже не просто про розвиток міжнародних угод у сфері оподаткування, а саме про певний рівень уніфікації на рівні податкових систем країн у рамках міждержавних об'єднань.

Окрім того, бурхливо розвивається інтернет-торгівля, а за рахунок розвитку електронних платіжних систем та транспортно-логістичних засобів купівля та доставка товарів з Китаю до країн Європи або Америки стає доступною для широкого загалу споживачів. У свою чергу, збільшення транскордонного товарообігу за рахунок великої кількості індивідуальних відправлень потребує впровадження нових підходів до митного контролю і сплати митних платежів.

Також виникає нова сфера цифрових послуг, в тому числі й щодо професійної освіти, консультування та інформаційного забезпечення сфери оподаткування, які надаються віддалено через мережу Інтернет. Попит на цифрові послуги особливо підвищився після початку глобальної пандемії COVID-19, у відповідь на яку більшість країн ввели карантинні заходи. Дуже часто цифрові послуги мають транскордонний характер, за якого постачальник і споживач знаходяться в різних державах, що нівелюється саме застосуванням сучасних інтернет-технологій. У зв'язку із цим постає питання про те, в якій з держав мають оподатковуватися ці

послуги, оскільки подібні операції не регулюються чинними конвенціями про уникнення подвійного оподаткування. У відповідь на це питання держави, серед яких Україна, вже внесли відповідні зміни до свого податкового законодавства, направлені на визначення місця постачання цифрових послуг з метою оподаткування ПДВ. Але це лише початок, і як зазначають О.В. Кузьменко, А.В. Омельченко та В.Г. Чорна, з огляду на інтенсивний розвиток цифрових технологій у всіх сферах суспільного життя, зокрема у сфері цифрової економіки, подальші дослідження різних аспектів правового статусу суб'єктів електронної комерції з метою удосконалення податкового законодавства є актуальними та необхідними [30, с. 96].

Пандемія COVID-19 також привела до поширення дистанційної форми зайнятості, за якої фізична особа – найманий працівник, фізично перебуваючи в одній державі, може виконувати трудові обов'язки на користь роботодавця, який зареєстрований в іншій державі. Це також породжує певні правові проблеми із застосуванням норм чинних конвенцій про оподаткування доходів від залежних професійних послуг, які можуть мати наслідком подвійне оподаткування таких доходів. Ці проблеми становлять певний виклик для глобального економічного розвитку і мають бути вирішені на міждержавному рівні протягом шостого періоду.

Аналіз генези інститутів юридичної особи та системи оподаткування як передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи дає підстави до наступного висновку: незважаючи на те, що податкові правовідносини існують в тій чи іншій формі з прадавніх часів, а суспільні об'єднання, які відповідають сучасним уявленням про юридичних осіб, існували ще за часів Стародавнього Риму, юридичні особи вперше стали розглядатися як окремі платники податків лише під кінець другого періоду розвитку системи оподаткування (з кінця XVI століття - до XVIII століття), тобто близько п'яти століть тому.

А третій період (з кінця XVIII століття - до початку XX століття) лише закріпив такий стан та дав початок оподаткуванню капіталу, доходу, а згодом і

прибутку юридичних осіб, що донині зберігається практично у всіх країнах світу у формі податку на прибуток підприємств або корпоративного податку (CIT). Необхідна передумова для цього була створена за рахунок розробки системи подвійного запису, що згодом еволюціонував у систему бухгалтерського обліку, який в тій чи іншій формі став обов'язковим для всіх юридичних осіб практично у всіх країнах світу. Останнє, на наш погляд, є характерною особливістю правового статусу платника податків - юридичної особи.

Протягом четвертого та п'ятого періодів розвитку системи оподаткування збільшується кількість різноманітних податків, платниками яких є юридичні особи. На них покладається обов'язок сплати ПДВ та різноманітних акцизів, податків на майно, рентної плати за використання різних видів природних ресурсів, податку за забруднення навколишнього природного середовища тощо. Усе це свідчить про реалізацію не тільки фіскальної, а й регулюючої функції податків, роль якої зростала завдяки розвитку науки фінансового права і її впливу на законодавчий процес.

На сьогодні в більшості економічно розвинених країн світу юридичні особи сплачують до бюджетів різних рівнів значно більшу кількість різноманітних податків і зборів порівняно із фізичними особами (мова йде саме про кількість податків, а не їх загальну суму), а також виконують функції податкових агентів по відношенню доходів найманих працівників, і це також можна вважати характерною рисою правового статусу платника податків - юридичної особи і цього періоду розвитку системи оподаткування.

Виокремлений нами шостий період характеризується початком процесів уніфікації елементів податкових систем держав, що входять до міждержавних об'єднань, а також запровадженням специфічних механізмів оподаткування глобальної цифрової економіки, що активно розвивається. Характерною рисою цього етапу є виникнення і розповсюдження криптовалют (біткойн, альткойни тощо), які не є законними засобами грошового обігу якоїсь конкретної визначеної держави і перебувають поза межами правового регулювання будь-якої з держав, тим не менш, де-факто відіграють роль платіжних засобів у

трансграничних економічних транзакціях між резидентами різних держав. Зрештою, визначальною рисою шостого періоду має стати саме розробка і запровадження нових уніфікованих механізмів міжнародного оподаткування глобальної цифрової економіки, суб'єктами якої є переважно юридичні особи (ІТ-корпорації), що є глобальними постачальниками цифрових послуг. Цей процес вже відбувається в Україні, де протягом 2020-2021 рр. було розроблено й прийнято необхідні законодавчі акти щодо визначення і реєстрації постійних представництв юридичних осіб – нерезидентів, які надають цифрові послуги, визначення місця постачання таких послуг і відповідного оподаткування їх податком на додану вартість.

1.2. Стан наукової розробки категорії «правовий статус платника податків - юридичної особи» та її поняття і структура

Для того, щоб визначити сутність та структуру правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України та Польщі, розглянемо наукові джерела із цієї проблематики. Це необхідно для того, щоб забезпечити можливість порівняння засобів законодавчого регулювання правового статусу таких осіб у зазначених країнах у розрізі окремих елементів.

У загальній теорії права прийнято визначати правовий статус особи – як становище такої особи у правовій реальності, що відображає її фактичний стан у взаємовідносинах з суспільством і державою [31, с. 366]. Утім, науковці ще й досі не дійшли одностайної позиції стосовно того, які елементи утворюють зміст і структуру правового статусу. М. Колодій та А. Олійник включають до структури правового статусу такі елементи: статусні правові норми і правові відносини; суб'єктивні права свободи і юридичні обов'язки, громадянство, правові принципи і юридичні гарантії, законні інтереси, правосуб'єктність, юридичну відповідальність [32, с. 149].

Дещо по іншому визначає правовий статус Я. С. Золотарьова, на думку якої він є обсягом законодавчо встановлених прав і обов'язків, які визначають межі

можливої і необхідної поведінки, а також міру юридичної відповідальності, яка настає в разі порушення норм права, що визначають правовий статус [33, с. 49]. Натомість О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко не виокремлюють відповідальність як окремий елемент структури правового статусу, вважаючи такими права, свободи та законні інтереси особи, а також її обов'язки [34, с. 366].

Отже, науковці не піддають сумніву те, що права та обов'язки є невід'ємними складовими правового статусу. Більшість дослідників додатково виділяють поруч з правами також свободи та законні інтереси, розрізняючи ці поняття. З цим також, на нашу думку, варто погодитись, оскільки права мають чітке визначення і нормативне закріплення, а також механізми їх реалізації. Свободи і законні інтереси особи не отримують чіткого нормативного закріплення, це просто межі можливої поведінки особи, її абстрактні можливості. Особа може користуватися своїми свободами, а може не користуватися. Вона може реалізувати свій інтерес, а може й не реалізувати. Але при цьому саме з метою реалізації законного інтересу особа вступає у суспільні відносини, користуючись своїми правами.

Немає однастайності серед дослідників щодо відповідальності як обов'язкового структурного елемента правового статусу. Але, зважаючи на примусовий характер податкових правовідносин, ігнорувати відповідальність неприпустимо. Без урахування відповідальності становище особи в правовій реальності буде реалізовано недостатньо повно, адже саме можливість притягнення особи до юридичної відповідальності забезпечує обов'язковість виконання нею своїх обов'язків, зокрема, щодо сплати податків та зборів.

Отже, на нашу думку: правовий статус особи (як фізичної, так і юридичної) – це детерміноване юридичними нормами становище особи в суспільстві, яке характеризуються сукупністю прав та обов'язків, обсягом законних інтересів, та юридичної відповідальності, яка настає у разі вчинення правопорушень. У структурі правового статусу особи доцільно виділити такі елементи: 1) права; 2) законні інтереси; 3) обов'язки; 4) відповідальність за правопорушення.

Щодо правового статусу платника податків, то в Україні його досліджували О.В. Бакун, С.Г. Зицик, Н.П. Кучерявенко, О. Литвин, О.О. Мамалуй, Є.С. Маринчак, Ю.В. Оніщик, М.О. Перепелиця, А.В. Сліденко, Г.М. Стріяшко, Г.В. Фоміна, Л.М. Чемерис та інші. А одним із перших спробував надати науково-теоретичне осмислення правового статусу платника податків М.П. Кучерявенко, запропонувавши більш широке поняття «суб'єкт податкового права». Так, науковець зазначає, що суб'єкт податкового права – це особа, поведінка якої регламентується приписами податкового права та яка виступає носієм прав та обов'язків і може виступати учасником податкового правовідношення [35, с. 70].

О. Литвин зазначав, що суб'єкти податкового права володіють правосуб'єктністю –передбаченою нормами податкового права здатністю бути учасниками правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права та обов'язки. Для можливості участі в податкових відносинах суб'єкти податкового права наділені правоздатністю і дієздатністю, які в сукупності фактично являють собою податкову правосуб'єктність [36, с. 289].

Серед суб'єктів податкового права найчастіше виокремлюють такі категорії, як держава (органи влади, які приймають рішення нормативного характеру у сфері оподаткування), платники податків та контролюючі органи [37, с. 16; 38, с. 30; 39, с. 254]. Деякі дослідники також додають податкових агентів [40, с. 149] і осіб, які сприяють сплаті податків та зборів (наприклад, ті, що володіють інформацією про платників податків та/або об'єкти оподаткування) [41, с. 18].

Утім, як зазначає О.О. Мамалуй, «в рамках доктринальних джерел можна знайти широку варіативність підходів до класифікації суб'єктів податкових правовідносин. При цьому безумовним є те, що основними суб'єктами податкових відносин є контролюючий орган та платник податків» [42, с. 71].

Аналізуючи наукові джерела про правовий статус платника податків, звернули увагу на його визначення, сформульоване А.В. Сліденко – як

сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності за порушення податкового законодавства. При цьому робиться наголос на тому, що у правовому статусі платників податків мають місце саме права та законні інтереси платників податків. Що стосується свобод, то вони відсутні, як неприйнятні податковим правовідносинам [43, с. 68].

Щодо специфіки правового статусу (в аспекті співвідношення прав та обов'язків) платників податків, в першу чергу, їх визначають як зобов'язаних учасників податкових відносин. Так, М.П. Кучерявенко зазначав, що платник податків має визначатися, насамперед, як зобов'язаний суб'єкт податкового права. При цьому він пропонував використовувати у податковому законодавстві України термін «податковий обов'язок», обґрунтовуючи цю пропозицію тим, що поняття «зобов'язання» більш характерне для галузей приватного права, де присутні диспозитивні методи, які ґрунтуються на договірних відносинах, і воно має чітко виражену приватно-правову природу [44, с. 122].

Варто зазначити, що категорія «податковий обов'язок» дійсно притаманна сучасному податковому законодавству, зокрема Польщі, і зрештою імплементована і до податкового законодавства України (що буде розкрито у розділі 2). Отже, на основі підходу, запропонованого М.П. Кучерявенком, можна стверджувати, що: категорія «податковий обов'язок» не замінює собою поняття «зобов'язання», а виступає більш широким поняттям, яке охоплює певну сукупність обов'язків платника податків; у структурі правового статусу платника податків основним елементом є його обов'язки.

При цьому, зважаючи на природу податкових правовідносин, яка ґрунтується на імперативних приписах щодо відчуження певної частки матеріальних ресурсів платника податків, і враховуючи те, що платник податків перебуває у нерівному становищі порівняно з контролюючими органами, наділеними державно-владними повноваженнями, права платника податків у цих правовідносинах виступають у ролі гарантій захисту його законних інтересів.

Також поділяємо позицію А.В. Сліденка, який розглядає законні інтереси як самостійний елемент правового статусу платників податків. На його думку,

хоча суб'єктивні права та законні інтереси і є взаємопов'язаними категоріями, проте мають вважатися різними елементами правового статусу суб'єкта з досить вагомих підстав. По-перше, суб'єктивні права обов'язково відображаються в нормах права, в той час як законні інтереси не мають законодавчого закріплення. По-друге, суб'єктивні права є статичними, можуть змінюватися лише за волею законодавця й за спеціальною процедурою внесення змін до актів, якими вони встановлені, а законні інтереси – динамічні, змінюються під впливом різних факторів, у тому числі за волею носія такого інтересу. По-третє, для суб'єктивних прав законодавчо встановлено гарантії їх реалізації, а для законних інтересів таких механізмів немає. По-четверте, існує причинно-наслідковий зв'язок між наявністю можливості (дозволеності) та реальним її втіленням у життя. І останнє: для суб'єктивних прав платника податків існує кореспондуючий обов'язок іншого суб'єкта податкових правовідносин, в той час як для законних інтересів – немає [43, с. 70].

Підтримуючи такий підхід, також вважаємо законні інтереси самотійним елементом правового статусу платника податків. В основному вони детерміновані тим, що шляхом оподаткування вилучається певна частина матеріальних ресурсів платника податків, яка за інших умов могла б бути направлена ним на збільшення обсягів виробництва або торгівлі, або розподілена між засновниками і направлена на особисте споживання. За наявності такої альтернативи природнім є прагнення платника податків сплачувати менший обсяг податкових платежів, але при цьому уникнути юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків. Тому в більшості випадків законні інтереси платника податків полягають в тому, щоб сплачувати мінімально можливий обсяг податкових платежів, не порушуючи при цьому вимог податкового законодавства, тобто не вчиняючи податкового правопорушення. Реалізувати цей інтерес можливо шляхом законної оптимізації податкових зобов'язань.

Утім, за певних обставин інтерес платника податків може полягати в тому, щоб зменшити обсяг заходів податкового контролю щодо нього, для чого він погоджується на певне збільшення обсягу податкових платежів. Наочним

прикладом реалізації цього інтересу є обрання суб'єктами малого бізнесу спрощеної системи оподаткування, яка у більшості випадків призводить до вилучення дещо більшої частини прибутку суб'єкта господарювання порівняно із загальною системою, проте завдяки спрощеному обліку зменшується кількість і складність заходів податкового контролю, відпадає потреба у частих і тривалих податкових перевірках.

Наведені приклади свідчать про існування певної варіативності інтересів платників податків. Утім в будь-якому випадку їх реалізація досягається шляхом використання платниками податків своїх суб'єктивних прав, чітко визначених податковим законодавством.

За своєю правовою природою законний інтерес платника податків, що має місце в податкових правовідносинах, є приватним інтересом. При цьому він знаходиться у потенційному конфлікті із публічно-правовим інтересом держави і місцевих громад, який полягає в отриманні якомога більшої суми надходжень до державного і місцевих бюджетів від податків та зборів. Це також є додатковим аргументом на користь того, щоб вважати інтерес платника податків важливим структурним елементом його правового статусу. До речі, на важливості дотримання розумного співвідношення між публічними та приватними інтересами учасників фінансових правовідносин наголошувала Е.С. Дмитренко [45, с. 92].

Повертаючись до аналізу наукових праць, в яких розглядається зміст категорії «правовий статус платника податків», змушені констатувати, що в більшості з них недостатньо уваги приділяється дослідженню правового статусу саме платників податків - юридичних осіб. Одним з перших цю наукову проблематику підняла М.О. Перепелиця у дисертації «Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні», розглядаючи окремо податково-правовий статус як фізичних, так і юридичних осіб. Однак у цій роботі було розглянуто лише правосуб'єктність та обов'язки і права юридичних осіб - платників податків як елементи їх правового статусу [41, с. 32].

Більш ґрунтовно дослідив означену проблематику Ю.В. Оніщик у дисертації «Правовий статус організації – платника податку». Він навіть висловив припущення про наявність у статті 67 Конституції України прогалини щодо платників податків - юридичних осіб. Частиною першою цієї статті передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Відповідно до частини другої цієї статті всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік згідно чинного законодавства [46, ст. 67]. На думку Ю.В. Оніщик, «з наведеної конституційно-правової норми важко зрозуміти, чому юридичні особи зобов'язані сплачувати податки, адже про них нічого не сказано. Тим не менш, незважаючи на цю прогалину, юридичні особи є суб'єктами податково-правових відносин та сплачують податки і збори» [47, с. 4].

На наш погляд, відсутність прямої згадки про юридичних осіб у частині першій статті 67 Конституції України не слід вважати прогалиною, адже застосоване законодавцем формулювання норми «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори...» не обмежує коло зобов'язаних суб'єктів тільки фізичними особами або тільки громадянами, а може включати в себе будь-яку особу. При цьому за способом викладення диспозиція цієї норми є бланкетною («...в порядку і розмірах, встановлених законом»), тобто різновидом відсильної диспозиції, яка для розкриття змісту відсилає до спеціального закону з питань оподаткування, що уточнює суб'єктний склад податкових правовідносин і визначає юридичних осіб у якості платників податків і зборів. Тому ми вважаємо норму частини першої статті 67 Конституції України такою, що встановлює загальний конституційно-правовий обов'язок зі сплати податків і зборів, завдяки чому Конституція України й визнається одним (і чи не найголовнішим) із джерел податкового права України.

Крім того, намагаючись надати своє визначення правового статусу платника податків - юридичної особи, Ю.В. Оніщик пропонує у податковому законодавстві України замість поняття «юридична особа», яке, на його думку,

притаманне цивільному праву, розглядати платників податку – «організації» [47, с. 20]. Цю пропозицію також вважаємо дискусійною: хоча саме поняття «юридична особа» й визначається у джерелах цивільного права, але притаманне воно усім галузям права, тобто юридичні особи можуть виступати суб'єктами будь-яких галузевих правовідносин. Тому ми не бачимо об'єктивної необхідності вводити до податкового законодавства нову категорію «платник податків - організація» замість категорії «платник податків - юридична особа».

Утім, необхідно відмітити вдалу характеристику податкової правосуб'єктності юридичної особи, яку запропонував Ю.В. Оніщик. На його думку, податкова правосуб'єктність – це встановлена нормами фінансового права здатність суб'єктів податкового права мати, набувати і здійснювати своїми діями обов'язки і права у податкових відносинах, а також здатність нести відповідальність за порушення обов'язків у сфері оподаткування. У організації (юридичної особи) вона виникає з моменту її державної реєстрації, а припиняється з моменту її скасування. Відповідно, основними складовими правового статусу організації – платника податку Ю.В. Оніщик визначає права, обов'язки та відповідальність у сфері оподаткування. Саме завдяки ним організація – платник податку, на думку дослідника, проявляє свої інтереси, діяльність, а також взаємозв'язок з іншими суб'єктами податкового права та учасниками податкових відносин стосовно сплати податків [47, с. 21].

Окремо слід зупинитись на питанні видів правового статусу особи, які, на думку О. В. Зайчук і Н. М. Оніщенко, найбільш правомірно класифікувати за такими критеріями, як характер (зміст) та суб'єкт [34, с.367] і за характером (змістом) виділити такі категорії правового статусу: 1) загальний, або конституційний статус, що характеризує статус особи як громадянина; 2) спеціальний, або родовий статус, що відображає особливості правового становища певних категорій осіб; 3) галузевий, що характеризує особливості прав та обов'язків суб'єктів стосовно певної сфери суспільних відносин і конкретизує загальний статус нормами галузевого законодавства; 4) індивідуальний, що фіксує права та обов'язки певної особи. Відповідно за

суб'єктами розрізняти: 1) правовий статус юридичних осіб; 2) правовий статус фізичних осіб, у якому виокремлюють статус окремих категорій осіб [34, с.367].

Погоджуючись у цілому з наведеною класифікацією видів правового статусу за змістом (загальний, спеціальний, галузевий, індивідуальний), звертаємо увагу на те, що вона повністю ігнорує існування юридичної особи як окремого правового інституту. На наш погляд, не можна ставити знак рівності між поняттями «загального» і «конституційного» статусу, оскільки правовий статус юридичної особи визначається зазвичай джерелами цивільного права, і тому в такій класифікації правовий статус юридичної особи слід було б віднести до галузевого, а саме – цивільно-правового. Але ж загальновідомо, що юридична особа має окрему правосуб'єктність і на рівні з фізичними особами може бути повноцінним суб'єктом адміністративних, цивільних, господарських, трудових, фінансових, кримінальних правовідносин. Навіть органи державної влади як юридичні особи публічного права з окремих аспектів своєї діяльності вступають у господарсько-правові відносини щодо матеріального забезпечення діяльності, трудові відносини щодо найму фізичних осіб, та фінансово-правові відносини щодо нарахування, утримання та сплати податків, страхових внесків з їх заробітної плати тощо.

Усе зазначене вище дає підстави визначити, що:

правовий статус платника податків - юридичної особи – це система законодавчо встановлених і взаємопов'язаних обов'язків, прав, законних інтересів та відповідальності такого платника податків;

правовий статус платника податків за суб'єктом є правовим статусом юридичної особи, а за змістом – галузевим (підгалузевим) статусом, детермінованим нормами податкового законодавства, яким регулюються питання набуття юридичною особою статусу платника податків шляхом здійснення передбачених законодавством реєстраційних та інших дій.

за характером (змістом) видами правового статусу юридичної особи як платника податків є: загальний, спеціальний (окремих видів платників) та індивідуальний (окремого платника з окремого податку чи їх сукупності).

Окремо можна визначити види спеціального правового статусу юридичної особи-платника податків: за ознакою резидентства (статус резидента, нерезидента); за розміром (статус великого платника податків, платника податків середнього чи малого підприємства); за спрямованістю діяльності юридичної особи на отримання прибутку (статус підприємства, неприбуткової установи та організації); за сплатою конкретного податку чи групи податків (юридичні особи на загальній системі оподаткування, на спрощеній системі оподаткування). У кожному з цих випадків можуть бути певні відмінності в правовому регулюванні окремих елементів правового статусу цих юридичних осіб як платників податків. Але в будь-якому разі елементами структури правового статусу платника податків - юридичної особи є такі:

- 1) обов'язки платника податків - як загальний податковий обов'язок, так і обов'язки вчиняти певні, визначені законодавством, дії;
- 2) права платника податків у відносинах з державою в особі її контролюючих органів та з іншими суб'єктами податкових правовідносин;
- 3) законні інтереси юридичної особи як суб'єкта податкових правовідносин;
- 4) відповідальність платника податків за вчинення податкових правопорушень, визначених податковим законодавством.

Власне, у розрізі цих елементів галузевого правового статусу й буде проведений компаративний аналіз законодавства України і Польщі.

1.3. Становлення і розвиток сучасного податкового законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи

Процес становлення і розвитку сучасного законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи будемо розглядати у період після проголошення незалежності України (з 1991 р.) та після початку демократичних реформ у Польщі (з 1989 р.).

Щодо становлення та розвитку такого законодавства в Україні, то цей процес почався незадовго до проголошення незалежності у 1991 р. із прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII (далі - Закон № 1251-XII) [48].

Закон № 1251-XII встановив основні принципи побудови системи оподаткування в Україні, визначив перелік податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки та відповідальність платників податків. Порівняно із сучасним податковим законодавством України, Закон № 1251-XII був доволі простим і визначав таку систему загальнореспубліканських податків, зборів та обов'язкових платежів: податок на прибуток; податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; податок з обороту; акцизний збір; податок на добавлену вартість; податок на експорт і імпорт; податок на доходи; податок на фонд оплати праці колгоспників; прибутковий податок з громадян; плата за природні ресурси; плата за землю; лісовий доход; екологічний податок; державне мито; податок з власників транспортних засобів; мито [48, ст. 5].

Платники й об'єкти оподаткування за кожним із цих податків визначалися відповідними статтями розділу II Закону № 1251-XII.

Щодо складу платників податків варто зауважити, що на початку 90-х років минулого століття здійснювати господарську діяльність на законних підставах могли лише юридичні особи (підприємства, колгоспи, кооперативи тощо), оскільки за радянських часів підприємницька діяльність фізичних осіб вважалася незаконною, а в незалежній Україні законодавча база для здійснення підприємницької діяльності фізичними особами була сформована дещо пізніше.

Саме тому платниками переважної більшості податків і зборів, що складала тогочасну систему оподаткування, були визначені перш за все саме юридичні особи. Винятком був прибутковий податок з громадян, платниками якого за визначенням були лише фізичні особи, а також плата за землю й податок

з власників транспортних засобів, платниками яких були визначені як фізичні, так і юридичні особи.

Але при цьому Закон № 1251-XI не містив норм, які б чітко визначали обсяг прав та обов'язків платників податків взагалі, та юридичних осіб зокрема. Фактично, регулювання правового статусу платників податків - юридичних осіб обмежувалось тим, що обов'язок сплати певних податків закріплювався за певними категоріями суб'єктів господарювання.

Отже Закон № 1251-XII у першій редакції окреслював лише загальні риси майбутньої системи оподаткування, визначаючи, що вона будується на принципах стабільності, рівнонапруженості, обов'язковості, соціальної справедливості при визначенні й справлянні податків, зборів та обов'язкових платежів і забезпечує концентрацію в республіканському і місцевих бюджетах коштів, необхідних для розв'язання завдань економічного і соціального розвитку, створення дійових стимулів підвищення ефективності виробництва, економного використання ресурсів і охорони навколишнього середовища [48, ст. 3].

Утім, зазначені принципи носили більшою мірою декларативний характер, особливо, принцип стабільності, оскільки на початку становлення молодій Українській державі, по мірі розвитку державних інституцій і проведення реформи адміністративно-територіального устрою, динамічно змінювались відносини щодо формування та розподілу публічних фінансів, а це потребувало і відповідних змін у системі оподаткування.

Тому у 1994 р. Закон № 1251-XII було викладено у новій редакції Законом України від 02.02.1994 р. № 3904-XII «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» (далі - Закон № 3904-XII) [49]. Закон № 3904-XII містив основні норми про податкову систему України, які притаманні їй і в наш час. Так, стаття 4 Закону № 3904-XII визначала у якості платників податків і зборів (обов'язкових платежів) юридичних і фізичних осіб, на яких згідно з законами України було покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [49, ст. 4]. Причому у Законі № 3904-XII вже

достатньо чітко встановлювалися обов'язки, права та відповідальність платників податків, тобто складові його правового статусу.

Відповідно до частини першої статті 9 Закону № 3904-XII на платників податків та інших обов'язкових платежів було покладені зобов'язання, більшість з яких за своєю природою стосувалися саме юридичних осіб, а саме:

а) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені чинним законодавством;

б) подавати до державних податкових інспекцій та інших державних органів відповідно до законодавства декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів;

в) сплачувати належні суми податків та інших обов'язкових платежів у встановлені законодавством терміни;

г) допускати службових осіб державних податкових інспекцій до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів [49, ст. 9].

Ці обов'язки є взаємопов'язаними, адже саме ведення бухгалтерського обліку забезпечує можливість визначити базу оподаткування для більшості податків, що є необхідною передумовою для розрахунку податкових зобов'язань і складання податкових декларацій. Своєю чергою, саме шляхом подання податкових декларацій платники податків беруть на себе зобов'язання сплатити певні визначені суми податків та інших обов'язкових платежів у встановлені законодавством терміни. А обов'язок допускати службових осіб контролюючих органів до обстеження та перевірок є необхідною передумовою для реалізації останніми своїх повноважень щодо здійснення податкового контролю.

Зазначимо, що і в сучасному податковому законодавстві України ці обов'язки залишаються визначальними для правового статусу платників

податків - юридичних осіб, оскільки формують зміст самого поняття «податковий обов'язок» (докладніше розглянемо це питання у підрозділі 2.1).

Іншою нормою Закону № 3904-XII було визначено, що керівники і відповідні службові особи підприємств, установ, організацій та громадяни під час перевірки, що проводиться державними податковими інспекціями, зобов'язані давати письмові пояснення з усіх питань, що виникають, виконувати вимоги державних податкових інспекцій щодо усунення виявлених порушень законодавства про податки та інші обов'язкові платежі і підписати акт про проведення перевірки [49, ст. 9]. Цей обов'язок також є необхідною передумовою для реалізації контролюючими органами своїх повноважень щодо здійснення податкового контролю.

Припинення обов'язку юридичної особи зі сплати податку або іншого обов'язкового платежу до Закону № 3904-XII відбувалося шляхом сплати податку (платежу) або його скасуванням. А у разі ліквідації юридичної особи заборгованість з податку або іншого обов'язкового платежу сплачувалася у порядку, встановленому законодавством України.

Встановлюючи обов'язки для платників податків, Закон № 3904-XII також надавав їм певні права у відносинах із контролюючими органами, а саме:

а) подавати державним податковим інспекціям документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування у порядку, встановленому законодавчими актами України;

б) одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими інспекціями;

в) оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових інспекцій та дії їх службових осіб [49, ст. 10].

Порівняно із сучасним законодавством, цей перелік прав був дуже обмеженим, але зазначені в ньому права збережені й дотепер. Адже право подання документів, що свідчать про право на податкові пільги, дає певні гарантії того, що платник зможе ними скористатися. У свою чергу, право ознайомлюватись з актами перевірок є передумовою для ефективного і

обґрунтованого оскарження рішень й дій контролюючих органів, якщо ті, на його думку є незаконними.

Зазначимо, що Закон № 3904-XII одночасно із переліком 19 загальнодержавних податків і зборів встановлював місцеві податки, яких налічувалося 15. Тобто загалом податкова система включала 34 податки і збори, що сплачувалися до бюджетів різних рівнів. Утім Закон № 3904-XII ще безпосередньо не встановлював усі елементи кожного з податків: платників, об'єкт та базу оподаткування, ставки, порядок розрахунку та сплати, звітні періоди тощо. Це мало встановлюватися окремими законами з кожного виду податку чи збору.

Першим законом, що регулював окремий податок, платниками якого були визначені саме юридичні особи, став Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. (далі - Закон № 334/94-ВР) [50], який (як і нині чинне законодавство), визначив платниками податку на прибуток підприємств дві категорії юридичних осіб: резидентів (тобто, юридичних осіб, створених за законодавством України) і нерезидентів. І хоча у нормі прямо не зазначено, що мова іде саме про нерезидентів - юридичних осіб, а не фізичних, проте оподаткування доходів іноземних громадян відносилось до сфери регулювання іншого нормативно-правового акту – Декрету КМУ від 26.12.1992 р. № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» [51].

Також окремою категорією платників податку на прибуток було визначено філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб – резидентів. Це пов'язано із тим, що відповідно до ст. 13 Закону № 334/94-ВР, він зараховувався до бюджетів місцевого самоврядування базового рівня. Відповідно, податок на прибуток, зароблений відокремленими підрозділами юридичних осіб, мали сплачуватися в бюджети тих територіально-адміністративних одиниць, де цей прибуток власне й отримувався. Це вимагало ведення такими відокремленими підрозділами окремого податкового обліку, і створювало певні практичні проблеми для підприємств, які мали багато відокремлених підрозділів по всій країні. Тому пункт 2.3 статті 2 Закону № 334/94-ВР передбачав для таких підприємств право обрати сплату

консолідованого податку на прибуток в порядку, визначеному Головною державною податковою інспекцією України [50, ст. 2].

У якості об'єкта оподаткування податком на прибуток було визначено балансовий прибуток платника податку, збільшений на: суму збитків по товарообмінних (бартерних) операціях при реалізації продукції (робіт, послуг), здійснених за цінами нижчими від звичайних, визначених у встановленому порядку; кошти фондів, створених платником податку за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг), використаних ним не за цільовим призначенням; суму коштів, включаючи валютні цінності, вартість матеріальних цінностей і нематеріальних активів, включаючи корпоративні права і цінні папери, одержані платником податку від інших суб'єктів підприємницької діяльності на власні потреби безоплатно чи у вигляді безповоротної фінансової допомоги або не врахованих на рахунку реалізації [50, ст. 3].

Такі коригування балансового прибутку дуже нагадують податкові коригування фінансового результату до оподаткування за нині діючим законодавством. Але на той час їх передбачалось лише три, і їх метою було запобігти схемам мінімізації податку на прибуток за рахунок бартерних операцій, маніпуляцій із собівартістю, та удаваних угод дарування, що укладались в обмін на фактичне постачання продукції.

У свою чергу, балансовий прибуток визначався – як загальна сума прибутку підприємства від усіх видів діяльності за звітний період, отримана як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами, яка відображена в його балансі і включає прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), в тому числі продукції допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають окремого балансу, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних (лізингових) операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [50, ст. 3].

При цьому прибуток від господарських операцій кожного виду визначався з урахуванням окремих норм та обмежень, встановлених у статті 3 Закону № 334/94-

ВР, і розрахована таким чином сума не була прибутком у економічному розумінні. Власне, наявність таких особливих правих обчислення прибутку і потребувала від підприємств ведення окремого податкового обліку, відмінного від загальноприйнятого бухгалтерського обліку, хоча саме поняття «податковий облік» не було визначено на законодавчому рівні. Базова ставка податку на прибуток підприємств складала 30 відсотків, що суттєво перевищує ставку, що діє сьогодні (18 відсотків). Зазначимо, що саме податок на прибуток підприємств ліг в основу так званої загальної системи оподаткування юридичних осіб, структура якої, наближена до нинішньої, почала складатися у 1997 р., і до якої прийнято відносити також ПДВ.

З 01.07.1997 р. набрали чинності два податкові закони, що сформували законодавство про загальну систему оподаткування юридичних осіб, у загальних рисах наближену до сучасної. Йдеться про Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР [52], що замінив Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14-92 «Про податок на добавлену вартість» [53] та про Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [54].

Варто зазначити, що порядок нарахування та сплати податкових зобов'язань зі всіх 19 загальнодержавних та 15 місцевих податків та зборів, що складали на той час систему оподаткування в Україні, регулювався окремими законодавчими актами з кожного податку. Виключенням було регулювання місцевих податків Декретом КМУ «Про місцеві податки та збори» від 20.05.1993 р. № 56-93 [55], який залишався чинним до 2010 р.). Зокрема, різним чином встановлювалися строки подання податкової звітності та сплати податків та зборів до бюджетів всіх рівнів.

Якщо мову вести про загальну систему оподаткування, то вона, на обґрунтовану думку більшості фахівців того часу, була занадто складною для суб'єктів малого підприємництва і стримувала економічний розвиток країни [56]. З метою реалізації державної політики з питань розвитку та підтримки малого підприємництва, ефективного використання його можливостей у

розвитку національної економіки та відповідно до пункту 4 розділу XV «Перехідні положення» Конституції України [46], Указом Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» було запроваджено з 01.01.1999 р. спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для таких суб'єктів малого підприємництва (як фізичних, так і юридичних осіб). Зокрема, ця система оподаткування застосовувалася для юридичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищувала 10 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищував 250 тис. гривень [57, ст. 1].

Вже у 1999 р. зазначений Указ було викладено в новій редакції Указом Президента № 746/99 від 28.06.1999 р. «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»» (далі – Указ № 746/99) [58], який поширив спрощену систему оподаткування, обліку та звітності на юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищував 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищував 1 млн. гривень [58, ст.1].

Суб'єкт малого підприємництва, який сплачував єдиний податок, не був платником цілої низки податків і зборів (обов'язкових платежів), зокрема: податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків; податку на прибуток підприємств та інших [58, ст.6]. У якості об'єкта оподаткування було визначено виручку від реалізації товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору, що фактично надійшла на розрахунковий рахунок або у касу підприємства.

Суб'єкт підприємницької діяльності - юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирав одну з двох ставок єдиного податку: 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати ПДВ; 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Отже, станом на кінець 90-х років минулого століття в Україні на законодавчому рівні було сформовано дві одночасно існуючі системи оподаткування для юридичних осіб:

1) загальна система оподаткування, основу якої складали два базових податки: податок на прибуток підприємств і податок на додану вартість. До них додавалися й інші податки і збори, передбачені Законом України «Про систему оподаткування» [48], залежно від наявності тих чи інших об'єктів оподаткування;

2) спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва – передбачала заміну цілої низки податків і зборів єдиним податком, базою оподаткування яким є грошова виручка такого суб'єкта.

При цьому суб'єктам малого підприємництва, за умови відповідності наведеним вище критеріям чисельності найманих працівників та обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) надавалось право вибору системи оподаткування, яким вони могли скористатися, подавши до контролюючого органу відповідну заяву.

Утім, для середніх та великих підприємств загальна система оподаткування залишалася єдиним можливим варіантом. При цьому, як вже було зазначено, різним чином встановлювалися строки подання податкової звітності та сплати податків та зборів до бюджетів всіх рівнів. Недостатньо чітко було врегульовано порядок здійснення владних повноважень посадовими особами контролюючих органів, що призводило до численних зловживань.

Для того, щоб уніфікувати порядок адміністрування усіх видів податків і зборів, наприкінці 2000 р. було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (далі - Закон № 2181-III) [60].

Закон № 2181-III як спеціальний закон з питань оподаткування установлював порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб

перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначав процедуру оскарження дій органів стягнення.

Дуже важливою новелою Закону № 2181-III стало так зване «правило конфлікту інтересів», відповідно до якого «у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення у межах апеляційного узгодження приймається на користь платника податків» [60, ст.4].

Ця норма, за умови її дотримання контролюючими органами в процедурі апеляційного узгодження податкових зобов'язань, мала на меті сприяти втіленню принципу правової визначеності, зміст якого, відповідно до пункту 3.4 Каталогу юридичних позицій Конституційного Суду України (далі – КСУ), полягає в тому, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто, обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки [61, п. 3.4].

Іншими словами, у випадку, коли законодавство недостатньо чітко встановлює права, обов'язки та відповідальність платників податків і контролюючих органів, допускаючи їх множинне тлумачення, така норма дає можливість платнику податків більш точно передбачати юридичні наслідки своїх дій при виконанні податкового обов'язку, розраховуючи на те, що навіть у випадку апеляційного узгодження податкових зобов'язань рішення буде прийнято на його користь.

У подальшому правило конфлікту інтересів отримало розвиток і втілення й у ПКУ [62], що буде більш докладно розкрито у розділах 2 і 3 дисертації.

Зазначимо, що подібна за змістом норма міститься у статті 2а Закону від 29.08.1997 р. «Ординація податкова» (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa) і передбачає, що «непереборні сумніви щодо змісту положень податкового законодавства вирішуються на користь платника податків» [72, ст. 2 а]. Ця норма навіть ширша за змістом, оскільки, як бачимо, не містить обмеження щодо її застосування лише у межах апеляційного узгодження податкових зобов'язань.

Прийнятий 02.12.2010 р. ПКУ [62] став основним законодавчим актом, що регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Переважна більшість норм ПКУ набули чинності з 01.01.2011 р, і, відповідно, втратили чинність більшість законодавчих актів з питань оподаткування, що діяли раніше, зокрема, вже вищезгадані закони України: «Про систему оподаткування» [48]; «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [60]; переважна більшість законів України і Декретів КМУ з питань справляння окремих загальнодержавних та місцевих податків та зборів.

Для деяких розділів, статей та окремих норм ПКУ були передбачені окремі строки набрання чинності. Зокрема, розділ III «Податок на прибуток підприємств», який набрав чинності з 01.04.2011 р, замінив Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [50].

Крім того, з 01.01.2012 р. до розділу XIV ПКУ було включено главу 1 «Спрощена система оподаткування, облік та звітності», яка також передбачила

можливість застосування спрощеної системи суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами.

Отже, станом на 2012 р. процес кодифікації податкового законодавства України в основному завершився, а ПКУ замінив переважну більшість законів України і Декретів КМУ, які до цього регулювали податкові правовідносини. Але слід зауважити, що на цьому не завершився процес удосконалення податкового законодавства, яке тривало і в подальшому доволі активно.

Загалом же з початку 2011 р. по I півріччя 2023 р. включно зміни до ПКУ вносилися 204 рази. Найважливішими з них, тобто такими, що визначили загальні риси сучасної податкової системи України, а відповідно, і структуру правового статусу платників податків - юридичних осіб в Україні, на думку автора, були наступні зміни до ПКУ:

- вже згадане включення до розділу XIV ПКУ глави 1 «Спрощена система оподаткування, облік та звітності» з 01.01.2012 р., яке завершило в основному процес кодифікації податкового законодавства;

- податкова реформа 2014-2015 рр., коли Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [63] було суттєво скорочено перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів. Крім того, саме цим Законом було викладено розділ III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ у нині чинній редакції, яка визначає у якості об'єкта оподаткування податком на прибуток скоригований фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що є загально-прийнятим підходом до встановлення корпоративного прибуткового податку (CIT) у більшості економічно розвинених країн Західної Європи та Північної Америки;

- запровадження з 01.07.2015 р. Системи електронного адміністрування податку на додану вартість (далі - СЕА ПДВ), яка передбачає спеціальний порядок реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних, складених в електронній формі, у Єдиному реєстрі податкових

накладних (далі - ЄРПН) та направлена на більш ефективне адміністрування та запобіганню незаконного відшкодування цього податку. За подібним принципом у 2019 р. було запроваджено Систему електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі - СЕАРПтаСЕ), яка передбачає спеціальний порядок реєстрації електронних акцизних накладних, та має на мені запобігати ухиленню від сплати акцизного податку;

- запровадження з 01.07.2017 р. Системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (далі - СМКОР), яка передбачає можливість зупинення реєстрації у ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних, які мають ознаки ризиковості, для ще більш ефективного запобігання формуванню платниками фіктивного податкового кредиту з ПДВ та ухилення за рахунок цього від сплати ПДВ до бюджету. У подальшому ця система удосконалювалась а критерії зупинення реєстрації податкових накладних неодноразово уточнювались;

- комплексні зміни до ПКУ, внесені Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466-IX) [64], який набув чинності 23.05.2020 р., і запровадив, серед іншого, принцип визначення вини особи у вчиненні податкового правопорушення, на підставі чого визначається міра покарання платника податків, а саме - розмір фінансових санкцій, або ж відбувається звільнення відповідальності за наявності пом'якшувальних обставин. Цей принцип «винного податкового правопорушення» буде докладніше розкрито у підрозділі 3.2 дисертації;

- тимчасова лібералізація податкового законодавства, запроваджена з березня-квітня 2022 р. на період дії спеціального правового режиму воєнного стану у зв'язку із військовою агресією Російської Федерації проти України. Як буде з'ясовано далі, особливістю «воєнних» податкових змін стало те, що для юридичних осіб – платників податків було зменшено обсяг обов'язків, збільшено

обсяг прав та пом'якшено відповідальність за невиконання податкового обов'язку (у той час, як конституційні права фізичних осіб у цілому обмежувались у зв'язку із запровадженням воєнного стану). Докладніше цей феномен буде проаналізовано у підрозділі 2.2 дисертаційної роботи.

Із урахуванням зазначеного важливо визначити (із урахуванням наукових джерел) періоди становлення та розвитку сучасного податкового законодавства, які пов'язані із змінами у податковій системі сучасної України. Підтримуємо періодизацію, запропоновану А.В. Ткаченко [65, с. 18] та М.М. Шевердіним [66, с. 129] про виокремлення чотирьох періодів: 1 період (1991-1993 рр.); 2 період (1994-1999 рр.); 3 період (2000-2009 рр.); 4 період (з 2010 р. по сьогоднішній день). Співставивши запропоновані періоди із наведеним вище часописом прийняття основних законодавчих актів сучасної України щодо оподаткування, можемо надати свою характеристику кожному з періодів.

Особливістю першого періоду (1991-1994 рр.) вважаємо створення податкової системи незалежної України на основі першої редакції Закону України «Про систему оподаткування», окремих законів з питань оподаткування та декретів Кабінету Міністрів України. На цьому етапі ще не було достатньо чітко визначено права та обов'язків платників податків, повноваження контролюючих органів (зокрема, Головної державної податкової інспекції України, яка на той час тільки створювалась), а й елементи окремих податків встановлювались дещо безсистемно.

Протягом другого періоду (1994-1999 рр.), початок якого можна пов'язати із прийняттям у 1994 р. нової редакції Закону України «Про систему оподаткування», починає формуватися структура податкової системи, вже віддалено схожа на сучасну. Зокрема, формується загальна система оподаткування юридичних осіб, яка вже включала податок на прибуток і податок на додану вартість. У той час виникає феномен «податкового обліку», який змушені вести всі платники податків - юридичні особи. І завершується другий етап запровадженням у 1998-1999 рр. спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва, в тому числі юридичних осіб.

Виокремлення третього періоду (2000-2009 рр.) пов'язано зі спробою уніфікувати порядок адміністрування всіх податків і зборів, включаючи уніфіковані строки подання податкових декларацій та сплати податків, чітко визначивши єдині права та обов'язки всіх суб'єктів податкових правовідносин, передбачивши певні гарантії платникам податків, а також юридичну відповідальність за податкові правопорушення. І надалі на основі таких уніфікованих правових механізмів протягом 2000-х рр. тривало удосконалення порядку нарахування податкових зобов'язань з окремих податків, та механізмів їх адміністрування [68, с. 93]. Багато зусиль держави також було направлено на те, щоб на законодавчому рівні зменшити можливості для мінімізації й ухилення від оподаткування, наслідком чого стало значне ускладнення порядку ведення податкового обліку з ПДВ і податку на прибуток, а також певні обмеження на застосування спрощеної системи оподаткування.

Водночас наприкінці 2000-х рр. починається робота із кодифікації податкового законодавства, яка втілюється у ПКУ, прийнятому в 2010 р. Саме із цією подією пов'язується четвертий період становлення та розвитку сучасного податкового законодавства, протягом якого відбувалось удосконалення податкової системи України саме на основі чинного ПКУ.

Зауважимо, що зазначена періодизація була запропонована ще у 2013 р. Тож вона не враховує зміни у суспільних відносинах та політичні події, що відбувалися протягом останнього десятиріччя, а особливо останніх трьох років, у відповідь на які змінювалась податкова система України.

Тому дещо пізніше вже інші дослідники, а саме О. В. Білаш, М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, І. І. Матьола запропонували додати п'ятий період [69, с. 25]. Цей період пов'язували із податковою реформою 2014-2015 рр., унаслідок якої перелік загальнодержавних і місцевих податків було суттєво скорочено (хоча, як уже було зазначено, це відбулось за рахунок групування різних податків), податок на прибуток підприємств прив'язано до бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також розпочато запровадження систем електронного адміністрування непрямих податків. До цього ж етапу можна

віднести й повноцінне запровадження механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням.

Погоджуючись із обґрунтованістю визначення часових проміжків кожного з наведених періодів, вважаємо, що на сьогодні доцільніше визначити часові межі 4 періоду становлення податкової системи незалежної України і, відповідно, податкового законодавства – з 2010 р. по 2020 р., адже станом на кінець 2019 р. вже було повністю завершено створення і запровадження всіх передбачених ПКУ механізмів електронного адміністрування непрямих податків, зокрема, ПДВ та акцизного податку, а саме: СЕА ПДВ, СМКОР, СЕАРПтаСЕ. Тобто до того моменту вже повністю було імплементовано механізми адміністрування, законодавчі підстави для застосування яких було закладено ще на самому початку п'ятого періоду. Натомість є усі підстави виокремити 5 період, починаючи з 2020 р., адже саме у 2020 р. відбулися масштабні змін у ПКУ, не менш радикальні, ніж ті, що відбулися за наслідками податкової реформи 2014-2015 рр. Мається на увазі прийняття Закону № 466-IX [64], яким в основу інституту фінансової відповідальності покладено принцип «винного податкового правопорушення». Крім того, внесено чисельні зміни, направлені на імплементацию глобального плану BEPS в українське податкове законодавство.

Окрім того, у цей час відбувається така глобальна подія, як пандемія COVID, яка охопила весь світ і призвела до введення більшістю країн, включаючи Україну, широкомасштабних карантинних заходів та необхідності надання певних податкових пільг цілим галузям та окремим категоріям платників податків. Разом із тим, у більш вигідному становищі опинились електронна комерція, що, разом із розвитком електронних грошей і криптовалют, поставило перед державою нові виклики щодо розробки відповідних механізмів оподаткування. На необхідності удосконалення фінансового законодавства в умовах цифровізації фінансової системи України наголошувала, зокрема, Е.С. Дмитренко [70].

Частковою відповіддю на ці виклики стало прийняття Закону України від 03.06.2021 р. № 1525-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України

щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» [71].

Із початком широкомасштабної агресії РФ перед Українською державою постали ще більші виклики, які, зокрема, полягають у необхідності збереження і подальшого відродження економіки країни. Тому держава на початку запровадження воєнного стану змушена була прийняти безпрецедентні рішення щодо зменшення податкового навантаження та звільнення певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов'язку (ці зміни буде докладно проаналізовано у підрозділі 2.2).

І вже зараз тривають дискусії, якою має бути післявоєнна система оподаткування для того, щоб стимулювати прискорений економічний розвиток та післявоєнне відродження. Це доволі непросте завдання, зважаючи на те, що 23.06.2022 р. Європейська Рада офіційно надала Україні статус кандидата на вступ до ЄС, і на порядку денному також стоїть гармонізація податкового законодавства України із законодавством ЄС.

Що стосується податкового законодавства Польщі, то після виходу із соціалістичного «табору» її податкова система двічі піддавалася кардинальним трансформаціям. Спочатку у 1989 р. – із початком економічних реформ Лешека Бальцеровича. Потім, у 2004 р. – зі вступом до ЄС [4, с. 520].

До першого періоду розвитку сучасної податкової системи Польщі можна віднести і прийняття законодавчого акту, який, з урахуванням всіх подальших змін та доповнень, досі є основою корпоративного оподаткування, тобто оподаткування юридичних осіб. Йдеться про Закон від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) [74]. Зазначимо, що лише два роки потому Верховна Рада України прийняла аналогічний за сферою регулювання Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. [50]. З огляду на те, що економічні реформи в Україні почалися теж на два роки пізніше

із проголошенням незалежності, можна констатувати, що з поправкою на таке дворічне відставання на той час йшло більш-менш синхронне формування нових систем оподаткування в обох країнах.

Другий період розвитку податкового законодавства Польщі розпочався у 2004 р. – зі вступом до ЄС. Але відповідні зміни податкового законодавства відбувалися не одномоментно. Ще, починаючи з 1996 р., в країні інтенсивно проходили процеси гармонізації національного законодавства з правом ЄС, тому деякі основоположні законодавчі акти відносяться до того періоду. Зокрема, саме у той час було прийнято Закон від 29.08.1997 р. «Ординація податкова» (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa) (далі – Ординація податкова) [72] прийнятого на заміну Закону від 19.12.1980 «Про податкові зобов'язання» [75].

Ординація податкова регулює: 1) податкові зобов'язання; 2) податкову інформацію; 3) податкове провадження, податкові перевірки та перевірочну діяльність; 4) фінансову таємницю.

Положення Ординації податкової поширюються, зокрема, на: 1) податки, збори та неподаткові зобов'язання державного бюджету та бюджетів місцевого самоврядування, які уповноважені встановлювати або визначати податкові органи; 2) гербовий збір і збори, зазначені в положеннях про місцеві податки і збори; 3) інші питання, пов'язані з податковим законодавством, що підпадають під юрисдикцію податкових органів [72].

Зауважимо, що ще на початку 2000-х рр. О.Р. Радишевська наводила Ординацію податкову як європейський приклад кодифікації податкового законодавства, який може бути корисний і в Україні [73, с. 418]. Але з тих пір у вітчизняному законодавстві відбулися значні зміни, які як раз і полягали у кодифікації податкового законодавства та прийнятті ПКУ. Тож в наш час Ординацію податкову за сферою регулювання можна порівняти хіба що з колишнім Законом України № 2181-III [60].

Утім, і тут є певні відмінності. Так, Закон України № 2181-III більш повно унормовував усі елементи правового статусу платників податків, закріплюючи

не тільки права та обов'язки платників податків, але й встановлюючи юридичну відповідальність за податкові правопорушення, тобто конкретні фінансові санкції за певні протиправні діяння. Натомість у законодавстві Польщі ці питання віднесені до сфери правового регулювання Фінансового кримінального кодексу від 10.09.1999 р. (Kodeks karny skarbowy) [76], який також унормовує порядок провадження у справах про фіскальні злочини та фіскальні правопорушення. Більше детально питання відповідальності платників податків - юридичних осіб будуть розглянуті у розділі 3 дисертації.

Що ж стосується другого періоду розвитку сучасного податкового законодавства Польщі, то до нього також варто віднести прийняття нового Закону від 11.03.2004 р. про податок на товари і послуги (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) [77]. Як уже зазначалося раніше, податок на прибуток підприємств (корпоративний податок, CIT) та податок на додану вартість (VAT) є найважливішими складовими загальної системи оподаткування для юридичних осіб, які формують основну частину податкового навантаження.

На відміну від України, у Польщі на законодавчому рівні не закріплено єдиного переліку податків і зборів, що входять до податкової системи країни. Якщо в Україні його було унормовано практично одразу в Законі України «Про систему оподаткування» [48], а згодом – у статтях 9, 10 ПКУ [62], то у Польщі це не зроблено досі, що є доволі незручним для розуміння своїх обов'язків суб'єктами податкових правовідносин - платниками податків. Частково це питання регулюється у ст. 4 Закону від 13.11.2003 р. «Про доходи органів місцевого самоврядування» (Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) [78]. У цьому Законі зазначено що джерелами доходів бюджетів гмін (районів) є:

1) надходження з податків: податку на нерухомість, податку із транспортних засобів, податку із цивільно-правових дій, податку на спадщину та дарування, аграрного та лісового податків, податкової карти;

2) надходження зі зборів: гербового, торгового, місцевого, курортного, експлуатаційного, збору з власників собак, установлених на основі окремих норм.

Доходами державного бюджету Польщі, відповідно до ст. 111 Закону від 27.08.2009 р. «Про публічні фінанси» (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych) [79], встановлено, що податковими та неподатковими доходами державного бюджету є: податки та збори, в частині, яка відповідно до окремих законів не є доходом органів місцевого самоврядування, доходом державних спеціальних фондів та інших суб'єктів сектору публічних фінансів; митні збори [79, ст. 111].

У зазначеному формулюванні ключовим є формулювання «відповідно до окремих законів». У Польщі, як і в Україні, податки встановлюються саме законами, що приймаються вищим законодавчим органом країни – Сеймом. Але, як уже було зазначено, єдиного закону із вичерпним переліком загальнодержавних податків не існує. Тільки шляхом детального аналізу чинного законодавства можна з'ясувати, що у Польщі загалом існують 14 податків. Більшість з них є прямими податками, такими як: податок на прибуток підприємств (CIT), податок на доходи фізичних осіб (PIT), податок на спадщину та дарування, податок на цивільно-правові операції, сільськогосподарський податок, лісовий податок, податок на власність, податок на транспортні засоби, тоннажний податок, податок на видобуток окремих корисних копалин, фіксований податок на вартість реалізованої продукції (так званий податок на суднову продукцію). Решта є непрямими податками, такими як: податок на товари та послуги (ПДВ), акцизний податок, податок на азартні ігри.

В Україні після податкової реформи 2014-2015 рр. кількість податків і зборів скоротилася до 13, серед яких: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, ПДВ, акцизний податок та інші, передбачені статтями 9, 10 ПКУ. Щоправда, таке механічне порівняння є не зовсім коректним, оскільки під одною назвою в системі оподаткування України можуть існувати декілька податків, подібних за економічним змістом, але з відмінним складом елементів (платники, об'єкт та база оподаткування тощо). Так, рентна плата насправді включає 6 видів платежів: за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням

корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом; за спеціальне використання води; за спеціальне користування лісовими ресурсами; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України [62, ст. 251]. Також податок на майно в Україні охоплює три податки: плату за землю (яка своєю чергою розділяється на земельний податок і орендну плату за землі державної й комунальної власності); податок на нерухомість, відмінну від земельної ділянки; транспортний податок [62, ст. 265].

Але навіть з урахуванням цього за загальною кількістю податків і зборів між податковими системами України та Польщі існує відносний паритет – вона є майже рівною. Проте, в Польщі досі не існує єдиного кодифікованого законодавчого акту з питань оподаткування, який би містив загальну и особливу частини податкового права цієї країни. З точки зору доступності і легкості з'ясування суб'єктами податкових правовідносин норм податкового законодавства слід визнати, що наявність в Україні єдиного кодифікованого законодавчого акту ПКУ – має суттєві переваги над моделлю податкового законодавства, що існує в Польщі.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження доктринальних та законодавчих основ правового статусу платника податків - юридичної особи ми прийшли до наступних висновків.

1. Із використанням історико-правового методу досліджено генезу інститутів юридичної особи та системи оподаткування як передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи, що охоплює 6 періодів:

1 період (від початку людства до XV ст.- XVI ст.н.е.);

2 період (з кінця XVI ст. до XVIII ст.) – наприкінці його юридична особа починає розглядатися як самостійний платник податків;

3 період (з кінця XVIII ст.- до початку XX ст.) – закріпив стан юридичної особи як самостійного платника податків, запровадивши для юридичних осіб

окрім різноманітних плат за ліцензії та дозволи податки на капітал, на дохід, а згодом і на прибуток підприємств (корпоративний податок). Необхідна передумова для цього була створена протягом другого періоду завдяки винаходу принципу подвійного запису, який еволюціонував згодом у систему бухгалтерського обліку. Обов'язок юридичних осіб вести бухгалтерський облік, передбачений законодавством України та Польщі, було визначено як характерну особливість правового статусу платника податків юридичної особи;

протягом 4 періоду (з початку XX ст.- до 60-рр. XX ст.) та 5 періоду (з 60-х рр. XX ст. - до 2010 р.) – збільшується обсяг податкових обов'язків у юридичних осіб через сплату до бюджетів різних рівнів значно більшої кількості податків і зборів порівняно із фізичними особами, що є характерною рисою правового статусу платника податків - юридичної особи;

особливостями 6 періоду (з 2010 р. - і до сьогодні), запропонованого виокремлювати автором, є: зближення та уніфікація окремих елементів податкових систем (прикладом є ЄС зі спільною системою ПДВ); запровадження механізмів оподаткування транскордонних цифрових послуг і операцій з криптовалютами; збільшення попиту на цифрові послуги в Україні.

2. Проаналізовано поточний стан наукової розробки категорії «правовий статус платника податків - юридичної особи», його сутності і структури. Запропоновано таке визначення: правовий статус платника податків - юридичної особи – це система законодавчо встановлених і взаємопов'язаних обов'язків, прав, законних інтересів та відповідальності такого платника податків.

3. Обґрунтовано, що процес становлення і розвитку сучасного податкового законодавства України про правовий статус платника податків - юридичної особи охоплює 5 періодів та характеризується такими особливостями:

під час 1 періоду (1991-1994 рр.) створено податкову систему незалежної України на основі першої редакції Закону України «Про систему оподаткування», окремих законів з питань оподаткування та декретів КМУ;

протягом 2 періоду (1994-1999 рр.) із прийняттям у 1994 р. нової редакції Закону України «Про систему оподаткування» формується загальна система

оподаткування юридичних осіб, яка включала податок на прибуток і податок на додану вартість, виникає феномен «податкового обліку», запроваджується у 1998-1999 рр. спрощена система оподаткування, в тому числі юридичних осіб;

виокремлення 3 періоду (2000-2009 рр.) пов'язано із законодавчими змінами у цей час, якими: уніфіковано порядок адміністрування податків і зборів, включаючи уніфіковані строки подання податкових декларацій та сплати податків, єдині права та обов'язки всіх суб'єктів податкових правовідносин, передбачивши певні гарантії платникам податків та юридичну відповідальність за податкові правопорушення; удосконалено порядок нарахування податкових зобов'язань з окремих податків та механізмів їх адміністрування; зменшено можливості для мінімізації й ухилення від оподаткування;

під час 4 періоду (2010-2020 рр.) кодифіковано податкове законодавство у ПКУ та на його основі відбулося подальше удосконалення податкової системи України, зокрема, запроваджено всі передбачені ПКУ механізми електронного адміністрування непрямих податків, зокрема, ПДВ та акцизного податку (СЕА ПДВ, СМКОР, СЕАРПтаСЕ);

протягом 5 періоду (з 2020 р. і до сьогодні) відбулися зміни у правовому статусі платника податків - юридичної особи, пов'язані із: запровадженням принципу «винного податкового правопорушення»; імплементацією глобального плану BEPS в податкове законодавство України; наданням певних податкових пільг окремим категоріям платників податків через пандемію COVID; потребою через розвиток електронної комерції розробити відповідні механізми оподаткування; зменшенням податкового навантаження та звільненням певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов'язку через введення воєнного стану в Україні; потребою гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС.

4. Становлення і розвиток сучасного законодавства Польщі охоплює 2 періоди: 1 період (1989-2004 рр.; 2 період (з 2004 р. – до сьогодні).

Під час 1 періоду було прийнято Закони: від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób

prawnych); від 29.08.1997 р. «Ординація податкова» (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa), що регулює податкові зобов'язання, податкову інформацію, податкове провадження, податкові перевірки та фінансову таємницю; від 13.11.2003 р. «Про доходи органів місцевого самоврядування» (Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego), в якому визначено джерела доходів бюджетів гмін (районів).

2 період у Польщі розпочався у 2004 р. – зі вступом до ЄС, під час якого було прийнято Закон від 11.03.2004 р. про податок на товари і послуги (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) та Закон від 27.08.2009 р. «Про публічні фінанси» (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych), що містить норми про джерела доходів державного бюджету Польщі.

5. Узагальнено, що кодифікована модель побудови внутрішньої структури податкового законодавства України, втілена у ПКУ, має суттєві переваги над некодифікованою моделлю законодавства Польщі з точки зору легкості з'ясування суб'єктами податкових правовідносин своїх прав та обов'язків. Утім, для того, щоб обґрунтовано стверджувати, чи може законодавство Польщі в наш час все ще слугувати прикладом для наслідування, чи навпаки, не може – слід дослідити не лише зовнішню форму, а й внутрішній зміст норм, які визначають правовий статус платників податків - юридичних осіб, а також відповідну практику правозастосування.

РОЗДІЛ 2.

ОСОБЛИВОСТІ РЕГУЛЮВАННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ

2.1. Суттєві ознаки структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України

Окремі питання структури правового статусу платника податків - юридичної особи досліджували Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, С.О. Лук'янцев, О.О. Мамалуй, Є.С. Маринчак, М.В. Мірошніченко, Ю.В. Оніщик, М.О. Перепелиця, Г.В. Фоміна, О.В. Церковний, Д. С. Черних та інші. У роботах цих вчених знайшов відображення весь процес становлення та розвитку податкового законодавства сучасної України, що тривав більш ніж 30 років. Під час цього процесу вносилися чисельні зміни і доповнення (останні зміни до ПКУ було внесено 09.11.2023 р.), які стосувалися з-поміж іншого і правового статусу платника податків - юридичної особи. Оскільки внаслідок цих змін відповідним чином змінюється й становище платника податків - юридичної особи в правовій реальності, тому обрана тема дослідження є актуальною.

Почнемо з розгляду структури податкового законодавства, яке визначає правовий статус платника податків - юридичної особи. Відповідно до ст. 3 ПКУ податкове законодавство України охоплює: Конституцію України [46]; ПКУ [62]; Митний кодекс України [80], інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана ВРУ і якими регулюються питання оподаткування; підзаконні нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання ПКУ та законів з питань митної справи; рішення ВР

АРК та органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ [62, ст. 3].

Конституція України як складова податкового законодавства визначає, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори, а також що обов'язком будь-якої особи є сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [46, статті 67, 92].

Власне сам ПКУ як кодифікований закон регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає: вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні; порядок їх адміністрування; платників податків та зборів; їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів та повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів; відповідальність за порушення податкового законодавства [62, ст. 1].

Зміна положень ПКУ може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до нього. З цього, зокрема, випливає те, що питання, які стосуються податкових правовідносин і врегульовані нормами ПКУ, не можуть регулюватися будь-якими іншими законами. Жоден інший закон не може містити норми щодо податкових правовідносин, які б суперечили ПКУ.

Для подальшого розгляду буде доречним умовно поділити ПКУ на Загальну та Особливу частини (за аналогією з іншими кодифікованими законодавчими актами). До Загальної частини ПКУ відносимо розділи I, II, які визначають загальні засади системи оподаткування в Україні, перелік податків і зборів, що входять до системи оподаткування, та порядок адміністрування, який є загальним для всіх податків і зборів. До Особливої частини ПКУ відносимо розділи III – XVIII, які включають структуровану за елементами сукупність норм, що визначають законодавчі механізми всіх податків і зборів, які входять до системи оподаткування України відповідно до положень Загальної частини ПКУ.

Системний аналіз Загальної частини ПКУ дозволяє достатньо детально проаналізувати структуру правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України. Насамперед зауважимо, що платниками

податків визнаються ті 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 згідно з ПКУ або податковими законами;

- на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПКУ [62, ст. 15].

З цього визначення, по-перше, виділимо головну ознаку платника податків – це особа, на яку покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПКУ. В основі цієї ознаки лежить доктринальне визначення платника податків – як зобов'язаного суб'єкта податкового права, на чому наголошує, зокрема М.П. Кучерявенко [44, с. 122]. Також на важливість чіткого законодавчого визначення правового статусу особи як зобов'язаної сторони у фінансових правовідносинах вказує Є.С. Маринчак [81, с. 122].

По-друге, у наведеному визначенні категорії «платники податків» за ПКУ слід звернути увагу на те, що покладання на особу обов'язку зі сплати податків та зборів нерозривно пов'язується з існуванням об'єкта оподаткування. Тобто платниками податків варто визнати тих юридичних осіб, «які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами». Щодо цього формулювання доволі влучною є думка С.Д. Лук'янцева, який пропонує розглядати наявність (появу) об'єкта оподаткування не як просту умову сплати податку, а саме як юридичний факт, що зумовлює виникнення в особи податкового обов'язку [82, с. 163].

Зазначене логічно узгоджується з нормою частини 2 статті 15 ПКУ, відповідно до якої кожен з платників податків може бути платником за одним або кількома податками та зборами [62, ст. 15]. Адже, як визначено у ст. 22 ПКУ, 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, визначені податковим законодавством, з

наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [62, ст. 22].

Для кожного з податків та зборів, що складають податкову систему України, відповідними розділами Особливої частини ПКУ окремо визначається об'єкт оподаткування. Наприклад, для податку на прибуток підприємств ним є фінансовий результат за даними фінансової звітності, скоригований на податкові різниці, визначені розділом III ПКУ [62, ст. 134]. Для акцизного податку – це операції з реалізації підакцизних товарів, податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки – об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка, який належить особі на праві власності [62, статті 213, 266]. Тому конкретний перелік податків і зборів, платником яких є та чи інша юридична особа, визначається наявністю в неї відповідних об'єктів оподаткування, визначених ПКУ. І власне цим переліком, на наш погляд, визначається індивідуальний правовий статус кожного платника податків - юридичної особи. Це положення ми деталізуємо, коли будемо співвідносити категорії «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання».

По-третє, за суб'єктним складом слід розрізняти платників податків - юридичних осіб, які є резидентами України, та юридичних осіб - нерезидентів, оскільки ПКУ по-різному врегульовує їх правовий статус. Навіть набуття правового статусу платника податків юридичними особами резидентами та нерезидентами відбувається різним чином, оскільки для них встановлено різний порядок взяття на облік у контролюючих органах [62, ст. 64]. При цьому в якості окремої категорії платників податків розглядаються відокремлені підрозділи юридичних осіб, зокрема, вводиться окреме поняття «постійного представництва нерезидента» як постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, з окремими режимом правового регулювання [62, пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14].

На це звертає увагу О.В. Церковний, який в роботі «Правове регулювання резидентства платників податків» наполягає на важливості критерію резидентства для визначення структури правового статусу платника податків - юридичної особи.

При цьому він окремо розглядає особливості виконання податкового обов'язку юридичними особами-резидентами та окремо – юридичними особами нерезидентами. З числа останніх він виділяє нерезидентів, діяльність яких здійснюється через постійні представництва на території України [83, с. 9-10]. Принагідно слід зазначити, що проблема правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб як платників податку на прибуток підприємств на сьогодні є дуже актуальною, про що свідчить судова практика у справах за участі останніх. З метою її вирішення запропоновано диференціювати категорії «постійного представництва» та «некомерційне представництво», закріпивши на законодавчому рівні визначення й ознаки саме некомерційного представництва, як такого, через яке не здійснюється підприємницька діяльність нерезидента в Україні [84, с. 105].

Проаналізувавши таким чином зміст поняття «платник податку» та його ознаки за законодавством України, з'ясуємо питання правосуб'єктності платника податків - юридичної особи, яка доволі ґрунтовно була досліджена в роботах Є.С. Маринчака, Ю.В. Оніщика, М.О. Перепелиці та інших.

У податковому законодавстві України, як і в податковому законодавстві країн ЄС, немає законодавчо закріпленого визначення категорії «податкова правосуб'єктність» та її складових елементів («податкова правоздатність», «податкова дієздатність» і «податкова деліктоздатність»). Як влучно зауважує Є.С. Маринчак, це пов'язано з тим, що вони вважаються похідними від цивільної правосуб'єктності. Мається на увазі те, що відповідно до норм Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) [85, статті 91, 92], цивільна правосуб'єктність виступає як законодавчо встановлена здатність юридичних осіб мати, реалізовувати цивільні права та обов'язки та нести відповідальність за діяння (рішення, дії або бездіяльність). Головним змістом цивільної правоздатності є здатність мати права та обов'язки. Дієздатність – це суб'єктивна межа реалізації цивільних прав та обов'язків, юридична особа здійснює їх через свої органи, які діють відповідно до установчих документів та закону. Важливо те, що унаслідок реалізації цивільної правосуб'єктності юридична особа отримує об'єкти

цивільних прав, які визначені як об'єкти оподаткування. Це, в свою чергу, зумовлює появу податкового обов'язку – головного елемента податкової правоздатності, яка може бути реалізована, за загальним правилом, лише через дієздатність платника податків [86, с. 41].

Розвиваючи цю думку, можемо стверджувати, що податкова правосуб'єктність юридичних осіб є похідною не тільки від цивільної правосуб'єктності, а навіть більшою мірою від господарської компетенції юридичних осіб (під якою розуміють сукупність господарських прав та обов'язків), визначеної Господарським кодексом України (далі – ГКУ). Нагадаємо, що суб'єктами господарювання визнають учасників господарських відносин (в тому числі юридичних осіб), які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію, мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством [87, ч. 1 ст. 55].

На наш погляд, саме різноманітністю видів господарської діяльності юридичних осіб (сільське господарство, видобувна галузь, промисловість, торгівля, сфера послуг тощо) обумовлена можливість диференціації в податковому законодавстві різних об'єктів оподаткування (прибуток підприємств, операції з постачання товарів та послуг, нерухоме майно, використання різних видів природних ресурсів, викиди забруднюючих речовин тощо).

І саме як наслідок цього, юридична особа - суб'єкт господарювання може одночасно бути платником податку за одним або кількома:

податками – обов'язковими, безумовними платежами до відповідного бюджету (на єдиний рахунок), що справляються з платників податку відповідно до ПКУ;

зборами (платами, внесками) – обов'язковими платежами до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [62, ст. 6].

Розрізняючи поняття «податки» і «збори», визначальними ознаками податку відповідно до ПКУ є: обов'язковість, безумовність, спрямованість до відповідного бюджету, детермінованість нормами ПКУ. Головною відмінністю збору є те, що він не є безумовним, а справляється з умовою отримання платниками певної вигоди.

Варто зауважити, що наведений в ПКУ перелік ознак податку не є вичерпним. Так, на підставі аналізу наукових робіт О.О. Головашевича, О.В. Дьоміна, І.Є. Криницького, В.В. Капустника, М.П. Кучерявенка та інших дослідників щодо правової природи податку С.О. Лук'янов робить висновок про можливість виокремлення значно більшої кількості ознак останнього, ніж ті, що закріплені в чинному ПКУ. Серед таких ознак, зокрема, виключно грошова форма сплати податку [82, с. 163].

Формально набуття юридичною особою правового статусу платника податків пов'язується із взяттям її на облік в органах Державної податкової служби України (далі – ДПС) в порядку, визначеному ст. 64 ПКУ, і залежить від категорії юридичної особи. У загальному випадку взяття юридичної особи-резидентом, на облік органами ДПС відбувається автоматично на підставі повідомлення від державного реєстратора органам ДПС про факт державної реєстрації створення такої юридичної особи та внесення її до Єдиного державного реєстру [88, ст. 13]. Взяття на облік відокремленого підрозділу юридично особи – нерезидента здійснюється на підставі спеціальної реєстраційної форми, для чого представник цієї юридичної особи зобов'язаний виконати певні визначені законодавством дії [62, ст. 64]. Окремі реєстраційні дії здійснюються для того, щоб надати платнику податків - юридичній особі спеціальний правовий статус: великого платника податків; платника ПДВ чи акцизного податку; суб'єкта малого підприємництва - єдиного податку, резидента Дія Сіті тощо.

На різноманітті таких статусів зробила наголос у своїй науковій роботі Г.В. Фоміна, яка виділила ознаки й особливості правового регулювання кожного з них [89, с. 83]. Розвиваючи її думку, фактично можемо стверджувати, що правовий статус платника податків - юридичної особи може розглядатися як

загальний. По відношенню до нього правовий статус великого платника податків, або навпаки – суб'єкта малого підприємництва - платника єдиного податку розглядаються як спеціальний правовий статус.

І навіть якщо окремо розглядати платників податку на прибуток підприємств, то на підставі особливого складу прав та обов'язків в ньому можна додатково виділити спеціальні правові статуси:

- неприбуткової організації, статутні документи якої мають містити заборону розподілу результатів господарської діяльності серед засновників, і яка має бути включена в Реєстр неприбуткових установ та організацій [90, с. 54]

- державного підприємства, яке окрім загального податку на прибуток сплачує до державного бюджету частину чистого прибутку [91, с. 279];

- постійного представництва юридичної особи - нерезидента, яке зобов'язане самостійно стати на облік в податкових органах і сплачувати податок на прибуток, отриманий виключно на території України [62, п. 14.1.193 ст. 14];

- нерезидента, який не має в Україні відокремлених підрозділів, але отримує доходи з джерелом походження з України, при виплаті яких сплачується податок на доходи нерезидентів (податок на репатріацію) [62, п. 141.4 ст. 141];

- страховика [62, п. 141.1 ст. 141];

- суб'єкта, що здійснює діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор [62, п. 141.5 ст. 141] тощо.

Більше того, один і той самий платник податків - юридична особа може мати одночасно кілька спеціальних статусів з особливим складом прав та обов'язків, наприклад: платник ПДВ і платник акцизного податку; платник єдиного податку за ставкою 3% і платник ПДВ. Такі спеціальні статуси в сукупності формують індивідуальний правовий статус кожного конкретного платника податків - юридичної особи. При цьому головною визначальною ознакою і необхідним елементом правового статусу платника податків, в тому числі юридичної особи, який відрізняє його від будь-якого іншого галузевого чи спеціального правового статусу, слід вважати саме наявність податкового обов'язку зі сплати цих податків.

Одним із перших категорію «податковий обов'язок» ввів М.П. Кучерявенко, наполягаючи на тому, що категорія «зобов'язання» більш характерна для цивільно-правових відносин і має договірну природу, в той час як для податкових правовідносин більш характерний імперативний метод правового регулювання, і тому більш доречно говорити саме про «обов'язок» [44, с. 122].

Н.Ю. Онищук додає, що податковому обов'язку притаманні риси, обумовлені своєрідністю відносин та специфікою методу правового регулювання, і саме це відрізняє його від обов'язків в умовах диспозитивного регулювання. Це дає підстави розглядати податковий обов'язок одразу у кількох аспектах: а) у вузькому розумінні як обов'язок зі сплати податків, і в широкому як сукупність обов'язків із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності; б) з позицій змісту та сутності; в) розмежовуючи об'єктивний та суб'єктивний податковий обов'язок; г) як податковий обов'язок зобов'язаної особи та владного суб'єкта; д) з позицій статичності та динаміки [92, с.10-11].

Н. С. Хатнюк слушно зазначає, що «податковий обов'язок» платника податків є багатоаспектною системоутворюючою категорією. Його виконання повинно базуватися на створенні державою умов для безперешкодної реалізації та налагодженні партнерських відносин з метою збалансування інтересів учасників податкових правовідносин та ефективного наповнення публічних фондів [93, с.51]. Л.М. Чемерис влучно зауважує, що хоча податковий обов'язок за своєю природою є конституційно-правовим, його законодавча дефініція міститься не в Конституції України, а в ПКУ [94, с. 414].

При цьому категорія «податковий обов'язок» не є тотожною категорії «податкове зобов'язання». Співвідношення між ними є окремим предметом дослідження в роботах таких правників, як Д.В. Вінницький, П.М. Дуравкін, М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін, А.М. Тимченко, А.О. Храбров та інших. Так, І.Л. Самсін підкреслює, що при використанні термінів «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» мова йде про принципово різні речі. Податкове зобов'язання він вважає ширшим поняттям, визначаючи його як

правовідношення між державою в особі уповноважених органів та платником податків, яке полягає у вчиненні платником низки установлених законом обов'язків, пов'язаних зі сплатою податку [95, с. 492].

Утім, за ПКУ податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи [62, п. 1 ст. 36]. Натомість податкове зобов'язання є лише певною сумою 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 (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк). Податковим зобов'язанням визнається також сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання, встановленим ПКУ та/або Митним кодексом України [62, п 14.1.156 ст. 14].

Тобто, під податковим зобов'язанням за визначенням ПКУ (як, до речі, і в польській Ординації податковій) слід розуміти саме певну суму коштів, яка підлягає сплаті. Натомість поняття «податковий обов'язок» є більш складним, комплексним поняттям, що включає в себе три елементи, кожен з яких є окремим юридичним обов'язком платника податків вчинити певну дію або послідовність дій, а саме: 1) обчислити суму податкового зобов'язання податку (збору), платником якого він є; 2) скласти податкову декларацію з цього податку (збору) за затвердженою формою і подати її контролюючому органу у встановленому порядку; 3) сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету [62, ст. 36].

Така структура податкового обов'язку за ПКУ дуже близька до концепції «податкового обов'язку в широкому сенсі» М.П. Кучерявенка, відповідно до якої у сукупність обов'язків платника податків входять: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності» [44, с.124].

Отже, саме за наявності в юридичної особи податкового обов'язку визначається її правовий статус як платника податків. При цьому податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором, щодо якого у нього наявний об'єкт оподаткування.

Ґрунтуючись на загальних положеннях статті 36 ПКУ щодо податкового обов'язку, можемо виділити такі особливості податкового обов'язку юридичної особи-платника податків:

1) податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, прямо передбачених законом. Прикладом такого випадку є черговість задоволення вимог кредиторів у процедурі банкрутства юридичної особи, за яким вимоги щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) задовольняються лише в третю чергу [96, ст. 64];

2) оскільки податкова дієздатність є похідною від цивільної дієздатності, яка реалізується через органи управління, які діють відповідно до установчих документів та закону, то й виконання здійснюється юридичною особою - платником податків через органи управління або законних представників;

3) юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе не тільки сама юридична особа - платник податків, але також і її посадові особи (крім випадків, визначених ПКУ або законами з питань митної справи);

4) на відміну від фізичних осіб, податковий обов'язок юридичних осіб включає всі три елементи: обов'язок обчислити, задекларувати, сплатити суму податку (збору).

На останню особливість структури податкового обов'язку платників податків - юридичних осіб варто звернути увагу окремо. Адже по більшості податків та зборів, платниками яких є фізичні особи (які не є суб'єктами підприємницької діяльності), обов'язок розрахувати і задекларувати суму податкового зобов'язання покладено на інших осіб: податкових агентів або контролюючі органи. Так, щодо податків на майно (земельний податок; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок) саме контролюючий орган, керуючись

нормами розділу XII ПКУ, на підставі даних відповідних державних реєстрів розраховує суму податкового зобов'язання і відображає у податковому повідомленні-рішенні, яке надсилає фізичній особі в порядку, визначеному статтями 54 і 58 ПКУ. При цьому в пункті 54.5 статті 54 ПКУ прямо зазначено про те, що якщо згідно з нормами цієї статті сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому ПКУ.

Щодо податку на доходи фізичних осіб, то особливістю є та, що хоча відповідно до статті 179 ПКУ платник податків і зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію), утім обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, зокрема, якщо доходи отримані виключно від податкових агентів та в низці інших випадків [62, ст. 179].

Цілком логічним виглядає припущення про те, що законодавець свідомо знімає з фізичних осіб обов'язок розрахунку і декларування податків (зборів), виходячи з того, що більшість таких фізичних осіб не мають достатнього рівня знань з податкового законодавства для того, щоб виконати ці обов'язки. Крім того, здійснення контролю за декларуванням податкових зобов'язань кожною окремою фізичною особою може потребувати від контролюючих органів дуже великих ресурсів, що не є доцільним і не відповідає одному з принципів податкової системи – принципу економічності [62, ст. 4].

Натомість, платники податків - юридичні особи мають виконати всі три обов'язки, які в сукупності складають податковий обов'язок платника податків: розрахувати, задекларувати та сплатити суму податкового зобов'язання з кожного податку та збору, платником якого він є [62, ст. 36]. На таку комплексність та варіативність змісту поняття «податковий обов'язок» звертають увагу й інші дослідники. Наприклад, О. О. Ємельянова зауважує, що

можна виділити структурні елементи, що мають самостійний характер, в кожному з елементів, що складають податковий обов'язок [97 с.79-80].

П. М. Дуравкін визначає родове поняття «податковий обов'язок» як сукупність обов'язків зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин. Видовими різновидами він вважає окремі обов'язки зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, які пов'язані, зокрема, із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю тощо. При цьому автор підкреслює складність податкового обов'язку, який характеризується множинністю складових частин, до яких належать різноманітні обов'язки зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин [98, с.7-8].

Саме тому, крім загальної дефініції «податковий обов'язок», ПКУ визначає сукупність обов'язків, які має виконати платник податків у податкових правовідносинах з державою в особі її контролюючих органів, які, на думку О.О. Мамалуй, наряду із платником податків є одним з двох головних суб'єктів податкових правовідносин [42, с. 72].

Відповідно до ст. 41 ПКУ, контролюючими органами є:

- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику та його територіальні органи (далі – податкові органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім ПДВ, акцизного податку і мита при переміщенні товарів через митний кордон України, коли у якості контролюючого органу визначено митні органи), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на податкові органи;

- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику та його територіальні органи (далі – митні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком та ПДВ, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із перетином товарами митного кордону України [62, п. 41.1 ст. 41].

Принциповим є те, що інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів [62, п. 41.6 ст. 41].

Існуюча нині система контролюючих органів із поділом на податкові органи (ДПС та її територіальні органи) та митні органи (Державна митна служба України та її територіальні органи) із підпорядкуванням Міністерству фінансів України (далі – Мінфіну) як центральному органу виконавчої влади, який формує і реалізує державну фінансову політику, не є єдиною можливою і залежить від низки чинників, серед яких не останнє місце займає політичний. За більш ніж 30 років незалежності України ця система неодноразово змінювалася і ставала окремим предметом наукових досліджень таких науковців, як Д.П. Дорошенко [99], О.М. Дуванський [100], Ю.О. Ровинський [101], А.М. Тимченко [102]. Вважаємо, що на сучасному етапі розвитку системи оподаткування України існуюча система контролюючих органів є оптимальною і враховує як необхідність розподілу повноважень за рівнями публічного управління (відокремлення формування державної податкової та митної політики від їх реалізації), так і за групами податків і зборів та місцем виникнення об'єктів оподаткування (митні платежі стягуються окремо від інших податків і зборів при перетині митного кордону України).

Отже, головним у правовому статусі платника податків - юридичної особи є те, що такий платник податків є зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин. Спочатку держава покладає на нього певні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків та зборів, а потім наділяє його правами, які гарантують дотримання його законних інтересів. Саме тому, закріплюючи у ПКУ суб'єктивні права та юридичні обов'язки платника податків, законодавець спочатку визначив його обов'язки (стаття 16 ПКУ), а потім – права (стаття 17 ПКУ). На це звертає увагу, зокрема, О.І. Баїк [103, с. 227].

Однак, на нашу думку, в ПКУ недостатньо чітко визначено співвідношення між категоріями «обов'язки платника податків» (стаття 16 ПКУ) та «податковий обов'язок» (стаття 36 ПКУ). Вважаємо, що первинним у системі категорій

податкового права є саме податковий обов'язок, який виникає у будь-якої особи щодо одного або кількох податків та зборів на підставі юридичного факту наявності у неї одного або кількох об'єктів оподаткування, визначених Особливою частиною ПКУ. У зв'язку з цим така особа набуває правового статусу платника податків і на неї покладається певна сукупність «обов'язків платника податку», визначених статтею 16 ПКУ, направлених на забезпечення виконання нею податкового обов'язку, визначеного статтею 36 ПКУ.

Отже, законодавець у статті 16 ПКУ більш чітко визначив обов'язки платника податків, які покладаються на нього у податкових правовідносинах із державою в особі її контролюючих органів. Ці обов'язки існують незалежно від того, які саме податки та збори зобов'язаний сплачувати платник податків. Достатньо існування податкового обов'язку лише з одного податку або збору, щоб на платника було покладено інші «обов'язки».

О.І. Баїк пропонує поділити ці обов'язки на дві групи: 1) обов'язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права з приводу організації належної сплати податків; 2) обов'язки платника податків щодо його діяльності з контролюючими органами. До першої групи відносяться, такі обов'язки, як постановка платника податку на облік, ведення обліку доходів і витрат тощо, до другої групи – обов'язки не перешкоджати законним діям посадових осіб контролюючих органів, надавати інформацію на запит тощо. Обидві групи обов'язків платників податків взаємодоповнювальні та взаємопов'язані між собою [103, с. 228].

Погоджуючись в цілому з можливістю такого поділу, вважаємо за доцільне запропонувати класифікацію обов'язків платників податків - юридичної особи, яка включає три групи: 1) основні обов'язки платника податків, які безпосередньо входять до складу його податкового обов'язку за ст. 36 ПКУ (подавати податкову звітність, сплачувати податки і збори); 2) обов'язки, що забезпечують належну організацію виконання платником податків його податкового обов'язку (вести облік доходів і витрат, зберігати документи, використовувати електронний кабінет); 3) обов'язки, що забезпечують можливість здійснення повноважень

контролюючих органів щодо податкового контролю (стати на облік в контролюючих органах, надавати інформацію на запит контролюючого органу, не перешкоджати законним діям тощо).

Ця класифікація наведена у Додатку В, в якому кожний обов'язок платника податків, передбачений статтею 16 ПКУ, співставленню з аналогічним обов'язком за законодавством Польщі і віднесено до відповідної групи.

Щодо обов'язку стати на облік у контролюючих органах варто погодитись з думкою Є.С. Маринчака про те, що саме з моменту взяття юридичної особи на облік у неї виникає повна податкова дієздатність [94, с. 46]. Одночасно облік платників податків визначений в ПКУ як один з чотирьох способів здійснення податкового контролю [62, ст. 62]. Тому цей обов'язок платника податків відносимо до категорії тих, що забезпечують можливість реалізації контролюючими органами своїх повноважень щодо здійснення податкового контролю. Безпосередньо процедури обліку платників визначено Порядком обліку платників податків і зборів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588 [104].

Щодо обов'язку вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів зазначимо наступне. Більш детально цей обов'язок визначений пунктами 1, 2 статті 44 ПКУ. Виконання зазначеного обов'язку забезпечується шляхом ведення бухгалтерського обліку, який відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік) є обов'язковим для всіх юридичних осіб в Україні, і на даних якого ґрунтується фінансова і податкова звітність [105, ст. 3]. Безпосередньо порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності юридичними особами визначається міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), а також іншими підзаконними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України. Цьому обов'язку кореспондується право податкових органів проводити перевірку правильності та повноти визначення

фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до НП(С)БО або МСФЗ [62, пп. 20.1.44 п. 20.1 ст. 20].

У зв'язку з цим не можна обійти увагою проблему із застосуванням МСФЗ, яка, на наш погляд, недостатньо досліджена науковцями-юристами і досі не вирішена на нормативному рівні. Проблема полягає у тому, що МСФЗ не має статусу міждержавного договору чи нормативного документу, затвердженого певною міжнародною міждержавною організацією, зобов'язання щодо виконання якого взяла б на себе держава Україна. МСФЗ розроблені та затверджені Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB) – незалежним органом Фундації з міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Standards Foundation, IFRS Foundation), яка є неприбутковою корпорацією відповідно до Загального корпоративного закону Штату Делавер (США) і провадить діяльність в Англії та Вельсі як іноземна компанія з головним офісом у Лондоні. Своєю чергою, кожна країна на рівні свого законодавства самостійно вирішує, чи є доцільним застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності платників податків - юридичних осіб. Зокрема в Україні обов'язок підприємств суспільного інтересу застосовувати МСФЗ встановлений Законом про бухоблік [105, ст. 12-1]. І цей обов'язок породжує дві проблеми, які призводять до податкових спорів та збільшення навантаження на судову систему, а саме:

- існування правових колізій між приписами МСФЗ та спеціальними приписами національного законодавства щодо порядку бухгалтерського обліку окремих господарських операцій. На думку Р.Б. Хорольського, такі колізії мають вирішуватися на користь МСФЗ саме в силу спеціального припису статті 12-1 Закону про бухоблік [106, с. 22]. Але не завжди такої позиції дотримуються контролюючі органи;

- існування можливості множинного тлумачення приписів самих МСФЗ (які передбачають застосування «професійного судження» щодо певних питань особою, яка відповідає за складання фінансової звітності), за відсутності у Міністерства фінансів України повноважень здійснювати їх нормативне

тлумачення. Проте посадові особи органів ДПС зобов'язані здійснювати казуальне тлумачення МСФЗ з метою правозастосування, за результатами податкових перевірок.

Обидві проблеми призводять до існування правової невизначеності щодо податкових наслідків застосування платниками податків тих чи інших приписів МСФЗ. Вирішенням цієї проблеми, на наш погляд, могло б бути наділення Мінфіну повноваженням розробляти методичні рекомендації щодо застосування МСФЗ, які мали б нормативний характер для органів ДПС, але рекомендаційний – для платників податків-юридичних осіб. Для цього пропонуємо доповнити статтю 12-1 Закону про бухоблік, яка визначає правові підстави і порядок застосування МСФЗ в Україні, новим пунктом 12-1.7 наступного змісту:

«12-1.7. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право розробляти та затверджувати методичні рекомендації щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, які можуть застосовуватися підприємствами, що відповідно до цієї статті складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Методичні рекомендації, затверджені відповідно до частини першої цієї статті, є обов'язковими для застосування контролюючими органами, визначеними Податковим кодексом України, при проведенні перевірок правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності».

Крім того, значними джерелами правової невизначеності щодо податкового обов'язку платника податків - юридичної особи, пов'язаними із застосуванням при визначенні фінансового результату до оподаткування як МСФЗ, так і НП(С)БО, які є поширеною причиною податкових спорів, слід визначити ще й такі:

1) вимогу відображати у фінансовій звітності фінансові активи (зокрема, довгострокову дебіторську заборгованість) та фінансові зобов'язання (зокрема,

довгострокові зобов'язання) по амортизованій вартості, тобто з урахуванням впливу дисконтування, що призводить до необхідності відображення відповідно: витрат та доходу в сумі дисконту на дату первісного визнання таких фінансових інструментів; і навпаки - доходів та витрат від амортизації дисконту на кожну наступну звітну дату протягом існування таких фінансових інструментів. Ця податкова різниця є тимчасовою, тобто в підсумку за весь строк існування фінансового інструменту не впливає на розмір податкового зобов'язання з податку на прибуток, проте розмір доходів і витрат в кожному з періодів залежить від професійного судження щодо вибору ставки дисконтування;

2) вимогу визнавати за певних умов у складі доходів і витрат додатні й від'ємні курсові різниці, що виникають у зв'язку із вимогою бухгалтерських стандартів відображати вплив зміни валютних курсів. Розміри цих доходів і витрат не залежать від рішень господарюючого суб'єкта, є непрогнозованими і визначаються виключно коливаннями обмінних курсів на валютному ринку.

Для вирішення цієї проблеми пропонуємо доповнити статтю 140 ПКУ нормами щодо податкових різниць, які нівелюють вплив дисконтування та курсових різниць на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Зокрема, пункт 140.4 ПКУ щодо зменшення фінансового результату до оподаткування пропонуємо доповнити підпунктами 140.4.9 та 140.4.10 такого змісту:

«140.4.9. на суму нарахованих доходів, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та/або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.4.10. на суму курсових різниць, що визнані у складі доходів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності».

Своєю чергою, пункт 140.5 ПКУ щодо збільшення фінансового результату до оподаткування пропонуємо доповнити підпунктами 140.5.18 та 140.5.19 такого змісту:

«140.5.18. на суму нарахованих витрат, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.5.19. на суму курсових різниць, що визнані у складі витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності».

За аналогією з класифікацією обов'язків, вважаємо за доречне запропонувати класифікацію прав платників податків - юридичних осіб, передбачених пунктом 17.1 статті 17 ПКУ, яка включає три групи: 1) права, що забезпечують можливість належного виконання податкового обов'язку (отримувати інформацію, обирати метод обліку доходів і витрат, використовувати електронний кабінет, подавати паперову декларацію, якщо не проходить електронна тощо); 2) права, що забезпечують можливість захисту майнових інтересів платника податків (пільги, розстрочення та відстрочення, повернення переплати, відшкодування шкоди); 3) права, що забезпечують можливість захисту інтересів платника податків під час заходів податкового контролю (присутність під час перевірки, заперечення, оскарження).

Класифікацію наведено у Додатку Г, де кожне з прав платника податків - юридичної особи, передбачених статтею 17 ПКУ, співставленню з аналогічним правом за законодавством Польщі і віднесено до відповідної групи.

До речі, у статті 17 ПКУ зазначено, що наведений перелік прав не вичерпним, платник податку має також інші права, передбачені законом. Дійсно, окремі права платників податків врегульовані й іншими статтями Загальної та Особливої частин ПКУ, а тому стосуються як загального порядку адміністрування податкових платежів, так і окремих податків та зборів.

Серед перших можна назвати, зокрема, такі:

- право великого платника податків звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях [62, ст. 39];

- право надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який проводить перевірку, копії документів, які свідчать на користь платника, та які відмовляється врахувати посадова особа контролюючого органу [62, п. 44.7 ст. 44];

- право подати разом із податковою декларацією доповнення за довільною формою, якщо платник податків вважає що затверджена форма декларації збільшує або зменшує його податкові зобов'язання всупереч відповідним нормам ПКУ [62, п. 46.4 ст. 46];

- у випадку самостійного виявлення помилок у раніше поданій податковій декларації – право не подавати уточнюючу декларацію, якщо виправлені показники відображаються платником податків у складі податкової декларації за будь-який з наступних податкових періодів. Фактично це означає право обрання платником податків способу самостійного виправлення помилок, залежно від якого застосовуються зменшені розміри фінансових санкцій [62, ст. 50].

До прав, які стосуються окремих податків та зборів, зокрема, відносяться:

- право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені розділом III ПКУ при визначенні податку на прибуток підприємств (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років, деяких інших показників) [62, ст. 134];

- право обрати прискорені методи податкової амортизації при визначенні податку на прибуток підприємств [62, підр. 4 розд. XX];

- право на отримання бюджетного відшкодування ПДВ [62, п. 200.7 ст. 200];

- право обирати періодичність подання податкової декларації з земельного податку [62, ст. 286];

- право обрати спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва (єдиний податок) замість загальної системи оподаткування [62, п. 291.3 ст. 291].

Аналіз змісту наведених прав дає можливість дійти такого висновку. У більшості випадків використання їх платником податків може мати наслідком: або зменшення суми податкових платежів порівняно з тим, яку суму довелося б

сплатити, якщо б платник податків не скористався зазначеними правами; або зменшення обсягу і складності процедур, необхідних для обчислення суми податкового зобов'язання, і, як наслідок, зменшення обсягу заходів податкового контролю щодо платника податків. І той, і інший випадок можна розглядати як реалізацію законних інтересів платників податків.

Вважаємо це підтвердженням тієї думки, що законний інтерес займає особливе місце в структурі правового статусу платника податків - юридичної особи, на чому наголошує А.В. Сліденко [43, с. 70]. На користь цієї тези свідчить також наявність в ПКУ презумпції правомірності рішення платника податків в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [62, п. 4.1.4 ст. 4].

Ця норма підкріплюється так званим «правилом конфлікту інтересів», відповідно до якого у разі коли норма ПКУ чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПКУ, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [62, п. 56.21 ст. 56].

Наведені норми співвідносяться між собою, як загальна та спеціальна. Презумпція правомірності рішень платника податків визначена статтею 4 ПКУ як один із принципів, на якій побудовано податкове законодавство України, метою реалізації якого є внести правову визначеність в податкові правовідносини за наявності двох або більше альтернативних варіантів

поведінки, що є можливим за наявності правової колізії норм податкового законодавства, що регулюють ідентичні правові відносини.

Друга норма є структурною частиною статті 56 ПКУ «Оскарження рішень контролюючих органів», тому можна стверджувати, що презумпція правомірності рішень платника податків інтегрована у відповідні спеціальні норми з метою забезпечення інтересів платника податків у процедурах оскарження рішень контролюючих органів.

На думку М.В. Мірошніченка (який одним з перших дослідив презумпцію правомірності рішень платника податків за законодавством України), конструюючи диспозицію норм статей 4 та 56 ПКУ, законодавець мав на мені забезпечити інтереси платника податків як правозобов'язаного суб'єкта, що знаходиться у менш вигідному положенні в порівнянні з контролюючим органом. Це зумовлено тим, що контролюючий орган є суб'єктом владних повноважень, і відповідно має можливість застосовувати до платника податків визначені законодавством засоби примусу [107, с. 8].

Заслуговує уваги характеристика балансу приватного та публічного інтересів у процесі реалізації презумпції правомірності рішень платника податків, запропонована М.В. Мірошніченком: приватний інтерес переважає над публічним інтересом у зв'язку з тим, що альтернативність варіантів поведінки зумовлена недосконалістю юридичної техніки законодавця - суб'єкта публічного інтересу [107, с. 13].

Варто додати, що презумпція правомірності рішень платника податків має на меті також убезпечити платника податків від застосування до нього заходів юридичної відповідальності в ситуації, коли саме недосконалість юридичної техніки законодавця є причиною колізійності норм податкового права.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що презумпція правомірності рішень платника податків має на меті одночасно: забезпечити баланс приватних і публічних інтересів у податкових правовідносинах; внести правову визначеність у податкові правовідносини та забезпечити гарантії дотримання законних інтересів платника податків за існування альтернативних варіантів поведінки у

податкових правовідносинах; гарантувати його право обрати найбільш вигідний варіант поведінки з проміж інших можливих. Таким чином, презумпція правомірності рішень платника податків впливає на всі структурні елементи правового статусу платника податків - юридичної особи.

2.2. Особливості регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні

В умовах правового режиму воєнного стану правовий статус платників податків, і зокрема тих, які є юридичними особами, зазнав певних змін, аналіз яких проводився протягом роботи над даним дисертаційним дослідженням. Цим змінам також присвятили свої дослідження Б. Багнюк, Я. Воронін, В.Я. Греца, С. Гонтаровський, Е.С. Дмитренко, О.О. Дмитрик, Д.В. Коробцова, С. Тодеренчук та інші.

Необхідність аналізу зазначених змін в рамках цієї роботи пояснюється тим, що порівнюючи особливості регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України та Польщі, необхідно розглядати законодавство в динаміці, з урахуванням поточного стану правового регулювання. Було б не зовсім коректним брати для порівняння довоєнне податкове законодавство України, станом до запровадження правового режиму воєнного стану, хоча він і введений тимчасово. Та й з практичної точки зору, якщо за результатами компаративного дослідження буде йти мова про доцільність запозичення певних засобів правового регулювання, то їх потрібно узгоджувати із українським законодавством саме у його поточному стані.

Як відомо, спеціальний правовий режим воєнного стану було введено 24.02.2022 р. у зв'язку із повномасштабним військовим вторгненням Російської Федерації на всій території України та запроваджено Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. №64/2022 (далі – Указ № 64/2022) [108], який, в свою чергу, було затверджено Законом

України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 2102-IX [109].

Зміст правового режиму воєнного стану, порядок його введення та скасування, правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій в умовах воєнного стану, гарантії прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб, визначено Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389-VIII (далі – Закон № 389) [110]. Конституція України та зазначені вище нормативні акти складають правову основу введення воєнного стану. Аналіз норм зазначених нормативних актів свідчить про те, що спеціальний правовий режим воєнного стану може мати безпосередній вплив на діяльність підприємств, на права та законні інтереси юридичних осіб, що й відбувалося фактично.

На відміну від особливостей правового статусу людини і громадянина в умовах воєнного стану, які досліджені в науковій юридичній літературі достатньо ґрунтовно, наприклад, у працях Мельника Р.І. та Чубко Т.П. [111], особливості спеціального правового статусу платника податків, особливо юридичної особи (підприємства), в умовах воєнного стану, ще не стали предметом дослідження.

Разом із тим, це питання становить інтерес з наукової точки зору. Адже податки є одним із головних джерел формування публічних фондів, кошти яких у подальшому розподіляються, в тому числі, на потреби оборони країни. Причому саме податки, які сплачуються суб'єктами господарювання - юридичними особами, складають більшу частину надходжень до Державного бюджету України. Так за даними Державної казначейської служби України в останній передвоєнний 2021 рік податкові надходження склали 85,37 % всіх доходів Держбюджету, з них тільки 10,61% припадало на податок на доходи фізичних осіб в частині, що за бюджетним законодавством розподіляється до Держбюджету, все інше – це надходження від податків, що сплачуються суб'єктами господарювання - юридичними особами (податок на прибуток, ПДВ,

акцизний податок, мито, рентна плата за використання природних ресурсів, інші податки і збори). Приблизно така ж структура податкових надходжень до Держбюджету мала місце і в попередні роки [112].

А тому будь-які зміни у правовому статусі платників податків - юридичних осіб, які впливають на прийняття рішень керівними органами цих осіб, та певним чином змінюють їх фінансову активність через зміну обсягу податкових платежів можуть мати вплив на формування публічних фондів як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі. Саме тому доцільно, як ми вважаємо, виявити певні закономірності, які можуть мати місце.

Правовий статус особи, як її становище у правовій реальності, що відображає фактичний стан у взаємовідносинах з суспільством і державою, як сукупність суб'єктивних прав, юридичних обов'язків, законних інтересів та відповідальності суб'єкта, в умовах правового режиму воєнного стану може зазнавати певних змін і обмежень порівняно з мирним часом. На таку можливість прямо вказують частина 2 статті 64 Конституції України і стаття 20 Закону № 389.

Відповідно до ст. 3 Указу № 64/2022, у зв'язку із введенням в Україні воєнного стану тимчасово, на період його дії, можуть обмежуватися конституційні права і свободи людини і громадянина, передбачені статтями 30-34, 38-44, 53 Конституції України – і це є досить значні за обсягом обмеження. Також можуть вводитися тимчасові обмеження прав і законних інтересів юридичних осіб в межах та обсязі, що необхідні для забезпечення можливості запровадження та здійснення заходів правового режиму воєнного стану, які передбачені частиною першою статті 8 Закону № 389.

Розглянемо особливості спеціального правового статусу юридичних осіб, саме як платників податків під час воєнного стану – як сукупності прав, обов'язків, відповідальності та гарантій правового статусу, встановлених відповідними нормами ПКУ [62].

Майже на самому початку запровадження воєнного стану Верховна Рада України досить оперативно внесла до ПКУ відповідні зміни Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих

актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 р. № 2118-IX (далі – Закон № 2118) [113], який набрав чинності 07.03.2022 р.

Підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ було доповнено новим пунктом 69, який встановлював, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті, зокрема:

1) у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок він звільняється від передбаченої ПКУ відповідальності з обов'язковим виконанням такого обов'язку протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні. Це стосується, зокрема, обов'язків із дотримання термінів сплати податків та зборів, подання податкової звітності тощо;

2) нові податкові перевірки не розпочинаються, а ті, що розпочаті – зупиняються;

3) у разі неможливості зареєструвати акцизну накладну в ЄРАН дозволяється переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами за наявності товарно-транспортної накладної, яка повинна містити всю інформацію, що має міститися у відповідній акцизній накладній;

4) операції з добровільної передачі або відчуження коштів, товарів (у тому числі підакцизних, до яких відноситься пальне), надання послуг на користь Збройних Сил України та підрозділів територіальної оборони без попереднього або наступного відшкодування їх вартості не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування. Як наслідок – при такій передачі не нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ;

5) податкові коригування з податку на прибуток підприємств, встановлені підпунктом 140.5.9 ПКУ, не проводяться щодо сум коштів або вартості певного майна, які добровільно перераховані (передані) силам оборони для потреб забезпечення оборони держави у зв'язку з військовою агресією РФ проти України;

6) вважаються діючими ліцензії, по яких до припинення або скасування воєнного стану не сплачено черговий платіж за ліцензію та/або закінчився термін дії ліцензії на право виробництва, зберігання та обігу пального, спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів [62, п. 69 підрозд. 10 розд. XX].

Це неповний перелік передбачених Законом № 2118 особливостей оподаткування у період воєнного стану, але саме він найбільш наочно ілюструє характер змін, що відбувалися у структурі правового статусу платників податків, зокрема, юридичних осіб. Ці зміни характеризувалися:

1) збільшенням обсягу прав платників податків (наприклад, право переміщувати пальне навіть за відсутності зареєстрованих акцизних накладних, право здійснювати операції з підакцизними товарами навіть якщо закінчився термін дії відповідної ліцензії);

2) зменшенням обсягу зобов'язань платників податків (наприклад, відсутність обов'язку нараховувати ПДВ при передачі товарів на потреби оборони країни);

3) пом'якшенням або взагалі звільненням від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, встановленого ст. 36 ПКУ, у випадку відсутності можливості його виконати. При цьому податкові перевірки, за наслідками яких можливе притягнення платників податків та їх службових осіб до фінансової, адміністративної, а в деяких випадках і кримінальної відповідальності, на період воєнного стану зупиняються.

Наступним послідовним кроком з боку держави щодо врегулювання податкових правовідносин в умовах воєнного стану стало прийняття ще більшого за обсягом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 15.03.2022 р. № 2120-ІХ (далі – Закон № 2120) [114], який набрав чинності 17.03.2022 р.

Серед іншого, Закон № 2120 тимчасово дозволяв платникам ПДВ відображати податковий кредит з ПДВ лише на підставі оформлених належним чином первинних документів, без наявності податкових накладних та

розрахунків коригування, зареєстрованих у ЄРПН (який, як і більшість державних реєстрів, було закрито для доступу з міркувань забезпечення кібербезпеки і цілісності даних). Це стало суттєвим спрощенням правового механізму адміністрування ПДВ, і при цьому було розширено обсяг прав платників ПДВ щодо відображення у податковому обліку, сум ПДВ, сплачених постачальникам у складі вартості товарів, робіт, послуг.

Крім того, Закон № 2120 надавав право всім без виключення суб'єктам господарювання з обсягом доходу, що не перевищує 10 мільярдів гривень на рік, на період воєнного та надзвичайного стану, перейти на спрощену систему оподаткування (єдиний податок) за ставкою 2% від суми доходу (виручки), без обов'язку нарахування ПДВ. Для порівняння: у звичайних умовах третя група єдиного податку передбачає граничний обсяг доходу 1167 розмірів мінімальної заробітної плати (що у 2022 році було еквівалентно 7585500 грн) і ставку оподаткування 5% (без обов'язку нарахування ПДВ). За оцінкою О.О. Дмитрик, це мало стабілізаційний, стимулюючий характер, давало можливість суб'єктам господарювання економити кошти на сплаті податків та інвестувати їх у підтримання і розвиток подальшої господарської діяльності [115, с. 120].

Характеризуючи в цілому зміни до ПКУ, які були внесені Законом № 2118 та Законом № 2120 у зв'язку із введенням воєнного стану, доходимо висновку, що вони приводили нормативно-правове регулювання податкових відносин у відповідність із фактичними обставинами у цій сфері суспільних відносин, які в умовах воєнного стану характеризуються двома особливостями:

- 1) об'єктивна неможливість значної кількості платників податків виконати свій податковий обов'язок, в силу того, що вони постраждали унаслідок бойових дій. Відповідно, держава визнає, що неможливо покладати на особу відповідальність за невиконання податкового обов'язку за відсутності вини;

- 2) об'єктивна неможливість здійснення повноцінного податкового контролю з боку держави, у зв'язку з чим зупиняються податкові перевірки.

І що не менш важливо, ці зміни загалом тимчасово зменшили податкове навантаження на платників податків, створивши правові передумови для того, щоб суб'єкти господарювання, які все ж таки мали об'єктивну можливість продовжувати господарську діяльність, робили це, отримували доходи і мали можливість у подальшому сплачувати податки. У цьому вбачається використання державою стимулюючої функції системи оподаткування [116, с. 139].

Утім, надалі певна частина особливостей оподаткування, введених під час воєнного стану, була обмежена або скасована. Так, 27.05.2022 р. набрав 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» від 12.05.2022 р. № 2260-IX (далі – Закон № 2260) [117].

Він, зокрема, передбачав відновлення роботи ЄРПН, і, відповідно, відновлення обов'язку платників ПДВ реєструвати податкові накладні (нагадаємо, що на самому початку воєнного стану платники податків були звільнені від цього обов'язку у зв'язку із закриттям державних реєстрів, і, зокрема, ЄРПН).

При цьому платники податків, які мали можливість своєчасно виконувати податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, також мали у встановлені строки забезпечити: реєстрацію податкових накладних; подання податкової звітності; сплату податків та зборів.

Певний науковий інтерес представляє гіпотеза цієї норми щодо наявності чи відсутності у платника податків можливості своєчасно виконувати податковий обов'язок. Справа в тому, що перша редакція пункту 69.1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ взагалі не передбачала необхідності доведення платником податків наявності обставин, що свідчать про неможливість виконання податкового обов'язку. Утім, на початку воєнного стану в органів ДПС об'єктивно й не було можливості пересвідчитися у наявності чи відсутності таких обставин. Тому в силу такої неможливості держава, фактично, дозволила

платникам податків виконувати або не виконувати податковий обов'язок на власний розсуд.

З іншого боку, на той момент суспільні відносини щодо формування публічних фондів, принаймні і тій частині, що спрямовуються на потреби оборони, набули рис добровільності і неформальності. Маємо на увазі діяльність волонтерських організацій, які збирали кошти і матеріальні ресурси на потреби Сил оборони України, і до фінансування діяльності яких долучилися дуже багато суб'єктів господарської діяльності. Також була поширеною практика безпосереднього фінансування підприємствами та іншими господарськими організаціями потреб ЗСУ, і зокрема, підрозділів ТРО.

Утім, надалі держава все ж таки намагалася знову впорядкувати виконання платниками податків їх податкового обов'язку. Так, вже наступна реакція пункту 69.1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, після внесення до нього змін Законом № 2260, зобов'язала Мінфін розробити і затвердити порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків своїх обов'язків та перелік документів на підтвердження цього. І дійсно, на виконання цієї норми наказом Мінфіном від 29.07.2022 р. № 225 було затверджено Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ (далі – Порядок № 225) [118].

Відповідно до Порядку № 225, підставами неможливості виконання платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами податкових обов'язків (у тому числі їх обов'язків як податкових агентів) визнаються випадки, коли: 1) внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією РФ, повністю втрачено або зіпсовано первинні документи, комп'ютерне та інше обладнання, або їх використання неможливо або пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я; 2) існує можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового внаслідок складання і реєстрації електронних документів (зокрема, акцизних накладних), внаслідок чого вони можуть бути знищені

збройними силами РФ; 3) у платника податків відсутні посадові особи, уповноважені нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки та збори, вести бухгалтерський облік та складати фінансову та податкову звітність, і таких осіб неможливо призначити; 4) перебування платника податків та/або його виробничих потужностей на території населеного пункту, у якому ведуться бойові дії, який знаходиться в оточенні або тимчасово окупований збройними формуваннями РФ; 5) існують інші форс-мажорні обставини, підтверджені документально [118, п. 2].

Тобто, наявності будь-якої із названих обставин, які фактично унеможливають виконання платником податків - юридичною особою свого податкового обов'язку, достатньо для його тимчасового звільнення від відповідальності. Але безумовно, наявність таких обставин має бути підтверджена документально (в додатку до Порядку № 225 наведено перелік документів, що підтверджують неможливість платника податків - юридичної особи своєчасно виконати податковий обов'язок).

До впорядкування відносин у сфері оподаткування спонукали виконавчу та законодавчу владу також міжнародні партнери України, що фінансують дефіцит державного бюджету, зокрема Міжнародний валютний фонд (далі – МВФ). Так, 08.12.2022 р. Уряд України спільно з МВФ підписали Меморандуму про економічну та фінансову політику [119].

Відповідно до пункту 15 цього Меморандуму Україна взяла на себе зобов'язання якнайшвидшого відновлення довоєнного стану податкової політики, яке, зокрема, передбачало внесення змін до законодавства в частині обмеження з 01.07.2023 р: дії мораторію на проведення податкових перевірок; особливостей застосування спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку у розмірі 2 відсотків; норм щодо незастосування відповідальності за порушення вимог законодавства про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг тощо.

На виконання взятих на себе зобов'язань КМУ на початку 2023 року було розроблено і внесено законопроект, а ВРУ згодом прийнято відповідний Закон

України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30.06.2023 р. № 3219-IX (далі – Закон № 3219) [120], який набрав чинності з 01.08.2023 р. Тобто, із запізненням на один місяць Уряд України все ж таки виконав взяті на себе зобов'язання перед МВФ. За очікуваннями Уряду, виконання цього Закону сприятиме збільшенню надходжень до державного та місцевих бюджетів. Зокрема, скасування права для фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб бути платниками єдиного податку III групи із застосуванням ставки єдиного податку у розмірі 2 % від суми доходу має дозволити додатково залучити у 2023 р. до бюджетів близько 8 млрд гривень [121, с. 3].

Станом на початок листопада 2023 р. ВРУ проголосовано у 2 читанні проект Закону про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок № 10016-д [122], який поновлює з 01.12.2023 р. більшість податкових перевірок.

У зв'язку з цим заслуговує на особливу увагу норма Закону № 3219, відповідно до якої тимчасово, на період з 01.08.2023 р. до припинення або скасування воєнного стану, у разі сплати платником податків протягом 30 календарних днів з дня, наступного за днем отримання податкового повідомлення-рішення, суми податкового зобов'язання, нарахованого за результатами документальних перевірок, які були відновлені або розпочаті з 1 серпня 2023 року та завершені до дня припинення або скасування воєнного стану, фінансові санкції, нараховані на суму такого податкового зобов'язання, вважаються скасованими, а пеня не нараховується [62, п. 69.37 підр. 10 розд. XX]. Тобто в умовах воєнного стану законодавець відмовляється від застосування заходів примусу у формі фінансових санкцій за умови добровільної сплати платником податків донарахованого податкового зобов'язання за результатами документальної перевірки. Це є дуже важливою новелою, до якою ми повернемося у розділі 3 у зв'язку із питанням про застосування фінансової відповідальності за наслідками податкових перевірок.

Загалом науковці розцінюють повернення системи оподаткування до довоєнного стану як закономірний та необхідний процес. Зокрема, В.Я. Греца підкреслює, що вищезгадані зміни є короткостроковими та проявляють свою ефективність лише у критичних умовах. Проте їх впровадження в стабільний період може мати негативні наслідки та обмежувати можливості функціонування податкової системи для держави у довгостроковій перспективі [123, с. 30].

Утім, це не означає, що податкова система має бути статичною. Навпаки розвиток її, зокрема, в частині регулювання правового статусу платників податків - юридичних осіб, має розглядатися, як складова політики в галузі фінансової безпеки країни. Як зазначає Д.В. Коробцова, фінансова безпека України, що знаходиться у війні, визначається, з одного боку, необхідністю забезпечення фінансування армії, оборонної галузі, а з іншого – здатністю підприємств, регіонів, суб'єктів підприємницької діяльності отримати та направити фінансові ресурси на захист країни, на забезпечення систематичного відтворення матеріального виробництва. А тому забезпечення фінансової безпеки держави у стані війни потребує подальшого визначення правових засад стабільного функціонування бюджетної системи та підприємництва [124, с. 142].

Отже, як бачимо, протягом 2022-2023 рр. правовий статус платників податків - як поєднання прав, обов'язків, законних інтересів суб'єкта та відповідальності, зазнав постійних змін. Але станом на серпень 2023 року фактично держава відновила той статус-кво, який існував до введення правового режиму воєнного стану, хоча і не в повному обсязі. Залишаються чинними норми, що знімають відповідальність за невиконання податкового обов'язку з осіб, які об'єктивно не мають можливості виконати податковий обов'язок, при цьому вдосконалено порядок доведення такої неможливості [125, с. 134].

Отже, зміни, яких на початку воєнного стану зазнав правовий статус платників податків - юридичних осіб, полягають у частковому розширенні прав, зменшенні обов'язків, пом'якшенні відповідальності платників податків. У цьому полягала відмінність від правового статусу людини і громадянина, конституційні права яких під час воєнного стану як правило, обмежуються.

Проте, по мірі стабілізації військової ситуації, відновлення роботи державних інституцій та відкриття державних реєстрів, ці особливості оподаткування поступово скасовуються. Це пов'язано із необхідністю фінансування значних видатків Державного бюджету України на оборону та інші потреби, включно із виконанням соціальних гарантій та необхідністю забезпечення сталого функціонування державних інституцій [126, с. 147].

Разом з тим, триває пошук напрямів подальшого розвитку податкової системи, які б, забезпечуючи потреби держави в фінансових ресурсах, не гальмували активність суб'єктів господарської діяльності, зокрема, платників податків - юридичних осіб.

2.3. Структура правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством Польщі

Серед українських науковців структуру правового статусу платників податків за законодавством Польщі аналізувала О.Р. Радишевська, порівняльно-правові дослідження якої відносяться до періоду 2010-2011 рр. Учена, зокрема, з'ясувала сутність категорій «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання» за законодавством Польщі та України [128, с. 519].

Як уже зазначалося, податковий обов'язок в будь-якій державі є конституційно-правовим обов'язком, а отже, як правило, регулюється основним законом цієї держави, а потім деталізується в окремих законодавчих актах нижчої юридичної сили. Це є справедливим як по відношенню до законодавства України, так і до законодавства Польщі.

У таблиці 2.1 наведено порівняння відповідних норм Конституції України [46] і Конституції Республіки Польща [129], які встановлюють конституційний обов'язок сплати податків та зборів, визначають порядок їх встановлення, а також повноваження органів державної влади та місцевого самоврядування щодо регулювання податкових правовідносин.

Таблиця 2.1

**Порівняльний аналіз норм Конституції України
і Конституції Республіки Польща щодо оподаткування**

Конституція України	Конституція Республіки Польща
Стаття 67. Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.	Стаття 84. Кожен зобов'язаний нести публічні обтяження і повинності, включаючи сплату податків, встановлених законом.
Стаття 92. Виключно законами України встановлюються: Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи.	Стаття 217 Встановлення податків та інших публічних зборів, визначення суб'єктів, об'єктів оподаткування і податкових ставок, а також принципів надання пільг і анулювання недоплат, категорій суб'єктів, що звільнені від податків, здійснюється відповідно до закону.
Стаття 116. Кабінет Міністрів України: 3) забезпечує проведення фінансової, <...> та податкової політики;	Стаття 146 4. В обсязі і відповідно до принципів, визначених Конституцією і законами, Рада Міністрів: <...> 6) керує виконанням бюджету держави, <...>
Стаття 143. Територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування <...> встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону.	Стаття 168. Одиниці територіального самоврядування мають право встановлювати ставки місцевих податків і зборів в обсязі, визначеному законом.

Порівнюючи норми, ідентичні за предметом правового регулювання, легко пересвідчитись, що конституційно-правовий обов'язок сплати податків та зборів, та їх встановлення і адміністрування з боку органів державної влади та місцевого самоврядування, врегульовані Конституцією Республіки Польща та Конституцією України подібним чином.

Конституції обох держав встановлюють, що система оподаткування кожної з них встановлюється саме законами цих держав. КМУ та Рада Міністрів Республіки Польща реалізують податкову політику та керують виконанням бюджету держави (в тому числі, його доходної частини). При цьому органам місцевого самоврядування делегується право визначати окремі елементи податків в межах, визначених законами.

Утім, як уже було зазначено, в системі законодавства Польщі, на відміну від України, відсутній єдиний кодифікований законодавчий акт з питань оподаткування на кшталт ПКУ [62]. Натомість у Польщі діють окремі закони щодо кожного з податків, які разом складають особливу частину податкового права, а також три закони, які разом складають загальну частину податкового права Польщі:

1) Закон від 29.08.1997 р. «Ординація податкова» (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa) [72], який інколи навіть порівнюють із ПКУ. На наш погляд, таке порівняння не є коректним з причини, названої вище. Скоріше Ординацію податкову по сфері регулювання можна частково порівняти з колишнім Законом № 2181-III, принаймні в частині загального порядку адміністрування податків, прав та обов'язків платників податків. Але на відміну від згаданого Закону України, Ординація податкова не містить норм щодо порядку реєстрації та обліку платників податків компетентними державними органами (тобто, порядку набуття особами правового статусу платника податків) та не встановлює відповідальності за податкові правопорушення. Ці два структурні елементи правового статусу платника податків врегульовані двома іншими законами, а саме:

2) Законом від 13.10.1995 р. про принципи реєстрації та ідентифікації платників податків і зборів (Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) [130], який визначає: правила ведення обліку платників податків і зборів, платників внесків на соціальне страхування та медичне страхування; правила та порядок присвоєння податкового ідентифікаційного номера (numer identyfikacji podatkowej (далі - NIP)); принципи використання податкового ідентифікаційного номера;

3) Фінансовим карним кодексом (Kodeks karny skarbowy) від 10.09.1999 р. [76], який включає загальну та особливу частини та визначає: загальні засади притягнення до юридичної відповідальності за фінансові злочини та проступки; діяння, які є фінансовими злочинами та проступками за законодавством Польщі. Фінансовий карний кодекс також безпосередньо унормовує процес фінансово-карного судочинства. Наявність такого окремого кодексу є досить незвичним з точки зору вітчизняної побудови системи права, проте свідчить про велику увагу польського законодавця до питань запобігання злочинам і проступкам у фінансальній сфері як таким, що підривають фінансову основу державності.

Крім трьох зазначених законів, слід окремо назвати Кодекс адміністративних процедур (Kodeks postępowania administracyjnego) від 14.06.1960 р. [131], який регулює, зокрема: провадження в органах державного управління в окремих справах, які належать до юрисдикції цих органів, вирішені адміністративними рішеннями або розглядаються негласно; провадження щодо видачі сертифікатів; накладення адміністративних стягнень або надання послаблень у їх стягненні. Але відповідно до статті 3 Кодексу адміністративних процедур, його положення не поширюються на: 1) провадження у фінансових кримінальних справах (яке, як вже було зазначено, регулюється Фінансовим карним кодексом); 2) питання, які регулюються в Ординації податковій, за винятком положень її розділів IV «Податкове провадження» і VIII «Карні приписи» [131, ст. 3].

Розгляд структури правового статусу платників податків - юридичних осіб за законодавством Польщі розпочнемо з аналізу положень Ординації податкової, якими визначено такі поняття, як «податок», «платник». Так, відповідно до статей 6 та 8 Ординації податкової: податок є публічно-правовою, безоплатною, обов'язковою та безповоротною грошовою вигодою для державної скарбниці, воєводства, повіту чи гміни (району), що випливає з податкового акту [72, ст. 6]; платник – фізична особа, юридична особа або організаційний підрозділ без статусу юридичної особи, зобов'язані згідно з нормами податкового законодавства

обчислювати та стягувати податок з платника податку та сплачувати його податковому органу у встановлений строк [72, ст. 8].

Отже, ознаками податку, відповідно до польського законодавства, є: публічно-правовий характер, безоплатність, обов'язковість, безповоротність, грошовий характер, спрямування до відповідного бюджету, детермінованість нормами податкового законодавства. Практично всі ці ознаки кореспондують із ознаками податку за визначенням ПКУ (за виключенням грошового характеру, який визначений іншими нормами ПКУ) [62, с. 6].

Питання змісту й ознак податку розглянуто в роботах О.О. Головашевича, О.В. Дьоміна, В.В. Капустника І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенка, а також С. Лук'янцева, який на підставі аналізу наукових концепцій податку та поглядів інших вчених робить висновок про можливість виокремлення значно більшої кількості ознак податку, ніж ті, що закріплені у чинному ПКУ [82, с. 163]. На нашу думку, цей висновок є справедливим і по відношенню до Ординації податкової.

Варто також зауважити, що в Ординації податковій не знаходимо окремої дефініції поняття «збір», хоча зазначено, що положення цього Закону поширюються на збори (*opłaty*) та неподаткові зобов'язання до державного бюджету і бюджетів місцевого самоврядування; гербовий збір і збори, зазначені в положеннях про місцеві податки і збори. При цьому, у частині третій статті 3 Ординації податкової зазначено, що для цілей цього законодавчого акту щоразу, коли у ньому згадуються «податки», це також означає збори та неподаткові бюджетні зобов'язання [72, ст. 3].

На наш погляд, в українському законодавстві більш вдало визначено таку ознаку поняття «збір», як отримання платниками спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [62, с. 6].

Що стосується категорії «платник» у польському законодавстві, то в цілому за змістом воно є аналогічним визначенню «платник податків» у пункті 15.1 статті 15 ПКУ. Проте, на наш погляд, визначення цього поняття в

законодавстві України є більш досконалим з точки зору юридичної техніки, оскільки безпосередньо містить вказівку на юридичний факт, який зумовлює виникнення податкового обов'язку у платника податку: «які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами» [62, с. 6].

Набуття правового статусу платника податків здійснюється у порядку, встановленому Законом від 13.10.1995 р. про принципи реєстрації та ідентифікації платників податків і зборів (Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników) [130]. Відповідно до цього Закону для юридичних осіб та організаційних утворень без статусу юридичної особи податковим ідентифікатором є NIP, який в більшості випадків, як і в Україні, присвоюється автоматично на підставі інформації, отриманої з Центрального реєстру про господарську діяльність (Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej).

Аналізуючи положення Ординації податкової, зазначимо, що як і ПКУ, вона чітко розрізняє поняття «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання» платника. Як і у вітчизняному законодавстві, перше з них є більш широким, причому податкове зобов'язання платника виникає саме з його податкового обов'язку:

- податковий обов'язок (obowiązek podatkowy) – невизначене зобов'язання здійснити грошовий платіж, що впливає з податкового законодавства у зв'язку з настанням події, зазначеної в цьому законодавстві [72, ст. 4];

- податкове зобов'язання (zobowiązanie podatkowe) – це зобов'язання платника податків, що впливає з податкового обов'язку, сплачувати податок до Державної скарбниці, воєводства, повіту чи гміни (району) в розмірі, у строки та в місці, визначеному положеннями податкового законодавства [72, ст. 5].

Як бачимо, податкове зобов'язання характеризується: певною сумою податку, яка має бути сплачена; строками сплати; відповідним бюджетом, до якого вона має бути сплачена.

Відповідно до параграфу 1 статті 21 Ординації податкової податкове зобов'язання виникає на підставі: 1) настання події, з якою податкове законодавство пов'язує такий обов'язок; 2) вручення рішення податкового органу про визначення суми грошового зобов'язання [72, ст. 21].

Якщо положення податкового законодавства вимагають від платника податків подавати декларацію і податкове зобов'язання виникає в порядку, визначеному в параграфі 1 статті 21 Ординації податкової, податок, зазначений у декларації, є податком, що підлягає сплаті, з урахуванням положень параграфу 3 статті 21 Ординації податкової.

Зрозуміло, що для того, щоби платник податків міг подати податкову декларацію, він має її скласти. А для цього він має розрахувати суму податкового зобов'язання, яке відобразить у цій декларації. На підставі цього можна стверджувати про ідентичність змісту податкового обов'язку платника податків за законодавством Польщі та України, який включає в себе три окремі обов'язки: обчислити суму податкового зобов'язання податку (збору), платником якого він є; скласти податкову декларацію з цього податку (збору) за затвердженою формою і подати її контролюючому органу у встановленому порядку; сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету.

Податковий обов'язок виникає у юридичної особи щодо кожного податку, платником якого вона є. У Польщі (як і в Україні), двома основними податками, які складають основу загальної системи оподаткування для юридичних осіб, є податок на прибуток підприємств і ПДВ. Їх справляння регулюється відповідно: Законом від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) [74] і Законом від 11.03.2004 р. про податок на товари і послуги (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) [77].

Що стосується прав та обов'язків платників податків, які входять до структури їх правового статусу за законодавством Польщі, то їх перелік містить Ординація податкова, але вони не виділені в її окремі статті, на відміну від статей 16, 17 ПКУ. З точки зору юридичної техніки це також може вважатися недоліком

польського законодавства, оскільки ускладнює з'ясування своїх прав та обов'язків суб'єктами податкових правовідносин.

Проаналізувавши відповідні положення Ординації податкової та офіційні роз'яснення Міністерства фінансів Польщі [132], з'ясували, що до основних обов'язків платників податків у Польщі належать наступні:

1) Дотримуватись строків сплати податків та зборів [72, ст. 97], які залежать від способу виникнення податкового зобов'язання. У разі його виникнення:

- за рішенням про визначення суми податкового зобов'язання (аналог податкового повідомлення-рішення за законодавством України) – строк сплати становить 14 днів з дня вручення рішення (10 днів за законодавством України),

- в силу закону – платник податків повинен самостійно нарахувати та сплатити відповідний податок (строки сплати визначаються положеннями окремих податкових актів) та зобов'язаний подавати податкові декларації в ці строки – якщо такий обов'язок випливає з податкового законодавства.

Якщо податок не буде сплачений у зазначений строк, виникне податкова заборгованість. Платник зобов'язаний розрахувати та сплатити відсотки за цю заборгованість без повідомлення. Якщо останній день строку припадає на суботу або святковий день, останнім днем строку вважається день, наступний за вихідним або вихідними днями.

Викладені обов'язки, передбачені Ординацією податковою, кореспондують з нормами статей 57 та 129 ПКУ в частині встановлення строків сплати податкового зобов'язання залежно від способу його визначення, перенесення строків сплати, а також нарахування пені у випадку прострочення.

2) Вести облік і зберігати документацію [72, ст. 86]. Платник зобов'язаний зберігати всі податкові документи (рахунки, рахунки-фактури, податкові книги, документи, пов'язані зі збором або стягненням податків тощо) до закінчення терміну давності податкового зобов'язання. Цей строк становить 5 років, починаючи з кінця календарного року, в якому закінчився строк сплати податку. Однак у певних ситуаціях його можна призупинити (наприклад, з дати винесення

рішення про розстрочку сплати податку, з дати подання скарги на рішення до адміністративного суду) або перервати (наприклад, внаслідок застосування примусового заходу). Це збільшує час, за який платникові доведеться вести записи та зберігати документи.

За законодавством України кореспондуючий обов'язок вести облік і зберігати документацію міститься у статтях 16 та 44 ПКУ. Зауважимо, що загальний 5-річний строк податкової давності за законодавством Польщі значно перевищує загальний строк давності по податках за законодавством України, встановлений статтею 102 ПКУ, який складає 1095 днів, тобто 3 роки. Щоправда, у випадку трансфертного ціноутворення та сама стаття 102 ПКУ встановлює строк давності 2555 днів, тобто 7 років, що перевищує строк давності за польським законодавством.

Стосовно обов'язку польських платників податків - юридичних осіб вести облік зазначимо, що у Польщі діє Закон від 29.09.1994 р. про бухгалтерський облік (132. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości), який встановлює основні засади організації і ведення бухгалтерського обліку. Він зокрема, передбачає, що суб'єкти господарювання, які складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ та пов'язаних з ними тлумачень, застосовують положення Закону та нормативних актів, виданих на його основі, у тій частині, що не регулюється МСФЗ [133, п. 3 ст. 2]. Отже у випадку колізії між приписами польського законодавства з бухгалтерського обліку та МСФЗ перевагу мають останні, що також свідчить про доцільність внесення аналогічних за змістом змін і до законодавства України.

3) Обов'язок повідомити податковий орган про зміну адреси [72, ст. 146]. Якщо платник податків є стороною або представником сторони в податковому провадженні, він зобов'язаний повідомляти податковий орган, у якому розглядається провадження, про будь-яку зміну адреси. ПКУ теж зобов'язує платників податків повідомляти податковий орган про будь-які зміни у реєстраційній інформації, включаючи зміну податкової адреси.

4) Обов'язок з'явитися за викликом канцелярії податкового органу [72, ст. 156]. На вимогу податкового органу платник податків зобов'язаний надати пояснення, показання, подати документи чи вчинити певну дію особисто, через довірену особу чи письмово, у тому числі у формі електронного документа. Якщо платник податків або його представник, незважаючи на відповідну вимогу податкового органу, не з'явиться без поважної причини, на нього може бути накладений штраф у розмірі до 2800 злотих.

Слід зазначити, що статтями 73 та 85 ПКУ також передбачає отримання інформації та документів від платників податків податковими органами на їх запит, а стаття 78 ПКУ передбачає можливість проведення невиїзної документальної перевірки, проте відсутні прямі норми про застосування фінансових санкцій у таких випадках.

5) Обов'язки під час податкової перевірки, встановлені нормами розділу VI Ординації податкової. Зокрема, платник податків зобов'язаний: надати у встановлений строк усі пояснення щодо предмета перевірки; надати перевіряючому необхідні документи щодо перевірки та дозволити здійснення інших заходів, визначених Ординацією податковою [72, ст. 20gz]. Подібні обов'язки платників податків передбачені й законодавством України, зокрема, статтею 78 ПКУ.

Отже, практично кожному обов'язку платника податків за законодавством Польщі кореспондує відповідний обов'язок за законодавством України, хоча й існують певні відмінності в порядку виконання таких обов'язків.

Якщо порівняти права платників податків, то законодавством Польщі визначено такі:

1) Право на повернення надміру сплаченого податку. Переплата виникає, коли платника сплачує податок, який не підлягає сплаті або в сумі, вищій, ніж повинен був сплатити. Переплата також виникає, якщо платник (тобто посередник із розрахунків за податками, найчастіше роботодавець або пенсійний орган) стягнув податок, який не підлягав сплаті, або стягнув його у сумі, вищій, ніж мав бути. У цих ситуаціях платник податків має право подати заяву для

підтвердження переплати податку [72, ст. 75]. Це право аналогічне праву українських платників податків на повернення переплати [62, ст. 43].

2) Право на виправлення податкової декларації. Якщо під час складання декларації було допущено помилку, яка стосується суми податкового зобов'язання, суми переплати чи відшкодування податку та інших даних, що містяться в їх змісті, – платник податку має право виправити цю помилку, подавши виправлення до декларації. Право на виправлення припиняється на час проведення податкових проваджень або податкових перевірок (у частині податкових зобов'язань, які охоплюються провадженнями або перевітками) [72, ст. 81]. Так само й за законодавством України: у випадку самостійного виявлення помилки у раніше поданій податковій декларації платник податків має право подати уточнюючу декларацію до початку податкової перевірки [62, ст. 50];

3) Право вимагати податковий сертифікат. Якщо конкретне положення законодавства вимагає офіційного підтвердження конкретних фактів або правового статусу, або платник податків має юридичний інтерес в офіційному підтвердженні таких фактів або правового статусу, він може звернутися до податкового органу з проханням надати довідку (наприклад, щодо відсутності податкової заборгованості). Довідка повинна бути видана не пізніше 7 днів. Податкова може видати їх лише в межах звернення [72, ст. 306a]. ПКУ теж передбачає надання податковим органом письмової інформації на запит платника у певних випадках, проте пряма кореспондуюча норма в ПКУ відсутня.

4) Право на захист конфіденційності даних платника податків. Індивідуальні дані, які містяться в податкових деклараціях та в усіх інших документах та відомостях, що подаються до податкового органу, а також дані, які є результатом податкових справ, є за законодавством Польщі податковою таємницею, за незаконне розголошення якої передбачена кримінальна відповідальність [72, ст. 293]. Це право кореспондує з передбаченим підпунктом 17.1.9 пункту 17.2 статті 17 ПКУ правом на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію,

державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами [62, ст. 17].

5) Право користуватися пільгами зі сплати податкових зобов'язань за наявності підстав, а також право одержувати відстрочення та розстрочення сплати податків в порядку, передбаченому підрозділом а Розділу II Ординації податкової [72, ст. 67a]. Аналогічне за змістом право платників податків закріплено у переліку базових прав платників податків у пункті 17.1 статті 17 ПКУ [62, ст. 17].

6) Право на отримання індивідуальних тлумачень. Якщо у платника податків є сумніви щодо застосування положень податкового законодавства у певному конкретному випадку, він може звернутися за індивідуальним тлумаченням. Зауважимо, що в даному випадку це право платника закріплено не безпосередньо, а через обов'язок контролюючого органу надати індивідуальне тлумачення у разі надходження звернення. Звертаючись із запитом, платник податків має надати вичерпну характеристику фактичного стану чи майбутньої події та власну позицію щодо правової оцінки цього стану чи події [72, ст. 4b].

Варто зазначити, що це право аналогічно праву на отримання платником податків індивідуальної податкової консультації за законодавством України [62, ст. 52]. Однак у Польщі надання індивідуальних тлумачень є платним. Сума плати за виконання заявки на індивідуальний усний переклад становить 40 злотих, яку потрібно сплатити протягом 7 днів з моменту подання заявки. Якщо в одній заявці міститься кілька окремих фактів або майбутніх подій, плата стягується за кожен окремий факт або майбутню подію, представлену в заявці.

Правові наслідки застосування індивідуального тлумачення за законодавством Польщі подібні до правових наслідків за законодавством України: не несе відповідальності платник, який діяв на підставі наданого йому індивідуального тлумачення, якщо в майбутньому воно буде змінено або скасовано.

7) Право призначити представника для підписання декларацій. Платник податків може призначити представника для підписання своїх декларацій. Підписання декларації довіреною особою звільняє платника податків від обов'язку підписання цієї декларації (якщо інше не передбачено окремими актами) [72, ст. 80а];

8) Право на активну участь у податковому провадженні. Відповідно до статті 123 Ординації податкової, податкові органи зобов'язані забезпечити активну участь сторін на кожній стадії провадження та перед винесенням рішення надати їм можливість висловитися щодо зібраних доказів і матеріалів та пред'явлених вимог [72, ст. 123]. До винесення рішення платник податків може надати зауваження щодо зібраних у справі доказів протягом 7 днів з моменту отримання повідомлення від податкового органу. Це право кореспондує з правом українського платника податків надавати заперечення до акту перевірки протягом 10 днів [62, ст. 86].

9) Право на своєчасний розгляд справи органом влади. Платник податків має право розраховувати на вирішення його справи без невинуватених зволікань, але не пізніше ніж протягом місяця, а особливо складної справи – не пізніше 2 місяців з дня відкриття провадження. В апеляційній інстанції строк розгляду – не пізніше 2 місяців з дня надходження скарги до органу оскарження, а в окремих виключних випадках – не пізніше 3 місяців [72, ст. 139].

10) Право на відновлення процесуальних строків. У разі порушення процесуального строку вчинення дій (наприклад, звернення чи скарги), платник податків має право подати заяву до уповноваженого податкового органу для його відновлення [72, ст. 162]. Відновлення податкових строків давності передбачено також за законодавством України у статті 102 ПКУ [62, ст. 102].

11) Право на оскарження рішень. Рішення податкового органу, винесене в першій інстанції, може бути оскаржене платником податків протягом 14 днів з дня вручення рішення, про що повідомляється в самому рішенні. Скарга подається до уповноваженого органу оскарження через податковий орган, який виніс рішення. В апеляційній скарзі має бути викладено заперечення проти

ухвали, викладено суть і обсяг клопотання, що є предметом оскарження, та наведено докази, що обґрунтовують клопотання [72, ст. 220]. За обґрунтованою заявою платника орган оскарження проводить засідання, під час якого платник має право надати пояснення, висунути вимоги, пропозиції та звинувачення, надати докази на їх підтвердження. Право на оскарження рішень, спочатку в адміністративному, а потім судовому порядку, кореспондує з аналогічним правом платників податків, передбаченим статтею 56 ПКУ [62, ст. 56].

12) Право вимагати відшкодування процесуальних витрат. Податковий орган зобов'язаний на вимогу платника податків відшкодувати судові витрати, у тому числі: покриття транспортних витрат, пов'язаних з явкою платника податків або його представників, якщо провадження було відкрито за посадою або якщо платник був помилково викликаний до податкового органу. Заяву про відшкодування витрат на проїзд слід подати до податкового органу, який веде провадження, до винесення рішення у справі [72, ст. 266].

13) Права під час податкової перевірки, передбачені окремими статтями розділу VI Ординації податкової. Зазначені права кореспондують з правами платників податків в ході податкової перевірки за законодавством України, які передбачені відповідними нормами глави 8 ПКУ.

Отже, як і у випадку із обов'язками, практично кожному праву платників податків за законодавством Польщі можна знайти аналогічне право за законодавством України, хоча при цьому можуть відрізнятися певні строки чи процедури. Слід зауважити, що у польському законодавстві у багатьох випадках права платників податків визначаються не безпосередньо (із застосуванням конструкції «платник податків має право...»), а через зустрічний обов'язок податкових органів вчинити певні дії (надати податкову інформацію, сертифікат) або утриматися від неправомірних дій (не розголошувати податкову інформацію). Такий прийом юридичної техніки практично унеможливлює пряме порівняння текстів відповідних норм, що встановлюють обов'язки і права платників податків. Тим не менш, узагальнене порівняння складу обов'язків і прав платників податків за законодавством України і Польщі, із групуванням по

категоріям, запропонованим у підрозділі 2.1, наведено нами відповідно в Додатках В і Г.

Варто відзначити, що Ординація податкова містить також групу прав та обов'язків, що впливають з: 1) договору про співпрацю; 2) інвестиційного договору, прямого аналогу яких немає у податковому законодавстві України.

Інститут договору про співпрацю визначений нормами розділу ІІВ Ординації податкової. За зверненням платника податків, сума доходу якого за попередній рік перевищила 50 млн. євро, Голова Державної податкової адміністрації може укласти з ним договір про співпрацю у сфері податків. Договір про співпрацю призначений для забезпечення дотримання платником податків положень податкового законодавства в умовах прозорості вчинюваних дій та взаємної довіри та розуміння між податковим органом і платником податків з урахуванням характеру діяльності платника податків. Умовою укладення договору про співпрацю є проведення попереднього податкового аудиту [72, ст. 20с].

Платник податків, який уклав договір про співпрацю, зобов'язаний:

1) добровільно та належним чином виконувати зобов'язання, що впливають з норм податкового законодавства;

2) забезпечити наявність ефективного та адекватного набору ідентифікованих та описаних процесів і процедур для управління виконанням зобов'язань, що впливають із положень податкового законодавства, та забезпечення їх дотримання (система внутрішнього податкового нагляду);

3) повідомляти Голові Державної податкової адміністрації без запиту про значні податкові питання, які, якщо їх розумно оцінити, можуть стати джерелом спору між платником податків і податковим органом, відповідно до порогів суттєвості, зазначених в договорі про співпрацю;

4) невідкладно надавати Голові Державної податкової адміністрації без запиту суттєву інформацію, яка може вплинути на отримання платником податків податкової вигоди, відповідно до порогів суттєвості, визначених договором про співпрацю [72, ст. 20u].

У межах договору про співпрацю Голова Державної податкової адміністрації може укладати з платником податків окремі письмові угоди, зокрема, про: тлумачення положень податкового законодавства, трансфертне ціноутворення, прогнозовану суму податкового зобов'язання з податку на прибуток на наступний рік тощо [72, ст. 20zb].

Інститут інвестиційного договору визначений нормами розділу ІІС Ординації податкової. Кожен, хто планує або розпочав інвестицію на території Польщі, має право звернутися до Міністерства фінансів Польщі із пропозицією укласти інвестиційний договір про податкові наслідки інвестицій, запланованих або розпочатих на території Польщі. Інвестиційний договір служить для реалізації принципу визначеності податкового законодавства та забезпечення однакового та послідовного тлумачення положень податкового законодавства. [72, ст. 20 zs].

Такий договір може охоплювати питання попереднього узгодження цін в контрольованих операціях, обґрунтування застосування податкових пільг, тлумачення інших норм податкового законодавства [72, ст. 20 zs].

Отже, як договір про співпрацю (сторонами якого є Державна податкова адміністрація і великий платник податків), так інвестиційний договір (сторонами якого є Міністерство фінансів і іноземний інвестор), направлені на попереднє врегулювання питань, які можуть в подальшому стати предметом податкового спорів. З одного боку, ці договори вносять елемент диспозитивності в податкові правовідносини, яким за їх природою притаманний імперативний метод регулювання. З другого боку, обидва види договорів сприяють реалізації принципу правової визначеності.

У податковому законодавстві України певним аналогом таких договорів у вузькому сенсі можна вважати хіба що договір, що укладається за результатами процедури попереднього узгодження цін в контрольованих операціях в порядку, передбаченому пунктом 39.6 ст. 39 ПКУ. Вважаємо за доцільне рекомендувати подальшу імплементацію процедур попереднього узгодження між великим платником податків і контролюючим органом з тих питань, які з огляду на можливість множинного тлумачення норм податкового законодавства і

особливостей організації господарської діяльності платника податків можуть бути причиною податкових спорів (це може бути зроблено шляхом внесення нової статті 38-2 до розділу I ПКУ).

Досліджуючи третій елемент правового статусу платника податків – їх законні інтереси, зауважимо, що Ординація податкова, як і ПКУ, не містить норм, які б визначали зміст цього поняття, уточнювали б, в чому саме полягають інтереси платника в податкових правовідносинах. Але при цьому за текстом Ординації податкової неодноразово вживаються словосполучення «важливі інтереси платника податків» (*ważny interesy podatnika*) та «суспільні інтереси» (*interesy publiczny*), наприклад:

«Міністр, відповідальний за державні фінанси, може шляхом видання розпорядження у випадках, виправданих суспільними інтересами або важливими інтересами платників податків, ухвалити відповідне рішення: 1) повністю або частково відмовитися від стягнення податків, зазначивши тип податку, період, на який відбувається відмова, та групи платників податків, яких це стосується; ...» [72, ст. 22];

«Податковий орган на прохання платника податків, у випадках, коли це виправдано важливими інтересами платника податків або суспільними інтересами, може перенести строки, передбачені податковим законодавством...» [72, ст. 48];

«Податковий орган на вимогу платника податків, відповідно до статті 67b, у випадках, коли це виправдано важливими інтересами платника податків або суспільними інтересами, може: 1) перенести дату сплати податку або розстрочити його сплату; ...» [72, ст. 67a].

Наведений перелік прикладів не є вичерпним, але навіть з нього видно, що в кожному з цих випадків законні інтереси платника податків в податкових правовідносинах розглядаються як продовження його фінансових інтересів: він зацікавлений сплатити якнайменше податків, і зробити це якомога пізніше, наскільки це дозволяється чинним законодавством. Утім, як зазначалося в підрозділі 1.2, законний інтерес також може полягати у прагненні зменшити обсяг

заходів податкового контролю, для чого платник може скористатися правом обрати спеціальні режими оподаткування, що передбачають спрощений податковий облік. При цьому реалізація законних інтересів платника податків, як зазначав А.В. Сліденко, досягається саме через використання платником податків своїх суб'єктивних прав, закріплених у податковому законодавстві [43, с. 70].

Крім того, як певну гарантію захисту законних інтересів платника податків, слід розглядати норму статті 2а Ординації податкової щодо конфлікту інтересів: «Сумніви щодо змісту положень податкового законодавства, які не можна усунути, вирішуються на користь платника податків» [72, ст. 2а].

За своїм призначенням ця норма аналогічна презумпції правомірності рішення платника податків, встановленій у статті 4 ПКУ. Як зазначалося в підрозділі 2.1, вона має на меті внести правову визначеність у податкові правовідносини за ситуації, коли норми податкового законодавства допускають множинне тлумачення. Крім того, вона забезпечує дотримання балансу між приватним інтересом платника податків як зобов'язаного суб'єкта, і публічним інтересом, який представлений контролюючим органом, який наділений державно-владними повноваженнями.

На практичну реалізацію цієї норми направлений припис параграфу 3 статті 58а Ординації податкової: «У випадках, зазначених у пунктах 1-3 § 1, податковий орган може утриматися від визначення додаткового податкового зобов'язання, якщо на підставі наявних обставин і фактів можна припустити, що на момент вчинення дій, яких стосується рішення, платник податків перебував у помилковому, але обґрунтованому переконанні, що податкова вигода, отримана ним за даних обставин, відповідає об'єкту і меті податкового закону або його положенню (добросовісність)» [72, ст. 58а].

Утім, на відміну від імперативної норми «рішення приймається на користь платника податків» у пункті 56.21 статті 56 ПКУ, яка застосовується при оскарженні рішень контролюючих органів, ця норма Ординації податкової надає податковому органу дискреційні повноваження щодо донарахування податкового зобов'язання у випадку, коли платник витлумачив неоднозначні

положення законодавства на свою користь. Про це свідчить застосування польським законодавцем формулювання «може утриматися від визначення додаткового податкового зобов'язання».

З теоретичної точки зору, такі норми можуть вважатися менш ефективним засобом захисту законних інтересів платників податків, хоча для того, щоб робити кінцеві висновки, необхідно аналізувати практику вирішення податкових спорів за участі платників податків - юридичних осіб за законодавством України й Польщі, яким присвячено підрозділ 3.3.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження особливостей регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України та Польщі ми прийшли до наступних висновків.

1. Податкову правосуб'єктність юридичних осіб запропоновано розглядати як похідну не тільки від їх цивільної правосуб'єктності, а й від господарської компетенції, під якою в господарському праві розуміють сукупність господарських прав та обов'язків, визначених ГКУ. Саме різноманітністю існуючих видів господарської діяльності юридичних осіб (сільське господарство, видобувна галузь, промисловість, торгівля, сфера послуг тощо) обумовлена можливість диференціації в податковому законодавстві різних об'єктів оподаткування (прибуток підприємств, операції з постачання товарів та послуг, нерухоме майно, використання різних видів природних ресурсів, викиди забруднюючих речовин тощо), і відповідного запровадження податків та зборів, з яких виникає податковий обов'язок платників податків - юридичних осіб.

2. З'ясовано, що визначальною ознакою правового статусу платника податків - юридичної особи є податковий обов'язок, виникнення якого обумовлене наявністю у такої особи певних об'єктів оподаткування, визначених законодавством. Сукупність податкових обов'язків за всіма податками та

зборами, платником яких є конкретна юридична особа, формують її індивідуальний правовий статус як платника податків.

3. У результаті співвіднесення обов'язків платників податків (визначеними статтею 16 ПКУ) та податкового обов'язку (дефініція якого міститься в статті 36 ПКУ) аргументовано, що саме на забезпечення виконання податкового обов'язку спрямоване дотримання платниками своїх обов'язків вчиняти певні дії (стати на облік в контролюючих органах, вести бухгалтерський та податковий облік тощо) або утримуватися від певних дій (не перешкоджати законним діям посадових осіб контролюючих органів, тощо), а, отже, - у системі обов'язків такого платника за законодавством України первинним є саме податковий обов'язок.

4. За результатами аналізу системи прав та обов'язків платників податків - юридичних осіб запропоновано класифікацію, представлену в Додатках В і Г.

Обов'язки платника податків - юридичної особи, які: 1) безпосередньо входять до складу його податкового обов'язку; 2) забезпечують належну організацію виконання податкового обов'язку; 3) забезпечують можливість здійснення повноважень контролюючих органів щодо податкового контролю.

Права платника податків - юридичної особи, які забезпечують можливість: 1) належного виконання податкового обов'язку; 2) захисту майнових інтересів платника податків; 3) захисту інтересів платника податків під час заходів податкового контролю.

5. Акцентовано увагу на проблему регулювання правового статусу платників податків - юридичних осіб, пов'язану: із застосуванням МСФЗ щодо порядку ведення таким платником бухгалтерського обліку та існуванням правових колізій між приписами МСФЗ та спеціальними приписами законодавства України; з існуванням можливості множинного тлумачення приписів самих МСФЗ (які передбачають застосування «професійного судження» щодо певних питань особою, яка відповідає за складання фінансової звітності); із відсутністю у Міністерства фінансів України повноважень здійснювати їх нормативне тлумачення; із обов'язком посадових осіб органів ДПС здійснювати казуальне тлумачення МСФЗ з метою правозастосування за

результатами податкових перевірок. Зазначене призводить до існування правової невизначеності щодо податкових наслідків застосування платниками податків тих чи інших приписів МСФЗ. В якості вирішення проблеми запропоновано доповнити статтю 12-1 Закону про бухоблік, яка визначає правові підстави і порядок застосування МСФЗ в Україні, новим пунктом 12-1.7 наступного змісту:

«12-1.7. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право розробляти та затверджувати методичні рекомендації щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, які можуть застосовуватися підприємствами, що відповідно до цієї статті складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Методичні рекомендації, затверджені відповідно до частини першої цієї статті, є обов'язковими для застосування контролюючими органами, визначеними Податковим кодексом України, при проведенні перевірок правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності».

6. Для вирішення проблеми правової невизначеності щодо податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств, пов'язаної із впливом дисконтування та курсових різниць на фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до НП(С)БО та МСФЗ, запропоновано внести доповнення до статті 140 ПКУ. Пункт 140.4 ПКУ щодо зменшення фінансового результату до оподаткування – доповнити підпунктами 140.4.9 та 140.4.10 такого змісту:

«140.4.9. на суму нарахованих доходів, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та/або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.4.10. на суму курсових різниць, що визнані у складі доходів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності».

Пункт 140.5 ПКУ щодо збільшення фінансового результату до оподаткування – доповнити підпунктами 140.5.18 та 140.5.19 такого змісту:

«140.5.18. на суму нарахованих витрат, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.5.19. на суму курсових різниць, що визнані у складі витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності».

7. Особливостями регулювання правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні є такі: тимчасове розширення прав платників податків; тимчасове звільнення платників податків від юридичної відповідальності за невиконання податкового обов'язку; відмінність від загального правового статусу фізичних осіб, права яких під час воєнного стану обмежуються, а обсяг зобов'язань розширюється; зміни є тимчасовими вимушеними заходами, які поступово скасовуються у зв'язку із необхідністю фінансового забезпечення функціонування держави і її інституцій.

8. За результатами порівняльного аналізу структури правового статусу платника податків - юридичної особи за законодавством України та Польщі встановили, що в основному обсяг і зміст прав та обов'язків збігаються, за винятком наявності в законодавстві Польщі комплексу прав та обов'язків, що впливають з договору про співпрацю та інвестиційного договору, які передбачають застосування диспозитивного методу врегулювання податкових правовідносин. У вузькому сенсі аналогом договору про співпрацю є договір про попереднє узгодження умов контрольованих операцій, передбачений ст. 39.6 ПКУ. Запропоновано більш повно імплементувати інститут договору про співпрацю між контролюючим органом і великим платником податків в податкове законодавство України.

РОЗДІЛ 3.

МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ - ЮРИДИЧНОЮ ОСОБОЮ (ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ)

3.1. Платник податків - юридична особа як учасник правовідносин із податкового контролю

Дослідженню теоретичних та практичних проблем визначення сутності, змісту податкового контролю, як виду фінансового контролю, в науковій літературі присвячено чимало робіт. Серед правників та економістів, які присвятили свої праці цим питанням можна назвати С.В. Василенка, Л.К. Воронову, А.В. Власова, В.Л. Грищука, Е.С. Дмитренко, Н.П. Каменську, М.П. Кучерявенка, І.В. Лещух, Ю.С. Махиніч, М.І. Мельник, А.А. Микитюка, О.Д. Олійник, М.О. Просолова, Ю.О. Соловійову, Т.О. Татарову, Д.В. Тиновську та інших.

Термін «контроль» (фр. controle) походить від французького «contrerole» – «зворотний, протилежний, подвійний рахунок» [134, с. 558]. У загальному сенсі під контролем розуміють «перевірку відповідності контролюваного суб'єкта встановленим вимогам», або ж «перевірку, облік діяльності кого-, чого-небудь, нагляд за кимсь, чимось» [135, с. 569]. Контроль є невід'ємним елементом будь-якої сфери, зокрема сфери публічної фінансової діяльності.

У Словнику фінансово-правових термінів за ред. Л.К. Воронової податковий контроль визначено як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти й своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [136, с. 375].

Це визначення є дуже близьким до законодавчого визначення терміну «податковий контроль», яке наведено у пункті 61.1 статті 61 ПКУ. Різниця лише в тому, що ПКУ додатково наголошується на координації діяльності контролюючих органів з боку центрального органу виконавчої влади, що формує державну податкову політику (тобто підкреслює роль Мінфіну) [62, ст. 61]. Але в обох визначеннях податковий контроль розглядається перш за все як процес, як особлива діяльність уповноважених органів.

Утім, таке визначення не єдино можливе, оскільки на основі різних підходів науковці надають різні дефініції «податковий контроль». Так, М.П. Кучерявенко визначає податковий контроль як різновид спеціального державного контролю, який є діяльністю податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних засобів. При цьому звертається увага на деякі особливості, що розкривають зміст податкового контролю [137, с. 483]. Першою особливістю є спеціальний суб'єктно-об'єктний склад податкового контролю, що здійснюється: 1) спеціальними суб'єктами – контролюючими органами, яких держава наділила особливою компетенцією і повноваженнями в сфері податкових правовідносин; 2) щодо спеціального об'єкта, пов'язаного із формуванням фондів публічних фінансів за рахунок сплати податків та зборів.

Другою особливістю вчений вважає те, що податковий контроль є контролем за дисципліною у сфері оподаткування. Це означає контроль за чітким дотриманням встановлених приписів, причому не тільки в частині фактичного руху коштів. Наприклад, якщо платник податків своєчасно та в повному обсязі заплатив податки, але вчасно не подав податкову декларацію, тобто не реалізував один зі своїх обов'язків, що входить до складу податкового обов'язку, то це є підставою для здійснення заходів податкового контролю.

Третьою особливістю податкового контролю М.П. Кучерявенко визначає його чітку цілеспрямованість, що полягає у спрямованості об'єкта контролю та цільовому характері руху грошових фондів в умовах публічного регулювання,

коли грошові ресурси закріплюються за фондами, що фінансують чітко визначені цілі, а нецільове витрачання коштів заборонено. Ця теза є дискусійною, адже, на наш погляд, така характеристика більш доречна для бюджетного контролю, одним із завдань якого є забезпечення законності при використанні бюджетних коштів, зокрема перевірка їх цільового використання. Самі ж по собі суми податкових надходжень, зокрема тих, що направляються до загального фонду Державного бюджету, як правило, не мають індивідуально визначеного цільового призначення.

А.А. Подольська пропонує вважати ще однією особливістю податкового контролю те, що він пов'язаний не тільки з грошовими коштами, але й із матеріальними активами [138, с. 93]. З цим варто погодитись, адже такі активи беруть участь у процесі податкового контролю у двох аспектах: 1) або безпосередньо як об'єкт оподаткування (земельні ділянки, нерухомість, транспортні засоби тощо); 2) або як можливий об'єкт податкової застави, за рахунок якого забезпечується виконання податкових зобов'язань і погашення податкового боргу.

П.Ю. Буряк визначає податковий контроль також як діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [139, с. 56]. Аналізуючи це визначення, варто зауважити, що не тільки податкові органи мають повноваження щодо здійснення податкового контролю. Певними повноваженнями наділені також митні органи, оскільки податковий контроль у частині здійснення заходів, що вживаються митними органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти й своєчасності сплати податків і зборів, відповідно до Митного кодексу України, є складовою митного контролю. На це звертають увагу І.В. Лещух, М.І. Мельник [140, с. 44].

У доктрині фінансового права податковий контроль, поряд з бюджетним, розглядається, як різновид державного фінансового контролю. Із урахуванням зазначеного важливою є мета, з якою здійснюється такий контроль. Це закріплено у Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю 1977 року, де фінансовий контроль визначено як невід'ємну частину системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності, результативності та економічності управління фінансами на достатньо ранній стадії, щоб уможливити вжиття коригувальних заходів в окремих випадках, притягнення винних до відповідальності, отримання компенсації або вжиття заходів для запобігання (чи принаймні ускладнення) таким порушенням [141, ст. 1]. Податковий контроль відповідно до Лімської декларації – це, насамперед, контроль законності та правильності. Однак, перевіряючи застосування податкового законодавства, вищі органи фінансового контролю повинні також перевіряти систему та ефективність збору податків, досягнення планових показників надходжень і, за необхідності, пропонувати законодавчому органу вдосконалення [141, ст. 20]. Тобто, тут вже йдеться про податковий контроль не тільки як про процес або діяльність уповноважених органів зі здійснення контрольних процедур, але як про елемент державної політики з управління публічними фінансами. На цьому робить наголос, зокрема, Н.А. Маринів, яка зазначає, що податковий контроль може розглядатися в декількох аспектах: як функція; як елемент державного управління економікою; як процес чи особлива діяльність уповноважених суб'єктів. Податковий контроль як елемент управління вирішує декілька завдань: по-перше, це контроль за фінансовою й господарською діяльністю суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням; по-друге, це регламентована нормами права діяльність владних і зобов'язаних осіб, пов'язана з формуванням публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків та зборів (обов'язкових платежів); по-третє, це засіб забезпечення законності у сфері оподаткування [142, с. 88].

Цілком підтримуємо такий підхід, однак з огляду на тему дисертації вважаємо доцільним зосередитись на податковому контролі саме як на особливій

діяльності уповноважених суб'єктів – податкових органів, у взаємодії з якими реалізується податкова правосуб'єктність платників податків - юридичних осіб.

Намагаючись дати авторське визначення поняття «податковий контроль», вважаємо зайвим виділяти у ньому контроль за виконанням окремих обов'язків платників податків – таких, як нарахування та сплата податків і зборів, подання звітності, оскільки вони охоплюються поняттям «податковий обов'язок», який сам по собі є визначальним у правовому статусі платника податків. Зміст податкового обов'язку за законодавством України і Польщі нами розглянуто у підрозділах 2.1 та 2.3. Із урахуванням сутності податкового обов'язку податковий контроль визначаємо – як особливу діяльність податкових та митних органів, яка полягає у здійсненні контролю за виконанням платниками податків і зборів їх податкового обов'язку.

Дискусійним є питання про те, чи відносити до податкового контролю перевірки дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Наведені вище визначення податкового контролю свідчать, що серед науковців немає одностайної думки щодо цього питання. Об'єкт перевірки (фінансово-господарська діяльність платника податків - юридичної особи), суб'єкт податкового контролю та підконтрольний суб'єкт в такому випадку збігаються, але предметом перевірки не є дотримання приписів податкового законодавства.

Відносини у сфері регулювання обігу готівки чи ліцензування окремих видів господарської діяльності виникають з приводу регулювання державою економічних відносин, але за своєю правовою природою вони не є податковими правовідносинами. Віднесення контролю у цих сферах до повноважень податкових органів пов'язано перш за все із організаційною доцільністю і прагненням законодавця забезпечити ефективність і комплексність державного контролю за господарською діяльністю, та дотримання законодавства у цій сфері. Тому, погоджуючись із доцільністю наділення податкових органів

повноваженнями з контролю за дотриманням іншого (не податкового) законодавства, на підставі спільного об'єкта контролю та суб'єктного складу, не вважаємо такий контроль саме податковим контролем.

Подібні міркування знаходимо і в роботах інших дослідників. Зокрема Р.О. Єна оцінює як негативний підхід віднесення до змісту податкового контролю всієї контрольної діяльності органів ДПС, без розмежування на податкове та інше законодавство, оскільки фактично ототожнюється діяльність податкових органів і податковий контроль [143, с. 117].

М.І. Куц також підкреслює важливість розмежування податкового та інших видів фінансового контролю. Учена зазначає, що предметом податкового контролю, у першу чергу, слід визначити своєчасність і повноту виконання платниками податків своїх податкових обов'язків щодо держави [144, с. 50].

Якщо вести мову про види податкового контролю, то найбільш поширеним є його поділ за часом проведення на попередній, поточний та наступний. Попередній податковий контроль платника податків - юридичної особи дозволяє попередити порушення податкового законодавства та виявити вже на стадії прогнозів і планів додаткові фінансові ресурси. Поточний (оперативний) податковий контроль платника податків - юридичної особи щоденно здійснюється фінансовими службами з метою виконання організаціями своїх податкових зобов'язань перед бюджетом. Наступному податковому контролю притаманна перевірка господарських операцій за минулий період на основі аналізу фінансової та податкової звітності, а також шляхом проведення перевірок безпосередньо на підконтрольному об'єкті.

Залежно від джерела отримання інформації виділяють документальний, фактичний і зустрічний контроль. Якщо документальний контроль передбачає перевірку документів про фінансово-господарську діяльність платника податків, то зустрічний контроль – це контроль на підставі отримання інформації про здійснені господарські операції від контрагентів підконтрольного суб'єкта. Натомість фактичний контроль передбачає здійснення контрольних заходів під час здійснення господарської діяльності безпосередньо у платника податків.

Залежно від місця проведення контрольних дій виділяють камеральний (у приміщенні контролюючого органу) і виїзний податковий контроль. Зауважимо, що у цьому сенсі камеральний контроль не є синонімом камеральної податкової перевірки у розумінні підпункту 75.1.1 ПКУ, оскільки охоплює також і невиїзні документальні перевірки, які також проводяться у приміщенні контролюючого органу, але на підставі документів, спеціально отриманих від платника податків для цієї мети.

За періодичністю проведення виділяють плановий та позаплановий податковий контроль, а за обсягом проведення – комплексний та тематичний (з окремих податків або дотримання вимог законодавства щодо обігу готівки, ліцензування тощо). За критерієм «охоплення предметів контролю» виокремлюють повний і вибіркового податковий контроль. Залежно від суб'єкта, який здійснює контрольну діяльність, податковий контроль можуть здійснювати органами ДПС, митні органи. За підконтрольними суб'єктами виділяють: податковий контроль юридичних осіб; податковий контроль фізичних осіб; податковий контроль фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Оскільки у дисертації досліджуємо правовий статус саме платників податків - юридичних осіб, відповідно інтерес становить саме податковий контроль щодо цієї категорії платників податків. З огляду на те, що ця група платників не є однорідною і сукупність контрольних заходів може суттєво відрізнятися за обсягом і змістом, вважаємо доцільним класифікувати податковий контроль за групами юридичних осіб, а саме: податковий контроль підприємств та їх відокремлених підрозділів; податковий контроль банків та небанківських фінансових установ; податковий контроль неприбуткових установ та організацій; податковий контроль юридичних осіб – нерезидентів, що здійснюють господарську діяльність в Україні тощо. В окрему групу також можна виділити податковий контроль великих платників податків як такий, що має певні організаційні особливості.

Безумовно, наведені класифікації є дещо умовними, на чому наголошує, зокрема, О.О. Дмитрик. Проте вони наочно ілюструють, наскільки багатогранною і складною є система сучасного податкового контролю [145, с. 391].

Крім того, теоретична розробка категорії податкового контролю створює наукове підґрунтя для систематизації контрольних заходів на рівні законодавства. Викладені вище теоретичні дослідження науковців щодо змісту та структури податкового контролю знайшли своє відображення в нормах глави 5 розділу II ПКУ. Зокрема, легальне визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення міститься у статті 61 ПКУ.

Відповідно до пункту 61.1 статті 61 ПКУ податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [62, ст. 61].

Податковий контроль в Україні здійснюється податковими та митними органами. Їх повноваження визначені у пункті 41.1 статті 41 ПКУ, а також описані у підрозділі 2.1 дисертації.

Розкриваючи питання податкового контролю платника податків – юридичної особи, варто зупинитися на методах (способах) його здійснення, передбачених законодавством України. Відповідно до пункту 62.1 статті 62 ПКУ такий контроль здійснюється шляхом:

- 1) ведення обліку платників податків;
- 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- 3) перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи іншими законами України;

4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків;

5) обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів [62, ст. 62].

З практичної точки зору зрозуміло, що для повноцінного планування та ефективного проведення податкового контролю платників податків - юридичних осіб контролюючим органам необхідно забезпечити ведення їх обліку, а також акумулювати та аналізувати податкову інформацію (дані податкових декларацій, реєстрів податкових та акцизних накладних, митних баз тощо, інформацію з державних реєстрів майнових прав тощо), тобто здійснювати інформаційно-аналітичне забезпечення, на підставі чого вже мають прийматися обґрунтовані рішення про призначення контрольних заходів.

Відповідно до статті 63 ПКУ облік платників податків - юридичних осіб ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [62, п. 63.1 ст. 63]. Тобто облік платників податків є необхідною передумовою для застосування всіх інших способів контролю, передбачених пунктом 62.1 ст. 62 ПКУ.

Особливостями взяття на облік або реєстрації у податкових органах платників податків - юридичних осіб та відокремлених підрозділів є такі:

- взяттю на облік або реєстрації підлягають всі платники податків - юридичні особи, в тому числі нерезиденти, їх відокремлені підрозділи, незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору [62, п. 63.2 ст. 63];

- платники податків - юридичні особи підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах: за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням відокремлених підрозділів (визначається як основне місце обліку); за місцем розташування підрозділів, рухомого та нерухомого майна,

об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку) [62, п. 63.3 ст. 63];

- порядок взяття на облік залежить від ознаки резидентства юридичної особи. Як уже зазначалося в підрозділі 2.1, взяття на облік за основним місцем юридичних осіб - резидентів здійснюється на підставі повідомлення державного реєстратора про включення юридичної особи до Єдиного державного реєстру. Що ж стосується юридичної особи – нерезидента, то з метою взяття на облік вона має самостійно подати відповідну реєстраційну заяву до податкового органу за місцезнаходженням свого відокремленого структурного підрозділу [62, ст. 64]. Власне, саме з моменту взяття юридичної особи на облік у контролюючому органі вона де-юре наділяється правовим статусом платника податків і стає учасником податкових правовідносин.

Наступним способом податкового контролю платників податків - юридичних осіб є інформаційно-аналітичне забезпечення як комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [62, п 71.1 ст. 71]. Для цієї форми податкового контролю використовується різноманітна інформація про об'єкти оподаткування та господарські операції платників податків, яка надійшла від суб'єктів податкових правовідносин, що відносяться до різних категорій, наведених у підрозділі 1.2. До них, зокрема, відносяться:

- платники податків та податкові агенти, які надають таку інформацію у формі податкових декларацій, а також повідомлень про об'єкти оподаткування, та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням (форма № 20-ОПП);

- самі контролюючі органи, які отримують інформацію за наслідками здійснення інших способів податкового контролю (ведення реєстрів податкових та акцизних накладних; проведення податкових перевірок; здійснення митного оформлення товарів, що перетинають митний кордон України);

- інші особи, які сприяють сплаті податків та зборів. До таких осіб ПКУ відносить, зокрема: органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України та Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку; банки, інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей; органи влади інших держав, міжнародні організації або нерезидентів.

Зазначимо, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності може використовуватися й інша інформація, яка:

оприлюднена відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку;

наведена у скарзі покупця (споживача) щодо порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій.

Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються: контролюючими органами – для виконання покладених на них функцій та завдань; центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (яким є Мінфін) – для формування та реалізації єдиної державної податкової політики [62, ст. 74]. Важливо, що за результатами аналізу зібраної інформації контролюючими органами приймається рішення про проведення податкових перевірок.

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка. Відповідно до пункту 75.1 статті 75 ПКУ контролюючі органи мають право проводити такі види податкових перевірок платників податків - юридичних осіб: камеральні; документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні); фактичні ([62, п. 75.1 ст. 75]).

Камеральна перевірка платника податків - юридичної особи проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, а також даних у системах електронного адміністрування (СЕА ПДВ, СЕАРПтаСЕ, СОД РРО) та митних баз даних.

Особливостями документальної перевірки платника податків - юридичної особи є такі:

її предметом є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з найманими працівниками;

проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків;

може бути: 1) плановою – проводитися відповідно до плану-графіка перевірок, періодичність проведення яких залежить від ступеню ризику платника податків, визначеного на підставі зібраної податкової інформації та опрацювання інформаційно-аналітичних баз; 2) позаплановою – проводиться за наявності підстав, визначених статтею 78 ПКУ; 3) документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою (далі - електронна перевірка). Така перевірка проводиться на підставі заяви платника податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 ПКУ, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку, за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про запровадження проведення такої перевірки.

Особливостями електронної перевірки є такі: проводиться для платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та

звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків; якщо платник податків самостійно виправляє виявлені в ході такої перевірки порушення, фінансові санкції до нього не застосовуються [62, п. 75.1.2 ст. 75].

Зазначені особливості електронних перевірок дають підстави стверджувати, що вони спрощують відносини між контролюючим органом та платником податків, скорочують час та матеріальні витрати на здійснення податкового контролю, уособлюють податкову службу не лише як контролюючий орган, але й як суб'єкта, що надає послуги, а також стимулюють серед платників податків самоконтроль [146, с. 83].

Наступним кроком із розвитку електронних перевірок є запровадження електронного аудиту великих платників податків із застосуванням стандартного аудиторського файлу SAF-T [147, с. 83]. Як розвиток цього напрямку, Е.С. Дмитренко зазначає про можливість із урахуванням рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку в Європі (ОЕСР) та стандарту SAF-T розроблення вітчизняного податкового аудиторського файлу та його відповідного стандарту шляхом внесення змін до законодавства і створення спеціального програмного забезпечення [148, с. 50].

Що стосується фактичної перевірки платника податків - юридичної особи, то вона здійснюється контролюючим органом за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Її предметом є дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [62, п. 75.1.3 ст. 75].

Спільною рисою всіх перелічених питань, які можуть стати предметом фактичної перевірки, є те, що виявити такі порушення законодавства можливо лише в режимі реального часу, на певний момент. І лише за цієї умови

податковий контроль щодо таких питань може бути ефективним. При цьому серед питань, які можуть бути предметом фактичної перевірки, відсутні правильність нарахування та плати податків та зборів, які зазвичай можна перевірити ретроспективно, і які стають предметом камеральної та документальної (планової або позапланової) перевірки.

Оформлення результатів податкових перевірок здійснюється у порядку, визначеному статтею 86 ПКУ, який передбачає складання: акту податкової перевірки з описом і обґрунтуванням виявлених порушень; або довідки про відсутність порушень. І вже на підставі акту податкової перевірки керівником контролюючого органу приймається рішення про притягнення платника податків - юридичної особи та її посадових (службових) осіб до юридичної відповідальності за податкові правопорушення, про що більш докладно піде мова у підрозділі 3.2.

Аналізуючи порядок проведення податкових перевірок за чинним законодавством України, неможливо не погодитись з думкою В.А. Онищенко про те, що проведення таких перевірок і формування висновків за їхніми результатами є найскладнішим і найконфліктнішим моментом відносин між платником і контрольним органом. При цьому проведення перевірки – ще й досить дорога процедура, що потребує залучення кваліфікованих працівників контрольних органів, значного часу, певним чином відволікає платника податків від основної діяльності. Саме тому потрібен зважений, системний підхід контрольних органів до планування, підготовки і проведення перевірок, а також відповідне методологічне забезпечення цих процесів [149, с. 14].

Розглянемо структуру податкового контролю платників податків - юридичних осіб за законодавством Польщі, для того, щоб порівняти її з розглянутою вище вітчизняною моделлю, з'ясувати спільні та відмінні риси. У податковому законодавстві Польщі поняття податкового контролю як певної системи чи комплексу заходів не знайшло легального визначення. Між тим, з контексту Розділу VI Ординації податкової зрозуміло, що словосполучення «податковий контроль» (Kontrola podatkowa) застосовується у вузькому значенні

як синонім «податкової перевірки». Так, відповідно до статті 281 Ординації податкової: «Податкові органи першої інстанції здійснюють податкові перевірки (kontrolę podatkową) платників податків і зборів, стягувачів та правонаступників, надалі – особи, що перевіряються. Метою податкової перевірки (celem kontroli podatkowej) є перевірка виконання суб'єктами перевірки своїх обов'язків, що випливають із положень податкового законодавства» [72, ст. 281].

Тобто, поняття «kontrola podatkowa» у польському законодавстві за змістом відповідає визначенню податкового контролю у Лімській конвенції, відповідно до якої – це, насамперед, контроль законності та правильності [141, ст. 20].

Утім, було б неправильно вважати, що польське законодавство повністю ігнорує потребу в інших способах податкового контролю, аналогічних тим, що передбачені законодавством України, а саме облік платників податків та інформаційно-аналітичне забезпечення, які є необхідною передумовою ефективного здійснення контрольно-перевірочної діяльності. Просто вони визначені різними законодавчими актами.

Контролюючим органом у Польщі є Державна податкова адміністрація (Krajowa Administracja Skarbowa, далі - KAS), яка створена і діє на підставі Закону від 16.11.2016 про Державну податкову адміністрацію (Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej) [150].

В 2017 році відповідно до цього Закону була проведена реформа податкової служби Польщі, і з тих пір нова консолідована структура KAS включає в себе наступні організаційні елементи: податкові палати (на рівні воєводств); податкові органи (інспекції) та митно-фіскальні органи, підпорядковані податковим палатам; Національну податкову інформацію; Національну податкову школу [151].

Саме до компетенції органів KAS належить облік та ідентифікація платників податків, в тому числі юридичних осіб, відповідно до статті 4 Закону від 13.10.1995 р. про принципи обліку та ідентифікації платників податків і зборів [148, ст. 4], про що більш докладно йшлося у підрозділі 2.3.

Органи KAS під час виконання покладених на них завдань мають право безоплатно користуватися інформацією, зібраною у справах, масивах даних, записах і реєстрах органів державної влади та місцевого самоврядування, судів, прокуратури, організаційних підрозділів державної влади та місцевого самоврядування та державних юридичних осіб [148, ст. 46]. На основі цієї інформації проводиться аналіз ймовірності порушення законодавства під час провадження господарської діяльності, що є підставою для призначення перевірок [150, ст. 47].

Що стосується безпосередньо контрольно-перевірочної діяльності, то вона унормована відповідними розділами Ординації податкової і, на думку польських фахівців з податкового права, включає: податкове провадження (розділ IV); перевірочні заходи (розділ V); податкові перевірки (розділ VI) [153, с. 3].

Однак за своїм змістом податкове провадження (*postępowanie podatkowe*) є одним із видів адміністративного провадження та використовується для визначення податкового зобов'язання платника, який на підставі отриманої інформації або податкової перевірки підозрюється у невиконанні податкового обов'язку [154]. Тому податкове провадження буде більше детально розглянуто у підрозділі 3.3.

Перевірочні заходи (*czynności sprawdzające*) за своїм змістом можна вважати близьким аналогом камеральних перевірок за українським законодавством. Як правило, перевірочні заходи проводяться органами першої інстанції, тобто начальником податкової інспекції, та спрямовані:

- на перевірку: своєчасності подання декларацій, сплати податків; витрат, понесених платником податків, та доходів (прибутків), що підлягають оподаткуванню, або доходів (прибутків), що не підлягають оподаткуванню; даних і документів, поданих платниками податків при взятті на податковий облік; відомостей і документів, поданих платниками акцизного податку; виконання умов, що дають право на застосування спрощеного податку на прибуток підприємств

- на встановлення формальної правильності декларацій;

- на з'ясування фактичного стану в обсязі, необхідному для встановлення відповідності поданим деклараціям [72, ст. 272].

Особливістю податкового контролю за законодавством Польщі є та, що податковий орган може вимагати пояснення щодо причин неподання декларації чи фінансового звіту або вимагати їх подання, якщо вони не були подані, незважаючи на такий обов'язок. У разі виникнення сумнівів щодо правильності поданої декларації податковий орган може вимагати у встановлений строк необхідні пояснення або доповнення до декларації із зазначенням причин, що викликають сумнів у достовірності відомостей, що містяться в ній [72, ст. 274a]. Зазначені норми кореспондують із правом контролюючих органів надсилати запити за наслідками камеральних перевірок за законодавством України.

Іншою особливістю є та, що у ході здійснення перевірочних заходів податковий орган може вимагати від контрагентів платника податків необхідну інформацію щодо його господарських операцій [72, ст. 274c].

У разі виявлення в декларації облікових помилок чи інших явних помилок або її заповнення з порушенням встановлених вимог податковий орган залежно від характеру та обсягу помилок:

1) виправляє декларацію шляхом внесення відповідних виправлень чи доповнень у разі зміни суми податкового зобов'язання, суми переплати, суми відшкодування податку або суми надлишкового податку, що підлягає перерахуванню, або суми збитку внаслідок такого виправлення, якщо сума не перевищує 5000 злотих (платник податків може заперечити проти такого виправлення протягом 14 днів з дня отримання декларації);

2) або просить суб'єкта декларування виправити декларацію та надати необхідні пояснення, із зазначенням причин, через які відомості, що містяться в декларації, викликають сумніви [72, ст. 274].

Важливо, що керівник податкового органу має право перевірити правомірність відшкодування ПДВ, зазначеного платником податків у декларації з ПДВ, в рамках перевірочних заходів, податкової перевірки або податкового провадження. Якщо перевірка правомірності здійсненого

відшкодування вимагає продовження строку відшкодування за окремими положеннями, податковий орган може прийняти рішення про продовження строку до завершення перевірки [72, ст. 274b].

Проведення податкових перевірок (kontrola podatkowa) регламентовані нормами розділу VI Ординації податкової. Безпосередньо перевірки платників податків здійснюються податковими органами першої інстанції [72, ст. 281].

Модель податкових перевірок визначена в Ординації податковій. Вона полягає у проведенні процесуальних дій, спрямованих на з'ясування того, чи відповідають факти, встановлені в ході контролю, стану справ, який мав би бути результатом належного застосування податкових норм [153, с. 44].

За змістом можна вважати такі податкові перевірки аналогом документальних перевірок за українським законодавством (а також аналогом фактичних перевірок в окремих випадках, коли перевірка здійснюється без попередження). Проте, Ординація податкова не передбачає поділу податкових перевірок на планові і позапланові, як не містить чіткого переліку підстав для їх проведення, на кшталт переліку підстав для проведення позапланових документальних перевірок згідно пункту 78.1 статті 78 ПКУ.

Аналіз законодавства Польщі засвідчив, що податкова перевірка проводиться *ex officio*, тобто за посадою, без звернення платника податків. Також за типового стану справ хід податкової перевірки повинен складатися з наступних етапів: 1) повідомлення про намір розпочати перевірку; 2) вручення направлення на проведення перевірки; 3) проведення перевірки (перевірка первинних документів, облікових записів, збір доказів, отримання пояснень особи, що перевіряється); 4) завершення перевірки шляхом складання акта перевірки; 5) можливі заперечення на акт перевірки [153, с. 44].

У результаті детального аналізу Ординації податкової виявили такі особливості перевірок: податкові органи зобов'язані повідомити підконтрольну особу про свій намір розпочати перевірку; перевірка може бути розпочата не раніше ніж через 7 днів і не пізніше ніж через 30 днів з дня вручення повідомлення про намір розпочати перевірку; якщо перевірка не розпочата

протягом 30 днів з дня вручення повідомлення, то для її початку необхідно направити нове повідомлення; для початку перевірки до спливу 7 днів з дня вручення повідомлення необхідна згода або запит підконтрольної особи.

Ординація податкова також передбачає передумови, що виключають обов'язок повідомляти про намір провести перевірку у таких випадках:

- перевірка стосується: правомірності відшкодування ПДВ; оподаткування доходів, не охоплених розкритими джерелами або таких, що походять з нерозкритих джерел; незадекларованої економічної діяльності;

- розпочинається на вимогу органу, що здійснює підготовче провадження у справі про злочин або податкове правопорушення;

- здійснюється на підставі інформації, отриманої відповідно до положень про запобігання відмиванню коштів та фінансуванню тероризму;

- якщо проведення перевірки є необхідним для запобігання вчиненню податкового злочину чи податкового правопорушення або для забезпечення доказів його вчинення;

- має разовий характер, пов'язаний: з реєстрацією обороту за допомогою касового апарату, використанням касового апарату або проведенням фізичної інвентаризації; пов'язаний з перевіркою дотримання умов зупинення господарської діяльності;

- податковий орган має інформацію, з якої випливає, що підконтрольна особа: була засуджена у Польщі за вчинення податкового злочину, злочину проти економічного обороту, злочину, передбаченого Законом про бухгалтерський облік, або злочину, що полягає в перешкодженні контролю.

Аналіз законодавства Польщі засвідчив, що частина податкових перевірок, які проводяться без попередження, зокрема, разові перевірки використання касового апарату, віднесені за законодавством України до категорії фактичних перевірок. При цьому польське законодавство не передбачає чіткого поділу податкових перевірок на документальні і фактичні [155].

Проведений аналіз дозволив виявити, що податкова перевірка проводиться на підставі особистого доручення керівника податкового органу. У загальному

випадку початок податкової перевірки платника податків - юридичної особи здійснюється шляхом надання її законному представнику дозволу на проведення перевірки та пред'явлення службового посвідчення [72, ст. 284]. Ця норма кореспондує з умовами та порядком допуску до перевірок, визначеним статтею 81 ПКУ, і відрізняється лише переліком документів.

Тривалість перевірки обмежена. Відповідно до положень ст. 55 Закону про підприємницьку діяльність щодо підприємців - фізичних осіб тривалість усіх перевірок контролюючим органом у приміщенні підприємця протягом одного календарного року не може перевищувати щодо: суб'єктів мікропідприємництва – 12 робочих днів; малих підприємств – 18 робочих днів; середніх підприємств – 24 робочих дні, великих підприємств – 48 робочих днів [156]. Такі строки проведення перевірок співставні з тими, що встановлені для планових податкових перевірок статтею 82 ПКУ.

Щодо повноважень інспектора під час податкової перевірки, то вони визначені статтею 286 Ординації податкової. Зокрема, інспектор в межах, що впливають з дозволу на проведення перевірки, мають право: отримувати доступ до землі, будівель або інших контрольованих приміщень; вимагати пред'явлення майна, що підлягає огляду, та оглядати його; вимагати доступу до бухгалтерських книг та всіх видів документів, що стосуються предмета перевірки, та готувати копії, витяги, примітки, роздруківки та завантаження документованих даних в електронному вигляді; збирати інші необхідні матеріали та докази у межах контролю; робити запити на проведення фактичної інвентаризації; проводити опитування; отримувати експертні висновки [72, ст. 286]. Також інспектор документує процес перевірки у спеціальному протоколі податкової перевірки (*protokół kontroli podatkowej*), який має містити реквізити та інформацію за чітко визначеним переліком, зокрема, правову оцінку справи, що є предметом перевірки [72, ст. 290].

Якщо платник податків, що перевіряється, не погоджується з висновками протоколу, він може протягом 14 днів з дня його складання подати застереження або пояснення, одночасно заявляючи відповідні клопотання про витребування

доказів [72, ст. 291]. Це право аналогічне праву на подання платником заперечень до акту перевірки, встановленому статтею 86 ПКУ.

Щодо наслідків податкової перевірки, то статтею 165b Ординації податкової встановлено, що у разі виявлення такою перевіркою порушень щодо дотримання суб'єктом перевірки обов'язків, що впливають з положень податкового законодавства, а платник податків не подає декларацію або не виправляє декларацію в повному обсязі з урахуванням виявлених порушень, податкова орган порушує податкове провадження у справі, яка була предметом податкової перевірки, не пізніше 6 місяців з дня закінчення перевірки [72, ст. 165b].

Зміст податкового провадження як форми податкового спору, як юридичний конфлікт, буде розглянуто у підрозділі 3.3. Але підсумовуючи усе зазначене вище, варто підкреслити, що податкове законодавство Польщі за результатами податкової перевірки надає платнику податків можливість виправити свої помилки і надати виправлену декларацію, доплативши суму заниження податкового зобов'язання з відсотками за прострочення сплати податкового зобов'язання (пенею). Накладення фінансових чи будь-яких інших санкцій на платника податків - юридичну особу за наслідками заходів податкового контролю, як нам вбачається, тут не є самоціллю. При цьому польські фахівці звертають увагу на зменшення кількості податкових перевірок в останні роки, одночасно із підвищенням їх ефективності [157].

У зв'язку із цим варто ще раз звернути увагу на пункт 69.37 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, відповідно до якої тимчасово, на період з 01.08.2023 р. до припинення або скасування воєнного стану, у разі сплати платником податків протягом 30 календарних днів з дня, наступного за днем отримання податкового повідомлення-рішення, суми податкового зобов'язання, нарахованого за результатами документальних перевірок, які були відновлені або розпочаті з 1 серпня 2023 року та завершені до дня припинення або скасування воєнного стану, фінансові санкції, нараховані на суму такого податкового зобов'язання, вважаються скасованими, а пеня не нараховується [62, п. 69.37 підр. 10 розд.

XX]. Хоча ця норма є тимчасовою, введеною на період воєнного стану, але за змістом вона подібна до статті 165b Ординації податкової.

Відмінність полягає в тому, що в Польщі за наслідками податкової перевірки надається можливість самостійно подати виправлену податкову декларацію, і у випадку її неподання у встановлений строк починається податкове провадження, за результатами якого може бути визначене додаткове податкове зобов'язання, а винні особи притягнуті до юридичної відповідальності за податкові правопорушення. В Україні подібний механізм може бути застосований лише за наслідками електронної перевірки суб'єкта малого підприємництва. Але в загальному випадку за наслідками документальної перевірки контролюючий орган зобов'язаний визначити податкове зобов'язання, якщо встановить, що платник податків визначив його невірно. Однак на період дії воєнного стану фінансові санкції та пеня в такому випадку не стягуються за умови сплати донарахованого податкового зобов'язання протягом встановленого строку.

Спільним є те, що у випадку виконання вимог контролюючого органу заходи примусу у вигляді фінансової відповідальності до платника податків не застосовуються, що зрештою має на меті запобігти виникненню податкового спору. Але у податковому законодавстві Польщі така норма є постійною, а в Україні – тимчасовою.

Якщо за період дії воєнного стану такий компромісний спосіб врегулювання податкових правовідносин доведе свою ефективність, забезпечивши збільшення показника добровільної сплати донарахованих податкових зобов'язань за наслідками документальних перевірок і зменшення кількості податкових спорів, пропонуємо доповнити пункт 57.3 ПКУ абзацом третім наступного змісту:

«У разі сплати платником податків суми грошового зобов'язання, визначеного відповідно до абзацу першого цього пункту, протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, фінансові санкції, нараховані на суму такого грошового зобов'язання, вважаються скасованими».

3.2. Особливості притягнення платника податків - юридичної особи до відповідальності за податкові правопорушення

Питання відповідальності платників податків - юридичних осіб за податкові правопорушення було докладно досліджено такими українськими правниками, як О.І. Баїк, К.К. Богомазова, З.М. Будько, Т.О. Губанова, Е.С. Дмитренко, Д.П. Дорошенко, М.П. Кучерявенко, А. Літвінцева, А. Манукян, Н.Ю. Онищук, Л.І. Самсін, Г.М. Стріяшко, М.І. Трипольська та іншими. Разом із тим, порівняльно-правовий аналіз законодавства України та Польщі із цієї проблематики ще не проводився науковцями.

Порівнюючи законодавство України та Польщі про юридичну відповідальність за податкові правопорушення, бачимо різні підходи законодавця до встановлення відповідальності платників податків - юридичних осіб. Так, у пункті 111.1 статті 111 ПКУ встановлено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна [62, ст. 111].

Як бачимо, першою у цьому переліку законодавець визначає саме фінансову відповідальність. Це не є випадковістю, оскільки основним видом юридичної відповідальності платників податків - юридичних осіб за податкові правопорушення в Україні є саме фінансова відповідальність, яка встановлюється згідно з ПКУ і застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій [62, п. 111.2 ст. 111].

Разом із тим, притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів, а саме адміністративної та кримінальної [62, п. 111.3 ст. 111].

Щодо адміністративної відповідальності у вигляді штрафів, то вона застосовується до посадових (службових) осіб юридичної особи за

протиправні діяння (дія або бездіяльність) у сфері податкових відносин, що кваліфікуються як адміністративні проступки на підставі відповідних статей Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [158]. Натомість кримінальна відповідальність застосовується до посадових (службових) осіб платника податків - юридичної особи за наявності в її діяннях складу злочину, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України (далі – ККУ). Відповідно до частини першої зазначеної статті, умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, - карається штрафом від 5000 до 10000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого [159, ст. 212].

Як бачимо, однією з кваліфікуючих ознак даного злочину є ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, щонайменше, у значних розмірах. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 3000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [159, ст. 212].

Відповідно до пункту 5 підрозділу 1 розділу XX ПКУ, якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян (далі – нмдг), то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV ПКУ для відповідного року (яка встановлена на рівні 50% прожиткового мінімуму для працездатних осіб, і в 2023 році дорівнює 1342 грн). Тобто, у 2023 році для

притягнення посадової (службової) особи платника податків - юридичної особи до кримінальної відповідальності сума податків та зборів, що не надійшла до бюджетів чи державних цільових фондів, має перевищувати 4 026 000 грн. (3000 x 1342 грн). Отже, ця сума становить межу між адміністративним проступком і кримінально караним злочином посадової (службової) особи в сфері оподаткування.

При цьому притягнення юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом [62, п. 111.3 ст. 111].

Таким чином, виділяємо дві категорії суб'єктів, до яких застосовується юридична відповідальність за податкові правопорушення:

- платники податків - юридичні особи, як суб'єкти фінансової відповідальності;
- посадові (службові) особи платників податків - юридичних осіб, як суб'єкти адміністративної або кримінальної відповідальності, залежно від суми недоїмки, яка виникає унаслідок їх протиправних діянь.

На практиці фінансова відповідальність застосовуються до юридичних осіб лише за фактом вчинення протиправних діянь, передбачених відповідними статтями глави 11 розділу II ПКУ. Вина в таких випадках виступає лише додатковою кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення, від якої залежить розмір фінансової санкції. У цьому полягає проблема застосування категорії «вини» в ПКУ, яка буде докладно розглянута нижче у цьому ж підрозділі дисертаційної роботи.

Так само за фактом вчинення протиправних діянь, які полягають у порушенні порядку ведення податкового обліку, неподанні або несвоєчасному поданні платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), до посадових (службових) осіб застосовується

адміністративна відповідальність [156, статті 163-1, 163-2]. Утім, розмір адміністративних штрафів, передбачених статтями 163-1, 163-2 КУпАП, не перевищує 15 нмдг (255 грн.), а тому вони фактично не виконують попереджувальну та каральну функції юридичної відповідальності щодо посадових (службових) осіб платників податків - юридичних осіб.

Застосування ж до посадової особи платника податків кримінальної відповідальності, яка передбачає суттєво більш жорстку міру покарання, а саме - штраф щонайменше 5000 нмдг (85 000 грн.), можливе за двох додаткових умов:

- сума недоїмки є значною, тобто перевищує 3000 розмірів податкової соціальної пільги (у 2023 році - 4 026 000 грн.);

- органом досудового розслідування доведено наявності вини посадової (службової) особи платника податків - юридичної особи. Це впливає саме з норми пункту 111.3 статті 111 ПКУ, що не передбачає презумпції наявності вини посадових (службових) осіб платника податків - юридичної особи.

Отже, основний тягар юридичної відповідальності, а саме – фінансової відповідальності, покладається податковим законодавством України саме на платників податків - юридичних осіб. Але, як зазначалося у підрозділах 1.2 та 2.1, податкова дієздатність юридичних осіб як елемент податкової правосуб'єктності реалізується через дієздатність їх посадових (службових) осіб. Тобто, саме діяння (дії або бездіяльність) таких посадових (службових) осіб призводять до вчинення податкових правопорушень платниками податків - юридичними особами. Однак, за виключенням доведених випадків ухилення від оподаткування, ці посадові (службові) особи особисто практично не несуть юридичної відповідальності за такі діяння (адміністративні штрафи можна не приймати до уваги через їх незначний розмір). Таку модель навряд чи можна назвати ефективною з огляду на те, що в ній не дотримується принцип невідворотності настання відповідальності правопорушника, який є одним з принципів юридичної відповідальності [160, с. 348].

У законодавстві Польщі реалізована абсолютно інша модель юридичної відповідальності за податкові правопорушення, вчинені платниками податків -

юридичними особами. Основним суб'єктом в ній є винна посадова особа, унаслідок дій і рішень якої було вчинене протиправне діяння. При цьому саме до такої особи застосовуються заходи кримінальної відповідальності за податкові злочини і податкові проступки, передбачені Фінансовим кримінальним кодексом [76].

Юридична ж особа може нести додаткову відповідальність відповідно до статті 24 Фінансового кримінального кодексу та Закону від 28.10.2002 р. про відповідальність колективних суб'єктів за кримінальні правопорушення (*Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary*) [161].

Так, статтею 24 Фінансового кримінального кодексу передбачено, що юридична особа або організаційна одиниця без статусу юридичної особи, якій окремі положення надають правоздатність, несе повну або часткову додаткову відповідальність за штраф, накладений на особу, яка вчинила податкове правопорушення, якщо особа, яка вчинила заборонене діяння, представник цієї організації, який керує її справами в якості довіреної особи або керівника, працівника який діє в будь-якій іншій якості, отримала або могла отримати будь-яку фінансову вигоду від вчиненого фінансового злочину. При цьому незалежно від застосування додаткової відповідальності суд зобов'язує особу, яка одержала неправомірну вигоду, повернути її повністю або частково в дохід держави чи органу місцевого самоврядування [76, ст. 24].

Закон від 28.10.2002 р. про відповідальність колективних суб'єктів за кримінальні правопорушення встановлює загальні засади відповідальності колективних суб'єктів за діяння, заборонені під загрозою покарання як кримінальні злочини або фінансові правопорушення, а також правила процедури такої відповідальності. Колективним суб'єктом у розумінні цього Закону є юридична особа та організаційна одиниця без статусу юридичної особи, якій окремими положеннями надано правоздатність, за винятком Державного казначейства, органів місцевого самоврядування та їх об'єднань [161, ст. 2].

Отже, відповідно до цього Закону, юридична особа несе відповідальність за правопорушення її посадових осіб, в тому числі за фінансові та податкові

правопорушення, які визначені частиною другою статті 16 цього Закону шляхом посилання на відповідні статті Фінансового кримінального кодексу [161, ст. 3].

Розмір штрафу, який суд накладає на юридичну особу, становить від 1000 злотих до 5 000 000 злотих, але не більше 3% доходу, отриманого у фінансовому році, в якому було вчинено правопорушення [161, ст. 7]. Крім того, призначається конфіскація у розмірі грошової вигоди, отриманої від правопорушення, а також можуть бути накладені заборони на рекламу продукції, участь у публічних закупівлях тощо. При цьому головною умовою застосування до юридичної особи додаткової відповідальності є те, що факт вчинення посадовою особою правопорушення підтверджено остаточним вироком суду [161, ст. 4].

Отже, за польською моделлю основним суб'єктом юридичної відповідальності за податкові правопорушення є саме посадова особа, унаслідок діянь якої було вчинено таке правопорушення. Саме ця посадова особа понесе кримінальну відповідальність за податкове правопорушення. Відповідальність же юридичної особи є додатковою. Така модель теоретично має бути більш ефективною, оскільки забезпечує невідворотність покарання саме тієї особи, яка вчинила правопорушення.

Однак, на нашу думку, така модель на даний час не є застосовною в Україні, оскільки потребуватиме інституціональної перебудови судової системи. Загальні місцеві суди, до предметної підсудності яких відносяться кримінальні справи, не забезпечені достатньою кількістю суддів, які мали б спеціальні знання в галузі податкового права та були здатні вирішувати справи, що стосуються, наприклад, ПДВ та податку на прибуток. Натомість відповідні компетенції напрацьовані в адміністративних судах, які розглядають різноманітні податкові спори, про що більш докладно піде мова у підрозділі 3.3.

Разом із тим, на нашу думку, заслуговує на подальшу наукову розробку ідея щодо імплементації в податковому праві України концепції індивідуальної юридичної відповідальності, що може полягати у перенесенні акцентів з фінансової відповідальності юридичних осіб на адміністративну відповідальність посадових (службових) осіб платників податків - юридичних осіб. Адже сама концепція

винного податкового правопорушення полягає в тому, що в діяннях платника податків наявна суб'єктивна категорія вини, яка за своєю природою може бути притаманною лише розумній мислячій, тобто фізичній особі.

Так, стаття 4 Фінансового карного кодексу передбачає дві форми вини: навмисність (*umyślność*) і ненавмисність (*nieumyślność*). Заборонене діяння є вчиненим умисно (тобто з умислом), якщо винний має намір його вчинити, тобто бажає його вчинення або, передбачаючи можливість його вчинення, погоджується на це. Заборонене діяння є вчиненим ненавмисно, якщо злочинець, не маючи наміру його вчиняти, вчиняє його внаслідок недотримання обережності, необхідної за даних обставин, навіть якщо злочинець мав або міг передбачити можливість вчинення діяння [76, ст. 4]. Така сама концепція вини передбачена розділом V ККУ [159]. Але ця концепція, на наш погляд, виглядає дещо штучною застосовно до фінансової відповідальності платників податків - юридичних осіб.

На сьогодні відповідальність платника податків - юридичної особи за податкові правопорушення визначена нормами Глави 11 Розділу II ПКУ [62], яка зазнала суттєвих змін з 23.05.2020 р. у зв'язку із набранням чинності Законом № 466 [64]. Перш за все, пунктом 109.1 статті 109 ПКУ надається визначення податкового правопорушення – як «протиправного, винного (у випадках, прямо передбачених ПКУ) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПКУ» [62, ст. 109].

За цим визначенням, податковим правопорушенням визнається діяння (дія або бездіяльність) суб'єкта податкових правовідносин, яке є:

- протиправним, тобто таким, що порушує встановлені норми права (у даному випадку, податкового права);
- винним (у конкретно визначених випадках, прямо передбачених ПКУ).

Проаналізувавши зазначене визначення, звернули увагу на два суттєвих моменти. По-перше, далеко не завжди наявність вини є обов'язковою умовою

притягнення до відповідальності, а тільки у випадках, прямо передбачених ПКУ. На це вказує відповідне уточнення «(у випадках прямо передбачених ПКУ)» - нижче буде вказано, про які саме випадки йдеться. Тобто, в усіх інших випадках для притягнення платника до відповідальності наявність його вини не є необхідною кваліфікаційною ознакою, а достатньо самого факту противоправного діяння (власне, як і за старою редакцією аналізованої норми, яка діяла до 23.05.2020 р.).

По-друге, складається враження, що законодавець ставить знак рівності між поняттями «вина» і «умисел», адже нижче у ст. 109 ПКУ, а також в інших нормах ПКУ, де мова йде про окремі порушення, в якості кваліфікуючої ознаки визначено саме умисел.

Але поняття вини ширше за умисел відповідно до психологічної концепції вини, втіленої у розділі V ККУ [162, с. 80]. Власне кажучи, умисел поряд із необережністю є формою вини. В абзаці другому п. 109.1 ст. 109 ПКУ умисел визначено - як «діяння, вчинені умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [62, ст. 109].

Аналіз цього визначення також свідчить про наявність окремих не урегульованих та дискусійних питань, а саме: як розуміти формулювання «платник податків удавано створив умови...», «платник податків цілеспрямовано створив умови...». Останнє наводить на думку про те, що мова може йти про прямий умисел у розумінні в статті 24 ККУ, коли особа усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачає його суспільно небезпечні наслідки і бажає їх настання.

Але усвідомлювати суспільно-небезпечний характер своїх діянь здатна лише особа, наділена розумовими і вольовими якостями, тобто фізична особа, людина. Натомість юридичній особі вони непритаманні, адже, як підкреслював М.П. Кучерявенко: «поняття свідомості не зовсім підходить для оцінки

діяльності юридичної особи» [163, с. 180]. Тому й визнати винною в протиправному діянні, на нашу думку, можливо лише посадову (службову) особу платника податків - юридичної особи, а не саму юридичну особу.

Іще одна проблема полягає в тому, що ДПС є лише контролюючим органом, але не є органом досудового розслідування у розумінні Кримінального процесуального кодексу України [164, ст. 216], а тому не є визначеним порядок доведення наявності такого умислу. З урахуванням існуючої практики застосування фінансових санкцій за наслідками податкових перевірок можна очікувати, що податкові органи будуть накладати саме максимальні розміри штрафів, передбачені за наявності умислу.

З'ясуємо, у яких саме випадках встановлення контролюючими органами вини особи є умовою для притягнення до фінансової відповідальності – точніше, до підвищеного розміру штрафів, оскільки за відсутності вини штрафи також є, але розмір їх менший. Підстави для притягнення до відповідальності визначені пунктами 119.3, 123.2-123.5, 124.2-124.3, 125.2-125.4 ПКУ – встановлення вини є необхідною умовою притягнення до відповідальності.

Аналіз кваліфікуючих ознак правопорушень, відповідальність за які передбачена пунктами 123.3, 124.3, 125.3 ПКУ свідчить про те, що головною є ознака повторності, а безпосередньо про умисел тут не зазначається, хоча й міститься посилення на діяння, визначені пунктами 123.2, 124.2, 125.2 ПКУ (де наявність умислу є додатковою кваліфікуючою ознакою, але не характеризує фактичний склад правопорушення). Тим не менш, саме на наявність умислу як умови притягнення до відповідальності за всіма цими пунктами, йдеться у чинній редакції п. 109.1 ст. 109 ПКУ.

Наразі, не є чітко визначеним, чи то будь-яке повторне порушення вважається умисним, чи то санкція може бути покладена лише за наявності одночасно двох кваліфікуючих ознак (повторності і умислу), що призводить до можливості подвійного тлумачення зазначених норм і накладення різних розмірів фінансових санкцій за одних і тих самих фактичних умов вчинення податкового правопорушення [165, с. 166].

На наш погляд, повторність вчинення податкового правопорушення юридичною особою, навіть за умови відсутності такої форми вини, як умисел, свідчить про те, що уповноважена посадова (службова) особа або не розуміє змісту своїх суб'єктивних обов'язків (хоча має їх розуміти відповідно до кваліфікаційних вимог щодо даної посади), або нехтує такими обов'язками, що вказує на наявність у складі правопорушення суб'єктивної вини у формі необережності (службової недбалості).

З огляду на це пропонуємо внести зміни до статей 122, 124, 125 ПКУ, які полягають у наступному:

- у якості додаткової кваліфікуючої ознаки у пунктах 123.2, 124.2, 125.2 ПКУ застосовувати тільки ознаку повторності, яка сама по собі вказує на наявність, щонайменше, вини у формі необережності;

- з огляду на те, що умисне правопорушення, як правило, несе більшу суспільну небезпеку, слід чітко визначити кваліфікуючими ознаками у пунктах 123.3, 124.3, 125.3, які передбачають найбільш суворе покарання, одночасно повторність та умисел. Відповідно, для застосування найбільшого розміру фінансових санкцій контролюючий орган має довести обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку.

Утім, такі зміни хоча і є необхідними, але вони не є достатніми для того, щоб повноцінно імплементувати концепцію винного податкового правопорушення до податкового законодавства України. Як вважає Г.М. Стріяшко (і ми з нею цілком погоджуємося), питання суб'єктивної сторони податкового правопорушення у податковому праві було і залишається актуальним та проблемним, адже законодавство не дає вичерпних відповідей [166, с. 135]. І тому доцільно знову звернутися до законодавства Польщі, де основним суб'єктом відповідальності визначена посадова (службова) особа платника податків - юридичної особи, унаслідок діянь чи бездіяльності якої відбувається невиконання податкового обов'язку юридичною особою. Сама ж юридична особа в такому випадку компенсує державі неправомірно отриману

податкову вигоду, а також може нести додаткову відповідальність у вигляді штрафів а також заборони здійснювати певну діяльність.

Подібна модель юридичної відповідальності за податкові правопорушення може бути впроваджена в Україні шляхом внесення відповідних змін до глави 11 розділу II ПКУ, зокрема до статті 110 ПКУ, яка визначає суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Однак такі зміни мають розглядатися в комплексі з юридичними механізмами притягнення посадових (службових) осіб платників податків - юридичних осіб до фінансової відповідальності, а тому потребують подальшої наукової розробки.

3.3. Вирішення податкових спорів за участю платника податків - юридичної особи

Питання податкових спорів за участі платника податків - юридичної особи досліджували такі правники, як Г.М. Білецька, З.М. Будицький, А.Ю. Бучик, О.Й. Бучинський, Н.В. Василенко, Т.О. Голоядова, Я.В. Греца, М.В. Жернаков, М.В. Кармаліта, В.С. Кіценко, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, І.А. Малярчук, Н.В. Махиніч, К.В. Мінаєва, М.В. Мірошніченко, А. Монаєнко, М.М. Свириденко, А.В. Сліденко та інші. Однак саме поняття «податкового спору» досі не отримало в Україні легального визначення.

Разом із тим зазначається, що податкові спори належать до категорії найсерйозніших та найскладніших адміністративних справ в суді, при цьому кількість податкових спорів превалює над іншими видами публічно-правових спорів в Україні. [167, с. 24]. Це підтверджується також статистикою, наведеною у річних звітах Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду (далі - КАС ВС) [168, с. 15].

Дуже влучно щодо правової природи податкового спору висловився М.П. Кучерявенко, зазначивши про те, що природа податкових відносин

характеризується досить змістовною конфліктністю, яка вимагає логічного обґрунтування вилучення власності платника податку. Адже на відміну від відносин, які одностайно засуджуються всіма формами соціального регулювання (наприклад, вбивство та грабіж засуджуються з погляду норм релігії, моралі й права), вилучення коштів, які особа чесно заробила та сплачує як податок, має отримати об'єктивне обґрунтування та логічне витрачання. Саме це породжує певну конфліктну природу відносин оподаткування. Наслідком податкового конфлікту є виникнення і вирішення податкового спору, в умовах якого інтереси публічного суб'єкта та платника податку здебільшого можуть не збігатися [169, с. 34].

Правову природу податкового спору одним із перших в Україні комплексно дослідив В.С. Кіценко, який визначив його як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку [170, с. 14]. У якості структурних елементів податкового спору Кіценко визначає: сторони; предмет; підставу [170, с. 461].

В.В. Тильчик визначає податковий спір як форму вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка носить публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [171, с. 113].

У свою чергу, І. Васильєва визначає податковий спір – як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку [167, с. 26].

О.Й. Бучинський пропонує розглядати податкові спори як у вузькому, так і в широкому розумінні. У вузькому розумінні – це спори, що виникають безпосередньо із правовідносин, що регулюються податковим законодавством. У широкому ж розумінні необхідно досліджувати всю сукупність спорів, що виникають між уповноваженими державними органами і податково зобов'язаними особами [172, с. 51].

Погоджуючись в цілому з усіма наведеними визначеннями і характеристиками, тим не менш, зазначимо, що в них не знаходиться достатньо чіткого відображення правова природа податкового спору – як різновиду юридичного конфлікту між суб'єктом, наділеним державно-владними повноваженнями (контролюючим органом) і зобов'язаним суб'єктом (платником податків) щодо вилучення матеріальних ресурсів останнього у вигляді податків і зборів.

Підтримуючи тезу В.С. Кіценка про те, що податковий спір – це перш за все матеріальне охоронне правовідношення між суб'єктами податкових правовідносин, вважаємо за необхідне підкреслити юридичну нерівність його сторін та конкретизувати, що ними є не будь-які суб'єкти податкових правовідносин або абстрактна держава, а саме контролюючий орган з одного боку і платник податків (або податковий агент) з іншого. Хоча ініціатором податкового спору може виступити і орган місцевого самоврядування, правоохоронні або інші органи (наприклад, інспекція з праці), але якщо робити акцент на особливий порядок вирішення податкових спорів, визначений нормами податкового законодавства, то стороною такого спору буде саме контролюючий орган. Підтвердження цього знаходимо у роботі С.В. Буряка, який зазначає, що за суб'єктного підходу податковий спір розглядається як спір, у якому обов'язковою стороною є податковий орган, дії якого оскаржено або який за власною ініціативою порушує спір [173, с. 251].

У наукових джерелах виокремлюють такий перелік специфічних ознак податкового спору:

- 1) сфера виникнення – публічно-правова;

2) суб'єктами є учасники публічних правовідносин, причому хоча б один є суб'єктом владних повноважень;

3) предметом спору, як правило, є протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень;

4) умовою виникнення спору є порушення прав, свобод, законних інтересів, яке має бути вчинене саме у процесі реалізації суб'єктом своїх публічно-владних повноважень [174, с. 14].

Щодо суб'єктного складу податкового спору, то Є.А. Усенко визначає податковий спір як юридичний (податковий) конфлікт, переведений у площину процедурного врегулювання. Останній своєю чергою розглядається як передумова виникнення податкового спору, однак не завершується з його появою – податковий спір розвивається й вирішується в межах конфлікту між владною та зобов'язаною стороною податкових відносин [175, с. 51–67].

Погоджуємося також із тезою І. Васильєвої про те, що за своєю природою податковий спір є юридичним конфліктом, у якому спір пов'язаний із правовими відносинами сторін (їх юридично значущими діями) і, отже, суб'єкти, або мотивація їх поведінки, чи об'єкт конфлікту мають правові ознаки, а конфлікт тягне за собою певні юридичні наслідки [167, с. 25].

Разом із тим, не варто обмежуватись у визначенні податкового спору лише таким переліком підстав, як правильність нарахування та сплати податків, або законність результатів податкового контролю. Можуть бути й інші підстави для виникнення податкового спору. Наприклад, окрему категорію податкових спорів становлять спори стосовно законності призначення податкових перевірок, тобто коли результатів ще взагалі немає.

У результаті аналізу наукових джерел пропонуємо таке визначення: податковий спір - це форма юридичного конфлікту між владним та зобов'язаним суб'єктами податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, що вирішується в адміністративному або судовому порядку.

Щодо класифікації податкових спорів, то науковцями наводиться велика кількість критеріїв. Так, Є. А. Усенко класифікує податкові спори за такими

критеріями: зміст податкових правовідносин; види податків і зборів (обов'язкових платежів); характер знань, необхідних для їхнього вирішення; суб'єкт, який ініціює розгляд спору; фактичний зміст; види актів, які оскаржуються [175, с. 154].

Дещо інший набір критеріїв надає О.Й. Бучинський, а саме:

- за суб'єктом, що ініціює спір (контролюючий орган, платник податків, інші особи);
- за кількістю учасників податкового спору (індивідуальні та колективні);
- за суб'єктом, який вирішує податковий спір (адміністративний або судовий порядок);
- за предметом податкового спору (спори, які виникають у зв'язку з порушенням прав, свобод або законних інтересів особи рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень; які виникають у зв'язку з невиконанням платниками податків своїх обов'язків);
- за способами судового захисту (спори щодо визнання протиправним та скасування індивідуального акту чи окремих його положень; щодо визнання незаконними дій або бездіяльності контролюючого органу; щодо встановлення наявності чи відсутності повноважень контролюючого органу тощо);
- за специфікою підстав податкових відносин (спори, що стосуються загальнодержавних або місцевих податків);
- за сутністю податкових відносин (спори, обумовлені матеріальними, процесуальними або процедурними податковими правовідносинами) [172, с. 51].

І.А. Малярчук пропонує власну класифікацію податкових спорів за суб'єктами, в якій виділяє спори між:

- платником податків - фізичною особою і податковим органом;
- платником податків - фізичною особою - суб'єктом підприємницької діяльності і податковим органом;
- платником податків - юридичною особою і податковим органом.

Також у цій класифікації пропонується більш детальний поділ платників податків (фізичних і юридичних осіб) на резидентів та нерезидентів, а юридичних осіб – на підприємницькі та непідприємницькі [176, с. 350].

Додатково до такого поділу можемо запропонувати виділити податкові спори за участю: великих платників податків; юридичних осіб - суб'єктів малого підприємництва (мікро- та малих підприємств); неприбуткових установ та організацій; постійних представництв юридичних осіб - нерезидентів тощо.

Зазначимо, що хоча І.А. Малярчук не надає обґрунтування доцільності класифікації податкових спорів «за суб'єктами», вважаємо, що застосування цього критерію дійсно має під собою вагомі підстави.

Зокрема, доцільність виділення в окрему групу податкових спорів за участі платників податків - юридичних осіб пояснюється наступними їх особливостями:

- зазвичай більш складний і комплексний характер податкових правовідносин через наявність у юридичних осіб більшої кількості об'єктів оподаткування та, відповідно, податкового обов'язку з більшої кількості податків, що є наслідком реалізації їх господарської компетенції;

- суми податкових зобов'язань, що можуть становити предмет спору, зазвичай набагато вищі у спорах за участі юридичних осіб і нерідко вимірюються мільйонами гривень;

- податки, платниками яких є юридичні особи (податок на прибуток підприємств, ПДВ, акцизний податок тощо), зазвичай передбачають досить складний порядок визначення бази оподаткування, який базується на спеціальних галузях знань. Наприклад, визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств ґрунтується на фінансовому результаті до оподаткування, що визначається за даними фінансової звітності, складеної на підставі даних бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

- інтереси юридичних осіб в податкових спорах захищають їх представники, що діють на підставі статутних документів (керівники), а також на підставі договору (адвокати, податкові консультанти тощо) та інші посадові (службові) особи, в тому числі працівники бухгалтерських служб.

З огляду на вищезазначені особливості вимагається також достатньо високий рівень спеціальних знань та компетенції від працівників юрисдикційних органів, уповноважених розглядати такі податкові спори, для того, щоб забезпечити об'єктивний і всебічний розгляд всіх фактичних обставин, що становлять предмет спору, і прийняття справедливого рішення за результатами розгляду податкового спору. В іншому випадку податковий спір буде передано на розгляд іншого юрисдикційного органу, що зрештою збільшить витрати всіх сторін на розв'язання податкового спору.

Законодавство України, як і законодавство Польщі, передбачає два механізми оскарження платниками податків - юридичними особами рішень або бездіяльності органів податкового контролю, залежно від категорії юрисдикційних органів, уповноважених розглядати податкові спори:

- 1) адміністративний;
- 2) судовий (у порядку адміністративного судочинства).

Різниця полягає лише в окремих особливостях законодавчого регулювання зазначених процедур у кожній із аналізованих країн.

Так, відповідно до статті 56 ПКУ рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [62, ст. 56].

У разі, якщо платник податків - юридична особа вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству чи яке виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПКУ (іншими законами України), такий платник має право звернутися зі скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня.

Особливості подання скарги платником податків - юридичною особою полягають в тому, що скарга подається:

до контролюючого органу вищого рівня;

у письмовій або електронній формі, засобами електронного зв'язку (за потреби) з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами (пункт 44.6 статті 44 ПКУ);

протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

З огляду на те, що після реорганізації органів ДПС практично всі рішення, принаймні за результатами податкових перевірок, приймаються на рівні головних управлінь ДПС в областях та м. Києві, то єдиним органом оскарження в адміністративному порядку є безпосередньо ДПС, в організаційній структурі центрального апарату якої передбачений спеціальний підрозділ з розгляду скарг – Департамент оскарження рішень контролюючих органів.

Обов'язками контролюючого органу, який розглядає скаргу платника податків, є такі: прийняти вмотивоване рішення; надіслати рішення протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків; надіслати рішення засобами поштового зв'язку (з повідомленням про вручення) чи електронного зв'язку.

Особливістю є та, що керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків. Термін продовження понад зазначений 20-денний строк – може складати не більше 60 календарних днів. Про таке рішення платник податку має бути повідомлений письмово або в електронній формі засобами електронного зв'язку до закінчення 20-денного строку.

Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків, якщо:

вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу;

рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення 20-денного строку.

Отже, зазначені норми дають певні гарантії платнику податків у частині захисту його прав на справедливий розгляд апеляційних скарг.

Утім, на практиці більша частина рішень в адміністративному оскарженні виноситься на користь контролюючих органів. Автор дисертації неодноразово приймав участь у розгляді апеляційних скарг на стороні платників податків, і може підтвердити те, що навіть за наявності беззаперечних аргументів і наявності сильної правової позиції платника податків, його скарга не задовольнялась, унаслідок чого він був змушений звертатися за захистом своїх прав до адміністративного суду.

Маємо констатувати, що під час апеляційних оскаржень податкові органи, як правило, ігнорують правило конфлікту інтересів, передбачене пунктом 56.21 статті 56 ПКУ, сутність якого полягає в тому, що «у разі коли норма ПКУ чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПКУ, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [62, ст. 56]. Тобто, фактично маємо нереалізовану в умовах України правову гарантію, аналог якої існує в законодавстві Польщі, і там, за свідченнями польських платників податків, вона реалізується.

Однак варто зазначити, що ситуація потроху змінюється на користь платників податків, про що свідчить статистика ДПС. Так, за 2019 рік за результатами адміністративного оскарженні було скасовано лише 18 % податкових повідомлень-рішень, прийнятих контролюючими органами за результатами податкових перевірок. Натомість за 2020 рік таких було вже 20% [177], а за підсумком 2021 року було повністю скасовано вже 25% оскаржених в

адміністративному порядку податкових повідомлень-рішень, хоча у 2022 році показник знову впав до рівня 19% [178]. Щоправда, 2022 рік не є показовим з огляду на початок повномасштабної агресії РФ проти України і рекордно низьку кількість розглянутих скарг. А от вже протягом 9 місяців 2023 року було оскаржено 82 738 податкових повідомлень-рішень, з них скасовано повністю 36431, тобто більше 45% [179].

Тобто, якщо не брати до уваги аномальний показник 2022 року, то неважко помітити збільшення питомої ваги рішень, що приймаються органом адміністративного оскарження на користь платників податків, що дає підстави сподіватися на зміну філософії й принципів роботи цього органу.

Зазначимо, що крім діяльності законодавчої та виконавчої влади, правовий статус платників податків формується і під впливом судової практики. Так, нещодавно було опубліковано Зведений дайджест судової практики Великої палати Верховного Суду (далі – ВП ВС) за 2022 рік [180]. Серед наведених у ньому оглядів справ адміністративної юрисдикції є лише одна, що стосується податкових правовідносин, але вона створює прецедент, що стосується дефектів правового статусу юридичної особи як платника податків.

Мова йде про постанову ВП ВС від 07.07.2022 р. у справі №160/3364/19, в якій ВП ВС відступила від правового висновку ВСУ щодо несумісності статусу фіктивного підприємства з легальною підприємницькою діяльністю, визначивши, що суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктним, незважаючи на дефекти при його створенні або мету діяльності.

В постанові зазначається, що вирок щодо посадової особи контрагента за статтею 205 ККУ (фіктивне підприємництво), а також ухвала про звільнення особи від кримінальної відповідальності за цією статтею у зв'язку із закінченням строків давності не можуть створювати преюдицію для адміністративного суду в податковому спорі при встановленні реальності господарських операцій платника податків із таким контрагентом, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності

платника податків. Такі вирок або ухвала суду за результатами розгляду кримінального провадження мають оцінюватися адміністративним судом разом із наданими первинними документами й обставинами щодо наявності первинних документів, правильності їх оформлення, можливості виконання (здійснення) спірних господарських операцій, їхнього зв'язку з господарською діяльністю платника податків та можливого використання придбаного товару (робіт, послуг) у подальшій діяльності [180, с. 9].

Насправді, протягом тривалого часу саме дефекти правового статусу юридичної особи, які впливали з винесення вироків щодо їх посадових осіб у справах про фіктивне підприємництво, мали значний вплив і на контрагентів цих «фіктивних підприємств», зокрема покупців. А це призводило до позбавлення останніх податкового кредиту з ПДВ та витрат у податковому обліку і збільшувало таким чином податкове навантаження. А тепер ВС визнав, що вирок стосовно фіктивного підприємництва не може створювати преюдицію для адміністративного суду в податковому спорі при встановленні реальності господарських операцій будь-якого іншого платника податків із таким «фіктивним» контрагентом. Отже, адміністративні суди мають досліджувати всі обставини господарської операції, яка цілком могла мати місце, незважаючи на дефекти правового статусу постачальника. Цей прецедент має усунути негативну практику, коли дефект правового статусу постачальника призводив до спотворення і правового статусу його покупців. У результаті буде дотримуватися принцип індивідуальної відповідальності, який полягає у тому, що платник податків не має нести покарання за правопорушення, вчинені іншою особою. У даному випадку покупець не має нести відповідальності за правопорушення, вчинені його постачальником.

Варто зазначити, що ця проблема протягом довгого часу мала місце у стосунках між контролюючими органами та законослухняними платниками податків. Дуже часто контролюючі орган не маючи реальної можливості (або з інших причин, не виключаючи корупційний чинник) притягнути до відповідальності посадових осіб та кінцевих бенефіціарів недобросовісних

постачальників, які ухиляються від сплати ПДВ, перекладають усю відповідальність на їх контрагентів-покупців, позбавляючи останніх права на податковий кредит з ПДВ. І це, незважаючи на працюючу Систему моніторингу та контролю оцінки ризиків з ПДВ, що дозволяє зупиняти реєстрацію підозрілих податкових накладних. Але навіть якщо податкова накладна була зареєстрована в ЄРПН, це зовсім не гарантувало того, що за наслідками податкової перевірки контролюючий орган не анулює податковий кредит з ПДВ. Сподіваємось, що остання правова позиція ВСУ покладе край цій хибній практиці. До речі, за свідченням польських податкових юристів, така практика існує і в Польщі.

У якості ще одного засобу захисту прав та законних інтересів платника податків за законодавством України може розглядатися інститут конституційної скарги, якому, однак, притаманні певні обмеження. По-перше, КСУ перевіряє не правосудність будь-якого судового рішення, а лише конституційність закону, на підставі якого це рішення було прийнято. Це значно звужує перелік категорій податкових спорів, які після несприятливого для платника податків рішення у судах загальної юрисдикції можуть отримати продовження в КСУ. По-друге, навіть сприятливе для платника податків рішення КСУ не скасовує відповідне рішення суду загальної юрисдикції, прийняте не на його користь, а лише є підставою для його перегляду за нововиявленими обставинами. Унаслідок цих двох обставини частка конституційних скарг, пов'язаних саме з податковими правовідносинами, є дуже малою порівняно із загальною кількістю конституційних скарг, що надходять на розгляд КСУ [181, с. 201].

Окремі аспекти податкових спорів за участю платника податків - юридичної особи у Польщі досліджувалися науковцями [174, с. 62], однак багато питань порядку вирішення таких спорів не розглянуто. Тому проаналізуємо ці питання на основі польського законодавства.

Аналіз Ординації податкової дозволяє зробити висновок про те, що для вирішення податкових спорів у Польщі, як і в Україні, існують два механізми:

- адміністративний – в порядку податкового провадження;
- судовий – в порядку адміністративного судочинства.

Порядок податкового провадження визначений розділом IV Ординації податкової, яка, зокрема, визначає такі обов'язки податкових органів під час податкового провадження: здійснити всі необхідні дії з метою детального вивчення фактичного стану податкового спору; зібрати і всебічно розглянути весь доказовий матеріал. При цьому у статті 2а Ординації податкової зазначено, що сумніви щодо змісту положень податкового законодавства, які не вдається подолати, вирішуються на користь платника податків.

Відповідно до Ординації податкової податковому провадженню може передувати податковий контроль (зокрема, у випадку суб'єктів господарської діяльності), а також перевірочні заходи, про які більш докладно йшлося у підрозділі 3.1. Зокрема, у разі виявлення податковою перевіркою порушень щодо дотримання суб'єктом перевірки обов'язків, що випливають з положень податкового законодавства, а платник податків не подає декларацію або не виправляє декларацію в повному обсязі з урахуванням виявлених порушень, податковий орган порушує податкове провадження у справі, яка була предметом податкової перевірки, не пізніше 6 місяців з дня закінчення перевірки [72, ст. 165b].

Положеннями Ординації податкової та положеннями спеціальних нормативно-правових актів регулюється порядок проведення спеціального провадження, при якому здійснюються такі процедури: визначення бази оподаткування (доходу); визначення доходів з незадекларованих джерел.

В ході спеціального провадження обов'язком податкового органу є визначення бази оподаткування та оцінювання доходу. Відповідно до статті 23 Ординації податкової податковий орган визначає базу оподаткування шляхом розрахунку у таких випадках:

1) якщо відсутні податкові книги або інші дані, необхідні для її визначення, Ця передумова має місце, наприклад, коли викрадено автомобіль з податковою документацією). Податковий орган вимушений довести розміри видатків, здійснених упродовж податкового року, на підставі наявних або зібраних

доказів. Платник податків доводить походження (джерела) доходів на покриття видатків у цей податковий рік з накопичених заощаджень;

2) якщо дані, що містяться в податкових книгах, не дають змоги визначити базу оподаткування або передумова має місце тоді, коли виявляється, що платник податків продав значно більше або менше цього асортименту, ніж закупив його в цей розрахунковий період;

3) якщо платник податків порушив умови, що дають йому право користуватися фіксованою формою оподаткування [72, п. 1 ст. 23].

Натомість податковий орган не застосовуватиме визначення бази оподаткування шляхом розрахунку за таких умов: 1) якщо незважаючи на відсутність податкових книг, докази, отримані в ході провадження, дають змогу визначити базу оподаткування; 2) якщо дані, що містяться в податкових книгах, доповнені доказами, отриманими в ході провадження, дають змогу визначити базу оподаткування [72, п. 2 ст. 23].

Щодо методів оцінювання доходу, то податковий орган може застосовувати такі:

1) внутрішній порівняльний – порівняння рівня оборотних засобів на тому самому підприємстві за попередні періоди;

2) зовнішній порівняльний – порівняння рівня оборотних засобів на інших підприємствах, що ведуть діяльність таких масштабів і в таких умовах;

3) інвентаризація – порівняння вартості майна підприємства на початок та на кінець періоду, з урахуванням обороту;

4) виробничий – встановлення виробничої потужності підприємства;

5) витратний – встановлення рівня оборотів коштів на підставі рівня витрат, які мало підприємство, з урахуванням показника частки цих витрат в загальних оборотах;

6) за часткою доходу в оборотах – встановлення рівня доходів від продажу певних найменувань товарів та виконання визначеного переліку послуг, з урахуванням розміру частки цього продажу (виконаних послуг) в загальних оборотах [72, п. 3 ст. 23].

Відповідно до законодавства Польщі визначення бази оподаткування шляхом оцінювання доходу повинно мати на меті встановлення її в розмірі, наближеному до реальної бази оподаткування. Податковий орган, встановлюючи базу оподаткування шляхом оцінювання, обґрунтовує вибір методу оцінювання. Відмінність спеціального провадження полягає, з огляду на відсутність доказів, саме в оцінюванні доходу, а не в його встановленні на підставі доказів [182]. Загалом, податкове провадження за польським законодавством спрямоване на визначення розміру податкового зобов'язання.

Якщо мову вести про загальне податкове провадження, то воно охоплює: першу інстанцію (голова податкової інспекції, керівник митної служби, голова комуни, мер (президент міста), староста чи маршал провінції); другу інстанцію (директор податкової палати, директор митної палати, колегія апеляційного самоврядування).

Зауважимо, що за законодавством Польщі податкове провадження охоплює 4 основні етапи: 1) розслідування; 2) визначення податкового зобов'язання; 3) винесення рішення у справі; 4) процедура оскарження (якщо апеляція подана вчасно).

Щодо сторін, то за польським законодавством до податкового провадження залучаються: платник податку; стягувач; треті сторони, які на підставі свого законного інтересу вимагають діяльності податкового органу.

Натомість юридична особа або організаційний підрозділ без правосуб'єктності не можуть особисто брати участь у податковому провадженні, якщо тільки характер провадження не вимагає їхньої особистої участі. Відповідно до положень Ординації податкової призначається представник, який буде діяти від його імені.

Особливістю є та, що сторона може діяти за довіреністю, якщо характер справи не вимагає її особистої присутності. Статтею 138а Ординації податкової передбачено три види довіреності:

1) загальна довіреність - дозволяє діяти з усіх податкових питань та інших питань, що належать до компетенції податкових органів;

2) спеціальна довіреність - дає змогу діяти у зазначеній податковій справі чи іншому зазначеному питанні, що належить до компетенції податкового органу;

3) довіреність обслуговування на звернення податкового органу до суду з проханням призначити посадового службовця (генерального представника) особі, яка є неправоздатною, або відсутній особі у справі [72, ст. 138a].

Важливо, що інформація про надання довіреності, про її зміну, скасування чи припинення розміщується головою Національної податкової адміністрації у Центральному реєстрі загальних доручень [72, ст. 138d].

Також законодавством визначено, що довіреною особою може бути юрист, юрисконсульт та юрист-податковий радник.

У ситуації, коли стороні призначено більше одного представника або призначено судом на вимогу податкового органу генерального представника та спеціального представника в тому самому випадку, сторона зобов'язана вказати повноваження одного з них як представника з обслуговування.

Законодавством визначено порядок порушення податкового провадження:

1) *ex officio* (за службою, тобто без додаткового звернення), наприклад, після проведення податкової перевірки діяльності платника податків, який не подав виправлені декларації з урахуванням висновків такої перевірки. Ініціювання податкового провадження за службою має форму постанови. Датою порушення податкового провадження у такому випадку є день вручення постанови про порушення провадження;

2) за запитом, наприклад, платник податків намагається сплатити податкову заборгованість та відсотки за несвоєчасну сплату. Датою порушення провадження за запитом є день вручення вимоги податкового органу [72, п. 1 ст. 165].

Розділом 5 статті 165 Ординації податкової передбачено особливості порушення податкового провадження. Так, ініціювання провадження за окремими категоріями справ здійснюється податковим органом, який приймає перший офіційний акт у конкретній справі (відповідна примітка у справі органу повинна в цьому разі використовуватися для визначення дати початку процедури).

Справи, розпочаті за цією процедурою, охоплюють провадження щодо:

- 1) визначення щорічних податкових зобов'язань, якщо сума такого податкового зобов'язання за попередній період не змінилася;
- 2) анулювання податкової заборгованості у випадках, передбачених Ординацією податковою;
- 3) прийняття рішення з негайним виконанням;
- 4) зарахування платежу, переплати або відшкодування податку;
- 5) у разі потреби у зупиненні виконання рішення;
- 6) закінчення строку дії рішення [72, п. 5 ст. 165].

Важливим положенням є те, що у зазначених випадках датою початку провадження є дата подання показань, декларації.

Щодо запиту на порушення податкового провадження, то він може бути поданий у письмовій або усній формі, а також за допомогою електронного зв'язку через електронну поштову скриньку податкового органу або податковий портал. Порядок подання запиту регулюється Законом Польщі «Про інформатизацію діяльності суб'єктів, що виконують державні завдання» від 17.02.2005 р. (Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne) [183].

Особливостями подання запиту за законодавством Польщі є такі:

- якщо податковий орган, до якого подано запит є неправомірним у справі, він повинен негайно надіслати його компетентному органу, повідомивши про це заявника;
- строк вирішення справи в першій інстанції - не пізніше місяця (особливо складна справа – не більше 2 місяців) з дня порушення провадження у справі;
- податковий орган зобов'язаний своєчасно повідомляти про кожен випадок неврегулювання справи із зазначенням причини невиконання строку та нового терміну;
- у разі недотримання строку термін повинен бути відновлений на прохання зацікавленої особи, якщо затримка сталася не з її вини [184].

Особливістю податкових проваджень за польським законодавством є урегулювання випадків, коли права та обов'язки сторін зумовлені одними і тими самими фактами та тією самою правовою підставою і коли один і той самий податковий орган є компетентним у вирішенні податкового спору. За такої ситуації може бути розпочато та проведено одне провадження щодо більш ніж за одним податковим спором. Податковий орган об'єднує окремі провадження у справах щодо податку на додану вартість та акцизного збору на імпорту товарів з метою їхнього спільного розгляду, якщо вони належать до однієї особи та перебувають у взаємовідносинах один з одним [185].

Іншою особливістю податкових проваджень є формування податковим органом стислого протоколу про кожну стадію провадження, що має важливе значення для вирішення справи, за винятком наявності актів, які складені у письмовому вигляді. Протокол має містити інформацію про: 1) прийняття усної заяви; 2) допит сторін, свідка або експерта; 3) візуальний огляд та експертизи, що здійснюються за участю працівника податкового органу; 4) усне оголошення запиту; 5) слухання [72, ст. 171].. При цьому протокол повинен бути підготовлений так, щоб його зміст містив інформацію: хто, коли, у якому місці та які дії виконував і в якій якості він був присутнім у них, що і як унаслідок цих заходів було визначено [72, ст. 173].

Оскільки визначення фактів у податковій справі вимагає отримання доказів, то положення Ординації податкової містять широке визначення поняття «доказ» – усе що може зробити свій внесок, повинно бути визнано доказом, а також наводить приклади доказів у податковому провадженні. Серед них: податкові книги, подані декларації, вебсайт, заяви свідків, висновки експертів, зібрана податкова інформація, інші документи в ході перевірки або податкового контролю та матеріали, зібрані в ході кримінального провадження або провадження у справі про податкові правопорушення [72, ст. 180].

Варто зазначити, що якщо докази, зібрані під час податкового провадження, свідчать про необхідність доповнити ці докази або порівняти їх з інформацією, наданою банком, банк зобов'язаний за письмовим запитом

керівника податкової інспекції, а під час апеляційного розгляду – на вимогу директора палати податкової адміністрації, підготувати та передати інформацію. Така інформація надається щодо:

- 1) власних банківських рахунків або ощадних рахунків, їхньої кількості, а також обороту та залишків на цих рахунках;
- 2) касових рахунків або рахунків у цінних паперах, що зберігаються, кількість таких рахунків, а також оборот і залишки цих рахунків;
- 3) укладених договорів позики або грошової позики, а також депозитних договорів;
- 4) казначейських акцій або облігацій, які придбані через банки;
- 5) торгівлі депозитними сертифікатами, виданими банками [72, ст. 182].

Також особливістю податкових проваджень за польським законодавством є наявність норми, якою визначено, що податковий орган може вимагати від сторони чи інших осіб подання пояснень, показань, подання документів або вчинення конкретної дії особисто за довіреністю або в письмовому вигляді, якщо це необхідно для з'ясування фактів з метою вирішення справи. Однак якщо сторона не може з'явитися через хворобу, втрату працездатності чи іншу важливу причину, податковий орган може прийняти пояснення чи показання або здійснити дії за місцем перебування особи [72, ст. 155].

Законодавством Польщі урегульовано питання, хто не може бути свідками:

- 1) особи, не здатні сприймати чи повідомляти податкову інформацію;
- 2) особи, зобов'язані зберігати секретну інформацію, якщо вони не були, у спосіб, визначений чинним законодавством, звільнені від зобов'язання зберігати таку таємницю;
- 3) духовенство юридично визнаних конфесій – щодо фактів, охоплених таємницею сповіді [72, ст. 194].

Окремо законодавством Польщі визначено права та обов'язки сторін податкового провадження, а саме: платник податків має право брати активну участь у кожній стадії провадження, може вимагати отримання доказів (допиту свідків, візуального огляду документів у справі, висновків експерта) та може перевіряти документи у справі на кожному етапі провадження та робити копії

таких файлів; сторони мають право брати участь у збиранні доказів, ставити запитання до свідків та експертів, вимагати надання пояснень; податковий орган оцінює на основі всіх зібраних доказів достатність доказового матеріалу. Факт у справі може вважатися доведеним, якщо сторона мала можливість прокоментувати отримані докази [186].

Важливою нормою законодавства Польщі є та, що перш ніж виносити рішення, податковий орган зобов'язаний встановити платнику податків 7 днів для коментування зібраних доказів. Якщо платник не встиг цього зробити у встановлений термін, податковий орган зобов'язаний відновити термін на 7 днів за умови, що платник податків не зміг бути присутній з поважних причин.

Іншими особливостями податкових проваджень за законодавством Польщі є такі: припиняється компетентним органом, який видав рішення; якщо провадження з будь-якої причини стає нерелевантним, зокрема у разі обмеження податкового зобов'язання, податковий орган приймає рішення про припинення провадження у справі; податковий орган повідомляє сторону про місце та дату отримання доказів, показань свідків, висновків експертів чи перевірок не менше ніж за 7 днів; податковий орган може припинити провадження у справі, якщо про це вимагає сторона, на прохання якої розпочато провадження, а інші сторони не проти цього і це не загрожує суспільним інтересам [187].

Окремо законодавством Польщі визначено порядок вирішення справи в апеляційному провадженні, яке має відбутися не пізніше ніж через 2 місяці з дня отримання апеляційної скарги органом апеляції. Під час провадження апеляційний орган проводить слухання: 1) за службою – якщо є необхідність з'ясувати відповідні обставини у справі за участю свідків чи експертів, шляхом допиту або уточнення юридичного аргументу, представленого стороною у процесі провадження; 2) за бажанням сторони .

Аналіз польського законодавства свідчить, що апеляційний орган приймає рішення, у якому: 1) підтримує рішення органу першої інстанції; 2) скасовує рішення органу першої інстанції: а) повністю або частково (ухвалює рішення щодо суті справи або скасовує рішення – припиняє провадження у справі; б) у

повному обсязі та направляє справу на розгляд компетентному органу першої інстанції, якщо рішення було винесено з порушенням положень про юрисдикцію; 3) припиняє апеляційне провадження.

Серед інших повноважень податкового органу під час провадження законодавство Польщі визначає прийняття постанов (стосуються окремих питань (наприклад, положення щодо збирання доказів) і, як правило, не визначають справи по суті) та рішень (розв'язують питання щодо справи або припиняють провадження). Важливо, що рішення податкового органу, видане у першій інстанції, може бути оскаржене лише у вищому податковому органом у межах його компетенції [72, ст. 230]. Наприклад, якщо рішення видається головою Державної податкової адміністрації, оскарження розглядає той самий податковий орган, застосовуючи норми положення про апеляційне провадження.

Законодавством Польщі визначено терміни вирішення податковим органом справи за оскарженням, а саме протягом 7 днів з дня надходження скарги до органу, який видав рішення. Платник податків має право звернутися зі скаргою до директора Податкової палати з оскарженням рішення, винесеного керівником податкової служби, протягом 14 днів з моменту його отримання. Сторона, яка оскаржує рішення, повинна подати заперечення, уточнюючи характер й обсяг поданої скарги та надати докази, що підтверджують таку скаргу. Якщо платник податків не оскаржує рішення, податкове провадження припиняється і рішення є остаточним [188].

Аналіз польського законодавства свідчить, що остаточне рішення може бути оскаржене до адміністративного суду воєводства протягом 30 днів з моменту його отримання. Судове провадження щодо податкових спорів також є двоінстанційним – якщо рішення або рішення адміністративного суду першої інстанції є несприятливим для платника податків, можна подати касаційну скаргу до Вищого адміністративного суду Польщі. За свідченням самих польських суддів, справи в першій інстанції розглядаються три-чотири місяці, у другій це займає півтора-два роки. Фінансова палата Вищого адміністративного суду щорічно розглядає близько 10 тис. справ з податкових спорів, відсоток

позовів на користь платників податків перебуває на рівні 25–30 % [182], що загалом співставно з показниками розгляду податкових спорів адміністративними судами України [168].

Наостанок зазначимо про те, що в законодавстві Польщі, як і в Україні, також існує інститут конституційної скарги, яка може бути подана особою, що вважає свої права та законні інтереси порушеними, та вичерпала всі інші засоби правового захисту. При цьому стаття 14а Ординації податкової прямо вказує на необхідність врахування правових позицій Конституційного трибуналу Польщі, сформульованими, в тому числі на підставі розгляду конституційних скарг, при виданні тлумачень Державною податковою адміністрацією.

Висновки до розділу 3

Дослідивши механізм реалізації процесуальних повноважень платником податків - юридичною особою (за законодавством України та Польщі) ми прийшли до наступних висновків.

1. Шляхом аналізу наукових джерел запропоновано такі авторські визначення: податковий контроль - це особлива діяльність податкових та митних органів, яка полягає у здійсненні контролю за виконанням платниками податків і зборів їх податкового обов'язку; податковий контроль платника податків - юридичної особи – особливий вид такого контролю, контрольованим суб'єктом в якому є юридична особа, а предметом контролю – виконання нею податкового обов'язку.

2. На підставі порівняльно-правового аналізу норм законодавства України та Польщі, що регулюють податковий контроль, обґрунтовано, що податкове законодавство Польщі: за результатами податкової перевірки надає платнику податків можливість виправити свої помилки і надати виправлену декларацію, доплативши суму заниження податкового зобов'язання з відсотками за прострочення сплати податкового зобов'язання (пенею); передбачає, що

накладення фінансових чи будь-яких інших санкцій на платника податків - юридичну особу за наслідками заходів податкового контролю, не є самоціллю.

Ґрунтуючись на досвіді Польщі, та з урахуванням вітчизняного досвіду застосування підпункту 69.37 підрозділу 10 розділу XX, запропоновано доповнити пункт 57.3 статті 57 ПКУ абзацом 3 такого змісту: «У разі сплати платником податків суми грошового зобов'язання, визначеного відповідно до абзацу першого цього пункту, протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, фінансові санкції, нараховані на суму такого грошового зобов'язання, вважаються скасованими».

3. Шляхом порівняння законодавства України та Польщі про юридичну відповідальність за податкові правопорушення встановлено різні підходи законодавця до визначення відповідальності платників податків - юридичних осіб:

за законодавством України: основним суб'єктом відповідальності є саме юридична особа, на яку покладається фінансова відповідальність; додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою такої юридичної особи (адміністративну у вигляді штрафу розміром до 255 грн. (що, вочевидь, є недостатнім для того щоб спонукати посадових осіб підприємств уникати протиправних діянь) чи кримінальну, для притягнення до якої сума податкової недоїмки має складати більше 3000 розмірів податкових соціальних пільг (більше 4 млн. грн. станом на 2023 р.);

за законодавством Польщі реалізується принцип індивідуальної юридичної відповідальності, так як основним суб'єктом юридичної відповідальності за податкові правопорушення є посадова (службова) особа платника податків - юридичної особи, унаслідок протиправних діянь якої вчиняється податкове правопорушення; на юридичну особу може бути покладена додаткова відповідальність за умови, що вину посадової особи доведено і щодо неї видано вирок у кримінальному провадженні.

Аргументовано, що така модель теоретично має бути більш ефективною з точки зору превенції, тобто запобігання податковим правопорушенням, однак на даний час не є застосовною в Україні, оскільки потребуватиме

інституціональної перебудови судової системи (загальні місцеві суди, до предметної підсудності яких відносяться кримінальні справи, не забезпечені достатньою кількістю суддів, які мали б спеціальні знання в галузі податкового права та були б здатні вирішувати справи, що стосуються, наприклад, ПДВ та податку на прибуток. Натомість відповідні компетенції напрацьовані в адміністративних судах, які розглядають різноманітні податкові спори).

4. Доведено доцільність для забезпечення повної реалізації принципу індивідуальної юридичної відповідальності та його узгодження із принципом винного податкового правопорушення внести зміни:

до статті 110 ПКУ, якими до суб'єктів фінансової відповідальності за податкові правопорушення віднести посадових (службових) осіб юридичних осіб, оскільки суб'єктивна категорія вини за своєю природою притаманна лише особі, наділеній розумовими та вольовими якостями, тобто саме фізичній особі – посадовій особі платника податків - юридичної особи;

до статей 123, 124, 125 ПКУ, якими більш чітко визначити умови застосування критеріїв повторюваності та вини (у формі умислу або необережності) як кваліфікуючих критеріїв для окремих видів податкових правопорушень.

5. Запропоновано авторське визначення податкового спору – як форми юридичного конфлікту між владним та зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового законодавства, що вирішується в адміністративному або судовому порядку. Обґрунтовано доцільність виділення його окремого виду – податковий спір за участі платника податків - юридичної особи як особливого, комплексного та складного виду податкового спору, особливостями якого є: як правило, значні суми податкових зобов'язань як предмет спору, застосування спеціальних галузей знань (бухгалтерського та податкового обліку) для обґрунтування правових позицій сторін; захист інтересів юридичних осіб у цих спорах виключно їх представниками.

6. Дослідження правових механізмів розв'язання податкових спорів за законодавством України та Польщі дозволило встановити: спільне:

законодавством обох країн передбачено адміністративний і судовий порядок вирішення податкових спорів (в порядку адміністративного судочинства); відмінне: податкове провадження за законодавством Польщі не обмежується одним лише оскарженням рішень податкового органу і в першій інстанції полягає саме у визначенні податковим органом суми податкових зобов'язань, які мали бути задекларовані, якби платник податків не порушував приписів податкового законодавства; відповідні приписи Ординації податкової вказують на наявність елементу змагальності в податковому провадженні, який полягає в тому, що податкові органи зобов'язані забезпечити активну участь сторін на кожній стадії провадження та перед винесенням рішення надати їм можливість висловитися щодо зібраних доказів та пред'явлених вимог; якщо в результаті податкового провадження в першій інстанції визначене додаткове податкове зобов'язання, і платник податків не погоджується з ним, він ініціює апеляційне податкове провадження у податковому органі вищої інстанції; усі ці процедури в обох інстанціях входять до одного інституту «податкового провадження», визначеного розділом IV Ординації податкової. Узагальнено, що питання про доцільність запозичення такої моделі до законодавства України є доволі дискусійним. Разом з тим, в такому запозиченні й немає нагальної потреби за умови внесення доповнень до статті 57 ПКУ, запропонованих у підрозділі 3.1 цієї роботи.

ВИСНОВКИ

У висновках дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукових завдань, що полягало в комплексному та правовому аналізі норм законодавства України та Польщі і практики його реалізації, наукових джерел сформульовано низку висновків та пропозицій з метою визначення змісту, структури і особливостей правового статусу платника податків - юридичної особи та шляхів його удосконалення.

1. Із використанням історико-правового методу визначено 6 періодів становлення інститутів юридичної особи та системи оподаткування як передумов формування правового статусу платника податків - юридичної особи: 1 період (від початку людства до XV ст.- XVI ст.н.е.); 2 період (з кінця XVI ст. до XVIII ст.), наприкінці якого юридичну особу починають розглядати як самостійного платника податків; 3 період (з кінця XVIII ст.- до початку XX ст.), під час якого закріплено стан юридичної особи як самостійного платника податків і його обов'язок вести бухгалтерський облік як характерну особливість правового статусу такого платника; істотною рисою правового статусу платників податків - юридичних осіб протягом 4 періоду (з початку XX ст.- до 60-рр. XX ст.) та 5 періодів (з 60-х рр. XX ст. - до 2010 р.) є збільшення обов'язків через сплату до бюджетів різних рівнів значно більшої кількості податків і зборів порівняно із фізичними особами. Серед особливостей 6 періоду (з 2010 р. - і до сьогодні), виокремленого автором, які вплинули на правовий статус платника, такі: зближення та уніфікація окремих елементів податкових систем різних держав (за прикладом є ЄС із спільною системою ПДВ); запровадження механізмів оподаткування транскордонних цифрових послуг і операцій з криптовалютами у відповідь на глобалізацію та цифровізацію світової економіки; збільшення попиту на цифрові послуги.

2. Проаналізовано стан наукової розробки категорії «правовий статус платника податків - юридичної особи» і запропоновано її авторське визначення – як системи законодавчо встановлених і взаємопов'язаних елементів: 1)

обов'язки платника податків - юридичної особи; 2) права платника податків - юридичної особи; 3) законні інтереси платника податків - юридичної особи; 4) відповідальність платника податків - юридичної особи. Удосконалено наукові підходи щодо видів правового статусу юридичної особи як платника податків із виокремленням його загального, спеціального (окремих видів платників) та індивідуального (окремого платника з окремого податку чи їх сукупності) правового статусу. Визначено наступні види спеціального правового статусу юридичної особи-платника податків: за ознакою резидентства (статус резидента, нерезидента); за розміром (статус великого платника податків, платника податків середнього чи малого підприємства); за спрямованістю діяльності юридичної особи на отримання прибутку (статус підприємства, неприбуткової установи та організації); за сплатою конкретного податку чи групи податків (статус юридичної системи на загальній системі оподаткування, на спрощеній системі тощо).

3. У результаті компаративного розгляду становлення і розвитку сучасного законодавства України та Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи аргументовано, що зазначений процес в Україні охоплює 5 періодів та характеризується такими особливостями: під час 1 періоду (1991-1994 рр.) правовий статус такого платника регулювався першою редакцією Закону України «Про систему оподаткування», окремими законами з питань оподаткування та декретів КМУ; протягом 2 періоду (1994-1999 рр.) правовий статус платника податків - юридичної особи зазнав суттєвих змін у зв'язку із прийняттям у 1994 р. нової редакції Закону України «Про систему оподаткування» та формуванням загальної і спрощеної системи оподаткування юридичних осіб, інституту податкового обліку; під час 3 періоду (2000-2009 рр.) шляхом уніфікації порядку адміністрування податків і зборів уніфіковано правовий статус платників податків; протягом 4 періоду (2010-2020 рр.) сформовано кодифіковану модель податкового законодавства у ПКУ та правового статусу платника податків; протягом 5 періоду (з 2020 р. і до сьогодні), виокремленого автором, зміни у правовому статусі платника податків - юридичної особи пов'язані із:

запровадженням принципу «винного податкового правопорушення»; імплементацією глобального плану BEPS в податкове законодавство України; наданням певних податкових пільг окремим категоріям платників податків через пандемію COVID; запровадженням відповідних механізмів оподаткування через розвиток електронної комерції; зменшенням податкового навантаження та звільненням певних категорій платників податків від відповідальності за невиконання податкового обов'язку на початку запровадження воєнного стану в Україні; потребою гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС.

З'ясовано, що сучасне податкове законодавство Польщі про правовий статус платника податків - юридичної особи є некодифікованим і охоплює значну кількість нормативних актів, прийнятих під час 1 періоду (1989-2004 рр.) (Закони: від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych); від 29.08.1997 р. «Ординація податкова» (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa); від 13.11.2003 р. «Про доходи органів місцевого самоврядування» (Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) та 2 періоду (з 2004 р.- до сьогодні) (Закони: від 11.03.2004 р. про податок на товари і послуги (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług); від 27.08.2009 р. «Про публічні фінанси» (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych).

Встановлено суттєву перевагу кодифікованої моделі податкового законодавства (Україна) у порівнянні із некодифікованою (Польща), у якій усі елементи правового статусу платника податків - юридичної особи унормовано в одному кодифікованому законодавчому акті (ПКУ), що сприяє реалізації і захисту їх прав, законних інтересів та обов'язків.

4. Шляхом аналізу відповідних норм ПКУ та Ординації податкової Польщі співвіднесено поняття «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок» у контексті платника податків-юридичної особи як загальне і часткове та аргументовано позицію, відповідно до якої: податковим зобов'язанням слід розуміти лише певну суму коштів, яка підлягає сплаті; а податковий обов'язок

включає окрім обов'язку платника податків сплатити задекларовану суму податкового зобов'язання до відповідного бюджету й інші обов'язки (обчислити суму податкового зобов'язання податку (збору), платником якого він є; скласти податкову декларацію з цього податку (збору) за затвердженою формою і подати її контролюючому органу). Із урахуванням цього визначено такі суттєві ознаки структури правового статусу платника податків-юридичної особи за законодавством України: податкова правосуб'єктність цих осіб є похідною від їх цивільної правосуб'єктності та господарської компетенції; у таких платників (зокрема які перебувають на загальній системі оподаткування) виникає податковий обов'язок з цілого комплексу певних податків відповідно до наявності у них визначених законодавством об'єктів оподаткування; податковий обов'язок юридичної особи - платника податків є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків (окрім передбачених законом випадків) і реалізується цим платником через органи управління або законних представників; юридичну відповідальність за невиконання (неналежне виконання) податкового обов'язку несе не тільки сама юридична особа-платник податків, але також і її посадові особи (крім випадків, визначених законодавством).

5. На основі зіставлення обов'язків та прав платника податків - юридичної особи за законодавством України і Польщі констатовано їх майже однаковий обсяг та зміст, що дозволило об'єднати (в авторській редакції) у такі групи:

обов'язки: 1) основні обов'язки, які є складовою податкового обов'язку; 2) обов'язки, які забезпечують належну внутрішню організацію виконання платником податків податкового обов'язку; 3) обов'язки, які забезпечують можливість здійснення повноважень контролюючих органів щодо податкового контролю (Додаток В);

права: 1) які забезпечують можливість належного виконання податкового обов'язку; 2) які забезпечують можливість захисту майнових інтересів платника податків; 3) які забезпечують можливість захисту інтересів платника податків під час заходів податкового контролю (Додаток Г).

Узагальнено окремі неурегульовані питання у законодавстві України обов'язків та прав платника податків - юридичної особи (податкового обов'язку великих платників податків, податкових наслідків застосування платниками податків приписів МСФЗ, податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств) і запропоновано:

для вирішення першої проблеми - використати досвід Польщі та доповнити ПКУ новою статтею 38-2 «Договір про співпрацю великого платника податків із контролюючим органом» із нормами про можливість попереднього узгодження умов контрольованих операцій та правових позицій з інших питань між контролюючим органом та великим платником податків;

для вирішення другої проблеми - доповнити статтю 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» пунктом 12-1.7 такого змісту: «12-1.7. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право розробляти та затверджувати методичні рекомендації щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, які можуть застосовуватися підприємствами, що відповідно до цієї статті складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Методичні рекомендації, затверджені відповідно до частини першої цієї статті, є обов'язковими для застосування контролюючими органами, визначеними Податковим кодексом України, при проведенні перевірок правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності»;

для вирішення проблеми правової невизначеності щодо податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств, пов'язаної із впливом дисконтування та курсових різниць на фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно до НП(С)БО та МСФЗ, запропоновано внести доповнення до статті 140 ПКУ. Пункт 140.4 ПКУ щодо зменшення фінансового результату до оподаткування – доповнити підпунктами 140.4.9 та 140.4.10 такого змісту:

«140.4.9. на суму нарахованих доходів, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та/або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.4.10. на суму курсових різниць, що визнані у складі доходів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності».

Пункт 140.5 ПКУ щодо збільшення фінансового результату до оподаткування – доповнити підпунктами 140.5.18 та 140.5.19 такого змісту:

«140.5.18. на суму нарахованих витрат, визнаних у фінансовій звітності у зв'язку з оцінкою фінансових активів та або фінансових зобов'язань за амортизованою вартістю відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

140.5.19. на суму курсових різниць, що визнані у складі витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності».

6. Обґрунтовано, що під час воєнного стану в Україні правовий статус платника податків-юридичної особи зазнав суттєвих змін: 1) від тимчасового розширення його прав, зменшення обов'язків, пом'якшення відповідальності через суттєве спрощення механізму адміністрування податків – на початку запровадження воєнного стану у зв'язку із об'єктивною неможливістю значної кількості таких платників виконати податковий обов'язок, а держави – здійснювати повноцінний податковий контроль; 2) до поступового повернення довоєнної системи оподаткування платників податків – юридичних осіб із деякими особливостями у зв'язку із необхідністю фінансового забезпечення функціонування держави і її інституцій в умовах воєнного стану.

Виявлено принципову відмінність під час воєнного стану правового статусу платника податків - юридичної особи (тимчасове розширення прав, зменшення обов'язків, пом'якшення відповідальності) та загального правового статусу фізичної особи (права обмежуються, обсяг зобов'язань розширюється), що

обумовлено необхідністю підтримати економічну активність підприємств, зберегти робочі місця та забезпечити можливість сплачувати податки.

7. Аргументовано, що податковий контроль є особливою діяльністю податкових та митних органів під час здійснення ними контролю за виконанням платниками податків і зборів їх податкового обов'язку, податковий контроль платника податків - юридичної особи – особливим видом такого контролю, контрольованим суб'єктом в якому є платник податку - юридична особа, а предметом контролю – виконання цим платником податкового обов'язку.

На підставі порівняльного аналізу норм законодавства України та Польщі про податковий контроль охарактеризовано механізм реалізації платником податків - юридичною особою процесуальних повноважень як учасника правовідносин у цій сфері та встановлено таку відмінність: податкове законодавство Польщі за результатами податкової перевірки надає платнику податків можливість самостійно подати виправлену декларацію, доплативши суму заниження податкового зобов'язання з відсотками за прострочення сплати податкового зобов'язання (пенею), інакше контролюючий орган зобов'язаний відкрити податкове провадження і самостійно визначити податкове зобов'язання платника податків. Податкове законодавство України передбачає подібну можливість самостійного виправлення помилок лише за наслідками електронних перевірок суб'єктів малого підприємництва (в тому числі юридичних осіб). В інших випадках контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання за наслідками документальної перевірки і приймає рішення про застосування фінансових санкцій, що в багатьох випадках призводить до виникнення податкового спору, і як наслідок, до збільшення навантаження на органи адміністративного та судового оскарження.

8. Визначено суттєві відмінності у механізмі притягнення платника податків - юридичної особи до відповідальності за податкові правопорушення.

За законодавством України: основним суб'єктом відповідальності є саме юридична особа, на яку покладається фінансова відповідальність; додаткову відповідальність несе фізична особа, яка є посадовою особою такої юридичної

особи (адміністративну у вигляді штрафу розміром до 255 грн.) чи кримінальну (для притягнення до неї сума податкової недоїмки має складати більше 3000 розмірів податкових соціальних пільг (більше 4 млн. грн. станом на 2023 р.).

За законодавством Польщі реалізується принцип індивідуальної юридичної відповідальності, відповідно до якого: основним суб'єктом юридичної відповідальності за податкові правопорушення є посадова (службова) особа платника податків - юридичної особи, унаслідок протиправних діянь якої вчиняється податкове правопорушення; на юридичну особу може бути покладена додаткова відповідальність за умови, що вину посадової особи доведено і щодо неї видано вирок у кримінальному провадженні. Обґрунтовано, що така модель має бути більш ефективною з точки зору превенції, однак на даний час не є застосовною в Україні, оскільки потребуватиме інституціональної перебудови судової системи (загальні місцеві суди, предметною підсудністю яких є такі справи, не забезпечені достатньою кількістю суддів зі спеціальними знаннями з податкового права для їх вирішення, натомість відповідні компетенції з розгляду податкових спорів напрацьовані в адміністративних судах).

Доведено доцільність для забезпечення повної реалізації принципу індивідуальної юридичної відповідальності та його узгодження із принципом винного податкового правопорушення внести зміни:

до статті 110 ПКУ, якими до суб'єктів фінансової відповідальності за податкові правопорушення віднести посадову (службову) особу платника податків - юридичної особи, оскільки суб'єктивна категорія вини за своєю природою притаманна лише фізичній особі;

до статей 123, 124, 125 ПКУ, якими більш чітко визначити умови застосування критеріїв повторюваності та вини (у формі умислу або необережності) як кваліфікуючих критеріїв для окремих видів податкових правопорушень.

9. Шляхом критичної оцінки відповідних наукових джерел запропоновано авторське визначення податкового спору – як форми юридичного конфлікту між владним та зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин з приводу

застосування норм податкового законодавства, що вирішується в адміністративному або судовому порядку. У системі податкових спорів виокремлено податковий спір за участі платника податків - юридичної особи як особливий, комплексний та складний виду податкового спору, особливостями якого є: як правило, значні суми податкових зобов'язань як предмету спору; необхідність у застосуванні спеціальних галузевих знань (бухгалтерський, податковий облік) для обґрунтування правових позицій сторін; захист інтересів юридичних осіб у цих спорах виключно їх представниками. Обґрунтовано потребу механізм вирішення податкових спорів за участю платника податків-юридичної особи із доповненням його окремим елементом - застосування інституту конституційної скарги для захисту порушених прав такого платника.

Встановлено спільні та відмінні риси правових механізмів розв'язання податкових спорів за законодавством України та Польщі. Спільним є те, що законодавством обох країн передбачено адміністративний і судовий порядок вирішення податкових спорів (в порядку адміністративного судочинства). Відмінне: податкове провадження за законодавством Польщі не обмежується одним лише оскарженням рішень податкового органу і в першій інстанції полягає саме у визначенні податковим органом суми податкових зобов'язань, які мали бути задекларовані, якби платник податків не порушував приписів податкового законодавства; відповідні приписи Ординації податкової вказують на наявність елементу змагальності в податковому провадженні, який полягає в тому, що податкові органи зобов'язані забезпечити активну участь сторін на кожній стадії провадження та перед винесенням рішення надати їм можливість висловитися щодо зібраних доказів та пред'явлених вимог; якщо в результаті податкового провадження в першій інстанції визначене додаткове податкове зобов'язання, і платник податків не погоджується з ним, він ініціює апеляційне податкове провадження у податковому органі вищої інстанції; усі ці процедури в обох інстанціях входять до одного інституту «податкового провадження», визначеного розділом IV Ординації податкової.

Грунтуючись на такому досвіді Польщі та з урахуванням вітчизняного досвіду застосування підпункту 69.37 підрозділу 10 розділу XX запропоновано доповнити пункт 57.3 статті 57 ПКУ абзацом третім такого змісту: «У разі сплати платником податків суми грошового зобов'язання, визначеного відповідно до абзацу першого цього пункту, протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, фінансові санкції, нараховані на суму такого грошового зобов'язання, вважаються скасованими».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. The World Bank. Doing Bussiness.URL:
<https://www.archive.doingbusiness.org/en/reports> (дата звернення: 27.12.2022).
2. Tax Foundation. International Tax Competitiveness Index 2022. URL:
<https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index> (дата звернення: 26.08.2023).
3. Радишевська О. Р. Податкові системи України та Польщі: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2010. 230 с.
4. Радишевська О. Р. Порівняльно-правове дослідження податкових систем України та Польщі у контексті європейської інтеграції. *Київські полоністичні студії*. 2011. № 18. С. 519-525.
5. Воронюк О. О. Генезис уявлень про юридичну особу, як суб'єкт права. *Університетські наукові записки*. 2008. № 2 (26). С. 70-78.
6. Жорнокуй Ю. М. Римське право про юридичну особу: pro et contra. *Право і безпека*. 2022. № 3 (86). С. 81-91.
7. Кучмієнко О. Вплив положень про корпорації (колегії) та товариства у римському праві на формування сучасних юридичних осіб корпоративного типу. *Про українське право*. 2015. Число IX. С. 65-70.
8. Економічна історія: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А. І. Козлова. Київ: ДП «Вид. дім «Персонал», 2009. 342 с.
9. Гарагонич О. Історико-правові передумови формування господарської правосуб'єктності акціонерних товариств. *Підприємництво, господарство і право*. 2014. № 11. С. 48-54.
10. Friedrich Carl von Savigny. System des heutigen Römischen Rechts. Bd. 1. Berlin, 1840. URL:
https://www.deutschestextarchiv.de/book/view/savigny_system01_1840 (дата звернення: 21.04.2020).

11. Alois von Brinz. Kritische Blätter civilistischen Inhalts in zwanglosen Heften. Erlangen 1852–1853. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=L1dAAAAAcAAJ> (дата звернення: 22.04.2020).
12. Rudolf von Jhering. Law as a Means to an End. New Jersey, 1999. URL: https://www.google.com.ua/books/edition/Law_as_a_Means_to_an_End (дата звернення: 25.04.2020).
13. Прилуцький Р. Б. Основні теорії юридичної особи та їх вплив на розвиток організаційних форм суб'єктів господарювання. *Юридична наука*. 2013. № 2. С. 35-49.
14. Кравчук В. М. Соціально-правова природа юридичної особи: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Львів, 2000. 203 с.
15. Роговенко О. В. Поняття та характеристика суб'єктів муніципальної правотворчості з позиції нових методологічних підходів. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 2. С. 72-79.
16. Гетманцев Д. О., Беліцький І. С., Форсюк В. Л. Теорія, принципи та історія податку: правовий аспект. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
17. Фінансова думка України : У 3-х т. Т. 3, ч. 1 / за наук. ред. В.М. Федосова. Київ: Кондор, 2010. 471 с.
18. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів : Каменярь, 2000. 303 с.
19. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / За ред. І. О. Лютого. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
20. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.
21. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. Київ : Знання-Прес, 2004. 454 с.

22. Малкіна Я. Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 6. С. 854-858.
23. Ясеновська Т. Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення. Фінансова система України. Збірник наукових праць. Острог : Вид.- во Національного університету «Острозька академія», 2010. № 15. С. 117-124.
24. Charles Adams. For Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization. 2nd edition. Lanham: The Rowman & Littlefield Publishing Group, 1999. 568 p.
25. Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. 242 с.
26. Злупко С. М. Три геополітичних цикли економічного розвитку України. *Державність*. 1998. № 20. С. 28-29.
27. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія. Київ: Алерта, 2013. 384 с.
28. Лука Пачолі. Трактат про рахунки та записи. Переклад Н. М. Ткаченка. Київ : Алерта, 2021. 180 с.
29. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#n4566 (дата звернення: 02.05.2020).
30. Омельченко А. В., Кузьменко О. В., Чорна В. Г. Правовий статус платників податків у сфері електронної комерції. *Правова позиція*. 2023. № 3 (40). С.93-97.
31. Теорія держави і права : підручник / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін. ; за ред. О. В. Петришина. Харків : Право, 2015. 368 с.

32. Колодій А. М., Олійник А. Ю. Права, свободи та обов'язки людини і громадянина в Україні: підручник. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 352 с.
33. Золотарьова Я. С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. *Юридична наука*. 2015. №10. С. 46-51.
34. Зайчук О. В., Оніщенко Н.М. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 685 с.
35. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Харків : Консум, 1998. 447 с.
36. Литвин О. Деякі особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка», серія «Юридичні науки»*. 2017. № 861. С. 284-290.
37. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О.О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
38. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової л-ри, 2012. 312 с.
39. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
40. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 215 с.
41. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. канд.. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.
42. Мамалуй О. О. Платник податків як учасник податкових відносин. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2020. № 1. С. 69-73.
43. Сліденко А. В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2 (9). С. 67-73.
44. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення. *Вісник Академії правових наук України*. 2001. № 3(26). С. 122-134.
45. Дмитренко Е. С. Особливості співвідношення публічного і приватного інтересу у фінансовому праві. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України (Електронне фахове видання)*. 2016. № 2 (ч. 1). С.

89-95. URL: <http://www.chasopysnapu.gp.gov.ua/chasopys/ua/pdf/10-2016/01/dmitrenko.pdf>

46. Конституція України від 26.08.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

47. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації - платника податку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2008. 21 с.

48. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

49. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування : Закон України від 02.02.1994 р. № 3904-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

50. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

51. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13-92 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

52. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

53. Про податок на добавлену вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 14-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

54. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» : Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр> (дата звернення: 15.03.2021).

55. Про місцеві податки та збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93 /. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

56. Козій О. 1999 рік. Як з'явилась спрощена система оподаткування: Історія українського бізнесу. *Журнал «Форбс Україна» (інтернет-версія)*. URL: <https://forbes.ua/30-rokiv-ukrainskogo-biznesu/1999-rik-yak-zyavilis-fop-istoriya-ukrainskogo-biznesu-19072021-1984> (дата звернення: 15.03.2021).

57. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 /. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

58. Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» : Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 746/99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/746/99#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

59. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності : Закон України від 23.03.1996 р. № 98/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98/96-вр#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

60. 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> (дата звернення: 15.03.2021).

61. Каталог юридичних позицій Конституційного Суду України. URL: <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/34-verhovenstvo-prava> (дата звернення: 15.03.2021).

62. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.03.2021).

63. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 15.03.2021).

64. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. №

466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> (дата звернення: 15.03.2021).

65. Ткаченко М. Н., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посіб. Київ: Алерта, 2004. 544 с.

66. Шевердін М. М. Становлення податкової системи України в перші роки незалежності. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 2. С. 17-19. URL: http://lsej.org.ua/2_2017/5.pdf

67. Ткаченко Н. М., Ільєнко Н. О. Становлення податкової системи України: теорія, методологія, практика, проблеми та перспективи: монографія. Київ: Алерта, 2015. 664 с.

68. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2016. № 1 (47), Т.2. С. 89-94.

69. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород : Вид.-во Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.

70. Дмитренко Е. С. Удосконалення фінансового законодавства в умовах цифровізації фінансової системи України – потреба сьогодення. *Київський часопис права*. 2022. №1. С. 111-116.

71. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

72. Ordynacja podatkowa: Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://dziennikustaw.gov.pl/D2022000265101.pdf> (дата звернення: 15.03.2023).

73. Радишевська О. Р. Податкова Ординація Польщі – європейський приклад кодифікації податкового права для України. *Держава і право*. 2003. № 22. С. 418-423.

74. O podatku dochodowym od osób prawnych: Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://dziennikustaw.gov.pl/D2022000258701.pdf> (дата звернення: 15.03.2023).

75. O zobowiązaniach podatkowych: Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19800270111/U/D19800111Lj.pdf> (дата звернення: 15.03.2023).

76. Kodeks karny skarbowy: Ustawa z dnia 10 września 1999 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/kodeks-karny-skarbowy-16852901> (дата звернення: 15.03.2021).

77. O podatku od towarów i usług: Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://dziennikustaw.gov.pl/D2022000093101.pdf> (дата звернення: 15.03.2023).

78. O dochodach jednostek samorządu terytorialnego: Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/dochody-jednostek-samorzadu-terytorialnego-17062567> (дата звернення: 15.03.2021).

79. O finansach publicznych: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/finanse-publiczne-17569559> (дата звернення: 15.03.2021).

80. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>. (дата звернення: 15.03.2021).

81. Маринчак Є. С. Питання законодавчого визначення правового статусу особи як зобов'язаної сторони у фінансових правовідносинах. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 3. С 119-122.

82. Лук'янцев С. Д. Ознаки податку: теоретичний та прикладний аспект. *Підприємництво, господарство і право*. 2017, №9. С. 160-164.

83. Церковний О. В. Правове регулювання резидентства платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 20 с.
84. Циганок Ю. В. Проблеми правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб, як платників податку на прибуток підприємств. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 3. С. 99-105.
85. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n502> (дата звернення: 12.07.2022).
86. Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних і юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 23. С. 39-50.
87. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n316> (дата звернення: 13.07.2022).
88. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#n432> (дата звернення: 13.07.2022).
89. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб - платників податків. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 83-89.
90. Стріяшко Г. М., Черненко О. В. Актуальні питання юридичної природи діяльності підприємств з державною часткою власності. *Наукові записки. Серія: Право*. 2023. № 14. С. 277-281.
91. Замрига А. В., Стріяшко Г. М. Щодо оподаткування неприбуткових установ та організацій: реалії сьогодення. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 4. С. 53-56.
92. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.
93. Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок. *Наукові праці МАУП. Серія : Юридичні науки*. 2016. № 4. С. 45-53.

94. Чемерис Л. М. Поняття податкового обов'язку у фізичної особи – платника податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 4. С. 414-418.
95. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: вид і міра поведінки, правовідношення чи інститут права? *Форум права*. 2013. № 2. С. 492-496.
96. Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#n1031> (дата звернення: 21.08.2022).
97. Ємельянова О. О. Податковий обов'язок як центральна категорія податкового права та наслідки його невиконання. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. № 2. С. 74-83.
98. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.
99. Дорошенко Д. П. Система та компетенція контролюючих органів та їх посадових осіб із застосування заходів податкового примусу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2017. Вип. 46. Т. 1. С. 139-143.
100. Дуванський О. М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07. 2012. 206 с.
101. Ровинський Ю. О. Державний примус у системі фінансового права України: монографія. Запоріжжя: Класич. приватний ун-т, 2011. 404 с.
102. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 210 с.
103. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
104. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text> (дата звернення: 16.07.2022).

105. 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#n77> (дата звернення: 16.07.2022).

106. Хорольський Р.Б. Закон суперечить МСФЗ: як вибратися з нормативної пастки? *Практика МСФЗ*. 2020. № 7. С. 22-25.

107. Мірошніченко М.В. Презумпція правомірності рішень платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 18 с.

108. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. №64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#n2> (дата звернення: 15.03.2023).

109. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні: Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення: 15.03.2023).

110. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#n48> (дата звернення: 15.03.2023).

111. Мельник Р.І., Чубко Т.П. Проблеми обмеження прав і свобод людини в умовах дії спеціального правового режиму. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Е.О. Дідоренка*. 2016. № 1. С. 125-134.

112. Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2021 р. URL: https://data.gov.ua/dataset/zvit_kazna (дата звернення: 05.07.2022)

113. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 15.03.2023).

114. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 15.03.2023).

115. Дмитрик О. О., Казмірук К. О. Деякі особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 115-120.

116. Циганок Ю. В. Особливості правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. №1. С. 135-140.

117. 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-IX#Text> (дата звернення: 15.03.2023).

118. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України : Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text> (дата звернення: 16.08.2022).

119. Меморандум між Урядом України та Міжнародним Валютним фондом про економічну та фінансову політику від 08.12.2022 р. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Loi_PMB\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Loi_PMB(1).pdf) (дата звернення: 16.08.2022).

120. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 № № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення: 17.08.2023).

121. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану». URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1636047>

122. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок : проект Закону від 16.10.2023 р. № 10016-д. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42994> (дата звернення: 20.10.2023).

123. Греца В. Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2023. Вип. 78. Ч. 2. С. 25-31.

124. Коробцова Д. В. Правове забезпечення фінансової безпеки держави в умовах воєнного стану. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2022. № 2. С. 141-146.

125. Циганок Ю. В. Еволюція правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. №5. С. 129-135.

126. Дмитренко Е. С. Фінансова система України у воєнний та повоєнний періоди: правовий та безпековий вимір. *Київський часопис права*. 2023. №2. С. 143-148.

127. Дмитренко Е. С. Актуальні питання правового регулювання фінансових відносин в умовах воєнного стану в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: «юридичні науки»*. 2023. № 1. С. 236-244.

128. Радишевська О. Р. Податковий обов'язок і податкове зобов'язання в законодавстві Польщі та України. *Київські полоністичні студії*. 2011. Вип. 18. С. 519-525.

129. Конституція Польської Республіки (з передмовою Володимира Шаповала) / перекл. В. М. Шаповал. Київ: Москаленко О.М., 2018. 82 с.

130. O zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników : Ustawa z dnia 13 października 1995 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/zasady-ewidencji-i-identyfikacji-podatnikow-i-platnikow-16797210> (дата звернення: 15.03.2023).

131. Kodeks postępowania administracyjnego : Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0026/30995/KPA.pdf (дата звернення: 15.03.2023).

132. Uprawnienia i obowiązki podatnika : Podstawowe informacje dla podatnika dotyczące jego uprawnień i obowiązków / Ministerstwo Finansów. URL: <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnik> (дата звернення: 15.03.2023).

133. O rachunkowości : Ustawa z dnia 29 września 1994 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/rachunkowosc-16796295> (дата звернення: 16.03.2023).

134. Етимологічний словник української мови / О. С. Мельничук, В. Т. Коломієць, О. Б. Ткаченко. АН УРСР. Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні. Київ : Наукова думка, 1985. В 7 т. Т. 2. 572 с.

135. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 728 с.

136. Воронова Л. К. Словник фінансово-правових термінів. 2-ге вид. Київ: Алерта, 2011. 558 с.

137. Кучерявенко М. П. Правове регулювання податкового контролю. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2002. № 2. С. 482-488.

138. Подольська А. А. Теоретичні засади визначення сутності податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 1. С. 87-97.

139. Податковий контроль : підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. Київ : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.

140. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.

141. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (INTOSAI-P1) / the IXth Congress of the International Organisation of Supreme Audit Institutions

(INTOSAI). URL: <https://sirc.idi.no/document-database/documents/intosai-publications/1-intosai-p-1-the-lima-declaration> (дата звернення: 18.08.2023)

142. Маринів Н.А. Податковий контроль як складник фінансового контролю: публічно-правовий аспект. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2016. № 5/2. С. 86-91.

143. Єна Р. О. Про податковий контроль як різновид спеціального державного контролю. *Право і суспільство*. 2012. № 2. С. 114-117.

144. Куц М. О. Правове забезпечення податкового контролю в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07. Запоріжжя, 2020. 251 с.

145. Фінансове право: підручник / Дмитрик О. О., Криницький І. Є., Лукашев О. А. та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка, О.О. Дмитрик. Харків: Право, 2019. 416 с.

146. Сідор М. І. Електронна податкова перевірка як форма здійснення фінансового контролю. *Європейський вибір України, розвиток науки танациональна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття: у 2 т. : матеріали Міжнар.наук.-практ. конф. (м. Одеса, 17.06.2022)*. Одеса : Вид. дім «Гельветика», 2022. Т. 2. С. 80-83.

147. Дмитренко Е. С. Становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання в Україні. *Економіка та право*. 2022. № 1. С. 79-88.

148. Дмитренко Е. С. Електронний аудит платників податків: проблеми запровадження в Україні. *Київський часопис права*. 2021. №1. С. 46-51.

149. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). Київ: Вісник податкової служби України, 2002. 432 с.

150. О Krajowej Administracji Skarbowej : Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/krajowa-administracja-skarbowa-18539346> (дата звернення: 15.07.2023)

151. Krajowa Administracja Skarbowa - Struktura KAS / Ministerstwo Finansów. URL: <https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas> (дата звернення: 09.06.2023)

152. Prawo przedsiębiorców : Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/prawo-przedsiębiorców-18701388> (дата звернення: 17.10.2023).

153. Kontrola podatkowa – prawa i obowiązki podatnika. URL: <http://www.kpodr.pl/wp-content/uploads/2016/12/Prezentacja.pdf> (дата звернення: 15.03.2022).

154. Postępowanie podatkowe – co to? Poradnik Przedsiębiorcy. Polskie ePłatności. URL: <https://pep.pl/poradnik/postepowanie-podatkowe-co-to/> (дата звернення: 09.06.2023).

155. Łesak D. Kontrola podatkowa – jak się do niej przygotować? URL: <https://www.pitax.pl/wiedza/przepisy-i-wskazniki/kontrola-podatkowa-jak-sie-do-niej-przygotowac/> (дата звернення: 24.02.2023).

156. Milan M. Kontrola podatkowa - co warto o niej wiedzieć? Poradnik Przedsiębiorcy. URL: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kontrola-podatkowa-co-warto-o-niej-wiedziec> (дата звернення: 24.02.2023).

157. Goj M. Kontrole podatkowe – organy podatkowe stawiają na ich efektywność, a nie na ilość. EY Polska, Doradztwo Podatkowe. URL: https://www.ey.com/pl_pl/tax/kontrole-podatkowe-efektywnosc-nie-ilosc (дата звернення: 09.06.2023).

158. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10> (дата звернення – 15.07.2023)

159. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 15.07.2023)

160. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. / редкол. вид.: Тацій В. Я. та ін. Харків : Право, 2016 . Т. 3. 951 с.

161. O odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary : Ustawa z dnia 28 października 2002 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/odpowiedzialnosc->

podmiotow-zbiorowych-za-czynu-zabronione-pod-grozba-16991855 (дата звернення: 15.07.2023)

162. Вереша Р. В. Сучасні теорії (концепції) вини в науці кримінального права. *Вісник Академії адвокатури України*. 2015. Т.12. №1. С. 79-94.

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

164. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 15.07.2023).

165. Циганок Ю. В. Відповідальність за податкові правопорушення як елемент правового статусу платника податків - юридичної особи. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. №1 (67). Т.1. С. 164-167.

166. Стріяшко Г. М., Терепя С. В. Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права. *Ірпінський юридичний часопис*. 2021. Вип. 3 (7). С.132-138.

167. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. матеріалів V міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 4–5.07.2022). Київ: «Компанія «ВАІТЕ», 2022. 240 с.

168. Касаційний адміністративний суд у 2021 році. Річний звіт. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/KAS_Zvit%202021_web.pdf (дата звернення: 29.12.2022).

169. Кучерявенко М. П. До питання природи податку в контексті вирішення податкового конфлікту. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. матеріалів V міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 4–5.07.2022). Київ: «Компанія «ВАІТЕ», 2022. 240 с.

170. Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2010. 20 с.

171. Тильчик В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110-114.

172. Бучинський О.Й. Особливості класифікації податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 4 (25). Т. 2. С. 48-52.

173. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання: навч. посіб.; за ред. С. В. Буряка. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 800 с.

174. Удосконалення організаційно-правових процедур вирішення податкових спорів: фінансово-правовий аспект та механізми стягнення фіскальних платежів: наукове видання / О. В. Драган; Г. М. Білецька; Л.Л. Єфіменко і ін.; за ред. О. В. Драган. Хмельницький: ФОП Мельник А.А., 2020. 110 с.

175. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: монографія. Харків: Право, 2011. 184 с.

176. Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів. *Актуальні проблеми політики*. 2013. Вип.48. С.349-357.

177. Звіт ДПС про результати розгляду податкових спорів в адміністративному порядку за 2019-2020 рр. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254320.pdf> (дата звернення: 18.08.2022).

178. Інформація ДПС про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення-рішення. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen> (дата звернення: 12.01.2023).

179. Інформація ДПС про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення-рішення станом на 01.01.2023 р. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/604/722676/0110_2023.pdf (дата звернення - 20.10.2023).

180. Зведений дайджест судової практики Великої палати Верховного Суду за 2022 рік. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/oglyady/Daigest_VP_2022.pdf (дата звернення: 16.05.2023).

181. Дмитренко Е. С., Циганок Ю. В. Проблеми застосування конституційної скарги для захисту прав платників податків в Україні. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2021. № 5 (41). Т. 1. С. 195-202.

182. Вінярські К., Коляновські Т. Податкові спори з польського законодавства. URL: <https://uba.ua/ukr/news/6618/> (дата звернення: 15.03.2022).

183. Rataj A. Zasady prowadzenia postępowania podatkowego. URL: <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/305169992-Zasady-prowadzenia-postepowania-podatkowego.html> (дата звернення: 15.03.2022).

184. Lazarowicz A. Postępowanie podatkowe – o jakich zasadach należy pamiętać. URL: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-postepowanie-podatkowe-o-jakich-zasadach-nalezy-pamietac> (дата звернення: 15.03.2022).

185. O informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne : Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. / Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/informatyzacja-dzialalnosci-podmiotow-realizujacych-zadania-publiczne-17181936>

186. Fiedorczuk M. Odpowiedzialność osobista za podatki: postępowanie karne skarbowe. EY Polska, Doradztwo Podatkowe. URL: https://www.ey.com/pl_pl/tax/postepowania-podatkowe-i-postepowania-sadowe/odpowiedzialnosc-osobista-za-podatki-postepowanie-karne-skarbowe

187. Pilarski R. Kary za wykroczenia i przestępstwa skarbowe. Poradnik Przedsiębiorcy. URL: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kary-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe> (дата звернення: 24.02.2023).

188. Borowski R., Kopczyk M. Postępowanie podatkowe. Kiedy następuje wszczęcie postępowania podatkowego? URL: <https://sklep.infor.pl/arttykul-postepowanie-podatkowe-kiedy-nastepuje-wszczecie-postepowania-podatkowego.html> (дата звернення: 23.08.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Циганок Ю.В. Відповідальність за податкові правопорушення як елемент правового статусу платника податків - юридичної особи. *Держава та регіони. Серія: Право.* 2020. №1 (67). Т.1. С. 164-167. URL: http://law.stateandregions.zp.ua/archive/1_2020/part_1/29.pdf

DOI: <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.1-1.27>

2. Циганок Ю.В. Проблеми правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб, як платників податку на прибуток підприємств. *Порівняльно-аналітичне право.* 2020. № 3. С. 99-105. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/35657>

3. Дмитренко Е.С. Циганок Ю.В. Проблеми застосування конституційної скарги для захисту прав платників податків в Україні. *KELM.* 2021. № 5(41). С. 195-202. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/6961> DOI: <https://doi.org/10.51647/kelm.2021.5.1.28>

4. Циганок Ю.В. Особливості правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2022. №1. С. 135-140. URL: <https://nvppp.in.ua/vip/2022/1/22.pdf> DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.1.22>

5. Циганок Ю.В. Еволюція правового статусу платника податків - юридичної особи в умовах правового режиму воєнного стану в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2022. №5. С. 129-135. URL: <https://nvppp.in.ua/vip/2022/5/21.pdf> DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.5.21>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Циганок Ю.В. Проблемні питання адміністрування ПДВ: судова практика. *Міжнародний податковий конгрес «Управління публічними фінансами*

та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»: зб. тез (м. Ірпінь, 12 груд. 2019 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 134-139.

2. Циганок Ю.В. Відповідальність за податкові правопорушення як елемент правового статусу платника податків - юридичної особи. *Актуальні проблеми правової науки в сучасному світі: в умовах глобалізації розвитку інфраструктури*: мат. Х міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 02-03 квіт. 2020 р.). Київ: ДУІТ, 2020. С. 195-199.

3. Циганок Ю.В. Удосконалення правового статусу платника податку на прибуток підприємств в Україні. *Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин: науково-практичний дискурс*: мат. міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 09 квіт. 2020 р.). Київ: ККІБП, 2020. С. 120-123.

4. Циганок Ю.В. Проблеми правового регулювання статусу представництв іноземних юридичних осіб, як платників податку на прибуток в Україні. *Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних викликів*: мат. міжн. наук.-практ. конф. (м. Черкаси, 26-27 лист. 2020 р.). Черкаси: Східноєвропейський університет імені Рауфа Аблязова, 2020. С. 266-268.

5. Циганок Ю.В. Правові позиції Верховного Суду – як підстава для звільнення платників податків від фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і практика*: мат. міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 січ. 2021 р.). Київ: Юридичний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2021. С. 141-143.

6. Циганок Ю.В. Аналіз практики застосування інституту податкової скарги для захисту порушених прав платників податків. *Політико-правова реформа в Україні: методологія, теорія, праксеологія*: мат. міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 жовт. 2021 р.). Київ: Юридичний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2021. С. 126-129.

АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-28-07, факс: 255-25-91

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження ЦИГАНКА Ю.В. у законотворчу діяльність

В Комітеті Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики розглянуто результати дисертаційного дослідження ЦИГАНКА Юрія Володимировича на тему «Правовий статус платника податків - юридичної особи (за законодавством України та Польщі)», поданого на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Вважаємо, що представлені в дисертаційній роботі пропозиції, надані на основі проведеного комплексного дисертаційного дослідження, мають необхідний теоретичний і методологічний рівень, практичну значимість, є достатньо актуальними, та можуть бути використані для вдосконалення податкового законодавства України.

Голова Комітету

Данило ГЕТМАНЦЕВ



ЄАС ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ
Підписувач: Гетманцев Данило Олександрович
Сертифікат: 26B2648ADD3032E104000000440A3100A883AE00
Дійсний до: 26.12.2024 0:00:00

Апарат Верховної Ради України
20д9/10-2023/277882 від 18.12.2023



1413183



Україна

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

імені Вадима Гетьмана

03057, м. Київ, пр-т Берестейський (пр-т Перемоги), 54/1. e-mail: office@kneu.edu.ua

Тел.: (044) 456-50-55, (044) 371-61-19. ЄДРПОУ: 02070884

26.09.2023 № 06/34-533

На № _____

ДОВІДКА

Видана здобувачувищої освіти ступеня доктора філософії (спеціальність 081 «Право») кафедри публічного та міжнародного права Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана Циганку Юрію Володимировичу про те, що результати його дисертаційного дослідження на тему «Правовий статус платника податків - юридичної особи (за законодавством України та Польщі)» використовуються науково-педагогічними працівниками кафедри публічного та міжнародного права під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податкове консультування» і підготовки навчально-методичного забезпечення, а також для наукових досліджень загальних і спеціальних проблем податкового права.

Використання результатів дисертаційного дослідження здобувача Циганка Юрія Володимировича у навчальному процесі та науковій діяльності дало змогу вдосконалити теоретико-методологічні основи викладання перелічених дисциплін.

Проректор з науково-педагогічної роботи
доктор економічних наук, професор



Анатолій КОЛОТ

Завідувач кафедри публічного
та міжнародного права,
доктор юридичних наук, професор

Оксана КУЗЬМЕНКО

002261

ЗАТВЕРДЖУЮ
Генеральний директор
ТОВ АК «Кроу Україна»
О.В. Потопальська
№ 03/17-10 від
«17» 10 2023 р.

АКТ

впровадження результатів дисертаційної роботи Циганка Юрія Володимировича
на тему: «ПРАВОВИЙ СТАТУС ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ – ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ
(ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА ПОЛЬЩІ)»

Цей акт складено у тому, що результати дисертаційної роботи Циганка Ю.В. на тему «Правовий статус платника податків – юридичної особи (за законодавством України та Польщі)» використовуються ТОВ Аудиторська компанія «Кроу Україна», яке має представництво на території Республіки Польща, з метою представлення та захисту інтересів українського бізнесу у польській юрисдикції, що дозволило зменшити податково-правові ризики інвестування низки українських підприємств у Республіці Польща.

Генеральний директор
ТОВ АК «Кроу Україна»



О.В. Потопальська

Додаток В

Обов'язки платників податків за законодавством України та Польщі

Обов'язки платників податків, встановлені статтею 16 Податкового кодексу України	Обов'язки платників податків відповідно до Ординації податкової та інших законодавчих актів Польщі
1) Базові обов'язки платників податків – юридичних осіб, що входять до складу податкового обов'язку	
«...подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;» (підпункт 16.1.3 статті 16 ПКУ)	Ці обов'язки реалізуються через виконання приписів статті 21 Ординації податкової: «Якщо положення податкового законодавства покладають на платника податку обов'язок подати декларацію, а податкове зобов'язання виникає у спосіб, визначений у § 1, пункт 1, податок, зазначений у декларації, є податком, що підлягає сплаті, відповідно до § 3». (параграф 2 статті 21 Ординації податкової)
«...сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;» (підпункт 16.1.4 статті 16 ПКУ)	
2) Обов'язки платників податків – юридичних осіб, що забезпечують належну організацію виконання податкового обов'язку	
«...стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;» (підпункт 16.1.1 статті 16 ПКУ)	«Обов'язку реєстрації підлягають фізичні особи, юридичні особи та організаційні підрозділи без статусу юридичної особи, які є платниками податків згідно з окремими законами». (параграф 1 статті 2 Закону від 13.10.1995 р. про принципи обліку та ідентифікації платників податків та платників податків)
«...вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;» (підпункт 16.1.2 статті 16 ПКУ)	«Платники податку зобов'язані вести бухгалтерський облік відповідно до окремих нормативно-правових актів таким чином, щоб забезпечити визначення суми доходу (збитку), бази оподаткування та суми податку, що підлягає сплаті за звітний податковий рік, а також включати до з обліку основних засобів і нематеріальних активів відомості, необхідні для розрахунку суми амортизаційних відрахувань відповідно до положень ст. 16а-16м». (параграф 1 статті 9 Закону від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств)
	«Платник податку, який оподатковується єдиним податку на прибуток компанії, надалі іменований «одноразовим», зобов'язаний вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність на підставі положень бухгалтерського обліку таким чином, щоб забезпечити правильне визначення:

	1) суму чистого прибутку (збитку), базу оподаткування та суму податку до сплати, та 2) в капіталі: а) суми нерозподіленого прибутку та суми розподіленого прибутку, перерахованого в капітал, отримані за роки єдиного оподаткування, та б) суми непокритих збитків, виниклих у роки єдиного оподаткування». (параграф 1 статті 28d Закону від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств)
«...використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;» (підпункт 16.1.14 статті 16 ПКУ)	«1. Користувач облікового запису в електронному фіскальному кабінеті має право подавати листи до електронного фіскального кабінету в обсязі, зазначеному в статті 35b(1)(2), за умови, що він погоджується на доставку листів на обліковий запис в електронному фіскальному кабінеті, якщо окремими положеннями не передбачено інше або якщо обов'язок доставки листів на цей обліковий запис не впливає з окремих положень. 2. Листи, що подаються до органів ДПА за допомогою облікового запису в електронному фіскальному кабінеті, повинні бути скріплені кваліфікованим електронним підписом, довіреним підписом, особистим підписом або кваліфікованою електронною печаткою, за винятком випадків, коли підпис або печатка листа, поданого автентифікованим користувачем облікового запису в електронному фіскальному кабінеті, не є обов'язковими або коли окремими положеннями не передбачено інше». (стаття 35d Закону від 16.11.2016 р. про Державну податкову адміністрацію»
«...визначати, змінювати уповноважених осіб платника податків, які мають право користуватися електронним кабінетом, зокрема щодо підписання, подання, отримання ними документів та інформації через електронний кабінет, та визначати їхні повноваження». (підпункт 16.1.16 статті 16 ПКУ)	
«...виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки»; (підпункт 16.1.8 статті 16 ПКУ)	«§ 1 Голова Державної податкової адміністрації складає висновок за результатами проведеної податкової перевірки: 1) позитивний висновок або 2) рекомендації із зазначенням дій, які платник податків повинен вжити для усунення будь-яких аномалій, виявлених під час цієї перевірки, разом з обґрунтуванням, або 3) негативний висновок. <...> § 4 Платник податків зобов'язаний узгодити з Головою Державної

	податкової адміністрації термін виконання заходів, вжитих у зв'язку з наданими рекомендаціями». (витяг зі статті 20zi Ординації податкової)
Частковим аналогом договору про співпрацю можна вважати договір про попереднє узгодження умов контрольованих операцій, передбачений пунктом 39.6 статті 36 ПКУ.	«Платник податків, який уклав договір про співпрацю, зобов'язаний забезпечити: 1) добровільне та належне виконання зобов'язань, що випливають з норм податкового законодавства; 2) наявність ефективного та адекватного набору ідентифікованих та описаних процесів і процедур для управління виконанням зобов'язань, що випливають із положень податкового законодавства, та забезпечення їх правильного виконання (система внутрішнього податкового нагляду); 3) повідомляти Голові Державної податкової адміністрації без запиту про значні податкові питання, які, якщо їх розумно оцінено, можуть стати джерелом спору між платником податків і податковим органом, відповідно до порогів суттєвості, зазначених в угоді про співпрацю; 4) невідкладно надавати Голові Державної податкової адміністрації без запиту суттєву інформацію, яка може вплинути на отримання платником податків податкової вигоди, відповідно до порогів суттєвості, визначених угодою про співпрацю». (стаття 20u Ординації податкової) «Голова Державної податкової адміністрації може укласти у письмовій формі податковий договір з платником податків, який є стороною договору про співпрацю в частині, передбаченій цим договором, щодо: 1) тлумачення положень податкового законодавства; 2) трансфертного ціноутворення; 3) відсутності обґрунтування застосування ст. 119a § 1; 4) прогнозованої суми податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств на наступний податковий рік; 5) інших питань, необхідних для забезпечення належного виконання договору про співпрацю». (стаття 20zb Ординації податкової)
ПКУ не містить аналогічних норм про інститут інвестиційного договору	Обов'язки, що випливають з інвестиційного договору, укладеного між інвестором і Міністерством фінансів відповідно до норм розділу ІІС Ординації податкової

3) Обов'язки, що забезпечують можливість здійснення повноважень контролюючих органів щодо податкового контролю	
«...подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання»; (підпункт 16.1.5 статті 16 ПКУ)	«Платник податків зобов'язаний надати на вимогу Голови Державної податкової адміністрації документи та інформацію, необхідні для проведення податкової перевірки». (параграф 1 статті 20zh Ординації податкової)
«...подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку)»; (підпункт 16.1.6 статті 16 ПКУ)	«Якщо з поданої декларації випливає, що платник податків скористався податковими пільгами, на які він має право, податковий орган може вимагати від платника податків пред'явлення документів або подання фотокопій документів, які платник податків зобов'язаний мати в певний час відповідно до закону». (параграф 1 статті 275 Ординації податкової)
«...подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством»; (підпункт 16.1.7 статті 16 ПКУ)	«Юридичні особи, непідприємницькі товариства та фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність, зобов'язані готувати та подавати інформацію: 1) на письмовий запит податкового органу - про події, що впливають із цивільно-правових відносин або трудового законодавства, які можуть вплинути на податкове зобов'язання або суму податкового зобов'язання фізичних чи юридичних осіб, з якими укладено договір; 2) без виклику податкового органу - за договорами, укладеними з нерезидентами в розумінні валютного законодавства; 3) в обсязі та відповідно до принципів, викладених в окремих актах». (параграф 1 статті 82 Ординації податкової)
«...не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею	

службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи»; (підпункт 16.1.9 статті 16 ПКУ) «...забезпечувати надання посадовими (службовими) особами платника податку письмових пояснень на письмовий запит контролюючого органу з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження»; (підпункт 16.1.15 статті 16 ПКУ)	«§1. Підконтрольна особа, її працівник, та особа, що співпрацює з підконтрольною особою, зобов'язані створювати умови для здійснення діяльності, зазначеної, зокрема, у статті 286: 1) дозволяти безоплатно проводити кінозйомку, фотографування, звукозапис і фіксацію фактів на інших носіях інформації, якщо кіно-, фото-, відеозапис або інформація, зафіксована на інших носіях, може бути доказом або сприяти встановленню доказів у справі, що розглядається; 2) надати на вимогу інспектора переклад на польську мову документації, складеної іноземною мовою, що стосується питань, які підлягають перевірці; 3) надати засобами електронного зв'язку або на інформаційному носії витяг з податкових книг та бухгалтерських документів, записаних в електронній формі, що відповідає логічній структурі, зазначеній у статті 193а § 2, якщо особа, що підлягає перевірці, веде податкові книги за допомогою комп'ютерних програм. § 2. особа, що перевіряється, зобов'язана виконати дії, зазначені в § 1, пп. 2 і 3, за власний рахунок. § 3. особа, що перевіряється, зобов'язана у встановлений строк надати всі пояснення, що стосуються предмета перевірки, надати інспектору запитувані документи та забезпечити інспектору умови для роботи, у тому числі, якщо це можливо, доступ до окремого приміщення та місця для зберігання документів. § 4. представник підконтрольної особи, працівник та особа, яка співпрацює з підконтрольною особою, зобов'язані надавати пояснення, що стосуються предмета контролю, в обсязі, що впливає з виконуваної діяльності або завдань». (стаття 287 Ординації податкової)
«...повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації)»; (підпункт 16.1.10 статті 16 ПКУ)	«Суб'єкти, зазначені у ст. 6 розділ 1, 1а та 10, та керуючий правонаступництвом зобов'язані оновити дані, які містяться в заяві про ідентифікацію, шляхом подання повідомлення про оновлення керівнику податкової інспекції не пізніше ніж протягом 7 днів з дати зміни даних. <...> Суб'єкти, внесені до Національного судового реєстру, подають повідомлення про оновлення лише в обсязі додаткових відомостей, зазначених у ст. 5 розділ 26 пункт 2». (параграф 1 статті 9 Закону від 13.10.1995 р. про принципи обліку та ідентифікації платників податків і зборів)

«...повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи»; (підпункт 16.1.11 статті 16 ПКУ)	«Під час провадження сторона, її представник або агент зобов'язані повідомляти податковий орган про зміну адреси, за якою здійснюється вручення документів, а також про зміну місцезнаходження». (параграф 1 статті 146 Ординації податкової)
«...забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом»; (підпункт 16.1.12 статті 16 ПКУ)	«Платники і стягувачі зобов'язані зберігати документи, пов'язані зі справлянням або стягненням податків, до закінчення строку давності виконання зобов'язання платника або стягувача». (параграф 1 статті 32 Ординації податкової) Стаття 86 «Платники податків, зобов'язані вести податковий облік, зберігають його та пов'язані з ним документи до закінчення строку давності податкового зобов'язання, якщо інше не встановлено податковим законодавством». (параграф 1 статті 86 Ординації податкової)
«...допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом»; (підпункт 16.1.13 статті 16 ПКУ)	«Податковий орган може, у разі необхідності, провести візуальну перевірку». (параграф 1 статті 198 Ординації податкової) «Контролери, в межах, що впливають з дозволу, мають, зокрема, право: 1) доступу до землі та до будівель, приміщень або інших контрольованих приміщень; 2) проникнення до житлового приміщення у випадку, передбаченому ст. 276 § 1; 3) вимога про пред'явлення майна, що підлягає огляду, та його огляд;» (витяг з параграфу 1 статті 286 Ординації податкової)

Додаток Г

Права платників податків за законодавством України та Польщі

Права платників податків, передбачені статтею 17 Податкового кодексу України	Права платників податків відповідно до Ординації податкової та інших законодавчих актів Польщі
1. Права платників податків – юридичних осіб, що забезпечують можливість належного виконання податкового обов’язку	
«...безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов’язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;» (підпункт 17.1.1 статті 17 ПКУ)	«Директор Національної фіскальної інформації на запит зацікавленої особи видає в його/її індивідуальному випадку тлумачення положень податкового законодавства (індивідуальне тлумачення)». (параграф 1 статті 14b Ординації податкової) «За подання заяви на отримання індивідуального податкового рішення стягується збір у розмірі 40 злотих, який необхідно сплатити протягом 7 днів від дня подання заяви». (параграф 1 статті 14f Ординації податкової)
«...обирали самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;» (підпункт 17.1.3 статті 17 ПКУ)	Аналогічне право непрямо передбачено Законом від 15.02.1992 р. про податок на прибуток підприємств, що передбачає різні форми оподаткування податком на прибуток (загальний, для суб’єктів малого підприємництва, «естонський СІТ»)
«...самостійно обирали спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено цим Кодексом;» (підпункт 17.1.13 статті 17 ПКУ)	«Користувач облікового запису електронної податкової має право подавати документи до електронної податкової в обсязі, визначеному ст. 35b розділ 1 п. 2 за умови надання згоди на доставку листів на рахунок в електронній податковій службі, якщо інше не передбачено окремими нормативними актами або обов’язковість доставки листів на цей рахунок не впливає з окремих нормативних актів».
«...реалізовувати через електронний кабінет права та обов’язки, передбачені цим Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв’язку;» (підпункт 17.1.14 статті 17 ПКУ)	(параграф 1 статті 35d Закону від 16.11.2016 р. про Державну податкову адміністрацію)
«...подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних та/або методологічних помилок чи технічного збою в роботі електронного кабінету (наявність помилки/збою має бути підтверджена технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету, або згідно з	«У разі виникнення технічних проблем, через які орган КАС не може доставити лист на рахунок в електронній податковій, лист може бути доставлений на загальних умовах». (параграф 9 статті 35e Закону від 16.11.2016 р. про Державну податкову адміністрацію)

повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або рішенням суду), якщо подання таких документів в електронній формі не є обов'язковим відповідно до цього Кодексу;» (підпункт 17.1.15 статті 17 ПКУ)	
ПКУ не містить аналогічних норм	«Голова Державної податкової адміністрації може укласти з <u>платником податків за його бажанням</u> угоду про співпрацю у сфері податків, що належать до компетенції Державної податкової адміністрації, далі - угода про співпрацю». (параграф 1 статті 20s Ординації податкової) «Договір про співпрацю містить домовленості сторін, необхідні для належного виконання умов договору, у тому числі <u>детальне визначення прав та обов'язків сторін</u>, що впливають з укладеного договору, та порядок інформування одна одної про осіб, уповноважених на контакт. між сторонами цього договору». (параграф 2 статті 20t Ординації податкової)
ПКУ не містить аналогічних норм	«§ 1. Міністр, відповідальний за державні фінанси, надалі в цьому розділі іменований як «орган, уповноважений укладати угоду», може укласти з <u>інвестором, на його прохання</u>, угоду про податкові наслідки інвестицій, запланованих або розпочатих на території Республіка Польща (інвестиційний договір). § 2. Інвестиційний договір служить для реалізації принципу визначеності податкового законодавства та забезпечення однакового та послідовного тлумачення положень податкового законодавства». (стаття 20zs Ординації податкової)
2. Права платника податків – юридичної особи, які забезпечують можливість захисту його майнових інтересів	
«...користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;» (підпункт 17.1.4 статті 17 ПКУ)	«Податковий орган на вимогу платника податків, відповідно до статті 67b, у випадках, коли це виправдано важливими інтересами платника податків або суспільними інтересами, може: 1) перенести дату сплати податку або розстрочити його сплату; 2) відстрочити або розстрочити сплату податкової заборгованості з відсотками за недоїмку або відсотками за несплачені вчасно податкові аванси; 3) списати повністю або частково податкову заборгованість, відсотки за прострочення або плату за пролонгацію».
«...одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;» (підпункт 17.1.5 статті 17 ПКУ)	

	(параграф 1 статті 67а Ординації податкової) «Податковий орган на прохання платника податку на прибуток підприємств може надати звільнення від сплати податкових зобов'язань, зазначених у статті 67а». (параграф 1 статті 67b Ординації податкової)
«...на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;» (підпункт 17.1.10 статті 17 ПКУ)	Таке право реалізується через виконання приписів розділу 9 «Надлишкова оплата» Ординації податкової, зокрема: «Якщо платник податків ставить під сумнів обґрунтованість стягненого платником податку або суму стягненого податку, він може подати заяву про підтвердження переплати податку». (параграф 1 статті 75 Ординації податкової) «Податковий орган може на вимогу платника податку у випадках, обґрунтованих його важливим інтересом, повернути надміру сплачені суми авансів з податку на прибуток». (стаття 77а Ординації податкової)
«...на повне відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;» (підпункт 17.1.11 статті 17 ПКУ)	Ординація податкова не містить подібної норми
3. Права платника податків – юридичної особи, які забезпечують можливість захисту його інтересів під час заходів податкового контролю	
«...представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;» (підпункт 17.1.2 статті 17 ПКУ)	«§ 2. Якщо підконтрольна особа є юридичною особою або організаційною одиницею без статусу юридичної особи, доручення та службове посвідчення пред'являється члену правління, партнеру або іншій особі, уповноваженій представляти підконтрольну особу або вести її справи (представник підконтрольної особи). § 2а. Якщо підконтрольна особа є представництвом іноземного суб'єкта господарювання, то дозвіл та офіційне посвідчення особи вручається особі, яка

	фактично керує, контролює або представляє діяльність, що здійснюється на території Республіки Польща». (витяг зі статті 284 Ординації податкової)
«...бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;» (підпункт 17.1.6 статті 17 ПКУ)	«Контрольні заходи проводяться у присутності підконтрольної особи, представника підконтрольної особи або уповноваженої особи, крім випадків, коли підконтрольна особа відмовляється від права брати участь у проведенні контрольних заходів». (параграф 1 статті 285 Ординації податкової) «§ 1. Особа, що перевіряється, яка не згодна з висновками протоколу, може протягом 14 днів з дня його вручення подати заперечення або пояснення з одночасним зазначенням відповідних клопотань про надання доказів. § 2. Інспектор зобов'язаний розглянути заперечення, зазначені в § 1, і протягом 14 днів з дня їх отримання повідомити особу, що перевіряється, про спосіб їх вирішення, вказавши, зокрема, які заперечення не були взяті до уваги, разом з фактичним і юридичним обґрунтуванням. (витяг зі статті 291 Ординації податкової)
«...оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;» (підпункт 17.1.7 статті 17 ПКУ)	«§ 1. Сторона може оскаржити рішення податкового органу, винесене в першій інстанції, лише в одній інстанції. § 2. До компетенції розгляду звернення належить податковий орган вищого рівня». (витяг зі статті 220 Ординації податкової)
«...вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;» (підпункт 17.1.1 статті 17 ПКУ)	Ординація податкова не містить подібної норми
«...на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи	Таке право реалізується через зустрічний обов'язок контролюючого органу зберігати податкову таємницю, встановлений статтею 294 Ординації податкової та статтею 47е Закону від 16.11.2016 р. про Державну податкову адміністрацію, а саме:

банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;» (підпункт 17.1.9 статті 17 ПКУ)	«§ 1. Зобов'язані зберігати податкову таємницю: 1) працівники палат податкової адміністрації; <...> § 2. Особи, зазначені в § 1, зобов'язані дати письмову обіцянку: «Обіцяю, що буду зберігати фінансову таємницю. Заявляю, що ознайомлений з положеннями про кримінальну відповідальність за розголошення фінансової таємниці». (витяг зі статті 294 Ординації податкової)
«...надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, встановленому цим Кодексом;» (підпункт 17.1.16 статті 17 ПКУ)	Ординація податкова не містить подібної прямої норми, проте таке право реалізується через право сторони податкового провадження приймати участь у збиранні доказів і давати пояснення: «Сторона має право брати участь у збиранні доказів, може ставити запитання свідкам та експертам і давати пояснення». (параграф 2 статті 190 Ординації податкової)
«...відкрито застосовувати технічні прилади і технічні засоби, що мають функції фото- і кінозйомки, відеозапису, засоби фото- і кінозйомки, відеозапису; відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відеофіксацію (відеозйомку), накопичувати та використовувати таку мультимедійну інформацію (фото, відео-, звукозапис) під час проведення перевірок». (підпункт 17.1.17 статті 17 ПКУ)	Ординація податкова не містить подібної норми, проте контролюючі органи, навпаки, мають право застосовувати технічні засоби фото- і відеофіксації