

Радченко Р. О.,

*аспірант кафедри державно-правових і гуманітарних наук
Навчально-наукового гуманітарного інституту
Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського
м. Київ, Україна*

МЕЖІ ДИСКРЕЦІЙНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ПОЗАПЛАНОВИХ ПЕРЕВІРОК

Визначення меж дискреційних повноважень податкових органів під час проведення позапланових документальних перевірок є важливим напрямом сучасного дослідження з огляду на актуалізацію проблеми забезпечення принципу верховенства права в адміністративних відносинах. Сучасна правозастосовна практика свідчить про часті випадки виходу контролюючих органів за межі законних процедур під час ініціювання та проведення позапланових перевірок. Визначення чітких критеріїв допустимої дискреції дозволить мінімізувати суб'єктивізм посадових осіб та забезпечити належний рівень правової захищеності платників податків.

Відповідно до положень Податкового кодексу України (ПК України) дискреція податкових органів у контексті позапланових перевірок має суворо обмежений характер, оскільки право на їх проведення виникає виключно за наявності чітко визначених законом підстав. Аналіз положень статті 78 ПК України дає змогу стверджувати, що перелік підстав для призначення документальної позапланової перевірки є вичерпним, що теоретично має слугувати запобіжником проти адміністративного свавілля [1].

Разом з тим, на практиці реалізація цих норм виявляє низку проблемних аспектів визначення меж дискреції податкових органів, зокрема під час проведення оцінки пояснень платника податків. Згідно з підпунктом 78.1.1 ПК України, контролюючий орган наділений правом самостійно визначати достатність наданих платником обґрунтувань на письмовий запит [1]. Оскільки законодавство не містить чітких якісних чи кількісних показників такої достатності, виникає можливість для зловживання зі сторони контролюючих органів, коли рішення про призначення позапланової перевірки приймається на основі внутрішнього переконання посадової особи, яке не завжди є корелятивним об'єктивним обставинам.

Так, аналіз судової практики (наприклад, постанови Верховного Суду від 31 травня 2019 року у справі № 813/1041/18 [2]) показує

наявність системної проблеми дефектності інформаційних запитів. Основним висновком Суду під час розгляду цієї справи, в якій спір виник щодо правомірності наказу Головного управління державної фіскальної служби про проведення документальної позапланової виїзної перевірки підприємства, стало те, що правомірність призначення перевірки безпосередньо залежала від належного оформлення попереднього запиту. Верховний Суд дійшов висновку, що використання податковими органами загальних формулювань без наведення фактичних даних про конкретні порушення (завищення чи заниження зобов'язань) не створює у платника обов'язку надавати пояснення.

Суд чітко розмежував «юридичну підставу» (посилання на норму ПК України) та «фактичну підставу» (конкретні обставини правопорушення), зазначивши, що навіть отримання податкової інформації через системи автоматизованого моніторингу не звільняє орган від обов'язку деталізувати запит. До того ж, як вказав Суд, процесуальна підміна підпунктів статті 78 ПК України або ігнорування вже наданих документів без належної мотивації їх «недостатності» розцінюється судом як вихід за межі належної дискреції. Така позиція Верховного Суду підтверджує доктринальну тезу про те, що процедурні недоліки на стадії ініціювання контрольного заходу автоматично нівелюють законність подальшого наказу, незалежно від фактичного змісту виявлених пізніше порушень.

Сучасний етап розвитку податкового контролю під час призначення та проведення позапланових документальних перевірок позначений імплементацією міжнародних стандартів, зокрема на підставі Закону України № 2970-IX від 20 березня 2023 р. (Закон № 2970-IX), яким запроваджено стандарт CRS, що додало нову специфічну підставу для перевірок, зокрема, визначену підпунктом 78.1.21 ПК України. Тепер інформація, отримана від іноземних компетентних органів, є легітимним приводом для позапланового контролю [3].

Ця норма певним чином розширює межі дискреційних повноважень податкових органів під час проведення позапланових перевірок, дозволяючи таким органам діяти на основі зовнішніх даних про закордонні активи та рахунки. Крім того, Закон № 2970-IX встановив подовжені строки зберігання документів (5 років) для цілей CRS, що фактично розширює часові межі позапланових перевірок за межі стандартного строку давності у 1095 днів [3]. Проте навіть ці інновації не скасовують обов'язку дотримуватися принципів адміністративної процедури: запит, сформований на основі міжнародного обміну, все одно має містити ідентифіковані фактичні підстави, а не лише загальні посилання на міжнародні угоди.

Поряд з цим, важливо наголосити і на гарантіях обмеження дискреційних повноважень податкових органів під час здійснення позапланового контролю. Як зазначається з цього приводу у науковій

літературі, загальним правилом є недопустимість проведення більше однієї позапланової перевірки одного платника податків упродовж календарного року, за винятком випадків, передбачених пп. 78.1.5 та 78.1.12 ПК України [4, с. 100].

Окремої уваги заслуговує питання призначення перевірок у межах кримінальних проваджень (пп. 78.1.11 ПК України). Зокрема, Л. В. Омельчук та А. С. Лазаренко вказують на статистичну невідповідність кількості судових ухвал про призначення перевірок кількості реально проведених заходів, де перших є значно більше [5, с. 244], що свідчить про використання податкового контролю як інструменту процесуального тиску. Наявність судового рішення, яке не трансформується у наказ протягом тривалого часу, створює стан правової невизначеності. Дискреція з боку податкового органу в таких випадках є прихованим зловживанням, що потребує чіткої законодавчої регламентації строків виконання судових рішень.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що межі дискреційних повноважень податкових органів під час проведення позапланових перевірок мають тривірневу систему обмежень: процесуально-документальна, тобто обов'язковість наявності та наведення контролюючим органом фактичних підстав для проведення такої перевірки у запиті та наказі; кількісно-часова, що виражається у обмеженні повторності перевірок протягом року та дотримання строків давності; функціональна, що визначає недопустимість підміни адміністративного контролю інструментами кримінального переслідування без реального наміру проведення контрольних заходів.

Для вдосконалення механізму податкового контролю під час проведення позапланових перевірок необхідно внести зміни до ПК України в частині детермінації поняття «достатність пояснень платника податків» та встановлення граничних строків винесення наказу на підставі отриманого судового рішення, що дозволить змістити акцент податкового контролю з розуміння його як механізму фіскального тиску на пріоритетність його значення як правомірного державного нагляду за дотриманням податкового законодавства.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Постанова Верховного Суду від 31 травня 2019 року у справі № 813/1041/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82119242>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#n342>.

4. Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «витягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. *НДІ ПЗІР НАПрН України*. 2021. № 15. С. 95–104. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf_26.03.2021/Conf_26.03.21_15.pdf.

5. Омельчук Л. В., Лазаренко А. С. Призначення позапланової податкової перевірки у кримінальному провадженні та її оскарження. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 1. С. 242–245.

DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-621-1-55>

Тхоржевська М. Є.,

здобувачка вищої освіти 4 курсу спеціальності «Право»

Навчально-наукового гуманітарного інституту

Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського
м. Київ, Україна

Макарова Т. П.,

доктор філософії права,

старший викладач кафедри державно-правових і гуманітарних наук
Навчально-наукового гуманітарного інституту

Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського
м. Київ, Україна

САНКЦІЇ ТА МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ ОБМЕЖЕННЯ: ЛЕГІТИМНІСТЬ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

Роботу присвячено дослідженню санкцій та міжнародно-правових обмежень як ключових інструментів забезпечення міжнародного правопорядку, реагування на порушення норм міжнародного права та підтримання міжнародної безпеки. Проаналізовано питання легітимності застосування санкцій у контексті міжнародного права, ролі міжнародних організацій та держав у процесі їх запровадження, а також оцінено ефективність санкційних механізмів в умовах сучасних глобальних викликів. Особливу увагу приділено впливу санкцій на держави-адресати, міжнародні відносини та дотримання прав людини.

Санкції та інші міжнародно-правові обмеження (торговельні, фінансові, візові, секторальні) стали одним із ключових інструментів реагування держав і міжнародних організацій на порушення міжнародного права, загрози міжнародному миру та безпеці, масові порушення прав