

УДК 351.72:001.4

О.А. Музика-Стефанчук,
доктор юридичних наук, професор

ТЕРМІНОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В КОНТЕКСТІ ВІТЧИЗНЯНОЇ ТА ЄВРОПЕЙСЬКОЇ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

Стаття присвячена дослідженню деяких положень Податкового кодексу України. Розглядаються термінологічні проблеми Кодексу в контексті судової практики. Аргументується, що зменшення кількості загальнодержавних податків та зборів у Податковому кодексі України є штучним. Наводяться приклади недосконалого формування глосарію та формулювання визначень понять, які використовуються в Кодексі.

Ключові слова: Податковий кодекс України, податок, збір, поняття, судові рішення, перевірка.

Статья посвящена исследованию отдельных положений Налогового кодекса Украины. Рассматриваются терминологические проблемы Кодекса в контексте судебной практики. Аргументируется, что уменьшение количества общегосударственных налогов и сборов в Налоговом кодексе Украины является искусственным. Приводятся примеры несовершенного формирования глоссария и формулирования некоторых понятий, используемых в Кодексе.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины, налог, сбор, понятие, судебное решение, проверка.

Paper is devoted to the research of several positions of the Tax Code of Ukraine. The terminology problems of Code are examined in the context of judicial practice. It is argued, that diminishing of an amount of state taxes and ta[levies in the Tax Code of Ukraine is artificial one. Several examples of the imperfect forming of glossary and formulation of the determinations of concepts, which are used in Code, are stated.

Keywords: the Tax Code of Ukraine, tax, tax levy, concept, court decision, verification.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України [2] (далі – ПК України), прийнятий у 2010 р., який регулює відносини, що 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 й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів.

Питання положень ПК України є предметом досліджень багатьох вчених, зокрема таких, як Н.А. Куценко [9], М.П. Кучерявенко [10], Ю.М. Лисенков [11], І.В. Педь [13]. Водночас якщо доктринальні питання, пов'язані з неоднозначним розумінням тих чи інших положень ПК України, досліджують багато вчених, то практичні проблеми, що є похідними від термінологічних, є малодослідженими й водночас особливо актуальними.

Мета статті полягає в розгляді окремих понять та категорій, що визначаються або лише згадуються в ПК України, а також у висвітленні окремих питань практичного характеру, пов'язаних із їх недосконалим чи неоднозначним визначенням.

Основні результати дослідження. Податкові відносини в сучасних умовах розвитку економіки, суспільства та ринкових відносин потребують свого врегулювання. У цьому контексті вважається, що ПК України – це прогресивний інструмент розвитку національної економіки, у якому віддзеркалюються заходи щодо зниження податкового навантаження на платників податків (зниження ставки податку на прибуток), стимулювання оновлення основних фондів (запровадження прискореної амортизації), надання спеціальних інвестиційних пільг. З огляду на це, розглядуваний документ передбачає покращені умови для ведення бізнесу: зменшення кількості видів діяльності, що потребують одержання ліцензії, скорочення термінів одержання ліцензії та низку податкових пільг, пов'язаних зі зменшенням ставок [9].

Отже, до позитивних моментів прийняття ПК України можна віднести такі:

- скорочення кількості податкових законів (так, втратили чинність закони, які раніше регулювали питання окремих податків);
- зменшення кількості податків і зборів за рахунок скасування тих із них, витрати на адміністрування яких перевищували надходження від них (хоча нижче ми розкриваємо зворотній бік такого скорочення і скасування);
- уніфікація термінології, що використовується для цілей оподаткування всіма існуючими податками (проте така уніфікація перейшла певні межі; нижче ми розглядаємо термінологічні проблеми ПК України);
- спроба об'єднати термінологією податковий облік та бухгалтерські стандарти (проте зовсім скоро стало очевидно, що ПК України не в змозі охопити всю термінологію бухгалтерського обліку й наразі Україна рухається шляхом подальшого розроблення та практичного впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) паралельно до норм податкового законодавства;
- розширення можливості подання звітності в електронному вигляді (на сьогодні податкової звітності в електронному вигляді за такими загальнодержавними податками, загальнодержавними зборами, місцевими податками, місцевими зборами).

Слушним є твердження про те, що “попри позитивний вплив ПК України на розвиток країни, з урахуванням всіх його змін та вдосконалень, не такий вже великий. Найбільшою проблемою в цьому є не сам Кодекс, а його стабільне порушення та ігнорування на практиці, недотримання принципів верховенства закону та корупції у державних органах. На сьогодні практика різного тлумачення норм законодавства податковими органами є дуже поширеним явищем. До того ж, ряд внутрішніх (неофіційних) податкових правил та роз'яснень суперечать не тільки Податковому кодексу, але й одне одному” [14].

Чинний ПК України містить багато суперечностей. Професор М.П. Кучерявенко узагальнено розглянув такі суперечності [10]. Беручи за основу його погляди та додаючи власні думки, можна викласти низку проблем ПК України.

Штучне зменшення кількості загальнодержавних податків та зборів (з 30 до 19, пізніше – до 8). Так, до прийняття ПК України діяв Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. [2], який передбачав 29 загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), а Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 р. № 727/98 [5] запроваджувався єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва. Науковці слушно наголошують на

тому, що відсутність єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва у складі податків, зборів, обов'язкових платежів, перелік яких наведено в Законі України “Про систему оподаткування” обумовлюється законотворчою недбалістю [11; 13, с. 56].

ПК України передбачав одразу 18 загальнодержавних податків і зборів. А вже у 2012 і 2014 рр. було внесено зміни щодо кількості загальнодержавних податків і зборів і їх стало 7; у грудні 2014 р. було запроваджено військовий збір. Тобто – загалом в Україні на сьогодні стягуються 8 загальнодержавних податків і зборів: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість (далі – ПДВ); акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито; військовий збір.

Очевидно, що прийняття ПК України спрямоване на ліквідацію або не-ефективних податків і зборів, що не забезпечують помітних надходжень у дохідні частини бюджетів (податок на промисел, збір з власників собак), або тих, які неможливо справляти на всій території України (курортний збір, єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, тощо). Водночас “таке “косметичне” зменшення податкових платежів відбулося паралельно з появою нових податків (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). Розширено також податкову базу за багатьма податками, скорочено податкові звільнення” [10, с. 8].

Проблеми визначення термінів (ст. 14 ПК України). Стаття, яка визначає поняття будь-якого нормативно-правового акта (глосарій), – одна з найважливіших його складових, а для ПК України – це одне із проблемних його місць. У редакції ПК України станом на квітень 2016 р. ст. 14 “Визначення понять” містить визначення 280 понять і термінів, які тематично певною мірою об'єднані, тобто відсутній загальний алфавітний порядок. Окрім цього, у тексті Кодексу також подаються визначення – тобто окремі визначення треба шукати, переглядаючи окремі статті.

Розглядаючи проблеми глосарію, професор М.П. Кучерявенко групує всі поняття, наведені у ст. 14 ПК України, таким чином [10, с. 8–9]:

а) поняття, запозичені з іншого законодавства і відтворені без змін, без якої-небудь специфіки для податково-правового регулювання (наприклад, землі сільськогосподарського призначення (п. 14.1.76), землі залізничного транспорту (п. 14.1.78¹), значні запаси корисних копалин (п. 14.1.79)];

б) поняття, що застосовуються виключно в окремому розділі ПК України (наприклад, термін “хронометраж” визначається у п. 14.1.264 і згадується потім лише у п. 80.8 ст. 80 ПК України);

в) поняття, які навряд чи можуть розглядатися як фундаментальні законодавчі дефініції, що формують основні підходи до понятійного апарату податково-правового регулювання (паливо моторне сумішеве (п. 14.1.141), пальне (п. 14.1.141⁻¹), пиво (п. 14.1.144), рециркулюючий газ (п. 14.1.216), хронометраж (п. 14.1.264 тощо);

г) поняття, які у принципі неможливо застосувати. Так, у тексті ПК України неодноразово згадується термін “відокремлений підрозділ” (п. 14.1.222 ст. 14, ст. 168, ст. 176). При цьому на момент прийняття ПК України до Господарського кодексу України [1] було внесено зміни й цей термін виключено з його тексту, а Цивільний кодекс України [3] оперує поняттями “філія”, “представництво”.

Деякі поняття і категорії не згадуються у ПК України, проте вони дедалі частіше зустрічаються у судових рішеннях, прийнятих за результатами розгляду податкових спорів. Так, поняття “добросовісність” і “недобросовісність”, що у зарубіжній податковій практиці часто застосовується до платників податків.

Наприклад, в Ухвалі Вищого адміністративного суду України від 30.10.2013 р. № 804/366/13-а “Про визнання недійсними та відміну податкових повідомлень-рішень” [12] зазначається, що податковий орган зменшив підприємству витрати та податковий кредит, зважаючи на відсутність контрагента за своїм місцезнаходженням і його подальшого банкрутства. На думку податкового органу, ці обставини свідчать про нікчемність укладеної угоди, оскільки вона не спрямована на настання реальних правових наслідків. Скасовуючи податкові повідомлення-рішення, суди виходили з того, що поняття “добросовісний платник”, яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення у платника додаткового обов’язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а сам платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією відносно виконання контрагентами податкових зобов’язань... Відзначається також, що судова практика вирішення податкових спорів виходить із презумпції добросовісності платників та інших учасників правовідносин у сфері економіки. У зв’язку з цим, презюмується, що дії платника, які мають своїм результатом отримання податкової вигоди (зокрема, у вигляді зменшення об’єкта оподаткування податку на прибуток та податку на додану вартість на суму витрат, понесених у зв’язку з оплатою поставленого товару) є економічно виправданими, а відомості, які містяться у податковій декларації та податковій звітності, – достовірними, якщо податковим органом не доведено зворотнього. При цьому висновок про необґрунтованість податкової вигоди платника повинен ґрунтуватися на об’єктивній інформації, що поза сумнівом підтверджує відсутність у діях платника розумної ділової мети та їх спрямованість виключно на створення сприятливих податкових наслідків.

У інформаційному листі Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 “Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби” [6] звертається увага на те, що на практиці поширеними є випадки, коли недобросовісні суб’єкти намагаються штучно створювати в податковому обліку з ПДВ від’ємні різниці між податковими зобов’язаннями та податковим кредитом з метою безпідставного одержання коштів з державного бюджету. З іншого боку, непоодинокими є випадки несвоєчасного відшкодування сум ПДВ добросовісним платникам податку, зокрема експортерам. Наведена ситуація зумовлює виникнення численних судових спорів між платниками податку на додану вартість та податковими органами.

У справі № К/9991/81512/12 [12] Вищий адміністративний суд України наголосив, що поняття “добросовісний платник” не передбачає обов’язку платника податків з контролю за дотриманням його контрагентами податкового законодавства, а нездійснення такого контролю не може створювати негативні наслідки для такого платника податків (окрім випадків узгодженості таких дій між платником і його контрагентом, або діяльності платника без належної обачності й обережності). Аналогічного висновку дійшов Вищий адміністративний суд України у справі № К/800/27906/14 [12], зазначивши, що сама по собі наявність або відсутність окремих документів, а також помилки в їх оформленні, не становить підстави для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов’язаннях платника податків [8].

На відміну від вітчизняної практики, у доктрині та податковому законодавстві деяких країн для оцінки добросовісності дій суб’єктів податкових правовідносин досить активно використовується поняття “зловживання правом” (*abus de droit*),

що розуміється як результат певних діянь, вчинених з метою повного або часткового звільнення від податку. Так, у Зводі фіскальних процедур (*Livre des procédures fiscales*) Франції (ст. L 64) закріплено, що не можуть перешкоджати здійсненню повноважень податкової адміністрації дії, які приховують справжню природу договору або угоди за допомогою застережень, які прикривають одержання чи передачу прибутків (надходжень). При розгляді справи адміністрація має право встановити істинний характер договору [15, с. 269; 16, с. 58–63].

Прихильники концепції зловживання правом у податкових відносинах найчастіше поєднують зловживання з недобросовісною поведінкою та пропонують розрізняти щонайменше два типи недобросовісних дій у сфері оподаткування: 1) зловживання суб'єктивними правами, що впливають із положень приватного права, спрямоване на обхід приписів податкового права (притаманне платникам податкам, які не виконують приписів податкового законодавства). Важливо, що у випадку, коли в діях суб'єктів відсутні ознаки зловживань цивільними правами, не виникає питання про добросовісність учасника податкових відносин (це пояснюється тим, що податково-правові норми стосовно норм інших галузей права мають похідний характер); 2) зловживання безпосередньо суб'єктивними податковими правами (таке зловживання притаманне податковим органам) [15, с. 269; 17, с. 59–64].

У контексті викладеного вище цікавою є практика Європейського суду з прав людини, де розглядаються питання зловживання правом крізь призму добросовісності та недобросовісності. Як відзначається у Висновку Цільової групи СФЕ ЄСJ про концепцію зловживання в європейському праві на підставі рішень Європейського суду в галузі податкового права, суд практично позбавив ясності такі категорії міжнародного податкового права, як відхід від оподаткування, ухилення від сплати податків і податкове шахрайство, поєднуючи їх з термінами “зловживання”, “зловживання законом”, “зловживання правами” і “недобросовісна практика” (тобто суд оперує різними категоріями: в одних випадках наголошує на недобросовісній поведінці, в інших – на недобросовісній практиці). “Недобросовісна практика”, на думку Європейського суду, має місце, якщо одночасно виконані дві умови: угоди призводять до отримання податкової вигоди, надання якої суперечить меті податкового законодавства; низкою об'єктивних чинників підтверджується, що суттєвою метою угод є отримання податкової вигоди. Надзвичайно важливим, на думку юристів компанії *Roche & Duffay*, котрі аналізували судову практику, є ще один висновок Європейського суду: слід мати на увазі, що визнання практики недобросовісної не повинно призводити до покарання (*penalty*), для якого була б необхідна ясна і недвозначна правова основа, а лише до зобов'язання виплати (суми раніше представленого до відрахування ПДВ), просто як наслідок такого визнання, яка робить, що не підлягає відрахуванню, повністю або частково, вхідний ПДВ. Таким чином, для вирішення питання про допустимість застосування податкової схеми Європейський суд використовував власний варіант “доктрини ділової мети”. Однак за висновком суду дана доктрина не може використовуватися для призначення покарання (тобто стягнення штрафу або тим більше кримінального покарання), оскільки для цього потрібно більш чітка правова основа [19, с. 160]. Проте за таких підходів яскраво виявляється суб'єктивний суддівський розсуд.

Прецедентне податкове право Європейського суду з прав людини свідчить про те, що практика зловживання пов'язується із категоріями “відхід від оподаткування” та “ухилення від сплати податків”; однак, визначення, дане Європейським судом у справі *Halifax*, за своєю структурою швидше належить до категорії

“відхід від оподаткування” (рішення стосувалося податкових пільг, ПДВ та економічної діяльності). У справі Halifax (британський) національний суд поставив питання про те, чи може бути обмежене право вирахування попередньо сплаченого ПДВ у ситуації, коли суб’єкт господарювання дотримується недобросовісної практики, на підставі доктрини зловживання правами або зловживання законом. У іншому рішенні – у справі Cadbury Schweppes, у якому частково цитується попереднє рішення, зловживання було визначено за допомогою дещо інших формулювань і до практики зловживання ставилися всі удавані домовленості, що не відображають економічну реальність, такі як фірми, зареєстровані в “податкових оазисах” і мають там формальні представництва. Було визначено, що такі фірми можуть бути обманом. У рішенні у справі Kofoed робиться посилання на заборону неналежного або шахрайського використання європейського права за допомогою недобросовісних практик, а саме за допомогою нетипових комерційних угод, здійснюваних виключно для неправомірного отримання такої пільги. У справі Kefalas національний грецький суд актуалізував питання про те, чи може внутрішнє право перешкоджати особі у здійсненні права, наданого йому європейським законодавством, якщо таке право здійснюється способом, очевидно, виходять поза межі сумління та моралі, а також економічного чи соціального сенсу такого права [15, с. 279; 18, с. 71].

Повертаючись до вітчизняної судової практики, варто згадати рішення Вищого адміністративного суду України від 31.10.2012 р. у справі № К/9991/74364/11 [12], де Вищий адміністративний суд України в черговий раз застосував принцип індивідуалізації відповідальності. Згідно з рішенням суду, добросовісний платник податків не зобов’язаний нести відповідальність за порушення податкового законодавства його контрагентом. Суд роз’яснив, що Компанія не може бути відповідальною за несплату податків її контрагентом, якщо у справі відсутні докази, що підтверджують існування домовленості між Компанією та її контрагентом про дії, спрямовані на досягнення незаконної податкової вигоди. Будучи добросовісним платником податків, Компанія не зобов’язана й не уповноважена контролювати своєчасність сплати податків її контрагентом.

Також в інших своїх рішеннях (у справах № К/9991/71302/12 і № К/800/15312/13) [12] Вищий адміністративний суд України встановив декілька важливих критеріїв визначення ділової мети господарської операції. Так, у випадку домінування податкової мети над комерційною, ділова мета платника податків є недобросовісною. У зв’язку з цим, суд звернув увагу судів на необхідність наявності ряду факторів для встановлення добросовісності господарської мети платника податків: спрямованість операцій платника податків на отримання прибутку; досягнення платником господарської мети операції, а в разі її недосягнення, існування факторів, що перешкодили цьому; наявність у платника об’єктивних економічних підстав, не пов’язаних з отриманням податкових переваг, для виконання таких операцій; визначення платником ринкових ризиків, супутніх здійсненням операціям; фактичне виділення коштів платником на виконання таких операцій; співрозмірність залучених платником коштів і ресурсів для виконання операцій із отриманим доходом з точки зору господарської розумності і відповідності дії платника звичаям господарського обігу (Ухвала від 21.01.2015 р. у справі № К/9991/71302/12; Ухвала від 20.01.2015р. у справі № К/800/15312/13) [7].

У разі невиконання банком обов’язку з перерахування коштів платника до бюджету, податковий обов’язок платника вважається виконаним у момент подання до банку необхідних платіжних доручень. Це Вищий адміністративний суд України ухвалив у справі № 815/5192/14 від 18.06.2015 р. [12]. Так, платник зазначив, що

подав до банку необхідні для сплати податкового зобов'язання платіжні доручення, проте банк не виконав свого обов'язку з перерахування коштів з рахунку платника до бюджету. Вищий адміністративний суд України визначив, що конституційний обов'язок платника зі сплати податків слід вважати виконаним з часу подання до обслуговуючого банку платіжного доручення на перерахування до бюджетної системи України на відповідний рахунок Казначейства грошових коштів з рахунку платника в банку за наявності в нього достатнього грошового залишку на день платежу. При цьому платник не несе відповідальності за дії банківських та кредитних установ, які беруть участь у багатостадійному процесі сплати та перерахування податків до бюджету. Тобто за наявності у платника відповідних доказів, що підтверджують виконання усіх передбачених законодавством умов для визнання його добросовісним платником. Обов'язок зі сплати відповідної суми податкового зобов'язання слід визнати виконаним, незалежно від фактичного зарахування платежу до бюджетної системи України.

Попри очевидну практичну значущість і необхідність застосування поняття “добросовісність”, вітчизняна судова практика, на превеликий жаль, досі не спонукала Верховну Раду України внести зміни до ПК України і закріпити в ньому визначення поняття “добросовісність” та критерії добросовісності. Це той випадок, коли законодавець “не відчуває” результатів судової практики.

Проблема санкцій. У п. 14.1.265 ст. 14 ПК наводиться визначення поняття “штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)” – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. З наведеного “виникають щонайменше два запитання: у чому відмінність штрафу і санкції (у разі коли штраф і виступає санкцією); чому йдеться про множину санкцій, якщо з усієї системи фінансових санкцій застосовується лише одна – штраф?” [10, с. 9]. Далі ще цікавіше. У ст. 111 ПК України зазначається, що “фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. При цьому в Кодексі ніде не визначено, що таке “штрафна санкція” чи “фінансовий штраф”. У підпункті “е” п. 176.1 ст. 176 згадуються штрафні (фінансові) санкції (чому не штрафні санкції чи штрафи? Незрозуміло...). У ст. 113–116 ПК України йдеться власне про штрафні (фінансові) санкції (штрафи), у ст. 123¹ – про штрафні санкції (і це все в межах однієї глави “Відповідальність”).

Фактичні перевірки. Частина 1 ст. 75 ПК України передбачає, що “контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки”. Найбільше запитань викликає остання – фактична перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника без його попередження. За ч. 80.2 ст. 80 ПК України фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом. Хоча у ст. 80 передбачено вичерпний перелік обставин, за яких можливе проведення таких перевірок, проте контролюючі органи досить швидко знайшли можливість зловживання своїми правами з метою проведення фактичних перевірок (за великого бажання та потреби завжди можна знайти необхідну підставу).

Відповідно до п. 94.2 ст. 94 ПК України може бути застосований адміністративний арешт майна платника податків, якщо той відмовляється від проведення

документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу. Зазначимо, що у 2015 р. було внесено зміни до п. 94.2 ст. 94 ПК України, а до того це положення стосувалося лише відмови від проведення документальної перевірки. Ці зміни були позитивною реакцією на неоднозначну судову практику з цього питання. Так, до Товариства з обмеженою відповідальністю “А” прийшли працівники Державної фіскальної служби України з оформленим у встановленому порядку наказом про проведення фактичної перевірки. Головний бухгалтер ознайомила з матеріалами та відмовила у проведенні та допуску до фактичної перевірки, мотивуючи це відсутністю директора. Розглянемо різні судові рішення по цій справі.

Київський окружний адміністративний суд у постанові від 03.04.2013 р. у справі № 810/1552/13-а [12] звертає увагу, що “застосування ст. 94 ПК України можливе, коли платник податків відмовляється від *проведення тільки документальної перевірки...* Відмова платника податків від допуску посадових осіб органу державної податкової служби для проведення фактичної перевірки *не може бути підставою для застосування адміністративного арешту майна такого платника податків*, оскільки чинним законодавством не передбачено можливості застосування адміністративного арешту майна в разі відмови платника податків від проведення фактичної перевірки” (виділено нами).

Київський апеляційний адміністративний суд у своїй постанові від 15.10.2013 р. у справі № 2а/2370/4023/12 [12] зазначив, що *виходячи з визначень документальної та фактичної перевірки, можна дійти висновку, що фактична перевірка є підвидом документальної, проте вона охоплює більш-менш вузьке коло питань, які підлягають перевірці*. Виходячи із зазначеного вище, суд задовольнив подання податкового органу про обґрунтованість накладення арешту в силу вимог пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 ПК України (виділено нами). Тобто суд застосував розширене тлумачення норми та аналогію права, що не є в його компетенції.

В ухвалі Вищого адміністративного суду України від 15.09.2014 р. № К/800/55020/13 “Про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків” [12] суд зробив висновок про те, що “поняття відмови від проведення перевірки і поняття відмова від допуску до проведення перевірки мають самостійний правовий зміст, а тому повинні розглядатися як нетотожні поняття. Тому *є підстави вважати, що приписи пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 ПК України поширюються на випадки застосування арешту майна платника податків у разі: або відмови від проведення документальної перевірки, або недопуску до перевірки будь-якого виду, якщо для такої перевірки передбачено застосування процедури допуску*. Отже, *арешт активів можна застосувати як за відмови від допуску до документальної перевірки, так і в разі відмови від допуску до іншого виду перевірки, зокрема фактичної перевірки*” (виділено нами).

Позитивним здобутком є те, що судова практика була врешті-решт врахована Верховною Радою України і до ПК України було внесено відповідні зміни.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ми розглянули лише деякі проблемні моменти ПК України. Звичайно, є й інші питання, які можуть бути предметом самостійного наукового дослідження. У будь-якому випадку прийняття кодифікованого акта, що комплексно регулює податкові відносини в державі, є важливим кроком у нормотворчому процесі. Насамкінець зазначимо, що: ніколи податковий закон не буде одночасно задовольняти платників податків та контролюючі органи, які представляють публічні фінансові інтереси, у першу чергу, інтереси держави. Держава, попри задекларований статус соціальної та

правової, реально першочергово має на меті забезпечення реалізації публічних потреб й інтересів, а не приватних; а платники податків ніколи не будуть задоволені податковими нормами, оскільки навіть за мінімальних ставок податки асоціюються з відчуженням власності. Можна багато дискутувати про те, що і як покращити у податковому законодавстві, аби зменшилася кількість податкових порушень: основне – це те, щоб суб'єкти податкових відносин взаємно дотримувалися засад податкового законодавства.

У ході написання цього матеріалу у нас виникла думка про необхідність виокремлення у структурі органів Державної фіскальної служби України підрозділу, який би займався моніторингом публікацій, аналітики, податкової і судової практики на предмет необхідності внесення змін до законодавства. За наявності регулярних комплексних матеріалів можна аргументовано підходити до розроблення нормативної бази.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.
4. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. у ред. Закону від 18.02.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510 (втратив чинність).
5. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – Стор. 1. – Ст. 975 (втратив чинність).
6. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : Лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 116. – Стор. 5.
7. Бюлетень практики із вирішення податкових спорів 17 березня 2015 р. [Електронний режим]. – Режим доступу : https://www.kpmg.com/UA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Tax_Litigation_News_March_2015_uk.pdf.
8. Бюлетень практики із вирішення податкових спорів [Електронний режим]. – Режим доступу : https://www.kpmg.com/UA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Tax-Dispute-Resolution-Update/Documents/Tax_Litigation_News_December_2014_uk.pdf.
9. *Куценко Н.А.* Вплив податкових новацій на економічний розвиток країни / Н.А. Куценко, В.О. Стеценко [Електронний режим]. – Режим доступу : http://taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=93%3A2010-11-10-09-43-08&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69.
10. *Кучерявенко М.П.* Колізійні проблеми Податкового кодексу України / М.П. Кучерявенко // Фінансове право. – 2014. – № 2. – С. 7–10.
11. *Лисенков Ю.М.* Основні нововведення Податкового кодексу України щодо складу податків / Ю.М. Лисенков, С.О. Біда // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. – 2010. – № 12 [Електронний режим]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=417>.
12. Матеріали з Єдиного державного реєстру судових рішень [Електронний режим]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua>.
13. *Педь І.В.* Податкова конкуренція : монографія / І.В. Педь. – К. : Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.
14. *Шевченко Н.* Податковий кодекс України : питання розвитку, впливу і додатків / Н. Шевченко, Томас Оттен. – К. : Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, 2014. – 13 с.
15. *Ямненко Т.М.* Здійснення прав у фінансових правовідносинах : проблеми зловживання та доказування неправомірної поведінки : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Т.М. Ямненко. – К., 2016. – 456 с.
16. *Винницький Д.В.* Добросовестность (bona fides) и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницкий // Бизнес, менеджмент и право. – 2004. – № 1. – С. 58–63 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bmpravo.ru/show_stat.php?stat=88.

17. *Винницкий Д.В.* Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д.В. Винницкий // Право и экономика. – 2003. – № 1. – С. 59–64.

18. Заключение Целевой группы CFE ЕСJ о концепции злоупотребления в европейском праве, на основании решений Европейского суда в области налогового права / Документ представлен Европейской конфедерацией налоговых консультантов (Confédération Fiscale Européenne) Совету ЕС, Еврокомиссии и Европарламенту в 2007 г. – Bruxelles, 2007. – С. 68–74.

19. *Малиновский А.А.* Злоупотребление правами налогоплательщика : сравнительно-правовые аспекты / А.А. Малиновский // Вестник МГИМО. – 2013. – № 2 (29). – С. 156–162.

Отримано 24.05.2017