

Ю Р И Д И Ч Н И Й Ж У Р Н А Л

ПРАВО УКРАЇНИ

Заснований у 1922 р.

Видається щомісячно

Передплатний індекс 74424
Свідоцтво про державну реєстрацію
Серія КВ № 23026-12866ПР

ISSN 1026-9932
DOI: 10.33498/louu-2024-04

Адреса редакції
вул. Загорівська, 17–21
м. Київ, 04107, Україна
тел.: +380(66) 972-39-27

Головний редактор
доктор юридичних наук, професор,
академік НАПрН України
ОЛЕКСАНДР СВЯТОЦЬКИЙ

Голова Редакційної ради
доктор юридичних наук, професор,
академік НАПрН України
РУСЛАН СТЕФАНЧУК

Вебсайт: <http://www.pravoua.com.ua>
Імейл: editor.pravoua@gmail.com

Офіційна сторінка у мережі “Фейсбук”:
<https://www.facebook.com/pravoua.com.ua>

Юридичний журнал “Право України” внесено до:

Переліку наукових фахових видань України з юридичних спеціальностей
(наказ Міністерства освіти і науки України від 14 травня 2020 р. № 627)

Бази даних періодичних видань *Ulrichsweb (Ulrich's Periodicals Directory)* (США) (з 2002 р.)

Міжнародної наукометричної бази даних *EBSCO Publishing, Inc.* (США)
(Ліцензійні угоди від 16 травня 2013 р. та 1 травня 2015 р.)

Міжнародної наукометричної бази даних *Index Copernicus International* (Польща) (з 2014 р.)

Міжнародної наукометричної бази даних *HeinOnline* (США)
(Ліцензійна угода від 11 січня 2016 р.)

Бази даних періодичних видань з гуманітарних і соціальних наук *ERIH PLUS*
(*European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences*) (Норвегія). (з 2020 р.)

Засновники: Національна академія правових наук України, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України, Видавничий Дім “Ін Юре”, Юридичне видавництво “Право України”, Юридичний портал “Ратіо Деціденді”, Інформаційні технології “Ратіо Деціденді”, Адвокатське об’єднання “Адвокатська компанія “Кайрос”

Видавець
© Юридичне видавництво “Право України”



РАДА ПОЧЕСНИХ ЧЛЕНІВ HONORIS CAUSA

Співголови Ради

Юрій Шемшученко, д. юрид. наук, проф., акад. НАН України, акад. НАПрН України; Вільям Е. Батлер (WILLIAM E. BUTLER), Doctor of Law (LL.D.), Prof., Foreign Member of NAS of Ukraine, NALS of Ukraine (USA)

Члени Ради

Вячеслав Борисов, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Анатолій Довгерт, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Микола Козюбра, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Вячеслав Комаров, к. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олександр Костенко, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олександр Крупчан, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Василь Нор, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Анатолій Селванов, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Василь Сіренко, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАН України, акад. НАПрН України; Майдан Сулейменов, д. юрид. наук, проф., акад. НАН Республіки Казахстан; Олексій Ющик, д. юрид. наук, проф.

РЕДАКЦІЙНА РАДА

Руслан Стефанчук (голова), д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олександр Святоцький (головний редактор), д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олег Посикалюк (перш. заст. головного редактора), к. юрид. наук, доц.; Тетяна Коломоєць (заст. головного редактора), д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Вікторія Рєзнікова (заст. головного редактора), д. юрид. наук, проф.; Наталя Антонюк, к. юрид. наук., доц.; Крістіан фон Бар (CHRISTIAN VON BAR), Dr. Dr. h.c. mult., Prof., FBA (Germany); Юрій Барабаш, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександр Батанов, д. юрид. наук, проф.; Юрій Баулін, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Володимир Бєвзенко, д. юрид. наук, проф.; Олександр Брєстл (OLEXANDER BRÖSTL), Dr. jur., Prof. (Slovakia); Тетяна Вільчик, д. юрид. наук, проф.; Юрій Галаєвський, засл. юрист України; Марсело Галуппо (MARCELO GALUPPO), Ph.D. in Law, Prof. (Brazil); Анатолій Гетьман, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Сергій Головатий, д. юрид. наук, чл.-кор. НАПрН України; Оксана Грищук, д. юрид. наук, проф.; Дмитро Гудима, к. юрид. наук., доц.; Борис Гулько, засл. юрист України; Олександр Дроздов, д. юрид. наук, проф.; Володимир Єрмоленко, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Володимир Журавель, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Дмитро Задихайло, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Володимир Зубар, к. юрид. наук, доц.; Амір Ібрагім Алєєв, д. юрид. наук, проф. (Азербайджан); Оксана Капліна, д. юрид. наук,

проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександра Кологойда, д. юрид. наук, проф.; Тетяна Комарова, д. юрид. наук, проф.; Тетяна Корнякова, д. юрид. наук, проф.; Олексій Кот, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олена Кохановська, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Станіслав Кравченко, к. юрид. наук; Василь Крат, к. юрид. наук, доц.; Олексій Кресін, д. юрид. наук, проф.; Степан Кубів, д. економ. наук, доц.; Наталя Кузнєцова, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Павло Кулинич, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Микола Кучерявенко, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Ірина Куян, д. юрид. наук, старш. наук. співроб.; Дмитро Лубинець, д. філософії; Дмитро Лук'янов, д. юрид. наук, доц., чл.-кор. НАПрН України; Дмитро Луспеник, к. юрид. наук, доц.; Павло Любченко, д. юрид. наук, проф.; Роман Майданик, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Сергій Максимов, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександра Матвійчук, українська правозахисниця; Сергій Мінченко, д. юрид. наук, старш. наук. співроб.; Анатолій Мірошніченко, д. юрид. наук, проф.; Віра Михайленко, к. юрид. наук; Лідія Москвич, д. юрид. наук, проф.; Анатолій Музика, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Володимир Носік, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Наталя Онщенко, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Расім Бабанли, д. юрид. наук; Наталя Пархоменко, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Петро Пацурківський, д. юрид. наук, проф.; Олег Первомайський, к. юрид. наук, доц.; Олександр Петришин, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Роман Петров, д. юрид. наук, проф.; Пилип Пилипенко, д. юрид. наук, проф.; Сергій Погрібний, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олег Подцерковний, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Борис Поляков, д. юрид. наук, проф.; Юрій Притика, д. юрид. наук, проф.; Сергій Рабінович, д. юрид. наук, проф.; Лариса Рогач, к. юрид. наук; Михайло Савчин, д. юрид. наук, проф.; Світлана Серьогіна, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександр Скрипнюк, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Ксенія Смирнова, д. юрид. наук, проф.; Михайло Смокович, д. юрид. наук; Інна Спасибо-Фатєєва, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Марина Стефанчук, д. юрид. наук; Микола Стефанчук, д. юрид. наук, доц.; Хірохіде Такікава (Hiromide Takikawa), Prof. (Japan); Михайло Теплюк, д. юрид. наук, чл.-кор. НАПрН України; Олег Ткачук, д. юрид. наук, доц.; Вячеслав Труба, д. юрид. наук, проф.; Віталій Уркевич, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Спиридон Флогатіс (Spyridon Flogaitis), Ph.D. in Law, Prof. (Greece); Світлана Фурса, д. юрид. наук, проф.; Євген Харитонов, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Сергій Харитонов, д. юрид. наук, проф.; Наталя Хуторян, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України;

РАДА КОЛЕКТИВНИХ ЧЛЕНІВ, ПАРТНЕРИ

Тетяна Цувіна, д. юрид. наук, доц.; Олександр Чирич (OLEKSANDR CIRIC), Doctor of Law, Prof. (Serbia); Валерій Шепітько, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Михайло Шумило, д. юрид. наук, старш. наук. співроб.; Оксана Щербанюк, д. юрид. наук, проф.; Ячіко Ямада (YACHIKO YAMADA), Prof. (Japan); Олександра Яновська, д. юрид. наук, проф.

РАДА КОЛЕКТИВНИХ ЧЛЕНІВ

Національна академія правових наук України; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого; Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ; Донецький національний університет імені Василя Стуса; Національний університет “Киево-Могилянська академія”; Національний університет “Острозька академія”; НТУУ “Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського”; Одеський державний університет внутрішніх справ; Одеський національний університет імені І. І. Мечникова; Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника; Ужгородський національний університет; Харківський національний університет внутрішніх справ; Юридична фірма “Юрлайн”.

ЗМІСТ

Актуальна тема номера:
“ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВІТЧИЗНЯНОГО ПОДАТКОВОГО ПРАВА:
ДО 30-РІЧЧЯ ВИДАННЯ ПЕРШОГО В УКРАЇНІ
ПІДРУЧНИКА З ПОДАТКОВОГО ПРАВА”

Микола Кучерявенко
Вступ до актуальної теми 9

I. Системні підходи в регулюванні податкових відносин

Ігор Криницький
Структура податкової системи України:
перспективи правової оптимізації 13

Олександр Савви
Деякі аспекти дисбалансу інтересів учасників податкових відносин
та шляхи їх подолання 26

Микола Кучерявенко
Системні підходи до викладання податково-правових дисциплін 33

II. Режими реалізації податкового обов'язку

Артем Котенко
Податкові режими: зміст і види 41

Петро Нога
Темпоральний аспект виконання податкового обов'язку:
еволюція доктринальних підходів та правових позицій 51

III. Податкове регулювання в умовах цифровізації суспільних відносин

Павло Дуравкін
Правове регулювання використання та обігу криптовалют
як різновиду віртуальних (цифрових) активів
у контексті оподаткування 62

Галина Россіхіна, Василь Россіхін
Діджиталізація податкової сфери
в контексті реалізації цілей сталого розвитку 71

Висновки та рекомендації з актуальної теми 78

Вибрана бібліографія з актуальної теми:
“Формування системи вітчизняного податкового права:
до 30-річчя видання першого в Україні підручника
з податкового права” 83

ПРАВО УКРАЇНИ • 2024 • № 4 • 5-6

ЗМІСТ

*Організація Об'єднаних Націй
у спробах протидії агресії Російської Федерації проти України
(документи та коментарі)*

Резолюція Генеральної Асамблеї ООН ES-11/4
«Територіальна цілісність України:
захист принципів Статуту Організації Об'єднаних Націй» (2022 р.) 84
ОЛЕКСІЙ КРЕСІН
Науковий коментар 86

НАЦІОНАЛЬНА БЕЗПЕКА І ОБОРОНА

Вікторія Резнікова, Ніно Пацурія, Анастасія Головачова
Правове забезпечення національної системи кібербезпеки
і обороноздатності в сучасних економіко-правових умовах 89

КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС

Василь Козак, Вікторія Базелюк
Проблеми доказування у справах
щодо застосування Закону України «Про санкції» 107

МІЖНАРОДНИЙ КОМЕРЦІЙНИЙ АРБІТРАЖ

Наталія Галецька
Блокада українського аграрного експорту:
де і як вирішувати цю торговельну суперечку? 119

РЕЦЕНЗІЇ

Богдан Дерев'янко
Урятувати боржника чи ліквідувати банкрута:
досвід Англії, Німеччини та Франції (Рецензія на монографію:
Поляков Р. Б. «Порівняльно-правовий аналіз процедури банкрутства
(неспроможності) в Україні, Англії, Німеччині та Франції») 134

ДОКТРИНА В СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ

Сформульована Податковим кодексом України
презумпція ринкової ціни угоди може бути спростована особою,
яка вважає рівень договірної ціни нижчим за ринковий 140

www.pavolia.com.ua

Актуальна тема наступного номера:
«ПІДТРИМКА ВІДБУДОВИ УКРАЇНИ: РЕЗОЛЮЦІЯ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ
ПАРЛАМЕНТСЬКОЇ АСАМБЛЕЇ РАДИ ЄВРОПИ»

ПРАВО

УКРАЇНИ

TABLE OF CONTENTS

Central Topic of the Issue:
“DOMESTIC TAX LAW SYSTEM DEVELOPMENT:
30TH ANNIVERSARY OF PUBLICATION OF FIRST TAX LAW TEXTBOOK
IN UKRAINE”

MYKOLA KUCHERYAVENKO
Introduction to the Central Topic. 9

I. Systemic Approaches to Tax Relations Regulation

IHOR KRYNYTSKYI
The Structure of the Tax System of Ukraine:
Prospects of Legal Optimization. 13

OLEKSANDER SAVVI
Certain Aspects of Imbalance in the Interests of Participants
in Tax Relations and Ways to Overcome Them 26

MYKOLA KUCHERYAVENKO
Systematic Approaches to Teaching Tax Law Subjects 33

II. Implementation Modes of tax obligation

ARTEM KOTENKO
Tax Regimes: Content and Types 41

PETRO NOHA
Temporal Aspect of Tax Obligation Fulfilment:
Evolution of Doctrinal Approaches and Legal Positions 51

III. Tax Regulation under the Digitalization of Social Relations

PAVLO DURAVKIN
Legal Regulation of the Use and Circulation of Cryptocurrencies
as a Variety of Virtual (Digital) Assets in the Context of Taxation 62

HALYNA ROSSIKHINA, VASYL ROSSIKHIN
Digitalization of the Tax Sphere in the Context of Implementation
of the Sustainable Development Goals. 71

CONCLUSIONS AND RECOMMENDATIONS ON THE CENTRAL TOPIC. 78

SELECTED BIBLIOGRAPHY ON THE CENTRAL TOPIC:
“Domestic Tax Law System Development:
30th Anniversary of Publication of First Tax Law Textbook in Ukraine” 83

ПРАВО УКРАЇНИ • 2024 • № 4 • 7-8

TABLE OF CONTENTS

UNITED NATIONS IN COUNTERACTING THE AGGRESSION
OF THE RUSSIAN FEDERATION AGAINST UKRAINE
(DOCUMENTS AND COMMENTARIES)

Resolution of the UN General Assembly ES-11/4
«Territorial Integrity of Ukraine:
Defending the Principles of the Charter of the United Nations» (2022)..... 84
OLEKSIY KRESIN
Scientific Commentary 86

NATIONAL SECURITY AND DEFENCE

VIKTORIYA RIEZNIKOVA, NINO PATSURIYA, ANASTASIIA HOLOVACHOVA
Legal Support of the National Cybersecurity
and Defence System in the Current Economic and Legal Environment 89

CRIMINAL LAW AND PROCESS

VASYL KOZAK, VIKTORIYA BAZELIUK
Problems of Evidence in Cases Concerning the Application
of the Law of Ukraine “On Sanctions” 107

INTERNATIONAL COMMERCIAL ARBITRATION

NATALIYA HALETSKA
Ukrainian Agriculture Exports Blockade:
Where and How This Trade Dispute Should be Resolved? 119

REVIEWS

BOGDAN DEREVYANKO
Save the Debtor or Liquidate the Bankrupt:
The Experience of England, Germany and France (REVIEW OF THE MONOGRAPH:
POLIAKOV R. B. “COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS OF THE BANKRUPTCY
(INSOLVENCY) PROCEDURE IN UKRAINE, ENGLAND, GERMANY AND FRANCE”) 134

DOCTRINE IN CASE LAW

The Presumption of Market Price of the Transaction Formulated
by the Tax Code of Ukraine Can Be Refuted by a Person Who Considers
the Level of the Contract Price to be Lower than the Market Price..... 140

Central Topic of the Next Issue:
“SUPPORT FOR THE RECONSTRUCTION OF UKRAINE:
RESOLUTION AND RECOMMENDATION
BY THE PARLIAMENTARY ASSEMBLY OF THE COUNCIL OF EUROPE”

Актуальна тема номера:
“ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВІТЧИЗНЯНОГО
ПОДАТКОВОГО ПРАВА:
ДО 30-РІЧЧЯ ВИДАННЯ ПЕРШОГО
В УКРАЇНІ ПІДРУЧНИКА З ПОДАТКОВОГО ПРАВА”

DOI: 10.33498/Юсп-2024-04-009



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук,
професор, академік НАПрН України,
перший проректор Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ВСТУП ДО АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ

Перший підручник з податкового права¹ в Україні побачив світ саме в Харкові, саме в нашому університеті – Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого. Дійсно, через рік набула фактично щорічного оновлення тенденція видання підручників з податкового права в Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого.

Початок 90-х років ХХ століття. Незалежність України проявляється та відбивається у всіх сферах і напрямках втечі із радянського минулого. Склалися декілька викликів і тенденцій.

По-перше, виокремлення та практичне народження саме податкових відносин. Ні, не можна вважати, що податків до цього не було, але в умовах радянської моделі організації фінансових відносин перевага віддавалась не стільки податкам, скільки фактично конфіскації того, що підприємства заробили із виділенням їм певного “прожиткового мінімуму” (фонд матеріального заохочення, фонд соціально-культурних заходів і житлового будівництва, фонд розвитку виробництва)². Тому податкові відносини зводились до окремих податків з громадян³, колгоспів, кооперативних та громадських

¹ *Налогове право України: учебное пособие* (Н Бархтян, И Криницький, Н Кучерявенко (руководитель авторского коллектива), В Лазарев, Е Шевердина, Харьков-Иловайск, 1994) 266.

² Див. докладніше: Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. 1, ч. 2: Генезис налогового регулирования: в 2 ч.* (Легас 2002) 628–9.

³ Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства: Закон України від 5 липня 1991 р. № 1306-ХП (Закон не застосовується на території України згідно із Законом № 2215-IX від 21.04.2022) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-12#Text>> (дата звернення: 30.04.2024); О податку на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. <<https://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data04/tex16436.htm>> (дата звернення: 30.04.2024).

© Микола Кучерявенко, 2024

організацій⁴. Але для незалежної України така ситуація була неприйнятною. До того ж, для адекватного відображення стану розвитку суспільних відносин у сфері оподаткування в 1990 р. були утворенні спеціальні органи, компетенція яких зосереджувалася саме на контролі за справлянням податків та зборів⁵.

По-друге, принципове реформування законодавства, яке регулювало сплату податків та зборів. На межі 1991–1992 рр. склалася дуже непроста, певною мірою конфліктна ситуація, коли закони УРСР⁶ застосовувались поряд з законодавчими актами незалежної України. Крім того, цікавим було те, що поряд із законами України⁷ до системи податкового законодавства входили підзаконні акти, які мали юридичну силу закону. До таких актів належали декрети Кабінету Міністрів України⁸, які були прийняті протягом півріччя в 1992–1993 рр. Певний декретний вибух стався 26 грудня 1992 р., коли з'явилась переважна більшість декретів Кабінету Міністрів України, що регулювали податкові відносини. Коригування податкового законодавства надалі здійснювалось через зміни у відповідних законах, і лише з 1 січня 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України.

По-третє, коригування навчальних дисциплін. Новий посттоталітарний рівень суспільних відносин зумовив кардинальні зміни як у наборі навчальних дисциплін, так і в методиці їх викладання. Створена в 1991 р. кафедра правових основ підприємництва та фінансового права університету об'єднала дві найактуальніші тенденції в становленні нетрадиційних для радянського минулого поглядів та уявлень, наукових теорій. Одна із цих тенденцій віддзеркалювала всі напрями, які пов'язувались з правовим упорядкуванням підприємницьких відносин, що в підсумку мало наслідком появу комплексу господарсько-правових дисциплін. Друга тенденція охоплювала фінансово-правовий блок, викладачі якого забезпечували викладання таких

⁴ О подоходном налоге с кооперативных и общественных организаций: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 1 марта 1979 г. <<https://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex13895.htm>> (дата звернення: 30.04.2024); О подоходном налоге с колхозов: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 11 августа 1948 г. <https://ru.wikisource.org/wiki/Указ_Президиума_ВС_СССР_от_11.08.1948_о_подоходном_налоге_с_колхозов> (дата звернення: 30.04.2024).

⁵ Про створення державної податкової служби в Українській РСР: Постанова Ради Міністрів Української РСР від 12 квітня 1990 р. № 74 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

⁶ Див.: Про систему оподаткування: Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19910625#Text>> (дата звернення: 30.04.2024); Про державну податкову службу в Українській РСР: Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12/ed19901204#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

⁷ Наприклад: Про оподаткування доходів підприємств та організацій: Закон України від 21 лютого 1992 р. № 2146-ХІІ <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2146-12#Text>> (дата звернення: 30.04.2024); Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11 грудня 1991 р. № 1963-ХІІ <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12#Text>> (дата звернення: 30.04.2024) і т. д.

⁸ Див.: Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 14-92 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text>> (дата звернення: 30.04.2024); Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 18-92 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>> (дата звернення: 30.04.2024); Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56-93 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>> (дата звернення: 30.04.2024); Про податок на промисел: Декрет Кабінету Міністрів України від 17 березня 1993 р. № 24-93 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/24-93#Text>> (дата звернення: 30.04.2024) і т. д.

дисциплін, як: “Фінансове право”, “Податкове право”, “Банківське право”, “Правове регулювання фінансово-кредитного механізму”. На відміну від фінансового права решта були абсолютно нові для викладання.

По-четверте, відсутність підручників і навчальних посібників. Тобто це не означало, що підручників не було взагалі. Вони були, але радянські. На певний нетривалий час ще можна було б допустити використання підручників щодо опанування сталих традиційних знань (теорія держави та права, історія держави та права і т. д.). Але виключно на нетривалий час, бо залишки комуністичної ідеології, яка формувала засади наукових поглядів у таких виданнях, не давали підстав розглядати їх як сталий навчальний матеріал. Решта підручників з традиційних правових дисциплін теж потребували принципового коригування, бо поява національного законодавства провела межу між радянським законодавчим масивом і законодавством незалежної України. Найскладніша ситуація була пов’язана із підручниками та навчальними посібниками з тих дисциплін, яких до недавнього часу не було взагалі. І саме до них належало податкове право. Саме тому об’єктивні вимоги для появи такого підручника з податкового права були очевидними. І ми зробили це першими.

Авторський колектив цього першого підручника складався із викладачів, які забезпечували на кафедрі правових основ підприємництва та фінансового права викладання фінансово-правових дисциплін та авторів, які мали відповідний досвід щодо відносин оподаткування (Н. Барахтян, І. Криницький, М. Кучерявенко, В. Лазарев, О. Швердіна). Не можна вважати це видання найдосконалішим, але важливо, що воно започаткувало вихідні засади структурування курсу (Поняття податку. Податкова система. Податки з юридичних осіб. Податки з фізичних осіб. Місцеві податки та збори. Контроль за справлянням податків); було запропоновано та використано певний глосарій, основи термінології, яка використовувалась і є актуальною досі; тексти основних законодавчих актів щодо податків і зборів, які справлялись на початок 1994 р.

Ця подія зумовила певний якісний поштовх, який сприяв не лише кількісному зростанню навчальної літератури такого типу, а й появи наукових продуктів іншого типу. Так, починалося все з простого – інкорпораційних збірників, які характеризували стан податкового законодавства у відповідний період⁹. Підручник з податкового права витримав на сьогодні понад 30 видань¹⁰. Окремий блок склали видання за межами України¹¹. Триває робота над виданням Курсу податкового права в 6 томах (8 книгах)¹².

⁹ Н Кучерявенко, *Налогове право: учебник* (Консум 1998) 447.

¹⁰ Див. наприклад: Н Кучерявенко, І Криницький, *Налогове право* (Ксилон 1995); Н Кучерявенко, *Налогове право: учебник* (Легас 2001); *Податкове право: навч. посібник* (М Кучерявенко ред, Юрінком Інтер 2003); *Податкове право: підручник* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023); *Податкове право (схеми)* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023).

¹¹ Див.: М Дамирчиев, Н Кучерявенко, С Рагімова, *Налогове право Азербайджанской Республики: учебное пособие* (А Касумов ред, Qapın 2009); *Налогове право: учебное пособие* (Ш Кубиев гл ред, Н. Кучерявенко, Ш. Тошматов ред, Ташкент: MATRIX 2022).

¹² Див.: Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. I: Генезис налогового регулирования: в 2 ч. Ч. 1* (Легас 2002); Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. I: Генезис налогового регулирования:*

Микола Кучерявенко

Складність і важливість податково-правового регулювання зумовили не лише постійну роботу над підручниками та навчальними посібниками з податкового права. Об'єктивно народилась і була реалізована потреба в отриманні якісного видання податково-процесуального характеру¹³. Складно переоцінити й видання науково-практичних коментарів Податкового кодексу України. Перший із них побачив світ уже через три місяці після набуття чинності цим кодифікованим актом¹⁴. Тобто 30 років не були змарновані, а були плідними для науковців у створенні навчальних продуктів з податкового права.

в 2 ч. Ч. 2 (Легас 2002); Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права* (Легас 2004); Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге* (Легас – Право 2005).

¹³ Див.: Н Кучерявенко, *Налоговый процесс: учебное пособие* (Алерта, КНТ, ЦУЛ 2010).

¹⁴ Н Кучерявенко, *Научно-практический комментарий к Закону Украины "О системе налогообложения"* (Консум 1998); *Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч.* (М Кучерявенко ред, Право 2011) Ч. 1: *Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч.* (М Кучерявенко ред, Право 2011) Ч. 2.



Ігор Криницький

доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент НАПрН України,
старший науковий співробітник,
заслужений діяч науки і техніки України,
директор Полтавського юридичного інституту
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Полтава, Україна)
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-8067-6769>
krynytskyi@ukr.net

УДК 347.73:336.22

СТРУКТУРА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ: ПЕРСПЕКТИВИ ПРАВОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

Анотація. Перманентна трансформація суспільних відносин у сфері оподаткування потребує передусім своєчасної реакції фахівців-фінансистів, консенсусу парламентарів не тільки у визначенні податкової системи, а й щодо конструювання основних податково-правових категорій, закріплення засад оподаткування, регламентації правового механізму конкретних податків і зборів. Водночас концепція побудови податкової системи України досі не сформована, деталізація її структурних елементів залишається на узбіччі наукових інтересів.

Метою статті є систематизація поглядів вчених і підходів, реалізованих у вітчизняному законодавстві щодо побудови податкової системи, з'ясування її специфіки, співвідношення зі структурою бюджетної системи та окреслення ефективних векторів правової конструкції.

Історія вітчизняного нормотворення знає випадки встановлення і справляння податкових платежів, що формально не включалися до переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів (наприклад, збору на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим та збору на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим). Таке порушення принципів структурованості й системності податкового законодавства не кануло в минуле. Майже десять років тому було встановлено військовий збір, тимчасовий податковий платіж, що сплачується платниками й досі, проте не згадується в статтях 9 і 10 Податкового кодексу України. Зазначена вада податкового законодавства зумовлює необхідність перегляду профільного кодексу, закріплення умов унеможливлення повторення подібних ситуацій, фіксації чіткої та зрозумілої структури вітчизняної податкової системи.

Обґрунтовано, що, зважаючи на потребу дотримуватись принципу кореляції побудови бюджетної і податкової систем, а також європейського принципу максимально податкової достатності всіх рівнів бюджетів, адресності та результативності оподаткування, структуру податкової системи України доцільно формувати на новій засадничій базі та законодавчо закріпити існування як її складових таких груп податків і зборів: загальнодержавні, республіканські (Автономної Республіки Крим), обласні, районні, локальні (міста, селища, села).

У висновках наголошується, що необхідно врахувати при здійсненні наукових розвідок, проведенні законопроектної роботи щодо конструювання податкової системи України її взаємозв'язаності з бюджетною системою, зважати на особливості нових українських реалій та європейську перспективу нашої держави.

Аргументовані рекомендації щодо внесення змін і доповнень до Основного Закону нашої держави, а також пропозиції щодо коригування нормативних приписів Бюджетного і Податкового кодексів України, деяких інших законодавчих актів.

Ключові слова: податкове право; бюджетна система; податкова система; структура; загальнодержавні податки та збори; регіональні податкові платежі; місцеві податки і збори; податкове законодавство України.

Стрімке становлення і подальший розвиток вітчизняної системи податків і зборів супроводжується як позитивними зрушеннями в правовому забезпеченні суспільних відносин у сфері оподаткування, так і наявністю низки проблемних вузлів з фіскального забезпечення публічних фондів коштів, які потребують невідкладного вирішення. Наразі можемо спостерігати намагання мінімізації негативних факторів податкового регулювання на доктринальному, законотворчому та правозастосовному рівнях. На увагу об'єктивного дослідника в окресленому контексті заслуговує широке коло питань, дотичних до такої економіко-правової категорії, як податкова система України: від дослідження її ретроспективних аспектів, вивчення зарубіжного досвіду нормативного закріплення, теоретичного аналізу правової природи до формулювання законодавчої дефініції, виокремлення концептуальних засад структурування податкової системи.

Значення розв'язання наведених питань передусім пов'язане з тим, що саме податкова система, з одного боку, слугує гарантією фінансової незалежності держави, з другого – через податкові важелі вона справляє регульований вплив на економічні процеси в країні. При цьому окреслене системне утворення не може бути автономним від суспільства та держави. Невипадково її часто, і цілком справедливо, називають атрибутом держави. Водночас податкова система має динамічний, еволюціонуючий характер, адже повинна адекватно та своєчасно реагувати на зміни, що відбуваються в навколишньому світі. Конструктивний результат у цій площині значною мірою досягається завдяки вмілому комбінуванню податків і зборів, обранню пріоритетних напрямів докладання владних зусиль.

У науковій літературі можемо натрапити на точку зору, згідно з якою податкова система України за своїм складом і структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн¹. На думку вчених, вона створювалася за зразком європейських податкових систем² і складається з тих самих податків, які є типовими для європейських країн³. Загалом підтримуємо такий підхід, проте вважаємо, що завжди треба пам'ятати про національні особливості, які притаманні податковій системі України. Вони стосуються як її компонентів (груп податків і зборів), так і конкретного податкового інструментарію.

При цьому важливість податкової системи жодним чином не зменшує критичного ставлення до неї. Ключовою у цьому аспекті є теза “ідеальної податкової системи не існує”⁴. І загалом оцінка суспільством податкової си-

¹ І Годнюк, Д. Семеній, ‘Стан і проблеми реформування податкової системи України’ *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. Ч. 2 (ЛНАУ 2021) 49; Є Найдьон, В. Сандул, ‘Напрями удосконалення податкової системи України на основі аналізу досвіду іноземних держав’ [2020] 4(1) *Юридична наука* 126.

² О. Пабат, ‘Податкова система України як об'єкт правового регулювання’ [2014] 3 *Право і безпека* 74.

³ Ю. Дрогозов, В. Дубровський, *Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. Аналітична розробка* (Посольство Чеської Республіки в Україні 2015) 4.

⁴ С. Мережко, Н. Ушолік, О. Лизунова, ‘Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України’ [2021] 25 *Економіка та суспільство* <<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-76>>

стеми України, що є негативною, з часом не змінюється⁵. Хоча заради справедливості варто зазначити, що податкові системи критикувались і критикуються в усіх країнах, в усі часи⁶. Відповідно податкова система України, безперечно, потребує змін⁷. Це твердження не викликає жодних заперечень. Модернізацію вітчизняної податкової системи слід визнати обов'язковою складовою податкової реформи. Головне – у якому напрямі рухатимуться перетворювачі.

Такі характеристики податкової системи нашої держави викликають природну зацікавленість у вітчизняних вчених: практично у всіх наукових розвідках щодо специфіки правового регулювання у сфері оподаткування міститься аналіз тих чи інших ракурсів податкової системи. Водночас ставлення до правового аналізу структури податкової системи зовсім інше: крім академіка М. Кучерявенка, у фундаментальних роботах якого об'єктивно й усебічно розкриваються ці питання, можна назвати лише кількох дослідників, які вивчали різноманітні правові аспекти побудови податкової системи України на дисертаційному рівні (О. Барін, М. Дамірчиєв, І. Пирога, О. Покатаєва, О. Радишевська, Т. Цимбал). При цьому, з одного боку, має місце недостатня розробленість відповідних теоретичних положень, з другого – більшість науковців уникають звернення до цієї тематики. Напевне, фахівці-фінансисти вважають, що нібито всі проблемні питання вирішені й немає потреби втручатися в питання каркасу податкової системи ні на доктринальному, ні на законодавчому рівні. Вочевидь такий підхід зумовлений стабільністю цього системного утворення (адже виокремлення загальнодержавних і місцевих податків і зборів як складових податкової системи відбулося ще на початку її формування) і його вдаваною простотою (структурування здійснюється за лінією “загальнодержавні – всі інші”). Отже, головні зусилля представники фінансового права спрямовують на включення / виключення до/з існуючих рівнів податкової системи конкретних податків і зборів, а також на коригування їх правового механізму.

У науковому співтоваристві панівною натепер є позиція, згідно з якою податкова система – це сукупність податків і зборів, що справляються на території нашої держави. Інколи вчені відходять від дослівного цитування положень Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁸ і визначають податкову систему, наприклад, як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку⁹. Така варіативність суттєво не впливає на сутність аналізованого феномену й повною мірою відбиває підхід, реалізований у п. 6.3 ст. 6 ПК України. Саме в такий спосіб у законодавстві було вперше нормативно закріплено

⁵ О. Пабат, ‘Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки’ [2015] 4 Право і безпека 47.

⁶ О. Ряба, Н. Гончарук, ‘Реформування податкової системи України в контексті міжнародної інтеграції’ [2010] 2(2) Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки 215.

⁷ Годнюк, Семеній (н 1) 51.

⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

⁹ О. Замасло, І. Приймак, О. Грін, *Податкова система: навчальний посібник* (ЛНУ імені Івана Франка 2011) 29.

термін “податкова система України”, адже раніше використовувалася категорія “система оподаткування”¹⁰. Отже, фінансово-правова доктрина і законодавство у цьому питанні корелюються між собою. Натомість були періоди, коли між ними існували суттєві суперечності – податкова система ототожнювалась нормотворцем із системою оподаткування¹¹, з системою податкових органів¹², а також розглядалась як окрема від системи оподаткування категорія¹³. Та й визначення системи оподаткування, що містилося в ч. 4 ст. 2 Закону України “Про систему оподаткування”, ‘сукупність податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку’¹⁴, як бачимо, у ключових аспектах аналогічне сучасній дефініції податкової системи. Така термінологічна “різнобарвність” і колізійність спричиняли проблеми як на доктринальному, так і на законодавчому та правозастосовному рівнях. Тож маємо констатувати, що позиція законотворця не просто коливається – реалізовані ним підходи часто принципово різняться. При цьому зазвичай така трансформація здійснюється безпідставно.

Представники вітчизняної фінансово-правової науки зазвичай рухаються у кільватері позиції парламентарів. Зрозуміло, що це найпростіший та найменш витратний шлях, проте він практично виключає критичний аналіз нормативних приписів, а їх наукова оцінка потрібна зважаючи на “якість” чинного законодавства. Визначальне місце у цьому контексті посідає питання юридичної термінології, дотримання правил дефінітування. Вона виступає тим інструментом, який дає змогу не лише сформулювати зміст юридичного документа, а й забезпечити адекватне усвідомлення суб’єктами змісту правової вимоги¹⁵. І тут треба одразу ж перекинути місток між визначенням будь-якого явища і його побудовою (конструкцією). Вони тісно зв’язані між собою.

Інше важливе положення: структура як внутрішня будова чого-небудь властива об’єктам, що являють собою системи. Вона виділяється шляхом встановлення сутнісних, відносно стійких зв’язків між їх елементами при

¹⁰ О Пабат, ‘Щодо стану правового регулювання податкової системи України’ *Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку: матеріали науково-практичної конференції* (ХНУВС 2012) 156.

¹¹ Про Єдину робочу групу з узгодження проектів законів України та інших актів законодавства з питань реформування податкової системи: розпорядження Президента України від 10 вересня 1996 р. № 267/96-рп <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/267/96-%D1%80%D0%BF#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

¹² Про відзначення працівників податкової системи України: Указ Президента України від 15 липня 1997 р. № 645/97 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/645/97>> (дата звернення: 11.04.2024).

¹³ Про утворення робочої групи для вивчення впливу податкової системи на господарську діяльність підприємств і організацій та підготовки проектів законодавчих актів щодо лібералізації податкового законодавства: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 серпня 1994 р. № 609-р <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/609-94-%D1%80>> (дата звернення: 11.04.2024); Про склад Робочої групи з підготовки пропозицій та законопроектів щодо вдосконалення податкової системи України: розпорядження Президента України від 18 листопада 1995 р. № 416/95-рп <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/416/95-%D1%80%D0%BF>> (дата звернення: 11.04.2024).

¹⁴ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII (втратив чинність на підставі Кодексу № 2755-VI (2755-17) від 02.12.2010) <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1251-12#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

¹⁵ М Любченко, *Юридична термінологія: поняття, особливості, види* (Права людини 2015) 7.

частковому або повному абстрагуванні від якісних характеристик цих елементів¹⁶. На нашу думку, можна сказати навіть категоричніше: система – це завжди структура. Наведену тезу цілковито можна екстраполювати й на податкову систему – вона завжди має каркас. Це засадничий момент: структура податкової системи в будь-який час – це виокремлення кількох рівнів. Інше питання – які підстави обираються для цього виокремлення та групування. Практика свідчить, що вони можуть бути різні.

Включення до податкової системи при її формуванні певної кількості податків (їх груп) не є самоціллю. Що ж до чинників, із урахуванням яких відбувається організація системи податків і зборів, то до них зазвичай відносять: адміністративно-територіальний устрій держави; розподіл компетенції органів держави щодо встановлення, введення і справляння податків і зборів; податковий тиск; принципи оподаткування, податкової політики та ін. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, що визначає обсяг бюджетних витрат¹⁷. Вважаємо, що на цей системоутворювальний процес треба дивитися комплексно – через кругообіг публічних фінансів. Тому, на нашу думку, не слід ігнорувати бюджетні доходи, передусім – податкові надходження до бюджетів. Саме тісний зв'язок бюджетної і податкової систем є тим ключем, за допомогою якого можливо отримати ґрунтовну відповідь на запитання щодо оптимальності структури цих об'єднаних формувань.

Аналіз наукової літератури дає нам підстави виокремити кілька підходів, які реалізуються вітчизняними вченими щодо розуміння податкової системи та її структури, умовно їх можна назвати як: а) надширокий (характеризується багатоваріантністю). Його прихильники, зокрема, відносять до складових частин податкової системи України: платників податків, об'єкти оподаткування, податкову базу, ставку податку, процедуру податкового розрахунку, податковий період, термін і спосіб сплати податків, період і процедури звітування про розрахунок та сплату податків¹⁸ або включають до її інституціонально-функціональної структури як компоненти: 1) систему податкового законодавства; 2) систему податків і зборів як сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів; 3) систему органів виконавчої влади, які справляють податки і збори; 4) систему адміністрування податків і зборів; 5) систему оподаткування¹⁹. У першому прикладі фактично йдеться про елементи податково-правового механізму, в другому – про формування всеохопної конструкції у сфері оподаткування; б) широкий. Науковці, які обстоюють таку точку зору, відносять до податкової системи всі інші обов'язкові платежі, що надходять до бюджетів різних рівнів²⁰. Тож не можемо підтримати зазначений підхід, адже в такому випадку її периметр не

¹⁶ П Йолон, 'Структура', *Філософський енциклопедичний словник* (В Шинкарук голова редколегії, НАН України, Ін-т філософії імені Г. С. Сковороди, Абрис 2002) 611.

¹⁷ М Кучерявенко, 'Податкова система', *Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право* (М Кучерявенко голова редколегії, Право 2010) 339.

¹⁸ Найдзон, Сандул (н 1) 128.

¹⁹ З Варналій, 'Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації' [2018] 2 Економічний дискурс. Міжнародний науковий журнал 18.

²⁰ Т Томнюк, *Податкова система: навчальний посібник* (ЧТЕІ ДТЕУ 2022) 44.

обмежується тільки податками і зборами, і до податкової системи належати- муть, наприклад, штрафи, які за своєю сутністю не є податковими платежа- ми; в) ототожнювальний. Автори, які дотримуються такої позиції, ототож- нюють податкову систему й систему оподаткування²¹. Певною мірою таке розуміння наведених системних утворень було припустиме до ухвалення ПК України, але навряд чи така термінологічна непохитність є виправданою тепер, після кодифікації профільного законодавства; г) вузький. Прихиль- ники такого підходу як складові податкової системи розглядають тільки за- гальнодержавні податки і збори²². На нашу думку, це хибний крок, адже таке штучне звуження різновидів податкових платежів призводить до ігноруван- ня чинних законодавчих приписів, які передбачають встановлення, введен- ня та справляння ще й місцевих податків і зборів; д) легальний. Він полягає у дублюванні закріпленого в ПК України визначення і дворівневої структу- ри податкової системи. Наразі він домінує в академічному середовищі.

Вважаємо, що жодний з наведених підходів у частині структури подат- кової системи не є переконливим. Цілком слушною є позиція академіка М. Кучерявенка, який стверджує, що поняття “податкова система” не є виключно категорією податково-правового регулювання, адже має ком- плексне інституційне значення на межі бюджетного і податкового права²³. Відповідно питання побудови податкової системи України є бюджетно- податковим, отже, його варто вирішувати через призму тісної “співпраці” цих провідних підгалузей фінансового права. Саме тісний зв’язок бюджет- ної і податкової систем є тим ключем, за допомогою якого можливо отри- мати ґрунтовну відповідь на запитання щодо оптимальності структури цих об’єднаних формувань.

Українські науковці за допомогою бінарної текстуальної компоненти “бюджетно-податкова” конструюють низку економіко-правових термінів, зокрема: бюджетно-податкова система²⁴, бюджетно-податкова підсистема²⁵, бюджетно-податкова безпека²⁶, бюджетно-податковий механізм²⁷, бюджетно-

²¹ Д Мальована, Ю Старкова, М Шашко, ‘Сучасна система податків України та її основні недоліки’ [2021] 11 Юридичний науковий електронний журнал 471; А Філенко, ‘Інституційні аспекти податкової систе- ми України та напрями підвищення їх ефективності’ [2013] 259 Культура народів Причорномор’я 77.

²² М Волощук, І Матьола, Т Карабін, О Білаш, *Становлення та розвиток податкової системи України* (Видавництво Олександри Гаркуші 2021) 24.

²³ Кучерявенко (н 17) 339.

²⁴ М Кучерявенко, ‘Типи бюджетно-податкових систем: перспективи правового регулювання в Україні’ Проблеми вдосконалення правового регулювання місцевого самоврядування: матеріали науко- во-практичної конференції (Харків 2002) 243–5; І Щепликіна, *Фінансові системи зарубіжних країн: конспект лекцій* (Запорізький національний університет 2019) 9.

²⁵ О Олійник, ‘Сучасні теоретичні підходи до визначення функцій та завдань фінансової системи’ [2013] 181 Науковий вісник НУБІП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес 200–9.

²⁶ *Бюджетно-податкова безпека: навчальний посібник* (Г Миськів ред, ЛьвДУВС 2021) 276.

²⁷ Є Гордієнко, ‘Особливості формування бюджетно-податкового механізму розвитку фінансової бази регіону’ [2013] 5 Науковий вісник ‘Фінанси, банки, інвестиції’ 13–20; В Тарангул, ‘Методологічні осно- ви бюджетно-податкового механізму забезпечення регіонального розвитку в Україні’ [2012] 34 Тор- гівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громад. харчування 181–92.

податкова політика²⁸, бюджетно-податкове регулювання²⁹, бюджетно-податкова реформа³⁰ і, навіть, бюджетно-податкове законодавство³¹. Використання такого об'єднувального фактора значною мірою виправдано пов'язаністю бюджетних і податкових важелів задля забезпечення публічних інтересів і покликано досягти суспільно корисних результатів і на макро-, і на мезорівнях. Водночас варто зауважити, що в таких двовекторних категоріях, за всієї тісної взаємозв'язаності компонентів, “лідуючою” є саме бюджетна складова. Логіка такого висновку ґрунтується на головному призначенні податкових платежів – наповненні дохідної частини бюджетів, на тому, що податок чи збір “не працює” за відсутності свого адресата (конкретного бюджету). Не випадково не знайдемо ні в науковому, ні в законодавчому вжитку термінів на кшталт “податково-бюджетний”.

Різноманітність і численність бюджетів спонукає вчених до пошуку притаманних їм загальних рис, проведення класифікації й побудови стрункої та зрозумілої бюджетної системи. Зрозуміло, що національні бюджетні системи мають свою специфіку. Сучасні науковці пропонують виокремлення певних підсистем (ланок, рівнів). Наголошується, що в зарубіжних країнах існують, як правило, три- або чотирирівневі бюджетні системи. Як приклад першої з них, наводяться Швеція (бюджет центрального уряду, бюджети ленів та бюджети комун); Велика Британія (центральный бюджет, бюджети графств та бюджети округів); Японія (центральный бюджет, бюджети префектур та бюджети муніципалітетів); країни Північної Європи (Норвегія, Фінляндія); країни Східної Європи (Польща, де функціонують: бюджет центрального уряду, бюджети воєводств та бюджети гмін). Прихильники поділу бюджетної системи на чотири рівні передусім згадують Францію (виокремлюють бюджет центрального уряду, бюджети регіонів, бюджети департаментів та бюджети комун)³², хоча в межах окресленої позиції можливі певні коливання у контексті віднесення конкретної країни до того чи іншого різновиду бюджетної системи. Зокрема, у науковій літературі можемо натрапити на твердження, що не тільки бюджетна система Франції, а й Японії

²⁸ І Чугунов, В Макогон, ‘Бюджетно-податкова політика в умовах невизначеності’ [2023] 4 *Scientia fructuosa* 19–31.

²⁹ Є Дуліба, ‘Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект’ (автореф дис докт юрид наук 2019) 2.

³⁰ М Гончаренко, ‘Вплив бюджетно-податкової реформи на зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування’ [2015] 2 *Актуальні проблеми державного управління* 105–12.

³¹ Н Рибачок, ‘Оптимізація бюджетно-податкового законодавства як фактор зростання економіки’ *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції. Ч. II* (Алерта 2011) 241, 244; Р Сорока, ‘Реформа бюджетно-податкового законодавств в Україні’ [2015] 2 *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія: Економічна* 138–50.

³² Н Гвазава, ‘Місцеві бюджети та міжбюджетні відносини в зарубіжних країнах’ [2012] 3 *Держава та регіони. Серія: Державне управління* 108; Н Буряк, С Лукаш, ‘Зарубіжний досвід бюджетного регулювання місцевих бюджетів’ *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Збірник тез доповідей укладено за матеріалами Дев'ятої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених* (Тернопільський національний економічний університет 2012) 31.

складається з чотирьох ланок (державного бюджету, бюджетів місцевих органів влади, спеціальних фондів, фінансів державних підприємств)³³.

Науковці обстоюють і інші підходи. Принципово інша позиція ґрунтується на протиставленні побудови бюджетних систем в унітарних і федеративних державах, стверджується, що загалом у країнах світу існують дві форми організації бюджетної системи – унітаризм і федералізм³⁴. Наголошується, що модель бюджетної системи держави залежить від форми державного устрою (національно-територіальної організації державної влади, яка характеризує співвідношення частини держави і її органів між собою і з державою в цілому)³⁵ і може бути дворівневою в унітарних державах (Франція, Велика Британія, Італія, Данія, Норвегія, Іспанія, Швеція, Польща, Болгарія та ін.) або багаторівневою (трирівневою) у федераціях (Німеччина, США, Австралія, Австрія, Канада, Швейцарія та ін.)³⁶. Як доконаний наводиться факт, що у федеративній, конфедеративній та унітарній державах бюджетний устрій різниться³⁷.

Зазначений підхід вітчизняні вчені екстраполюють на бюджетну систему України. Стверджується, що наша держава є унітарною, тому вона має дворівневу бюджетну систему, що складається з державного та місцевих бюджетів³⁸. На підтвердження такої позиції науковці відсилають до чинного законодавства та констатують, що бюджетна система України є віддзеркаленням ст. 133 Основного Закону України³⁹ щодо системи адміністративно-територіального устрою України⁴⁰. Додатково наголошується, що така структурованість визначена Бюджетним кодексом України (далі – БК України)⁴¹.

На нашу думку, більш зваженою є позиція, яка враховує вітчизняні реалії та полягає в тому, що унітаризм і федералізм у чистому вигляді трапляються доволі рідко, переважно бюджетні системи містять ознаки як унітаризму, так і федералізму⁴². Тобто в реальному житті наявна певна гібридність цих відносин. Специфіка структури бюджетної системи України головним чином пов'язана з тим, що до складу нашої держави входить територіальне автономне утворення. Відтак, на нашу думку, республіканський бюджет (бюджет Автономної Республіки Крим) входить до бюджетної системи України

³³ Щєбликіна (н 24) 46, 86.

³⁴ В Дума, 'Міжнародний досвід формування бюджетного потенціалу місцевих фінансів' [2017] 13 Економіка і суспільство 1093.

³⁵ С Гусарев, А Олійник, О Слюсаренко, *Теорія права і держави: навчальний посібник* (Правова єдність 2008) 68.

³⁶ З Перощук, *Правові проблеми регулювання бюджетної системи України* (Місто 2014) 37.

³⁷ О Орлюк, *Фінансове право. Академічний курс: підручник* (Юрінком Інтер 2010) 234.

³⁸ Щєбликіна (н 24) 12.

³⁹ Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

⁴⁰ Перощук (н 36) 44.

⁴¹ К Токарева, 'Бюджетна система', *Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право* (М Кучерявенко голова редкол, Право 2010) 55; Л Воронова, *Фінансове право України: підручник* (Прецедент, Моя книга 2006) 118.

⁴² Дума (н 34) 1094.

як окремий різновид регіонального бюджету і є особливою ланкою бюджетної системи.

Свого часу подібної точки зору дотримувався й законотворець. Так, ч. 1 ст. 2 Закону України “Про бюджетну систему України”⁴³ передбачала, що бюджетна система складається з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів. Тобто було закріплено, що бюджетний каркас має три рівні. З ухваленням у 2001 р. БК України⁴⁴ ситуація у цій частині зазнала кардинальних змін. Уже в першій редакції п. 5 ч. 1 ст. 2 зафіксовано, що бюджетна система України є сукупністю державного бюджету та місцевих бюджетів. Бюджет Автономної Республіки Крим став одним із різновидів місцевих бюджетів (ст. 5 БК України). Наведені приписи не зазнали змін у чинному БК. Натомість слід вказати, що жодні умови (територіально-адміністративні, етнічні, соціальні, історичні тощо), які є визначальними при прийнятті рішення щодо бюджетного устрою, не змінилися. До того ж, статус Автономної Республіки Крим за Конституцією України не змінився, як і бюджетно-податкові повноваження його органів. А саме Основний Закон нашої держави є пріоритетним і первинним у цьому контексті. У разі ігнорування його приписів маємо справу з довільним законодавчим диктатом (через призму БК України). Отже, наведена трансформація є вкрай сумнівною.

Не поринаючи в дискусію щодо структури бюджетної системи, пропонуємо своє бачення цієї конструкції. На нашу думку, її каркас утворюють п’ять складових: державний бюджет України, республіканський бюджет (бюджет Автономної Республіки Крим), обласні бюджети, районні бюджети, локальні бюджети (міст, селищ, сіл). Всі ці різновиди називаються в БК України, натомість останні чотири ланки законодавець об’єднує в групу місцевих. Щодо визнання бюджету Автономної Республіки Крим місцевим ми вже свою думку висловили. Водночас аналіз складу доходів (зокрема, й податкових надходжень) загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, районних бюджетів та бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад свідчить, що вони різняться. Тому вважаємо, що варто вести мову про оптимізацію конструкції податкової системи, узгодження її з каркасом бюджетної системи: п’ять ланок податкової системи проти п’яти ланок бюджетної системи. Це відповідатиме принципів кореляції побудови бюджетної і податкової систем, а також європейському принципу максимальної податкової достатності всіх рівнів бюджетів, адресності та результативності оподаткування, зобов’язанням, які Україна визнала для себе обов’язковими у контексті виконання вимог Європейської хартії місцевого самоврядування⁴⁵. Наша держава повинна забезпечити, щоб при-

⁴³ Про бюджетну систему України: Закон України в редакції Закону № 253/95-ВР від 29 червня 1995 р. (втратив чинність на підставі Бюджетного кодексу № 2542-III (2542-14) від 21.06.2001) <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/512-12#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

⁴⁴ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2456-17#Text>> (дата звернення: 11.04.2024).

⁴⁵ Європейська хартія місцевого самоврядування (м. Страсбург, 15 жовтня 1985 р.) <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994_036#Text> (дата звернення: 11.04.2024).

Ігор Криницький

наймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формувалася за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону (п. 3 ст. 9 Хартії).

Додатковим аргументом на користь п'ятиланковості податкової системи України може стати потреба у формуванні її структури на новій засадничій базі. Вважаємо, що слушною є пропозиція щодо віднесення до принципів організації та функціонування податкової системи в Україні принципу розподілу податкових повноважень⁴⁶. Його реалізація передбачає чітке визначення меж компетенції відповідних органів щодо встановлення та введення податків і зборів на своїх територіях. Це стосується закріплення за конкретними органами повноважень у сфері встановлення, зміни або скасування податків. При цьому не можна говорити про реальну самостійність органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які не мають власної доходної бази⁴⁷. Отже, вважаємо за доцільне з метою правової оптимізації податкової системи законодавчо закріпити існування як її складових таких груп податків і зборів: загальнодержавні, республіканські (Автономної Республіки Крим), обласні, районні, локальні (міста, селища, села). Такий поділ зовсім не виключає подальшого об'єднання податкових платежів, виокремлення, наприклад, групи місцевих або регіональних податків і зборів.

У будь-якому разі в податковій системі нашої держави не повинні існувати податки або збори, які легально не віднесені до певного рівня податкової системи. Історія вітчизняного нормотворення знає випадки встановлення і справляння податкових платежів, що формально не включалися до переліку загальнодержавних і місцевих податків та зборів (наприклад, збору на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим та збору на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим). Таке порушення принципів структурованості й системності податкового законодавства не кануло в минуле. Майже десять років тому було встановлено військовий збір, тимчасовий податковий платіж, що сплачується платниками досі, проте не згадується в статтях 9 і 10 ПК України. Зазначена вада податкового законодавства зумовлює необхідність перегляду профільного кодексу, закріплення умов унеможливлення повторення подібних ситуацій, фіксації чіткої та зрозумілої структури вітчизняної податкової системи.

Висновки. Підсумовуючи наше дослідження, вважаємо за необхідне вказати на доцільність враховувати при здійсненні наукових розвідок, при проведенні законопроектної роботи щодо конструювання податкової системи України її безпосередню пов'язаність з бюджетною системою та зважати на особливості сучасних вітчизняних реалій та європейську перспективу нашої держави. Задля усунення прогалин у чинному законодавстві та "підняття" рівня регламентації ключових питань конструювання податкової та

⁴⁶ О Барін, 'Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи' (автореф дис канд юрид наук 2018) 11.

⁴⁷ Барін (н 46) 13.

бюджетної систем доречно закріпити їх дефініцію та структуру в Конституції України. Варто внести зміни та доповнення і до ст. 95 Основного Закону нашої держави щодо встановлення бюджетної і податкової систем України виключно Конституцією України. Задля реалізації наведених положень потрібно здійснити відповідне коригування нормативних приписів Бюджетного і Податкового кодексів України, деяких інших вітчизняних законодавчих актів.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Drohovor Yu, Dubrovskiy V, *Instytutsiini problemy ukrainskoi podatkovoi systemy ta shliakhy yikh vyrishennia: analitychna rozrobka* (Posolstvo Cheskoj Respubliki v Ukraini 2015).
2. Husariev S D, Oliinyk A Yu, Sliusarenko O L, *Teoriia prava i derzhavy: navchalnyi posibnyk* (Pravova yednist 2008).
3. Liubchenko M I, *Yurydychna terminolohiia: poniattia, osoblyvosti, vydy* (Prava liudyny 2015).
4. Orliuk O P, *Finansove pravo. Akademichnyi kurs: pidruchnyk* (Yurinkom Inter 2010).
5. Peroshchuk Z I, *Pravovi problemy rehuliuvannia biudzhethnoi systemy Ukrainy* (Misto 2014).
6. Shcheblykina I O, *Finansovi systemy zarubizhnykh krain: konspekt leksi* (Zaporizkyi natsionalnyi universytet 2019).
7. Tomniuk T L, *Podatkova systema: navchalnyi posibnyk* (ChTEI DTEU 2022).
8. Voloshchuk M H, Matola I I, Karabin T O, Bilash O V, *Stanovlennia ta rozvytok podatkovoi systemy Ukrainy* (Vydavnytstvo Oleksandry Harkushi 2021).
9. Voronova L K, *Finansove pravo Ukrainy: Pidruchnyk* (Pretsedent 2006).
10. Zamaslo O T, Pryimak I I, Hrin O V, *Podatkova systema: navchalnyi posibnyk* (LNU imeni Ivana Franka 2011).

Edited books

11. *Biudzhethno-podatкова bezpeka: navchalnyi posibnyk* (H Myskiv red, LvDUVS 2021).
12. Kucheriavenko M, 'Podatkova systema', *Velyka ukrainska yurydychna entsyklopediia: u 20 t. T. 6: Finansove pravo* (M Kucheriavenko holova redkol, Pravo 2010) 339.
13. Tokarieva K, 'Biudzhethna systema', *Velyka ukrainska yurydychna entsyklopediia: u 20 t. T. 6: Finansove pravo* (M Kucheriavenko holova redkol, Pravo 2010) 55.
14. Yolon P, 'Struktura', *Filosofskyi entsyklopedychnyi slovnyk* (V Shynkaruk holova redkol, NAN Ukrainy, In-t filosofii imeni H. S. Skovorody, Abrys 2002) 611.

Journal articles

15. Chuhunov I, Makohon V, 'Biudzhethno-podatкова polityka v umovakh nevyznachenosti' [2023] 4 *Scientia fructuosa* 19–31.
16. Duma V L, 'Mizhnarodnyi dosvid formuvannia biudzhethnoho potentsialu mistsevykh finansiv' [2017] 13 *Ekonomika i suspilstvo* 1093–99.
17. Filenko A S, 'Instytutsiini aspekty podatkovoi systemy Ukrainy ta napriamy pidvyshchennia yikh efektyvnosti' [2013] 259 *Kul'tura narodov Prichernomor'ja* 77–80.
18. Gvazava N H, 'Mistsevi biudzhety ta mizhbiudzhethni vidnosyny v zarubizhnykh krainakh' [2012] 3(39) *Derzhava ta rehiony. Seriia: Derzhavne upravlinnia* 108.
19. Honcharenko M V, 'Vplyv biudzhethno-podatkovoi reformy na zmitsnennia finansovoi osnovy mistsevoho samovriaduvannia' [2015] 2 *Aktualni problemy derzhavnoho upravlinnia* 105–12.
20. Hordiienko Ye S, 'Osoblyvosti formuvannia biudzhethno-podatkovoho mekhanizmu rozvytku finansovoi bazy rehionu' [2013] 5 *Naukovyi visnyk: Finansy, banky, investytsii* 13–5.

21. Malovana D O, Starkova Yu O, Shashko M D, 'Suchasna systema podatkov Ukrainy ta yii osnovni nedoliky' [2021] 11 Yurydychni naukovyi elektronnyi zhurnal 469–72.
22. Merezko S P, Usholik N R, Lyzunova O M, 'Porivnialnyi analiz podatkovykh system zarubizhnykh krain ta Ukrainy' (2021) 25 Ekonomika ta suspilstvo <<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-76>>.
23. Naidon Ye M, Sandul V A, 'Napriamy udoskonalennia podatkovoi systemy Ukrainy na osnovi analizu dosvidu inozemnykh derzhav' [2020] 4 Yurydychna nauka 125–32.
24. Oliinyk O O, 'Suchasni teoretychni pidkhody do vyznachennia funktsii ta zavdan finansovoi systemy' [2013] 181 Naukovyi visnyk NUBIP Ukrainy 200–9.
25. Pabat O V, 'Skladovi elementy podatkovoi systemy Ukrainy ta yikh orhanizatsiino-pravovi zv'iazky' [2015] 4 Pravo i bezpeka 47–50.
26. Pabat O V, 'Podatkova systema Ukrainy yak ob'iekt pravovoho rehuliuвання' [2014] 3 Pravo i bezpeka 71–5.
27. Riaba O I, Honcharuk N V, 'Reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy v konteksti mizhnarodnoi intehtatsii' [2010] 2(2) Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu 212–5.
28. Rybachok N P, 'Optimizatsiia biudzhethno-podatkovoho zakonodavstva yak faktor zrostantia ekonomiky' [2011] II Finansove pravo u XXI storichchi: zdobutky ta perspektyvy 241–4.
29. Soroka R S, 'Reforma biudzhethno-podatkovoho zakonodavstva v Ukraini' [2015] 2 Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnogo universytetu vnutrishnikh sprav 138–50.
30. Taranhul V, 'Metodolohichni osnovy biudzhethno-podatkovoho mekhanizmu zabezpechennia rehionalnoho rozvytku v Ukrainy' [2012] Torhivlia i rynok Ukrainy 181–92.
31. Varnalii Z S, 'Podatkova systema Ukrainy: instytutsionalno-funktsionalna struktura ta shliakhy modernizatsii' [2018] 2 Ekonomichnyi dyskurs. Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal.

Conference papers

32. Buriak N B, Lukash S V, 'Zarubizhnyi dosvid biudzhethnoho rehuliuвання mistsevykh biudzhethiv' v *Ekonomichnyi i sotsialnyi rozvytok Ukrainy v XXI stolitti: natsionalna identychnist ta tendentsii hlobalizatsii: materialy IX mizhnar nauk-prakt konferentsii* (Ternopil'skyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet 2012) 10.
33. Hodniuk I V, Semenii D V, 'Stan i problemy reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy' v *Aktualni problemy suchasnoho biznesu: oblikovo-finansovyi ta upravlinskyi aspekty: materialy III mizhnar nauk-prakt internet-konferentsii* (LNAU 2021) 49-3.
34. Kucheriavenko M P, 'Typy biudzhethno-podatkovykh system: perspektyvy pravovoho rehuliuвання v Ukraini' v *Problemy vdoskonalennia pravovoho rehuliuвання mistsevoho samovriaduvannia: materialy nauk-prakt konferentsii* (Kharkiv 2002) 243-3.
35. Pabat O V, 'Shchodo stanu pravovoho rehuliuвання podatkovoi systemy Ukrainy' v *Administratyvne pravo Ukrainy: suchasnyi stan ta shliakhy rozvytku: materialy nauk-prakt konferentsii* (KhNUVS 2012) 155-3.

Theses

36. Barin O R, 'Pravovi osnovy podatkovoi systemy Ukrainy: suchasnyi stan, osnovni elementy, pryntsyipy' (avtoref dys kand yuryd nauk, 2018).
37. Duliba Ye V, 'Fiskalna funktsiia derzhavy: administratyvno-pravovyi aspekt' (avtoref dys kand yuryd nauk, 2019).

Ihor Krynytskyi

THE STRUCTURE OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE:
PROSPECTS OF LEGAL OPTIMIZATION

ABSTRACT. The permanent transformation of social relations in the field of taxation predominantly requires a timely response from financiers, a consensus of parliamentarians over not only the defining of the tax system, but also regarding the construction of the main tax and legal categories, securing the principles of taxation, regulation of the legal mechanism of specific taxes and fees. Instead, the concept of creating the tax system of Ukraine has not yet been framed and the detailing of its structural elements remains on the sidelines of scientific interests.

The article is aimed at systematizing scholars' views as well as approaches implemented in domestic legislation concerning the construction of the tax system, elucidation of its specifics, its correlation with the structure of the budget system, and outlining the effective vectors of the legal construction.

The history of domestic rule making knows cases of assigning and collecting tax payments that were not formally included in the list of national and local taxes and fees (for example, a fee for the development of a recreational complex in the Autonomous Republic of Crimea and a fee for the development of passenger electric transport in the Autonomous Republic of Crimea). This type of violation of the principles of structure and consistency in tax legislation did not become the thing of the past. Almost ten years ago, a military contribution was established, a temporary tax payment that is still paid by taxpayers, but is not mentioned in Articles 9 and 10 of the Tax Code of Ukraine. The specified flaw in the tax legislation stipulates the need to revise the specialized code, establish the conditions for preventing the repetition of similar situations, and devise a clear and understandable structure of the domestic tax system. It has been substantiated that, in view of the need to adhere to the principle of correlation in the construction of budget and tax systems, as well as the European principle of maximum tax sufficiency of all levels of budgets, targeting and effectiveness of taxation, it is expedient to form the structure of the tax system of Ukraine on a new foundation and legislate the presence of the following groups of taxes and fees as its constituents: national, republican (the Autonomous Republic of Crimea), regional, district, local (cities, towns, villages).

The conclusions emphasize that while undertaking scientific research and conducting legislative work on the design of the tax system of Ukraine it is necessary to take into consideration its interconnection with the budget system, to bear in mind the peculiarities of modern domestic realities and the European perspective of our country.

The recommendations regarding the introduction of amendments and additions to the Fundamental Law of our state, as well as proposals for the correction of normative prescriptions of the Budget and Tax Codes of Ukraine, some other domestic legislative acts have been substantiated.

KEYWORDS: tax law; budget system; tax system; structure; national taxes and fees; regional tax payments; local taxes and fees; tax legislation of Ukraine.



Олександр Савві

юрист Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, аспірант кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)
ORCID ID: <http://orcid.org/0009-0008-9156-8908>
savvitobe@gmail.com

УДК 347.73:336.22

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ДИСБАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

Анотація. Принципово важливим для ефективного й раціонального регулювання справляння податків і зборів є баланс приватних та публічних інтересів. Водночас на сьогодні непоодинокі переважання в реалізації інтересу публічного суб'єкта, що унеможливує досягнення сталих форм і процедур у забезпеченні ефективності податкового законодавства. Значна кількість реформ, які проводились, починаючи з 2015 р., характеризуються саме такою природою. Реформи системи оподаткування, в основі яких лежить політизованість законодавчих змін, гасла, не можуть досягти належного ефекту. Проголошене зменшення кількості податків і зборів було проведено цілком формально й досягло протилежного ефекту – збільшення податкового навантаження. Введення військового збору також відбулось з порушенням матеріальних і процедурних приписів Податкового кодексу України.

Одним із засобів досягнення ефективності податкового законодавства є судова практика, в основі якої лежать об'єктивні неупереджені рішення судів при вирішенні податкових спорів. Низка проблем у цій сфері пов'язується з ускладненням природи відносин, які породжені війною, та дискусійність визначення відповідної предметної юрисдикції.

Одним із вихідних аспектів досягнення балансу інтересів у регулюванні податкових відносин є реалізація мети підготовки фахових спеціалістів, осіб, які ґрунтовно орієнтуються у всіх складнощах регулювання податкових відносин. Саме для цього вельми актуальним є проведення методологічних і методичних змін у підготовці фахівців.

Ключові слова: податкове законодавство; публічні та приватні інтереси в податковому регулюванні; Податковий кодекс України; реформа податкового законодавства; військовий збір; практика розгляду податкових спорів; юрисдикція вирішення податкових спорів; правова освіта; методологія правової освіти.

Певна орієнтованість правових форм регулювання суспільних відносин є цілковито послідовною, бо право існує як засіб упорядкування поведінки людей у суспільстві. Організація цього упорядкування залежить від наявності та досягнення балансу інтересів між усіма суб'єктами відносин. Водночас безпосередня організація такого регулювання здійснюється шляхом забезпечення використання важелів, завдяки яким і породжуються правові приписи. Тобто йдеться про діяльність суб'єктів, причетних до нормотворення і переважання в досягненні балансу інтересів зацікавленості останніх.

Виходячи з цього, цілком об'єктивним видається віддзеркалення у правовій формі відповідних політичних інтересів. У той же час це не виключає штучного дисбалансу за нефахового імперативного протягування окремих ідей осіб або партій, які перебувають при владі. Звісно, все це не може не відображатися в окремих тенденціях законотворчості, на появі гучних гасел щодо реформування законодавства, надання законом більшої ефективності, за якими намагаються приховати поверхові, нефахові тенденції динаміки стану законодавства. Саме тому сумне враження від подібних процесів пов'язується із окремими податковими новаціями.

Показовим прикладом подібних процесів є реформування податкового законодавства. Достатньо лише декілька прикладів. Зокрема, поява Податкового кодексу України (далі – ПК України). Робота над першим варіантом проекту ПК України була завершена у 1998 р., майже одночасно з проектом Бюджетного кодексу України (завершення в 1999 р.). Але, незважаючи на це, політичні інтереси забезпечили прийняття Бюджетного кодексу України у 2000 р.¹, тоді як наступний доволі тривалий період реформування податкового законодавства здійснювався з ігноруванням вимоги кодифікації податкового законодавства. Політична вимога появи ПК України була реалізована лише наприкінці 2010 р.²

Сумним прикладом політизованості законодавчих змін і намаганням обґрунтувати ефективність закону може бути також приклад реформи податкового законодавства 2015 р. Яскраве гасло стосовно того, що метою проведення податкової реформи є зменшення кількості податків, принципове зменшення податкового навантаження було настільки яскравим, наскільки і пустим. За підсумками такої реформи ніякого скорочення не відбулося, а сталося принципове збільшення податкового тиску.

По-перше, низка платежів, які до цієї реформи існували як окремі платежі, були об'єднані в один. Так, до “реформаторських” подій у якості окремих платежів ПК України закріплював рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Після реалізації гасла щодо скорочення кількості податків та зборів усі ці платежі увійшли до рентної плати в якості різновидів, але обов'язок щодо сплати їх скасовано не було. Тобто податковий обов'язок зі сплати таких платежів залишився в тому ж обсязі.

По-друге, такі саме наслідки відбулись і стосовно майнових платежів за рахунок об'єднання в один з трьох раніше окремо існуючих податків. Тобто до податку на майно увійшли податок на нерухоме майно, відмінне від зе-

¹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

² Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

мельної ділянки; транспортний податок; плата за землю. Дивує навіть сама назва ст. 265 “Склад податку на майно” ПК України³. У подібній ситуації можна було б уявити склад податку через деталізацію елементів податкового механізму. Але об’єднання трьох самостійних податкових механізмів під штучною назвою чогось, що нагадує єдиний знаменник, не може виглядати як реформа податкової системи. Це штучна й нефахова спроба сховати саме відсутність реформування.

По-третє, з’явилися у цей же час нові платежі, яких раніше не було (військовий збір). Причому запровадження його відбулось теж нефахово, з порушенням закріплених ПК України матеріальних норм⁴ і законотворчих процедур. Зрозуміло, що така тенденція ніяким чином не могла забезпечити і гарантувати ефективність закону в умовах регулювання податкових відносин. Відбулося навпаки.

Принципово пов’язаним з проблемністю та суперечливістю чинного податкового законодавства, на нашу думку, є системне забезпечення податково-правової фаховості учасників відносин. Неможливо сподіватись на позитивний результат і наслідки щодо організації функціонування контролюючих органів, робітники яких отримують поверхову освіту або не отримують її взагалі. Достатньо лише послатися на те, що в більшості юридичних навчальних закладів такої дисципліни, як податкове право немає. Винятком є ті університети та академії, в яких на це звертається увага.

Фахова підготовка правників обов’язково має враховувати передусім три тенденції. Перша тенденція – оцінка рівня підготовки осіб, які приходять за знаннями до юридичних навчальних закладів. Оцінка останніх тенденцій демонструє певним чином сумну картину. На початку грудня 2023 р. Організація економічного співробітництва і розвитку опублікувала підсумки тестування знань школярів віком 15 років “PISA 2022 Result The State of Learning and Equity in Education”⁵. Такі висновки підготовлено вже втретє: 2000 р. (32 країни), 2018 р. (79 країн), 2022 р. (81 країна). Оцінювались знання з математики, читання та науки. Найвищі показники продемонстрували школярі з Сінгапуру (математика – 575 балів, читання – 543 бали, наука – 561 бал). До топів увійшли також Ірландія, Естонія, Японія, Тайвань і т. д. Україна – відповідно 441 бал, 428 балів, 450 балів. За період з останнього тестування показники нашої країни принципово погіршились. Ще одна сумна тенденція – співвідношення між відмінниками та учнями, які не встигають опанувати шкільну програму. Якщо в топових країнах таке співвідношення 44,5 % проти 4,2 %, то в Україні лише 4,6 % школярів потрапляють до групи учнів з відмінними знаннями, тоді як 25,3 % – це ті, хто принципово відстає.

На основі цього можна зробити кілька висновків. По-перше, державне забезпечення надання освітніх послуг у галузі середньої освіти не спрацьовує.

³ Податковий кодекс України (н 2).

⁴ Стаття 29 Податкового кодексу України (н 2).

⁵ PISA 2022 Results (Volume I). The State of Learning and Equity in Education (OECD 2023) <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/53f23881-en.pdf?expires=1718776024&id=id&accname=guest&checksum=F95F7D6F07DE3721C2CBB7741009A0BD>> (accessed: 19.04.2024).

Окрім того, що і зміст, і формат надання знань не відображаються в набутті цих знань учнями, склалася практично подвійна освіта. Це означає, що, відпрацювавши на уроках у школі, діти дублюють все те саме у режимі репетиторського надбання інформації з окремих предметів. По-друге, провальна тенденція оцінки саме стосовно знань з читання (мінус 38 балів з 2018 р.) свідчить про те, що така форма передачі інформації для України не є ефективною, що потребує кардинальної зміни методики подання матеріалу. По-третє, треба враховувати, що такий продукт, як підсумок функціонування державної середньої освіти є тим, з чого найближчим часом стартувати має вища освіта. Це передбачає й нові реформаторські підходи до коригування набуття знань на цьому рівні.

Друга тенденція – коригування методики подання матеріалу, надання освітніх послуг. Більшу ефективність на сьогодні демонструє не статичне надання інформаційного матеріалу, а вільне дискусійне спілкування викладача та студентів при розв’язанні казусів, які засновані на реальних життєвих ситуаціях, запозичені із реальної практики застосування набутих, або перспективних знань. Подібний формат має охоплювати кілька етапів у опануванні питань відповідної теми. Перший етап – надання відповідного казусу, який має зачіпати переважно всі проблемні питання окремої теми. Принципово важливим при цьому є те, що разом з казусом викладач має рекомендувати джерела, літературу, з якою треба ознайомитись та опанувати для вирішення казусу. Другий етап (приблизно тиждень) – самостійна робота студентів з наданим матеріалом, опанування літератури і формування своїх попередніх висновків щодо поставленої проблеми. Третій етап – спільне розв’язання завдання в ході дискусії між викладачем і студентами, оцінка викладачем (з відповідною аргументацією) їх висновків і бачення, що склалося щодо відповідного казусу при самостійній підготовці. Четвертий етап – підбиття підсумків і визначення остаточного бачення щодо тематики такого завдання.

Третя тенденція – запити та вимоги споживачів освітніх послуг, стейкхолдерів. Зрозуміло, що ні в якому разі реалізація їх інтересів не пов’язується з отриманням такого фахівця, який, з’являючись на роботі, потребував би перенавчання. Мета роботодавця – отримати готового фахівця, який би з першого дня своєї трудової діяльності фахово реалізовував виробничі функції. Саме тому ця тенденція є певним продовженням попередньої. На нашу думку, позитивним як щодо досягнення мети законодавчого регулювання, так і щодо гарантування ефективності закону має бути певне накладання цих двох тенденцій. Це може бути виражено в залученні практичних представників роботодавця до підготовки набувачів освітніх послуг на останніх курсах, залучення стейкхолдерів до занять як у лекційній формі, так і в формі практичних занять.

В умовах існування доволі суперечливих засад подолання наслідків недосконалості податкового законодавства та податкової освіти одним із найбільш значущих напрямів досягнення балансу інтересів суб’єктів податкових відносин є правозастосування. При цьому на першому місці стає

виважене розв'язання конфліктних ситуацій, що відображаються в рішеннях судів усіх інстанцій.

Судова практика є яскравим підтвердженням і вираженням ефективності чинного законодавства. Чіткість, виваженість законодавчих норм значно полегшує та гарантує прийняття судами об'єктивного, неупередженого рішення. Водночас необхідно констатувати, що сучасний стан як реалізації процедур законотворчості, так і якості законодавства в багатьох випадках унеможливує прийняття судами такого рішення. Конкуренція законодавчих норм, суперечливість, нефаховість редакції законодавчих актів об'єктивно спричиняє колізійність податкових законів. Треба погодитись з тим, що податкові відносини, які '<...> регулюються податково-правовими нормами, завжди варіантні, колізійні, виникають і розвиваються по-різному залежно від цілей учасників відносин, їх інтересів і т. д.'⁶ Звичайно, за таких умов постає питання подолання колізій, обираючи найбільш раціональний, ефективний шлях. Зрозуміло, що найзмістовнішим подібним засобом є упорядкування системи законодавчих норм, приведення їх в узгоджене співвідношення, виключення суперечливого бачення щодо їх змісту окремими законодавчими актами. Але треба враховувати й те, що такий шлях із додержанням відповідних законотворчих процедур може зайняти дуже тривалий час.

За таких умов раціональним засобом подолання такого роду суперечностей виступає саме судова практика. Зрозуміло, що вважати прецедентне регулювання доцільним і слухним у наших умовах, навряд чи є підстави. Водночас виключати як інструмент упорядкування поведінки суб'єктів використання засобів "м'якого права" навряд чи послідовно. Треба пам'ятати, що через подібні рішення не виникає нова правова норма, але вплив на поведінку учасників все одно здійснюється безпосередньо. 'Це зовсім не означає характеристику судового рішення в якості форми права, як його джерела <...> Особи можуть наполягати на іншому тлумаченні норми закону, ніж тієї, яка була надана судом. Обов'язкова сила набувається такою формою тільки у випадку забезпечення її державними гарантіями'⁷.

Проблемність подібної ситуації саме в контексті оцінки судової практики породжує проблеми на двох рівнях – внутрішньому та зовнішньому. Внутрішній рівень породжує проблеми та хиби в оцінці змісту законодавчої норми, об'єктивному та неупередженому використанні її і відповідно до цього призводить до появи суперечливого судового рішення. Але за такого стану законодавства це не можна розглядати як докір суддям. Зовнішній рівень породжує болючу тенденцію постійного коливання щодо змісту, зміни, юрисдикційних підходів у оцінці тих чи інших відносин, прийняття судових рішень.

Найбільш складними виявляються ці процеси в контексті розмежування юрисдикції адміністративних і господарських судів. Подібні суперечки, намагання ревізувати це тривають довго. Гостроти цим процесам додає

⁶ Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права* (Легас 2004) 215.

⁷ Кучерявенко (н 6) 537.

сучасний стан суспільних відносин, війна в Україні. Низка традиційних “мирних” спорів набуває в сучасних умовах нетрадиційного забарвлення та складності. Варто спинитись на двох прикладах, коли класичні відносини приватно-правового регулювання породжують дискусійні аспекти визначення юрисдикції суду при розв’язанні відповідних спорів. Так, традиційно цивільстичний аспект за мирних часів мав спір щодо встановлення факту спільного проживання чоловіка та жінки за відсутності реєстрації шлюбу. Зазвичай йшлося про майнові аспекти, подальшу долю дітей, що не викликало принципових сперечань юрисдикційної природи таких спорів. У сучасних умовах визначення такого факту в непоодиноких випадках пов’язується із отриманням соціальної допомоги, коли чоловік загинув. Логічним і послідовним у цій ситуації видається чітке розмежування встановлення факту спільного проживання, що має цивільно-правову природу і виникнення права на отримання соціальної допомоги. Незважаючи на те, що ці дві підстави пов’язані одна з одною, однак за природою відносин, метою, суб’єктивним складом вони принципово різняться. Більше того, намагання обґрунтувати адміністративно-юрисдикційний характер усіх цих відносин як цілісної конструкції наштовхується на припис ст. 19 Кодексу адміністративного судочинства України⁸, де міститься вичерпний перелік підстав звернення до адміністративного суду, серед яких така підстава не передбачена.

Певної специфічності у цій ситуації набувають і відносини, що пов’язані з примусовим відчуженням майна. У відносинах, коли перетинання митного кордону при ввезенні майна (транспортного засобу) здійснюється експедитором, особою, що виконує агентські функції, безпосередню участь бере суб’єкт владних повноважень (представляє Міністерство оборони України, територіальні громади і т. д.). Тож може скластися уявлення, що такий спір є предметом адміністративної юрисдикції. Але участь суб’єкта владних повноважень, публічного суб’єкта зовсім не означає, що в цій ситуації спір не може розглядатись судами цивільної юрисдикції. Такий спір виступає фактично спором про майнове право, право цивільне, на підставі чого виникає необхідність захисту цивільних прав позивача й зумовлює вирішення його компетентним судом цивільної юрисдикції.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Kucherjavenko N, *Kurs nalogovogo prava. V 6 t. T. II: Vvedenie v teoriju nalogovogo prava* (Legas 2004).

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

CERTAIN ASPECTS OF IMBALANCE IN THE INTERESTS OF PARTICIPANTS
IN TAX RELATIONS AND WAYS TO OVERCOME THEM

ABSTRACT. Striking a balance between private and public interests is crucial for effective and rational regulation of tax payments and collections. However, at present, occasional imbalances in the implementation of public interest hinder the establishment of stable forms and procedures in ensuring the effectiveness of tax legislation. Numerous reforms implemented since 2015 are characterized by such a nature. Reforms in the taxation system, based on politicized legislative changes and slogans, cannot achieve the desired effect. The proclaimed reduction of the number of taxes and fees was carried out merely formally and resulted in a reverse effect – an increase in the tax burden. The introduction of the military contribution also took place in violation of the material and procedural provisions of the Tax Code of Ukraine.

One of the means of achieving the effectiveness of tax legislation is judicial practice, which is based on objective, unbiased decisions of courts in resolving tax disputes. A number of problems in this area are associated with the complication of the nature of relations, which are generated by the war and the debatable definition of the relevant subject jurisdiction.

One of the initial aspects of achieving a balance of interests in the regulation of tax relations is the realization of the goal, the training of specialists, persons who are thoroughly oriented in all the complexities of the regulation of tax relations. It is for this that it is very important to carry out methodological and methodical changes in the training of specialists.

KEYWORDS: tax legislation; public and private interests in tax regulation; Tax Code of Ukraine; tax legislation reform; military contribution; practice of tax dispute resolution; jurisdiction of tax dispute resolution; legal education; methodology of legal education.



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук,
професор, академік НАПрН України,
перший проректор Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8020-5748>
pershuy.prorektor@nlu.edu.ua

DOI: 10.33498/Юш-2024-04-033

УДК [347.73:336.22]:378.147

СИСТЕМНІ ПІДХОДИ ДО ВИКЛАДАННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ ДИСЦИПЛІН

Анотація. Інтенсивний розвиток податкових відносин диктує потребу в підготовці досвідчених фахівців з питань оподаткування. При цьому в такій підготовці має враховуватися формування кількох рівнів обізнаності щодо правового регулювання податкових відносин. Ці рівні зумовлюють наявність базових знань для платників, знань, необхідних для реалізації повноважень податкових органів та судів.

У статті аналізується розбіжність і обґрунтовується пов'язаність метазагальнених, базових, удосконалених і комплексних курсів з податкового права. В основі підходів щодо їх розробки – потреби цільової аудиторії та перспективність використання нею податково-правових знань. Для досягнення цього проаналізовано кроки для удосконалення викладання податково-правових дисциплін від виключно лекційної підготовки, заснованої на монолозі викладача, до форм безпосереднього спілкування викладача зі студентами при розв'язанні лекційних казусів.

На завершення статті наведено приклад матеріалу, який необхідно надавати студентам для підготовки в процесі проведення лекцій у режимі діалогу з викладачем.

Ключові слова: податкове право; податкове регулювання; податково-правові дисципліни; податкові органи; система податків і зборів; податкові повноваження; податкові спори; податкова юрисдикція.

Значення набуття знань з питань правового регулювання податкових відносин складно переоцінити. В основі цього лежить обґрунтування законності, доцільності та раціональності вилучення частини коштів, що отримані юридичними та фізичними особами на законних підставах. При цьому мають бути знайдені такі правові форми перерахування коштів від платників податків державі та територіальним громадам, які виключили б підстави для конфліктів, суперечок. Саме тому знаходження виваженої, ефективної правової форми реалізації податкового обов'язку є певним запобіжником щодо виникнення суперечностей і засобом досягнення балансу між публічними та приватними інтересами.

Багатоаспектність відносин оподаткування має ґрунтуватися на можливості отримання досконалих знань та підготовки кваліфікованих фахівців у декількох напрямках.

© Микола Кучерявенко, 2024

1. У сфері своєчасного та чіткого виконання податкового обов'язку. Ця найпоширеніша сфера передбачає базову податкову свідомість, якою має володіти кожен громадянин. Принциповою відмінністю податкових відносин є те, що платниками податків фактично стають усі (за наявності відповідних умов: досягнення віку, отримання певного об'єкта, здійснення відповідної діяльності). При цьому варто звернути увагу на те, що формування таких базових податкових знань не є метою виключно платників податків, громадян. Цілком логічно виходить з того, що в сталому надходженні податків до бюджетів, своєчасному та повному виконанні податкового обов'язку платниками зацікавлена передусім держава. Саме за рахунок податків і зборів формується і гарантується її фінансова незалежність, можливість реалізовувати ті завдання та функції, задля яких вона власне й утворена¹. Тому формування узагальнених податково-правових знань є державницькою метою.

2. У сфері реалізації повноважень контролюючих органів. Залежно від компетенції контролюючих органів сфера і глибина "податкової фаховості" може коливатись від загальної обізнаності до вищого рівня кваліфікації. Тож є сенс розподілити такі органи на безпосередньо та умовно податкові. Безпосередньо податкові органи характеризуються тим, що їх виключна компетенція охоплює контроль за своєчасністю та повнотою виконання податкового обов'язку. Переважна більшість платежів, які входять до вичерпного переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів, формують відносини, з якими пов'язується реалізація повноважень податкових органів. Тобто ці органи створені саме для контролю за справлянням податків і зборів. Компетенція умовно податкових органів пов'язується з тим, що реалізація повноважень у сфері оподаткування здійснюється ними поряд зі своїми основними функціями, своїм призначенням. Навіть якщо виходить з формальних підстав, не всі податки та збори, які входять до вичерпного переліку згідно зі статтями 9, 10 Податкового кодексу України² (далі – ПК України), є сферою інтересу податкових органів. Справляння, наприклад, мита, транспортного податку пов'язується з реалізацією повноважень саме не податкових органів. Більше того, навіть сплата податків у специфічних умовах (наприклад, акцизного податку, податку на додану вартість при перетинанні митного кордону України) передбачає реалізацію повноважень митних, а не податкових органів.

3. У сфері розв'язання податкових спорів. Йдеться не просто про набуття фаховості суддями, які ухвалюють рішення щодо податкових спорів. А саме про те, що ці знання у сфері податків мають бути ґрунтовними, системними й комплексними. Йдеться про системний підхід до податкової обізнаності також помічників суддів, секретарів, без яких неможливе розв'язання та оформлення рішення у податковій справі. Проблема комплексності пов'язана з досі дискусійними спробами розмежування юрисдикцій при

¹ Джон Лок, *Два трактати про правління* (пер з англ Павло Содомора, Наш Формат 2020) 175.

² Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

розв'язанні податкових спорів. У цих умовах складно навести виважені та слушні аргументи щодо перетягування різних аспектів податкових відносин до господарської або цивільної юрисдикції³. Але й досі щодо цього точаться суперечки.

Тож можна систематизувати характер податково-правових дисциплін, враховуючи типи курсів і методику викладання матеріалу. Виходячи із характеру та змісту податково-правових дисциплін, можна виділити кілька їх типів:

а) узагальнений курс з податкового права – розрахований на надання та закріплення узагальнених уявлень про природу податково-правового регулювання. Доцільно, щоб дисципліни такого характеру були наскрізними для всіх спеціальностей, а не лише для правових. Це зумовлюється реалізацією державницької мети – формування суцільної податково-правової обізнаності;

б) базовий курс з податкового права охоплює подання матеріалу на більш високому, систематизованому рівні, який пов'язаний з комплексною підготовкою юристів. Йдеться про базові, саме юридичні знання, наявність та обізнаність щодо яких принципово важлива для будь-якого юриста, незалежно від вузької спеціалізації. У тому чи іншому сенсі податково-правові аспекти містяться в багатьох галузях права. Саме тому податкові знання у фаховості юристів залежать від доцільності їх деталізації, але за наявності чітких уявлень щодо загальних конструкцій податково-правового регулювання;

в) удосконалений курс з податкового права передбачає підготовку юристів фахової спрямованості (щодо окремих спеціалізованих закладів вищої освіти або програм). Йдеться про тих юристів, професійна діяльність яких буде пов'язана з реалізацією повноважень податкових органів, судів адміністративної юрисдикції;

г) комплексний курс з податкового права. Треба зрозуміти, що найбільшої ефективності в сучасних умовах набувають комплексні міждисциплінарні, міжгалузеві курси. Саме тому, наприклад, доволі ефективними у підготовці фахових спеціалістів можуть бути курси на межі різних типів наукових знань. У цьому сенсі цілком логічно такими вважаються дисципліни, які об'єднують економічну і правову сутність податкових відносин. Податок як економічна конструкція, як економічні відносини стає податком лише в тих умовах, коли держава надає йому певну форму легалізації, коли реалізуються відповідна правова форма та правова процедура. Податковими можуть бути лише такі платежі, які законодавчо визначені⁴. Введення податку на відповідній території також пов'язується з певними податковими процедурами⁵. Саме тому розмежувати економічну природу податку і його правову

³ М Кучерявенко, 'До проблеми визначення юрисдикційності податкових спорів' [2013] 1(23) Фінансове право 17–20; М Кучерявенко, 'Налоговые споры: к проблеме юрисдикции' [2014] 6 Ежегодник украинского права 131–47; М Кучерявенко, 'Реформування юрисдикцій: "pro" чи "contra"?' (21–27 лютого 2020 р. № 7) Юридичний вісник України 6.

⁴ Див. статті 6, 9, 10 Податкового кодексу України (н 2).

⁵ Див. пункти 10.3, 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України (н 2).

форму неможливо, а комплексні знання щодо нього можна отримати саме шляхом запровадження таких курсів.

Методика подачі інформації та засобів набуття знань особами, які навчаються, також потребує докорінної зміни підходів щодо набуття податково-правових знань. Навряд чи доречно сьогодні наполягати на тому, щоб методика викладання, яка була зрозумілою та ефективною десять чи двадцять років тому, залишалася такою самою і натепер. Є кілька обставин, які не можна не враховувати, формуючи засади викладання податково-правових дисциплін у сучасних умовах:

а) набуття знань шляхом читання текстів на паперових носіях (книжки, журнали і т. д.) останнім часом стає менш привабливим. Фактично таку тенденцію чітко відображено за підсумками тестування знань школярів віком 15 років “PISA 2022 Results The State of Learning and Equity in Education”⁶, яке було опубліковане наприкінці 2023 р. До кола осіб, які були протестовані, потрапили представники 81 країни, які представляли 29 млн школярів. До цього таке тестування відбувалося у 2018 і 2020 рр. Предметами тестування було обстеження знань з математики, читання та науки. За підсумками аналізу рівня знань за цими напрямками, було з’ясовано, що найвищі бали і відповідно знання отримали учні в Сінгапурі. Україна продемонструвала неухильне погіршення результатів. Порівняно з 2018 р. українські показники погіршились з математики на 12 балів, з читання на 38 балів, з науки на 19 балів. Значними (як позитивними, так і негативними) вважаються зміни 20 балів. Отже, доволі очевидним видається те, що саме в читанні, роботі з текстами, оцінкою та застосуванням знань показники українських школярів системно погіршуються. Це означає, що за рік-два вони можуть стати студентами, і сподівання на те, що вони отримають знання, зосередившись на одних книжках, видається доволі примарним. Саме тому вважати ефективним читання лекцій під запис і намагання пропонувати глави та параграфи з підручників, сподіваючись, що цього достатньо, – вже трохи запізно;

б) переорієнтація на електронні ресурси як інформаційні джерела. Завдяки таким засобам на сьогодні отримується переважна більшість інформації, і в сенсі податкової освіти не можна ігнорувати це. Використання інформаційних відеолекцій, подкастів податкової спрямованості може бути і є одним із ефективних інструментів у реалізації завдань податкової освіти;

в) розв’язання принципового завдання, коли студент стає не слухачем, а учасником спілкування, коли передача знань здійснюється не в режимі монологу викладача, а через діалог викладача і студента;

г) орієнтація на замовника освітніх послуг. Завданням навчального закладу є не передача матеріалів для набуття знань особам, які навчаються, та після закінчення закладу мусять навчатися на роботі, як працювати, а підготовка фахівця, який на наступний день після отримання диплома має ре-

⁶ PISA 2022 Results (Volume I). The State of Learning and Equity in Education (OECD 2023) <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/53f23881-en.pdf?expires=171876024&id=id&accname=guest&checksum=F95F7D6F07DE3721C2CBB7741009A0BD>> (accessed: 19.04.2024).

алізовувати свої фахові можливості й задовольняти своїм рівнем підготовки роботодавця.

У контексті реалізації цих настанов можливі кілька поступових стадій:

1 стадія – надання матеріалу шляхом традиційного читання лекцій і використання текстів підручників, навчальних посібників;

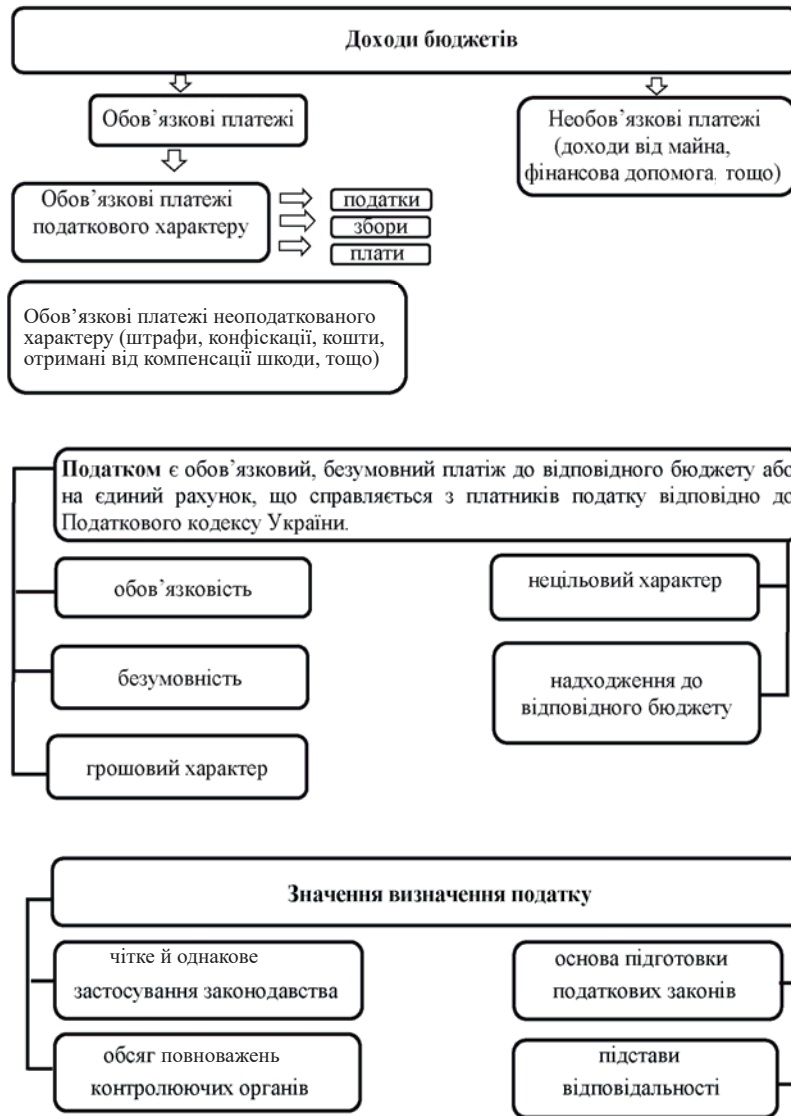
2 стадія – викладання (з певним терміном випередження) з посиланням на текст лекції, яка буде прочитана через кілька днів або тиждень. Це дає змогу студентам ознайомитись з цим матеріалом і вже з'ясувати його складність, проблемність, щоб ставити запитання під час лекції або відразу після її закінчення;

3 стадія – передбачає: а) попереднє (бажано за тиждень) викладення всього інформаційного блоку, який стосується знань з окремої теми; б) проведення заняття (у тому числі й лекцій) у режимі обговорення, дискусії із слухачами; в) підставою обговорення пропонується конкретна життєва ситуація – у сенсі викладання податкових дисциплін це можуть бути казуси, в основі яких – рішення адміністративних судів; г) казуси, які ґрунтуються на рішеннях судів, мають бути певним чином скориговані, щоб ситуація, яка розв'язується, передбачала охоплення всіх питань даної теми; ґ) чітке визначення всіх питань, які треба з'ясувати для розв'язання цього казусу (і які мають збігатися з питаннями, що запропоновані для вивчення з цієї конкретної теми); д) наведення списку рекомендованої літератури та рішень судів з теми; е) надання схем та іншого ілюстративного матеріалу з цієї теми; є) тезове викладення основної інформації з цієї теми. Як приклад варто навести тези до лекції “Правова природа податку та податкової системи”.

Казус. Юридична особа “Харківський водоканал” звернулася до адміністративного суду з позовом щодо скасування податкового повідомлення рішення (ППР) від 03 квітня 2021 р., яке було надіслане за підсумками податкової перевірки. Податкова інспекція наголосила на тому, що своєчасність сплати податку на додану вартість, виходячи з того, що він входить до складу загальнодержавних податків і зборів (ст. 9 ПК України) та забезпечує формування доходної частини державного бюджету, є принципово важливою. Більше того, виходячи із визначення ознак податку (п. 6.1 ст. 6 ПК України), він є безумовним платіжем. Обґрунтовуючи позовні вимоги, юридична особа “Харківський водоканал” акцентувала увагу на: а) пов'язаності сплати податку підприємств критичної інфраструктури з надходженням трансфертів із державного бюджету; б) відірваності підстав класифікації податків і зборів з надходженням до доходних частин бюджетів; в) неможливості настання несприятливих наслідків для платника, який діє відповідно до приписів закону. Чи є підстави задоволення позову юридичної особи “Харківський водоканал”?

Треба з'ясувати: 1. Визначення податку. Його ознаки та функції. 2. Принципи оподаткування. 3. Класифікація податків. 4. Податкова система. 5. Надходження податків до бюджету. 6. Бюджетно-податкові відносини. 7. Можливість несприятливих наслідків за абсолютного додержання законодавства платником.

Література: 1. Податкове право: підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2023. С. 44–61; 2. Податкове право (схеми) / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава



⁷ Див. *Податкове право (схеми)* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023) 22–31.

Поняття, ознаки та функції податку. Співвідношення податку та збору⁸. Розмежування податків, зборів, платежів є не виключно теоретичною проблемою, а значною мірою – проблемою практики. По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їх надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, та це й не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, які необхідні для фінансування певних заходів і мають чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення). По-друге, податки здебільшого надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (зокрема й позабюджетні) фонди. Тому, якщо потрібно закріпити виключно стабільні надходження в бюджети нецільового характеру, це, безумовно, податки. Якщо ж хочемо закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони надходять, то це збори. По-третє, якщо встановлення, зміна та скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є виключною компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

Висновки. Отже, *податок* являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільового фонду) і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний грошовий платіж. У п. 6.1 ст. 6 “Поняття податку та збору” ПК України визначено, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників відповідно до цього Кодексу. Податок являє собою доволі складну категорію, що поєднує і економічне, і юридичне значення.

Вирішального значення дефініція податку набуває саме в праві, і підґрунтям цього є певні причини. По-перше, точне визначення й закріплення змісту категорії “податок” сприяє чіткому й однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме визначення поняття податку повинно бути однією з точок відліку при підготовці законів. По-третє, чітке поняття податку дає змогу об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії “податок” неможлива об'єктивна реалізація різних видів відповідальності і т. д.

⁸ Див. *Податкове право: підручник* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023) 44–61.

REFERENCES

Bibliography

Edited and translated books

1. Lok Dzhon, *Dva traktaty pro pravlinnia* (per z anhl Pavlo Sodomora, Nash Format 2020).
2. *Podatkove pravo (skhemy)* (D Hetmantsev, M Kucheriavenko red, Pravo 2023).
3. *Podatkove pravo: pidruchnyk* (D Hetmantsev, M Kucheriavenko red, Pravo 2023).

Journal articles

4. Kucheriavenko M, 'Do problemy vyznachennia yurysdyktsiinosti podatkovykh sporiv' [2013] 1(23) *Finansove pravo* 17–20.
5. Kucheriavenko M, 'Nalogovye spory: k probleme iurisdikcii' [2014] 6 *Ezhegodnik ukrainskogo prava* 131–47.
6. Kucheriavenko M, 'Reformuvannia yurysdyktsii: "pro" chy "contra"?' (21–2 liutoho 2020 r. № 7) *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 6.

Mykola Kucheryavenko

SYSTEMATIC APPROACHES TO TEACHING TAX LAW SUBJECTS

ABSTRACT. The intensive development of tax relations requires the training of experienced tax specialists. At the same time, there is the need for several levels of awareness regarding the legal regulation of tax relations. These levels condition the availability of basic knowledge for taxpayers, knowledge necessary to exercise the powers of tax authorities and courts.

The article substantiates the discrepancy and connection, the purpose of generalized, basic, advanced and complex courses on tax law. The basis of approaches to their development is the target audience and the perspective of using tax law knowledge. Based on this, an analysis of the steps to improve the teaching of tax law subjects from exclusively lecture training based on the lecturer's monologue to the forms of direct communication between the lecturer and students when solving lecture cases was carried out.

At the end of the article, an example of material that must be provided to students for preparation for lectures in dialogue mode with the teacher is given.

KEYWORDS: tax law; tax regulation; tax law subjects; tax authorities; system of taxes and fees; tax powers; tax disputes; tax jurisdiction.

II. Режими реалізації податкового обов'язку



Артем Котенко

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-0790-2512>
Researcher ID: AAG-6599-2020
art.m.kote@gmail.com

DOI: 10.33498/Юшн-2024-04-041

УДК 347.73:336.2

ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ: ЗМІСТ І ВИДИ

Анотація. Досліджується проблема термінологічної неузгодженості у регламентації податкових режимів і таких суміжних понять, як загальний і спеціальний податкові режими. Надається їх авторське визначення.

Метою статті є дослідження актуального правового регулювання податкових режимів, визначення змісту податкового режиму та ознак загального й спеціального податкових режимів та вироблення пропозицій з удосконалення понятійного апарату.

Стаття є продовженням дослідження проблематики термінологічної неузгодженості у податково-правовому регулюванні. У статті аналізуються поняття, які є системотвірними для податково-правового регулювання. Йдеться про податковий режим і його види. Робиться висновок про наявність двох податкових режимів – загального та спеціального. Останній представлений спрощеною системою оподаткування, обліку і звітності, що є наразі єдиним різновидом спеціального податкового режиму. Констатується нелогічність протиставлення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності загальній системі оподаткування. Остання у правозастосуванні наділяється змістом загального податкового режиму. Звернено увагу на можливість у рамках окремих податків існування спеціальних режимів оподаткування. Такий приклад лише один – це спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату.

Проведене дослідження дало змогу визначити податковий режим як комплекс правових норм, що визначають перелік податків і зборів, щодо яких виникає податковий обов'язок. Загальний податковий режим визначено як комплекс правових норм, що визначають фіксований перелік податків та зборів, щодо яких у суб'єктів господарювання виникає податковий обов'язок, якщо таким господарюючим суб'єктом не обрано спеціальний податковий режим. Під спеціальним податковим режимом пропонується розуміти комплекс правових норм розділу 14 Податкового кодексу України, що визначають узгоджений набір процедур, які змістовно по-іншому від загального податкового режиму можуть визначити порядок ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків суб'єктами господарювання та можуть передбачати відмінний порядок визначення елементів податку та збору та/або звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Ключові слова: податковий режим; загальний податковий режим; спеціальний податковий режим; спрощена система оподаткування, обліку та звітності; загальна система оподаткування; система оподаткування; режим оподаткування.

© Артем Котенко, 2024

Постійний розвиток податково-правового регулювання зумовлює численні зміни, які умовно можна поділити на систематичні та ситуаційні. Систематичні зміни суттєво інакше регламентують податкові відносини. Такі зміни можуть стосуватися переліку податків і зборів, елементів податків, процедур обліку, звітності, адміністрування тощо. Такі зміни вирізняються змістовим наповненням. Ситуаційні зміни – це зміни, що повинні вирішити локальні проблеми правової регламентації. Особливо яскраво ситуаційні зміни використовувалися після повномасштабного вторгнення. Ситуаційні зміни вирізняються низькою якістю юридичної техніки. У сукупності всі зміни так чи інакше призводять до численних неузгодженостей, що суперечить принципу правової визначеності.

У Податковому кодексі України (далі – ПК України)¹ вистачає неузгодженостей, що зумовлює потребу в проведенні дослідження й виробленні пропозицій для їх усунення. У статтях “Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи”², “Податкова система: особливості понятійного апарату”³ була зачеплена проблематика податкових режимів: види, співвідношення та особливості закріплення. Логічним буде продовжити дослідження у цьому напрямі й проаналізувати проблеми правової регламентації податкових режимів. Останні слід віднести до системотвірних.

Проблематику податкових режимів на різних рівнях деталізації досліджували М. Кучерявенко⁴, К. Андрієвський⁵, Є. Шаптала⁶, С. Даніелян⁷, О. Парашенко⁸ та ін. Вчені робили спробу викласти власні погляди і з різних позицій досліджували податковий режим, податково-правовий режим, спеціальний податковий режим, спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та інші, співзвучні категорії податково-правового регулювання. Звісно, можна піти традиційним шляхом, цитуючи різних дослідників у пошуках недоліків у їхніх тезах і висновках. Такий підхід для статті видається громіздким та обтяжливим для сприйняття саме авторської позиції.

Метою статті є дослідження актуального правового регулювання податкових режимів, визначення змісту податкового режиму й ознак загального і спеціального податкових режимів та вироблення пропозицій з удосконалення понятійного апарату.

У ПК України, незважаючи на велику за обсягом ст. 14 “Визначення понять”, не знайшлося місця для визначення поняття “податковий режим”

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5372>> (дата звернення: 01.02.2024).

² А Котенко, ‘Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи’ [2020] 4 Право України 43–56 <https://doi.org/10.33498/louu-2020-04-043>.

³ А Котенко, ‘Податкова система: особливості понятійного апарату’ [2021] 4(36) Право та інновації 80–4 [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-4\(36\)-11](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-4(36)-11).

⁴ М Кучерявенко, *Курс податкового права, т 2* (Право 2004).

⁵ К Андрієвський, ‘Спеціальні податкові режими’ (дис канд юрид наук, 2009).

⁶ Є Шаптала, ‘Податково-правовий режим: поняття та ознаки’ [2018] 81 Актуальні проблеми держави і права 160–7.

⁷ С Даніелян, ‘Правове регулювання єдиного податку’ (дис канд юрид наук, 2015).

⁸ О Парашенко, ‘Регулювання податкових режимів в Україні: термінологічний аспект’ [2021] 8 Юридичний науковий електронний журнал 250-3 <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-8/56>.

чи “податкові режими”. Натомість у ст. 4 “Визначення основних термінів і понять” Митного кодексу України (далі – МК України)⁹ надано визначення поняття “митний режим”. Його визначено як комплекс взаємозв’язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування й зумовлюють їх використання після митного оформлення.

Не містить ПК України й зрозумілого переліку видів податкових режимів. Тому для з’ясування змісту поняття “податковий режим” і видів податкових режимів слід вдаватися до ґрунтовного аналізу як податково-правових норм, так і практики їх застосування. Знов-таки, у МК України розділ 5 повністю присвячено митним режимам. У ст. 70 надається виключний перелік митних режимів. Їх аж 14, і особливості кожного митного режиму розкриваються у окремій главі розділу 5. Убачається, що МК України – непоганий приклад правильного підходу до принципу правової визначеності, який часто обговорюється у науковій літературі.

Повернемося до положень ПК України. Стаття 11 і розділ 14 ПК України мають однакову назву “Спеціальні податкові режими”. У ст. 11 надано визначення поняття “Спеціальний податковий режим”. Це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб’єктів. Також ст. 11 визначаються вимоги до спеціальних податкових режимів. Це установлення і застосування спеціальних податкових режимів виключно у випадках та порядку, передбачених ПК України. Більше того, встановлення спеціального податкового режиму передбачає необхідність прямої вказівки на це. Такий висновок ґрунтується на положенні п. 11.4 ст. 11 ПК України: “Не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом”¹⁰.

Розділ 14 ПК України, яким і повинні регламентуватися спеціальні податкові режими, натепер складається із однієї глави: “Глава 1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності”. Можна зробити висновок, що спеціальні податкові режими представлено лише одним видом – спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності.

Ретроспективний погляд дає змогу виділити й інші спеціальні податкові режими, які наразі виключені з податкової системи. Йдеться про фіксований сільськогосподарський податок; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Зазначені спеціальні податкові режими безпосередньо такими не називалися. Про належність до спеціальних податкових режимів вказувало структурне розміщення відповідних глав, поміщених у розділі 14 “Спеціальні податкові режими” ПК України. До речі, спрощена система оподаткуван-

⁹ Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>> (дата звернення: 01.02.2024).

¹⁰ Податковий кодекс України (н 1).

ня, обліку та звітності у ПК України також не визначається як спеціальний податковий режим. Лише на основі структури ПК України можна про це стверджувати.

Зазначені спеціальні податкові режими, що були виключені з таких на підставі Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”¹¹, нікуди не зникли. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, було фактично включено до переліку підакцизних товарів електричної енергії. Фіксований сільськогосподарський податок сплачує 4 група платників єдиного податку.

Логічно, що спеціальний чи спеціальні податкові режими передбачають наявність загального чи загальних податкових режимів. Але наразі припустимо, що є лише один загальний податковий режим. На відміну від ситуації зі спеціальним податковим режимом, ПК України не містить визначення поняття “загальний податковий режим”. Загалом термін “загальний податковий режим” не застосовується. Лише у п. 210.8 ст. 210 ПК України використовується термін “загальний режим оподаткування”.

Згідно з п. 210.8 ст. 210 ПК України дилер зобов’язаний вести окремі податковий облік операцій з придбання та постачання культурних цінностей та окремі облік операцій з придбання та постачання інших товарів / послуг, до яких застосовується загальний режим оподаткування. Убачається, що правовий механізм податку на додану вартість передбачає загальний і спеціальні режими оподаткування. Однак, чи можна взагалі вважати тотожними поняття “загальний податковий режим” і “загальний режим оподаткування”? Вбачається, що ні. Проте це “не заважає” ототожнювати ці поняття у правозастосуванні.

Свою чергою ст. 210 ПК України, яка розміщена у розділі 5 “Податок на додану вартість”, має назву “Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату”. Відповідно до п. 210.1 ст. 210 ПК України у випадках, визначених цією статтею, операції з постачання виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату підлягають оподаткуванню згідно з нормами цієї статті та не підлягають оподаткуванню в загальному порядку, встановленому цим розділом. Тобто йдеться про певні особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів операцій.

Такі особливості пов’язані з конкретно визначеними предметами оподаткування: вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріату. При цьому ст. 210 ПК України передбачений суттєво відмінний механізм податку на додану вартість. Базою оподаткування визначається маржинальний прибуток, а не договірна вартість товарів. Також із особливостей можна виділити те, що податкова накладна не виписується, а платник податку,

¹¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#n1664>> (дата звернення: 01.02.2024).

що придбаває культурні цінності в дилера, який застосовує маржинальну схему, не має права вимагати податкову накладну та відносити до податкового кредиту суму податку, сплаченого на маржинальний прибуток. Можна дійти висновку, що спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату – це суттєво відмінний порядок оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату.

О. Паращенко, досліджуючи податкові режими, звернула увагу на відсутність термінологічної єдності в судових рішеннях. Судді застосовують словосполучення “спрощена система оподаткування” та “загальна система оподаткування” у своїх рішеннях¹², протиставляючи загальний податковий режим спрощеній системі оподаткування.

Можна стверджувати, що у правозастосовній практиці є звичним використання понять “загальна система оподаткування” та “спрощена система оподаткування”. Застосовуваний судами підхід фактично підміняє загальний податковий режим терміном “загальний режим оподаткування”. Отже, рішення судів жодним чином не вносять ясності у вирішення цілого ряду питань. Логічним є протиставлення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціальному податкового режиму саме загальному податковому режиму.

Використовуваний у судовій практиці термін “загальна система оподаткування” має законодавче підґрунтя. Опосередковано термін “загальна система оподаткування” застосовується у п. 8 підрозділу 4 розділу 20 ПК України. Цей пункт передбачає, що для платників податку на прибуток, які перейшли зі спрощеної системи оподаткування на загальну, одночасно з визнанням доходів від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) на загальній системі оподаткування до складу витрат включається собівартість таких товарів, робіт, послуг, що склалася в період перебування такого платника на спрощеній системі оподаткування, пропорційно сумі визнаних доходів.

У п. 8 підрозділу 4 розділу 20 ПК України спрощеній системі оподаткування протиставляється загальна система оподаткування. При цьому під загальною системою оподаткування розуміється саме загальний податковий режим. Такий підхід можна визнати помилковим. Терміни “загальна система оподаткування” та “загальний податковий режим” використовуються як тотожні за змістом. Однак це не сприяє принципу правової визначеності. Спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності повинен протиставлятися саме загальний податковий режим, а не загальна система оподаткування.

Правильною вбачається фраза: “суб’єкт господарювання втратив право на обрання спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності та повинен перейти на загальну податкову систему”. Необхідно виробити єдині підходи для визначення таких системотвірних категорій, як податковий режим, загальний податковий режим та спеціальний податковий режим.

¹² Див: Паращенко (н 8) 250-3.

На нашу думку, слід виходити із наявної правової регламентації, що дасть можливість надати визначення згаданих понять задля забезпечення принципу правової визначеності. Оскільки у ПК України найбільш повно визначено зміст і вимоги до спеціального податкового режиму, вбачається логічним почати аналіз саме з нього.

У ст. 11 ПК України міститься визначення спеціального податкового режиму як системи заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Тобто спеціальний податковий режим пов'язується з:

- окремою чи окремими категоріями господарюючих суб'єктів;
- системою заходів, що визначають особливий порядок оподаткування.

Можна дійти висновку, що спеціальний податковий режим повинен охоплювати певну групу платників податків. Не може спеціальний податковий режим бути індивідуально визначеним. Це відповідає загальним підходам до податково-правового регулювання. Прикладом є заборона індивідуальних податкових пільг. При цьому спеціальний податковий режим може поширюватися виключно на господарюючих суб'єктів – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Слід також з'ясувати, про які заходи йдеться, у чому полягає особливий порядок і що ж таке оподаткування. Здавалося б, базова категорія. А відповіді у законодавстві немає.

Продовжуючи міркування щодо співвідношення понять “податкова система” і “система оподаткування” зазначимо, що система оподаткування – це певна система відносин, що пов'язані із існуючим податком. Система оподаткування охоплює відносини, процедури з податкового обліку, сплати податку та звітності¹³. Отже, оподаткування можна розглядати як певний процес ведення податкового обліку, заповнення й подання податкової звітності, сплати податків.

Під системою заходів, що визначають особливий порядок оподаткування, слід розуміти узгоджений набір процедур, які змістовно по-іншому можуть визначати порядок ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків. При цьому такі змістовні зміни можуть стосуватися як одразу всіх зазначених вище відносин, так і ні.

Такий підхід цілком узгоджується зі змістом спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, але не узгоджується із назвою. Оподаткування, облік і звітність – це окремі категорії, які не охоплюють одна одну. У п. 291.2 ст. 291 ПК України спрощену систему оподаткування, обліку та звітності визначено як особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 ПК України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Це фактично зумовлює виставлення знака рівності між оподаткуванням і справлянням податків і зборів. Наведений вище аналіз дає підстави не по-

¹³ Див. також: Котенко (н 2) 43–56.

годитися із запропонованим у ПК України підходом. При цьому не можемо не звернути увагу на термінологічну плутанину зі сплатою та справлянням податків і зборів.

Також у ст. 11 ПК України зазначається, що спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно ПК України. Не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені ПК України. Тобто встановлення спеціального податкового режиму передбачає необхідність прямої вказівки на це. Ми вже зазначали про це вище. Однак у ПК України не вказується, якими є вимоги до встановлення та визначення спеціального податкового режиму. Вбачається, що формальною ознакою спеціального податкового режиму є розміщення норм, які регламентують спеціальний податковий режим, у розділі 14 ПК України.

Слід звернути увагу, що у ст. 11 ПК України також зазначено, що спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Отже, змістом спеціального податкового режиму є:

- особливий порядок визначення елементів податку та збору;
- звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Привертає до себе увагу вказівка на особливий, тобто відмінний порядок визначення елементів податку та збору та/або звільнення від сплати окремих податків і зборів. Про певну особливість йдеться й у визначенні єдиного спеціального податкового режиму – спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. У п. 291.2 ст. 291 ПК України визначено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 ПК України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Можна дійти висновку, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це звільнення від сплати окремих податків і зборів, що передбачає особливий, тобто спрощений порядок ведення обліку та звітності. Тобто спрощена система оподаткування, обліку та звітності передбачає одночасне звільнення від сплати окремих податків і зборів та особливий порядок визначення елементів податку та збору, що полягає у спрощеному порядку ведення обліку та звітності.

Проведений аналіз дає змогу дійти висновку, що спеціальний податковий режим – це комплекс правових норм розділу 14 ПК України, що визначають узгоджений набір процедур, які змістовно по-іншому, ніж загальний податковий режим, можуть визначати порядок ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків суб'єктами господарювання та можуть передбачати відмінний порядок визначення елементів податку та збору та/або звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Загальний податковий режим повинен складатися із певного набору податків та зборів і не передбачати особливостей визначення елементів податків та зборів чи звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Отже, можна виокремити набір податків і зборів, що сплачувалися б суб'єктами господарювання, якщо вони не обрали спеціальний податковий режим. Тож можна зробити висновок, що загальний податковий режим – це комплекс правових норм, що визначають фіксований перелік податків і зборів, щодо яких у суб'єктів господарювання виникає податковий обов'язок, якщо таким господарюючим суб'єктом не обрано спеціальний податковий режим.

З'ясування змісту поняття “загальний податковий режим” дає можливість визначити і зміст поняття “податковий режим”. Під податковим режимом слід розуміти комплекс правових норм, що визначають перелік податків і зборів, щодо яких виникає податковий обов'язок. Як вказується у запропонованому визначенні спеціального податкового режиму, за колом осіб такий режим може поширюватися виключно на суб'єктів господарювання. Загальний податковий режим – це різновид податкового режиму, який поширюється на всіх платників податків, зокрема фізичних осіб.

Не можемо оминати увагою й проблематику спеціального режиму оподаткування, передбаченого ст. 210 ПК України. Фактично йдеться про передбачену в рамках загального податкового режиму особливості оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату. Отже, у рамках податку, який включений до загального податкового режиму, може передбачатися особливість його сплати, що передбачає суттєві відмінності у визначенні окремих елементів такого податку. За таких умов загальний режим оподаткування слід розглядати як позбавлений будь-яких особливостей порядок сплати податку, що включений до загального податкового режиму. Водночас складно поділяти “прагнення” законодавця до численного використання різних режимів. Приклад податку на додану вартість – це окремий випадок, що не повинен поширюватись на інші податки. Це означає, що в рамках окремого податку можуть існувати й особливості визначення окремих елементів податку, однак такі особливості не повинні бути виділені в окремий режим.

Висновки. Податковий режим необхідно розглядати як комплекс правових норм, що визначають перелік податків і зборів, щодо яких виникає податковий обов'язок. Слід виділити два податкові режими – загальний податковий режим і спеціальний податковий режим.

Загальний податковий режим – це комплекс правових норм, що визначають фіксований перелік податків і зборів, щодо яких у суб'єктів господарювання виникає податковий обов'язок, якщо таким господарюючим суб'єктом не обрано спеціальний податковий режим. Спеціальний податковий режим – це комплекс правових норм розділу 14 ПК України, що визначають узгоджений набір процедур, які змістовно по-іншому, ніж загальний податковий режим, можуть визначати порядок ведення податкового обліку, заповнення й подання податкової звітності, сплати податків суб'єктами господарювання та можуть передбачати відмінний порядок визначення елементів податку та збору та/або звільнення від сплати окремих податків та зборів.

У рамках окремих податків можливо існування спеціальних режимів оподаткування. Єдиний приклад такого режиму – це спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату. Однак це не означає неможливість встановлення спеціальних режимів оподаткування окремими податками. Вбачається, що термінологічна плутанина з режимами у податково-правовому регулюванні повинна бути розв’язана. Отже, спеціальний режим оподаткування, передбачений ст. 210 ПК України, – це передбачена в рамках загального податкового режиму особливість оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату. Своєю чергою загальний режим оподаткування – це позбавлений будь-яких особливостей порядок сплати податку, що включений до загального податкового режиму.

REFERENCES

Bibliography

1. Kucheriavenko M, *Kurs podatkovoho prava, t 2* (Pravo 2004).

Journal articles

2. Kotenko A, ‘Pryntsy py podatkovoho zakonodavstva yak vykhidni zasady pobudovy podatkovoi systemy’ [2020] 4 *Law of Ukraine* 43–56 <<https://doi.org/10.33498/louu-2020-04-043>>.
3. Kotenko A, ‘Podatkova systema: osoblyvosti poniatiinoho aparatu’ [2021] 4(36) *Law and innovations* 80–4 <[https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-4\(36\)-11](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-4(36)-11)>.
4. Parashchenko O, ‘Rehulivannia podatkovykh rezhymiv v Ukraini: terminolohichniy aspekt’ [2021] 8 *Juridical scientific and electronic journal* 250-3 <<https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-8/56>>.
5. Shaptala Ye, ‘Podatkovo-pravovyi rezhym: poniattia ta oznaky’ [2018] 81 *Current Problems of State and Law* 160–7.

Theses

6. Daniilian S, ‘Pravove rehulivannia yedynoho podatku’ (dys kand yuryd nauk, 2015).
7. Andriievskiy K, ‘Spetsialni podatkovyi rezhymy’ (dys kand yuryd nauk, 2009).

Artem Kotenko

TAX REGIMES: CONTENT AND TYPES

ABSTRACT. The problem of terminological inconsistency in the regulation of tax regimes and such related concepts as general and special tax regimes is studied. The author provides his own definitions of these concepts.

The purpose of the article is to study the current legal regulation of tax regimes, to define the content of the tax regime and the features of general and special tax regimes, and to develop proposals for improving the conceptual framework.

The article is a continuation of the study of the problem of terminological inconsistency in tax and legal regulation. The article analyses the concepts which are systemically important for tax and legal regulation. It is about the tax regime and its types. It is concluded that there are two tax regimes: general and special. The latter is represented by the simplified system of taxation, accounting and reporting, which is currently the only type of special tax regime. The author notes that it is illogical to contrast the simplified system of taxation, accounting and reporting with the general taxation

Артем Котенко

system. In law enforcement, the latter is given the content of the general tax regime. The author notes the possibility of special tax regimes within the framework of certain taxes. One such example is the special regime of value-added taxation of activities related to art, collectibles or antiques.

The study allowed us to define a tax regime as a set of legal rules that determine the list of taxes and fees for which a tax liability arises. The general tax regime is defined as a set of legal rules that determine a fixed list of taxes and fees in respect of which business entities are subject to tax liability, unless such business entity has chosen a special tax regime. The special tax regime is proposed to be understood as a set of legal provisions of Section 14 of the Tax Code of Ukraine, which define a coordinated set of procedures that may determine the procedure for keeping tax records, filling in and submitting tax reports, paying taxes by business entities in a substantially different way from the general tax regime and may provide for a different procedure for determining the elements of tax and fee and/or exemption from certain taxes and fees.

KEYWORDS: tax regime; general tax regime; special tax regime; simplified taxation, accounting and reporting system; general taxation system; taxation system; taxation regime.



Петро Нога

асистент кафедри цивільного, господарського і фінансового права Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, молодший науковий співробітник лабораторії дослідження проблем національної безпеки у сфері громадського здоров'я Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності імені академіка В. В. Сташиса (Полтава, Україна)
p.p.noga@nlu.edu.ua

DOI: 10.33498/Юш-2024-04-051

УДК 347.73:336.22

ТЕМПОРАЛЬНИЙ АСПЕКТ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ: ЕВОЛЮЦІЯ ДОКТРИНАЛЬНИХ ПІДХОДІВ ТА ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ

Анотація. У теорії податкового права досі існують різні погляди та підходи щодо визначення моменту виконання, а отже, припинення податкового обов'язку. Одна з головних проблем такої розбіжності безпосередньо впливає на дотримання прав платників податків, суперечить принципам податкового законодавства. Незважаючи на доволі велику кількість наукових праць, присвячених дослідженню різних аспектів податкового обов'язку, висновки, наведені в них, не набувають подальшого нормативного та правозастосовного втілення. Ідеї та концепції, що є наслідком еволюції доктринальних підходів і правових позицій, не були реалізовані на сьогодні, не сформовано усталеної, повноцінної судової практики щодо встановлення моменту припинення податкового обов'язку.

Метою дослідження є простеження еволюції доктринальних підходів і правових позицій щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку із висвітленням головних теоретичних і практичних проблем та пошуку шляхів їх розв'язання, надання науково обґрунтованих пропозицій для вдосконалення вітчизняного податкового законодавства.

Встановлено, що поняття “податковий обов'язок” є головною, складною категорією у сфері податкового права, яка пронизує всі сторони податкових правовідносин. Водночас нормативне регулювання цього інституту сповнене чималою кількістю нормативних прогалин, колізій, суперечностей, що своєю чергою є наслідком порушення головних засад податкового законодавства, неправомірного застосування положень неподаткового законодавства до податкових правовідносин, що суттєво докорінно змінює природу таких правовідносин і призводить до неправильного вирішення питання про наявність ознак складу податкового правопорушення у діях особи з наступним застосуванням державного примусу. З'ясовано, що в процесі еволюції доктринальних підходів і правових позицій суду щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку сформувалися дві концепції з діаметрально протилежними поглядами на такий аспект. Перша пов'язує припинення податкового обов'язку через його виконання із фактичним надходженням коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету, інша вважає, що моментом виконання податкового обов'язку є надання платіжного доручення банку від платника податку. Вважаємо більш виваженою, науково обґрунтованою та послідовною саме останню концепцію.

Аргументовані рекомендації щодо внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України в аспекті визначення моменту виконання податкового обов'язку, який слід прив'язати до моменту сплати податку, а саме – надання платіжного доручення банку та списання

© Петро Нога, 2024

Петро Нора

коштів з рахунку платника податку чи податкового агента. Обґрунтовано необхідність закріплення обов'язків банківських та інших фінансових установ щодо перерахування коштів платників податків на єдиний казначейський рахунок та встановлення відповідальності за порушення таких обов'язків на рівні спеціального податкового законодавства – Податкового кодексу України.

Ключові слова: податковий обов'язок; виконання податкового обов'язку; сплата податку; момент припинення податкового обов'язку.

Традиційно момент виконання податкового обов'язку законодавцем не визначається на нормативному рівні з часу проголошення незалежності України. Такий підхід породжує ряд теоретичних і передусім правозастосовних проблем, що неодмінно зумовлює актуальність поточних і наступних наукових досліджень цієї проблематики.

Так, відсутність законодавчо визначеного моменту виконання податкового обов'язку платником податку значно ускладнює правозастосовну практику в аспекті ризиків притягнення останнього до відповідальності за порушення законів з питань оподаткування. Несвоєчасне виконання податкового обов'язку є порушенням податково-правової (імперативної) норми, що своєю чергою є підставою для застосування заходів державного примусу, які, з одного боку, дозволяють від особи порушника державі отримати блага або дії, вчинення яких вимагається, а з другого – слугують меті покарання – притягти винного за нехтування своїм обов'язком до юридичної відповідальності.

Крім цього, незважаючи на те, що в рішенні Європейського суду з прав людини в справі “*Chapman v. the United Kingdom*” від 18 січня 2001 р. зазначалося, що в інтересах правової визначеності, передбачуваності та рівності перед законом суд не повинен відступати від попередніх рішень за відсутності достатньої та належної для цього підстави¹. Верховний Суд все ж змінював свою позицію щодо встановлення моменту припинення податкового обов'язку шляхом його виконання в контексті вирішення питання про притягнення платника податків до відповідальності за порушення законів з питань оподаткування (постанова Верховного Суду України № 8/140 від 6 квітня 2004 р.² та постанова Верховного Суду від 1 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16³).

Щодо доктринальних проблем, то варто вказати, що такі законодавчі прогалини та інші супутні колізії доводиться ліквідувати за допомогою судової практики та правотлумачних роз'яснень центральних органів виконавчої влади, аналогії права, які фактично не є джерелами податкового права.

¹ Chapman v. the United Kingdom: Decision of the European Court of Human Rights, 18 January 2001 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-196508>> (accessed: 02.01.2024).

² Постанова Верховного Суду України від 06 квітня 2004 р. № 8/140 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_140700-04#Text> (дата звернення: 02.01.2024).

³ Постанова Верховного Суду від 01 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/90228193>> (дата звернення: 02.01.2024).

Так, статті 1, 2, 5 Податкового кодексу України⁴ (далі – ПК України) підкреслюють винятковий характер податкового законодавства у врегулюванні відносин, пов'язаних зі справлянням податків і зборів, а також визначають повний і вичерпний перелік джерел цього законодавства. Тож існує чітка система нормативно-правової основи, яка передбачає регулювання всіх аспектів виконання податкового обов'язку. Законодавець чітко визначає, що інші нормативні акти (бюджетного законодавства, законодавства у сфері обігу грошових коштів та ін.), а також відповідно й інші джерела права, не можуть бути залучені до регулювання цих (податкових) відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених питанням визначення моменту виконання податкового обов'язку, також підтверджує актуальність обраної теми з огляду на те, що їх обмаль. Так, аналізу обраної нами проблематики присвятили свої праці: М. Кучерявенко, Є. Смичок, Н. Пришва, А. Храбров, Т. Шульга та ін. Варто зазначити, що чимало науковців протягом тривалого часу досліджували такі фундаментальні поняття податкового права, як “податковий обов'язок”, його еволюцію та безпосередньо момент виконання податкового обов'язку у вузькому значенні (до прикладу дисертаційне дослідження Н. Пришви “Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів”⁵ 2004 р. тощо).

Метою дослідження є простеження еволюції доктринальних підходів і правових позицій щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку із висвітленням основних теоретичних і практичних проблем і пошуку шляхів їх розв'язання, надання науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення вітчизняного податкового законодавства.

Питання податкового обов'язку є головною категорією у сфері податкового права, яка пронизує всі сторони податкових правовідносин. У ст. 67 Конституції України⁶ закріплений системотвірний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом, та подавати щорічно до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом.

За ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або (акцентуємо увагу на спірній законодавчій конструкції, яка свідчить про те, що наявність усіх трьох складових, передбачених у дефініції, не є обов'язковою умовою для формування цілісної категорії “податкового обов'язку”) сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком і збором. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених за-

⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

⁵ Н. Пришва, ‘Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів’ (дис д-ра юрид наук, 2004).

⁶ Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр#Text>> (дата звернення: 20.09.2023).

коном. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента⁷.

Податковий обов'язок являє собою складну, внутрішньо інтегровану систему низки обов'язків платника податків⁸. Убачається, що запропонована законодавцем структура податкового обов'язку є поєднанням трьох обов'язків платника податків, передбачених пп. 16.1.2– 6.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПК України:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення й сплати податків і зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим і митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів;
- сплачувати податки і збори в строки та у розмірах, установлених ПК України та законами з питань митної справи⁹.

Варто зазначити, що поняття податкового обов'язку є родовим та має включати всю сукупність обов'язків платника податку. Натомість у ст. 38 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається виключно сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк¹⁰. Тобто за ст. 38 ПК України до змісту виконання податкового обов'язку не включаються такі елементи, як обчислення і декларування¹¹. Така тенденція до розуміння сенсу поняття “податковий обов'язок” породила актуальний досі підхід, що розглядає його у двох аспектах – вузькому та широкому.

У вузькому сенсі податковий обов'язок являє собою частину податкових обов'язків платників податків і має прояв у реалізації безумовного конституційного обов'язку – міри належної поведінки зі сплати податків і зборів (податковий обов'язок у розумінні ст. 38 ПК України)¹². Податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює три елементи: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності (податковий обов'язок у розумінні ст. 36 ПК України)¹³.

М. Кучерявенко зазначає, що зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Така особливість полягає в наявності державного управління у сфері фінансів, яке вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, що здійснює фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на однібічні владні розпорядження державних органів щодо

⁷ Податковий кодекс України (н 4).

⁸ М. Кучерявенко, ‘Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення’ [2001] 3 Вісник АПУ 122.

⁹ Кучерявенко (н 8) 98.

¹⁰ Податковий кодекс України (н 4).

¹¹ Податковий кодекс України (н 4).

¹² А. Беспалова, ‘Щодо змісту податкового обов'язку’ [2015] 1 Юридичний науковий електронний журнал 105.

¹³ Беспалова (н 12) 105–6; Кучерявенко (н 8) 123.

суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. Водночас владність розпоряджень державних органів виявляється в прийнятті рішень, що є обов'язковими для іншої сторони правовідносин. Імперативний характер податкового обов'язку випливає з природи податкових правовідносин, які є формою реалізації публічних інтересів, тобто є відносинами владного характеру (це зумовлено тим, що вони є формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер)¹⁴.

На основі цього можна розглядати податковий обов'язок як комплексну категорію, яка охоплює усі обов'язки платника податків. Водночас у межах нашого дослідження розглянемо проблему податкового обов'язку саме у вузькому аспекті ст. 38 ПК України та зосередимо увагу на його виконанні в частині сплати.

В умовах імперативного правового регулювання платник не може відмовитися від виконання обов'язку. Обов'язок платника означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це передбачено податковим законом.

Податкове законодавство визначає дві вимоги, які свідчать про виконання платником податків належних їм податкових зобов'язань: 1) кількісна вимога – щодо необхідності сплати суми податкових зобов'язань у повному обсязі; 2) темпоральна вимога – щодо необхідності сплати відповідних сум податкових зобов'язань у визначені податковим законодавством строки¹⁵.

Незначна тривалість у часі дій із безпосереднього перерахування коштів з рахунку платника податків до відповідного бюджету в деяких випадках не виключає доволі вагомих ускладнень, що, як наслідок, можуть зумовлювати застосування примусових заходів до платника податків. Одним із чинників, що ускладнюють процес перерахування податків і зборів до бюджетів, є особливості функціонування розрахункових відносин, що мають обслуговуючий технічний характер¹⁶.

Встановлений обов'язок зі сплати податків і зборів передбачає належне перерахування грошових коштів платником податків або податковим агентом (від імені та за рахунок грошових коштів платника податків) до відповідного бюджету у встановленому розмірі та строк.

Різне розуміння моменту сплати податку відповідно до норм податкового та іншого законодавства призводить до виникнення двох діаметрально протилежних доктринальних концепцій, які згодом набули відображення й у судовій практиці. Перша з них визначає, що моментом виконання податкового обов'язку слід вважати надання платіжного доручення банку (як суб'єкту, що сприяє сплаті податків і зборів) на перерахування коштів з рахунку платника до відповідного бюджету. Зазначений підхід послідовно підтримується з моменту розроблення вітчизняного податкового законодавства провідними науковцями у галузі податкового права (такими як:

¹⁴ Кучерявенко (н 8) 124.

¹⁵ А Васильєва, 'Правова природа обов'язків платника податків' (дис канд юрид наук, 2016) 48.

¹⁶ Р Браславський, 'Правове регулювання процедур виконання податкового обов'язку' (дис канд юрид наук, 2014) 21–2.

М. Кучерявенко, Є. Смичок, Н. Пришва, А. Храбров, Т. Шульга та ін.) та реалізовувався в судовій практиці, яка була сформована на основі правових позицій Верховного Суду України до 2020 р.

Друга концепція пов'язує припинення податкового обов'язку через його виконання із фактичним надходженням коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету. Зазначену концепцію активно підтримували представники податкових органів та Верховний Суд з 2020 р., обґрунтувавши її у своїх правових позиціях.

Варто також додати, що наявність третьої сторони – банку – у таких відносинах значно ускладнює визначення моменту припинення податкового обов'язку у зв'язку із його виконанням і розподіл відповідальності між учасниками податкових відносин у процесі його виконання¹⁷.

Найбільш аргументованою вважаємо концепцію, яка запропонована та підтримана представниками доктрини, оскільки вона є більш виваженою, науково обґрунтованою та послідовною. Доктринальні підходи щодо визначення моменту припинення податкового обов'язку шляхом його виконання майже не зазнали змін з періоду прийняття Закону України “Про систему оподаткування”¹⁸ й до теперішнього часу.

Так, переважна більшість науковців вважають, що обов'язок зі сплати податку є виконаним у момент подання до банку відповідного платіжного доручення за умови наявності на рахунку достатнього залишку коштів. Із цього моменту відносини між державою та платником податків щодо виконання останнім свого обов'язку сплатити податок припиняються з одночасним виникненням нових відносин між банком та державою.

Н. Пришва навіть вказала на різномірність термінів, що містилися в податковому законодавстві на початку його становлення: “сплата податку”, “перерахування податку” та “зарахування податку”, які потрібно розмежовувати. Авторка доходить висновку, що вони є взаємозв'язаними, але кожен із них є самостійним етапом у формуванні дохідної частини бюджету й відіграє вирішальну роль у визначенні моменту виконання платником його податкового обов'язку¹⁹.

Різняться ці терміни залежно від суб'єктного складу 1 типу відносин, що виникають. Так, виокремлюють трьох учасників, які задіяні у процесі реалізації податкового обов'язку. Особа, яка сплачує податок, є платником, перерахування коштів до бюджету здійснює установа банку, а зарахування – Державна казначейська служба²⁰.

А. Храбров зазначає, що під час визначення поняття виконання податкового обов'язку в ст. 38 ПК України використовується саме термін “сплата”,

¹⁷ Кучерявенко (н 8) 129.

¹⁸ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ (втратив чинність на підставі Кодексу від 02.12.2010 № № 2755-VI) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

¹⁹ Пришва (н 5) 127.

²⁰ Пришва (н 5) 128.

що свідчить про те, що перед платником існує обов'язок здійснення лише передання коштів до банку²¹.

М. Кучерявенко дійшов подібного остаточного висновку, але системний аналіз приписів нового ПК України свідчить, що конструкція “сплата податків” та “перерахування податків” є вже тотожними за своїм змістом. До прикладу, у ст. 54 ПК України отримує закріплення таке положення: “Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування / виплати доходу на користь платника податку <...>”²². Такий самий підхід законодавця до конструювання нормативних приписів й у наступних статтях ПК України: ст. 126 “Порушення правил сплати (перерахування) податків” ПК України; ст. 127 “Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати” ПК України тощо. Зазначене свідчить, що податковий обов'язок платника податків є виконаним – у момент повної та своєчасної сплати податків і зборів. Відповідно обов'язок платника податків зі сплати податків і зборів є виконаним саме в момент списання коштів з поточного рахунку платника податків або передачі коштів платника до каси банку²³.

Варто зазначити, що обов'язок банківських установ зі здійснення перерахування податкових платежів було встановлено на рівні спеціального податкового законодавства, зокрема ч. 2 ст. 12 Закону України “Про систему оподаткування”, який також передбачав відповідальність за його неналежне виконання. У сучасному спеціальному податковому (не банківському) законодавстві подібна норма не передбачена. Тому вважаємо слушною пропозицію Р. Сидорчука щодо доповнення чинного ПК України положенням, яке б регулювало обов'язки банків щодо перерахування податків і зборів до бюджетів²⁴.

Повертаючись до аргументів на користь виконання податкового обов'язку в момент подання до банку відповідного платіжного доручення, зазначимо, що у випадку моделювання ситуації, де виконання податкового обов'язку має відбуватися відповідно до вимог Закону України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”²⁵ (ст. 30) та Бюджетного кодексу України²⁶, можлива колізія нормативних положень цих актів із відповідними положеннями ПК України (статті 1, 2, 5).

²¹ А Храбров, ‘Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права’, М Кучерявенко ред, *Актуальні питання науки фінансового права* (Право 2010) 48.

²² Податковий кодекс України (н 4).

²³ М Кучерявенко, Є Смичок, ‘Чи може бути комерційною діяльністю щодо сплати податків?’ (Юридичний вісник України 25.09.2020) <<https://yvu.com.ua/chy-mozhe-buty-komertsijnoyu-diyalnist-shhodosplaty-podatktiv>> (дата звернення: 02.01.2024).

²⁴ Р Сидорук, ‘Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні’ [2015] 5 Право і суспільство 154.

²⁵ Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 № 2346-III (втратив чинність на підставі Закону № 1591-IX від 30.06.2021) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

²⁶ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

Також важливо враховувати, що до моменту подання до банку відповідного платіжного доручення платник може впливати на свою поведінку і вчинити дії, які можуть становити порушення законодавства. Однак після виконання податкового обов'язку, передаючи кошти своєчасно та в повному обсязі до банку, він вже не може вплинути на їх рух, оскільки вже не є учасником цих відносин.

Крім того, важливо враховувати аспект, що банк у таких відносинах визнається суб'єктом, який отримав публічно-владну (державну) легалізацію через отримання ліцензії. Отримуючи дозвільний документ від держави на здійснення банківських операцій, включаючи операції з перерахування податків до відповідних бюджетів, банк підтверджує платнику податків можливість скористатися його послугами. Це перетворюється на обов'язок самого платника податків з перерахунку коштів. У випадку, якщо банк неадекватно виконує свої обов'язки щодо перерахування відповідних коштів платника податків, можна стверджувати, що дії держави призвели до неотримання цих коштів відповідними бюджетами (неправильний контроль за процедурою введення тимчасової адміністрації, безпідставне надання банківської ліцензії тощо). З цього випливає, що платник податків не повинен нести негативні наслідки через невиконання державою умов ліцензування банківської діяльності та недостатнього контролю за функціонуванням ринку фінансових послуг.

Також маємо враховувати той факт, що у випадку, якщо момент виконання податкового обов'язку визначати як фактичне надходження (зарахування) коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету, то це покладає на платника податків контрольні функції по відношенню до уповноваженого банку, що фактично виходить за рамки статусу платника податків за ПК України.

Подібні сентенції виражені й у практиці Верховного Суду, починаючи з 2004 р., у постановках якого вказано, що саме з поданням платником податків платіжного доручення до банку, а не з датою фактичного зарахування суми до бюджету пов'язується своєчасність сплати узгодженого податкового зобов'язання. Ініціювання переказу є завершеним для платника з дати надходження розрахункового документа на виконання до банку платника. Банки мають забезпечувати фіксування дати прийняття розрахункового документа на виконання²⁷. Згідно з п. 8.1 ст. 8 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, у день його надходження²⁸.

Зазначені доктринальні положення, норми законодавства та судова практика надають підстави для висновку, що обов'язок платника зі сплати податку або збору вважається виконаним з моменту подання платіжного

²⁷ Постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 р. у справі № 806/68/16 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/79957722>> (дата звернення: 02.01.2024); Постанова Верховного Суду від 04 грудня 2018 р. у справі № 826/3671/17 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/78325917>> (дата звернення: 02.01.2024).

²⁸ Про платіжні системи та переказ коштів в Україні (н 25).

доручення на перерахування відповідних коштів до бюджету через уповноважений банк з рахунку платника.

Проте Верховний Суд у постанові від 1 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 відступив від попередніх позицій та трактує цю норму так, що належним виконанням податкового зобов'язання шляхом ініціювання платником переказу є надходження коштів від платника на відповідний казначейський рахунок²⁹. На обґрунтування свого висновку суд посилається на ст. 30 неподаткового нормативно-правового акта, а саме – Закону України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”. На сьогодні, на зміну положенням ст. 30 Закону України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”, було прийнято ст. 49 Закону України “Про платіжні послуги”³⁰ тотожного змісту.

Також традиційно діаметрально протилежною є точка зору податкових органів, які пов'язують момент припинення податкового обов'язку із фактичним надходженням (зарахуванням) коштів до єдиного казначейського рахунку відповідного бюджету. Зазначений підхід вироблений податковими органами ще задовго до нової практики Верховного Суду. Така позиція зумовлена переважно тим фактом, що податкові органи можуть здійснювати облік лише тих грошових надходжень, які були переказані на єдиний казначейський рахунок, а не платіжних доручень.

Такий підхід породжує інше питання – яка відповідальність платника податків у випадках, коли платіж не було перераховано з вини банку. Позиція податкових органів щодо цього питання та визначення моменту виконання податкового обов'язку уже тривалий час залишається незмінною.

Представники податкових органів наполягають на тому, що в разі виникнення податкового боргу в результаті невиконання банківськими установами доручень клієнтів на переказ грошей за платником податків зберігається обов'язок сплатити основну суму податкового зобов'язання. Податкові органи при цьому визнають, що платник податків звільняється від відповідальності (штрафу та пені) за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції (наказ ДПАУ від 17.01.2002 р. № 29, а також листи ДПАУ від 24.04.2002 р. № 3299/5/23-1311, від 03.01.2002 р. № 115/7/24-1117, від 14.01.2008 р. № 412/7/24-0117, від 24.03.2009 р. № 3291/5/24-0613).

Висновки. Отже, існують різні точки зору та підходи до визначення моменту виконання податкового обов'язку. Ця розбіжність створює проблеми, що впливають на дотримання прав платників податків, ставить останніх у невідгідне, незахищене становище та суперечить принципам податкового законодавства. Також виникає питання щодо неправомірного застосування положень неподаткового законодавства (бюджетного, банківського, правил грошового обігу) до податкових правовідносин.

²⁹ Постанова Верховного Суду від 01 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 (н 3).

³⁰ Про платіжні послуги: Закон України від 30 червня 2021 р. № 1591-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

Навіть за наявності значної кількості наукових праць, присвячених податковому обов'язку, їх висновки не набувають подальшого нормативного втілення. Це свідчить про необхідність ретельного аналізу та вдосконалення сучасного податкового законодавства.

У статті аргументовані рекомендації щодо необхідності визначення моменту виконання податкового обов'язку на рівні ПК України (як єдиного спеціального акта податкового законодавства). Обґрунтовано, що момент виконання податкового обов'язку слід прив'язати до моменту його фактичного виконання. Це означає, що податковий обов'язок вважатиметься виконаним у момент сплати податку, а саме – надання платіжного доручення банку та списання коштів з рахунку платника податку чи податкового агента. Крім цього, необхідно чітко визначити обов'язки банківських та інших фінансових установ щодо перерахування коштів платників податків на єдиний казначейський рахунок та встановити відповідальність за порушення таких обов'язків.

Такий підхід має на меті уникнути непорозумінь і розбіжностей у визначенні моменту припинення податкового обов'язку, які часто виникають у судовій практиці. Встановлення чітких правил щодо цього може сприяти стабільності та послідовності у рішеннях судів та забезпечити більшу правову впевненість для платників податків та контролюючих органів.

REFERENCES

Edited books

1. Khrabrov A, 'Podatkovyi obov'iazok – systemoutvoriuiucha katehoriia podatkovoho prava', M Kucheriavenko red, *Aktualni pytannia nauky finansovoho prava* (Pravo 2010).

Journal articles

2. Bepalova A, 'Shchodo zmistu podatkovoho obov'iazku' [2015] 1 Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal 103–6.
3. Kucheriavenko M, 'Podatkovyi oboviazok: zmist, struktura, zasoby zabezpechennia' [2001] 3 Visnyk APU 122–34.
4. Sydoruk R, 'Pravovyi status osib, yaki spryiaut splaty podatkov ta zboriv v Ukraini' [2015] 5 Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal 150–7.

Theses

5. Braslavskiy R, 'Pravove rehulivannia protsedur vykonannia podatkovoho obov'iazku' (dys kand yuryd nauk, 2014).
6. Pryshva N, 'Pravovi problemy rehulivannia obov'iazkovykh platezhiv' (dys d-ra yuryd nauk, 2004).
7. Vasylieva A, 'Pravova pryroda oboviazkiv platnyka podatkov' (dys kand yuryd nauk, 2016).

Websites

8. Kucheriavenko M, Smychok Ye, 'Chy mozhe buty komertsiiinoiu diialnist shchodo splaty podatkov?!' (Yurydychnyi visnyk Ukrainy 25.09.2020) <<https://yvu.com.ua/chy-mozhe-buty-komertsijnoyu-diyalnist-shhodo-splaty-podatkov>> (accessed: 02.01.2024).

Petro Noha

TEMPORAL ASPECT OF TAX OBLIGATION FULFILLMENT:
EVOLUTION OF DOCTRINAL APPROACHES AND LEGAL POSITIONS

ABSTRACT. In the theory of tax law, there are still different views and approaches to determining the moment of fulfillment, and therefore cessation, of the tax obligation. One of the main problems of such discrepancies directly affects the observance of taxpayers' rights, contradicting the principles of tax legislation. Despite a considerable number of scientific works dedicated to the study of various aspects of tax obligations, the conclusions presented in them do not find further normative and legal implementation. Ideas and concepts resulting from the evolution of doctrinal approaches and legal positions have not yet been implemented, and there is no established, comprehensive judicial practice regarding the determination of the moment of tax obligation cessation.

The purpose of the study is to trace the evolution of doctrinal approaches and legal positions regarding the temporal aspect of tax obligation fulfillment, highlighting the main theoretical and practical problems and seeking ways to solve them, providing scientifically substantiated proposals for improving domestic tax legislation.

It is established that the concept of "tax obligation" is the main, complex category in the field of tax law, permeating all aspects of tax legal relations. Instead, the regulatory framework for this institution is fraught with a considerable number of regulatory gaps, collisions, contradictions, which in turn result from violations of the main principles of tax legislation, unlawful application of provisions of non-tax legislation to tax legal relations, fundamentally altering the nature of such legal relations and contributing to the incorrect resolution of the issue of the presence of signs of a tax offense in the actions of a person with subsequent application of state coercion. It has been clarified that during the evolution of doctrinal approaches and legal positions of the court regarding the temporal aspect of tax obligation fulfillment, two concepts with diametrically opposed views on this moment have emerged. The first links the cessation of the tax obligation through its fulfillment with the actual receipt of funds to the single treasury account of the budget, while the second considers the moment of tax obligation fulfillment to be the provision of a payment order to the bank by the taxpayer. We consider the latter concept to be more balanced, scientifically substantiated, and consistent.

Substantiated recommendations for amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the determination of the moment of tax obligation fulfillment, which should be tied to the moment of tax payment, namely – the provision of a payment order to the bank and the debiting of funds from the taxpayer's account or tax agent. The necessity of fixing the obligations of banks and other financial institutions to transfer funds of taxpayers to the single treasury account and establishing responsibility for the violation of such obligations at the level of special tax legislation – the Tax Code of Ukraine is substantiated.

KEYWORDS: tax obligation; fulfillment of tax obligation; tax payment; moment of tax obligation cessation.

III. Податкове регулювання в умовах цифровізації суспільних відносин



Павло Дуравкін

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4151-9621>
p.m.duravkin@nlu.edu.ua

УДК 342.7

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОРИСТАННЯ ТА ОБІГУ КРИПТОВАЛЮТ ЯК РІЗНОВИДУ ВІРТУАЛЬНИХ (ЦИФРОВИХ) АКТИВІВ У КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

АНОТАЦІЯ. Використання та обіг криптовалют уже давно стали складовою повсякденного життя багатьох як фізичних, так і юридичних осіб, які користуються ними з тих чи інших причин, маючи різноманітну мету. Тож рано чи пізно виникають питання як щодо самої природи криптовалют, так і щодо того, як державам, в особі відповідних органів, реагувати на їх використання та обіг. Адже криптовалюти фактично замінюють фіатні та електронні гроші у товарному обігу, при здійсненні розрахунків за товари, роботи, послуги. Більше того, дедалі частіше криптовалюти самі стають товаром. Все це свідчить про те, що нагальними є питання щодо відповідного, належного та необхідного нормативно-правового регулювання різноманітних проявів та аспектів суспільних відносин, пов'язаних з обігом та використанням криптовалют, щодо меж такого регулювання.

Метою статті є спроба визначити орієнтири щодо можливого нормативно-правового регулювання окремих аспектів суспільних відносин, пов'язаних з обігом і використанням криптовалют (зокрема обліком та оподаткуванням), з урахуванням вже існуючої нормативно-правової бази.

Встановлено, що криптовалюта, як синонім або різновид віртуальних активів, є нематеріальним благом – інформацією (сукупністю даних) у цифровому / електронному вираженні / форматі / вигляді, виступає об'єктом цивільних правовідносин, може використовуватися в якості платіжного засобу, інструменту переказу, інвестування та ін., при цьому має вартість та виражає її.

Прийнятним є віднесення криптовалют до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб. Потребують внесення змін пп. 14.1.54 і 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, які містять положення стосовно доходів з джерелом їх походження з України та з джерел за межами України, шляхом доповнення їх вказівкою на віртуальні активи (криптовалюти). Стаття 134 Податкового кодексу України потребує внесення змін у вигляді доповнення її положенням про віртуальні активи (криптовалюти). Базою оподаткування стосовно криптовалют варто вважати її вартість, як вартісний вираз об'єкта оподаткування. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних

стандартів фінансової звітності криптовалюта належить до так званих нематеріальних активів. Визначення бази оподаткування, до якої має застосовуватися ставка податку на доходи фізичних осіб, може здійснюватися за офіційним курсом Національного банку України.

Ключові слова: криптовалюта; оподаткування; віртуальні активи; цифрові активи; нематеріальні активи; грошовий сурогат; об'єкт оподаткування; база оподаткування; податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток підприємств.

Передусім варто пригадати, що після створення перших 50 bitcoins 3 січня 2009 р.¹ широке вживання самого терміна “криптовалюта” почалося після виходу 20 квітня 2011 р. у журналі “Forbes” статті, на той час кореспондента з охоплення світів безпеки даних, конфіденційності та хакерської культури Andy Greenberg під назвою “Crypto Currency”². Своєю чергою також слід звернути увагу на те, що, за різними оцінками, існує понад п'ять тисяч віртуальних валют³, при цьому усі криптовалюти, крім біткоіна, позначаються як альткоіни (altcoins)⁴. Отже, бачимо появу та стрімкий кількісний (та і якісний) розвиток у часі та у просторі такого явища, як криптовалюта, існування певного співвідношення криптовалют між собою та з валютами країн світу.

Першою спробою певним чином визначити на офіційному державному рівні в Україні правовий статус криптовалют, напевно, можна вважати роз'яснення Національного банку України від 10 листопада 2014 р., згідно із яким “віртуальна валюта / криптовалюта” Bitcoin розглядалася як грошовий сурогат⁵, який не має забезпечення реальною вартістю і не може використовуватися фізичними та юридичними особами на території України як засіб платежу, оскільки це суперечить нормам українського законодавства⁶.

¹ Див.: D Phillips, St Graves, ‘What Is the Bitcoin Genesis Block? How It All Started’ (Decrypt Media, Apr 30, 2024). <<https://decrypt.co/56934/the-bitcoin-genesis-block-how-it-all-started>> (accessed: 30.04.2024).

² Див.: Greenberg A, ‘Crypto Currency’ (Forbes. Apr 20, 2011) <<https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html?sh=32ce2680353e>> (accessed: 30.04.2024).

³ При цьому станом на 23 грудня 2022 р. для статистичних цілей в Україні затверджено перелік зі 168 валют окремих країн світу (див.: Перелік кодів валют для статистичних цілей, затв. наказом Державної служби статистики України від 08.01.2020 № 33. <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0033832-20#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)), що дає змогу побачити наскільки більшою є кількість криптовалют, які фактично становлять заміники валют окремих держав. Питання лише у їх платіжних здатностях, тобто, наскільки широко та чи інша криптовалюта приймається до сплати за певні товари, роботи, послуги, і наскільки це вигідно для споживачів та продавців. У зв'язку з цим, враховуючи поділ іноземних валют і банківських металів згідно із класифікатором, затвердженим Національним банком України, на три групи: 1) конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, валюти країн – членів Європейського Союзу та банківські метали; 2) конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями; 3) неконвертовані валюти (див.: Класифікатор іноземних валют та банківських металів, затв. постановою Правління Національного банку України від 04.02.1998 р. № 34 (у ред. постанови Правління Національного банку України від 19.04.2016 р. № 269). <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)), виникає питання про можливе місце принаймні деяких криптовалют у цьому або подібних класифікаторах.

⁴ Див.: В Андрущенко, Т Тучак, *Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб.* (Ун-т ДФС України 2021) 198.

⁵ Так, грошовий сурогат – це будь-які документи у вигляді грошових знаків, що відрізняються від грошової одиниці України, випущені в обіг не Національним банком України і виготовлені з метою здійснення платежів у господарському обороті, крім валютних цінностей (див.: Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV (ст. 1) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)).

⁶ Роз'яснення щодо правомірності використання в Україні “віртуальної валюти / криптовалюти” Bitcoin. Національний банк України. 10.11.2014 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0435500-14#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

Згодом, 30 листопада 2017 р., згідно із спільною заявою фінансових регуляторів (Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг) було висловлено переконання, що складна правова природа криптовалюти не дає змоги визнати її ані грошовими коштами, ані валютою і платіжним засобом іншої країни, ані валютною цінністю, ані електронними грошима, ані цінними паперами, ані грошовим сурогатом. При цьому було зазначено, що, незважаючи на існування в світі численних практик використання криптовалют у якості міри вартості, засобу обміну та накопичення, її складна правова природа не дає змоги ототожнювати її з будь-яким із суміжних понять (грошові кошти, валюта, валютна цінність, законний платіжний засіб, електронні гроші, цінні папери, грошовий сурогат тощо)⁷.

Для розуміння подальшого нормативно-правового регулювання обігу та використання криптовалют в Україні варто зазначити, що терміни “криптовалюта”, “віртуальна валюта”, “цифрова валюта”, “криптоактив”, “цифровий фінансовий актив” та інші часто використовуються як взаємозамінні, інколи одночасно у деяких офіційних документах, при цьому загалом належать до тотожних понять⁸. Так, у новому Законі України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення”⁹ від 6 грудня 2019 р. (далі – Закон № 361-IX) з’явилося визначення такого терміна, як “віртуальний актив”. Зокрема, було визначено, що є чинним і на сьогодні, що віртуальний актив – це цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися з платіжною або інвестиційною метою. Нарешті, після розроблення, подання та розгляду численних законопроектів, що містили різноманітні підходи до визначення та/або розуміння криптовалют, 17 лютого 2022 р. було прийнято Закон України “Про віртуальні активи”¹⁰ (далі – Закон № 2074-IX), який, однак, на сьогодні так і не набрав чинності. Так, віртуальний актив визначається як нематеріальне благо, що є об’єктом цивільних прав, має вартість і виражене сукупністю даних у електронній формі. При цьому цим же Законом передбачено внесення змін до Закону № 361-IX, зокрема, шляхом викладення п. 13 ч. 1 ст. 1 у редакції, тотожній визначенню віртуального активу у Законі № 2074-IX.

⁷ Див: Спільна заява фінансових регуляторів щодо статусу криптовалют в Україні (Офіційне Інтернет-представництво Національного банку України. 30.11.2017) <<https://bank.gov.ua/ua/news/all/spilna-zayava-finansovih-regulyatoriv-schodo-statusu-kriptovalyut-v-ukrayini>> (дата звернення: 30.04.2024).

⁸ Див: А Кудь, М Кучерявенко, Є Смичок, *Цифрові активи та їх економіко-правове регулювання у світлі розвитку технології блокчейн* (Право 2019) 163.

⁹ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX (п. 13 ч. 1 ст. 1) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

¹⁰ Про віртуальні активи: Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX (п. 1 ч. 1 ст. 1, п. 8 розд. VI) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

Звісно ж, у Законі № 361-ІХ робиться акцент не стільки на тому, чим є віртуальний актив, скільки на тому – чим він може бути або що ним може бути, знову ж таки з огляду на необхідність здійснення запобігання та протидії (це, зокрема, підтверджується використанням таких словосполучень, як “можна торгувати або переказувати”, “може використовуватися”). Своєю чергою у Законі № 2074-ІХ акцент зміщений у бік того, чим є віртуальний актив.

Отже, маємо виходити з того, що на сьогодні, у світлі відповідного законодавства України, криптовалюти варто розуміти та розглядати або як синонім, або як різновид віртуальних активів. При цьому Закон № 361-ІХ надає віртуальним активам, а отже і криптовалютам, такі ознаки, як: 1) цифрове вираження вартості; 2) може бути об’єктом купівлі-продажу (у цифровому форматі); 3) може бути предметом переказу; 4) може використовуватися в якості платіжного засобу; 5) може використовуватися як інструмент інвестування. Своєю чергою Закон № 2074-ІХ міг би надати віртуальним активам, у тому числі криптовалютам, таких ознак, як: 1) є різновидом нематеріальних благ¹¹; 2) є об’єктом цивільних прав¹²; 3) мають вартість¹³; 4) виражені сукупністю даних в електронній формі¹⁴. Відтак, криптовалюта, будучи синонімом або різновидом віртуальних активів, як на сьогодні, згідно із чинним законодавством України, так і на перспективу, відповідно до законодавства України, яке ще не набрало чинності, є нематеріальним благом – інформацією (сукупністю даних) у цифровому вираженні / форматі (електронній формі / електронному вигляді), що виступає (може виступати) об’єктом цивільних правовідносин (зокрема, відносин купівлі-продажу (а отже, може використовуватися як платіжний засіб), відносин переказу, інвестування та ін.), при цьому має вартість (виражає її).

Отже, враховуючи зазначені ознаки криптовалют (синонім / різновид віртуальних активів), необхідно розглянути їх крізь призму механізму оподаткування, адже з огляду на стрімкий розвиток і поширення використання та обігу криптовалют необхідно усвідомлювати, що це може бути непоганим способом ухилення від оподаткування. До речі, переважна більшість законопроектів, що вносилися на розгляд Верховної Ради України та стосу-

¹¹ Так, згідно із главою 15 Цивільного кодексу України до нематеріальних благ належать: 1) результати інтелектуальної, творчої діяльності; 2) інформація; 3) особисті немайнові блага (Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV (статті 199, 200, 201) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)).

¹² Зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 177 Цивільного кодексу України об’єктами цивільних прав є речі, гроші, цінні папери, цифрові речі, майнові права, роботи та послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні та нематеріальні блага (Цивільний кодекс України (н 11)).

¹³ Так, вартість – це еквівалент цінності об’єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей (Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 (п. 1) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)).

¹⁴ Будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, являють собою інформацію, що є різновидом нематеріальних благ (Цивільний кодекс України (н 11) ч. 1 ст. 200).

валися питань врегулювання порядку обігу та використання криптовалют¹⁵, або містили норми, які визначали механізм оподаткування криптовалют, або передбачали внесення змін до Податкового кодексу України та/або інших нормативно-правових актів, знову ж таки з метою здійснення оподаткування.

При цьому постає низка питань, а саме: наскільки взагалі доречно та обґрунтовано говорити про оподаткування обігу криптовалют, враховуючи їх абсолютну автономність і незалежність від державних інституцій, у тому числі фінансових систем?¹⁶ Крім того, сама поява криптовалют, зокрема, враховуючи технічний бік питання, якраз передбачала можливість вийти з-під контролю та опіки державних органів, у тому числі податкових. Та й невизначеність самої правової природи і сутності криптовалют також ставить під сумнів можливість вироблення адекватного механізму їх оподаткування. Якщо ж і припустити виправданість відповідного поширення на відносини, пов'язані з обігом і використанням криптовалют, норм актів податкового законодавства, то все одно необхідно з'ясувати, наскільки ці норми придатні для такого поширення і наскільки вони відповідають вимогам такого оподаткування?

Чи є криптовалюта об'єктом оподаткування? Відповідно до ст. 22 Податкового кодексу України¹⁷ (далі – ПК України) 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. При цьому у спеціальній літературі звертається увага на те, що в одних країнах криптовалюти мають статус нематеріальних активів, у других – капітальних активів і майна, у третіх – платіжного засобу, у четвертих – приватно емітованої валюти, у п'ятих – іноземної валюти. В одних операції та угоди в криптовалютах оподатковуються, у других – ні, треті коливаються, а тому приймають половинчасті рішення¹⁸. Відтак, виходячи з міжнародного досвіду, передбачається оподаткування саме операцій, під час

¹⁵ Див, напр: Проект Закону про обіг криптовалют в Україні від 06.10.2017 р. № 7183 (ч. 2 ст. 5, ч. 4 ст. 8) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні від 10.10.2017 р. № 7183-1 (ч. 1 ст. 9, п. 5 Прикінцевих та перехідних положень) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62710> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні від 14.09.2018 р. № 9083 (пункти 3, 4, 5). <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64597> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні від 27.09.2018 р. № 9083-1 (пункти 3, 4, 5, 7) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64696> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами від 15.11.2019 р. № 2461 (пункти 3, 6) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423> (дата звернення: 30.04.2024) та ін.

¹⁶ V Polatay, A Ovcharenko, I Bondarenko, N Gavkalova, 'Crypto currencies in the system of international private monetary law. Some issues of virtual assets taxation and accounting in Ukraine' [2020] 41(08) Revista Espasios 22.

¹⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

¹⁸ Див: Андрущенко, Тучак (н 4) 199.

яких або у зв'язку із якими використовуються криптовалюти. У зв'язку з цим та з урахуванням положень ст. 22 ПК України при здійсненні оподаткування стосовно криптовалют як об'єкта оподаткування могли б розглядатися операції з постачання, зокрема віртуальних активів у вигляді криптовалют, що могло б бути прийнятним для оподаткування таких операцій податком на додану вартість. Водночас, враховуючи використання криптовалют як засобу платежу, більш прийнятним є віднесення криптовалют до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб і відповідно оподаткування їх податком на доходи фізичних осіб та податком на прибуток підприємств.

Так, згідно зі ст. 163 ПК України стосовно податку на доходи фізичних осіб об'єктом оподаткування для резидента є такі доходи: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України. Об'єктом же оподаткування для нерезидента є такі самі доходи, однак з джерела їх походження в Україні. У зв'язку з цим потребуватимуть внесення змін пп. 14.1.54 і 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 ПК України, які містять положення стосовно доходів відповідно з джерелом їх походження з України та з джерел за межами України, зокрема, шляхом їх доповнення вказівкою на віртуальні активи (криптовалюти).

Своєю чергою у ст. 134 ПК України визначено об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємств, до яких, зокрема, належить прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями ПК України, інші види доходів, прибутків, а також операції резидентів Дія Сіті¹⁹. Відтак ст. 134 ПК України потребуватиме внесення змін у вигляді доповнення її положенням про віртуальні активи (криптовалюти).

Не менш важливим є й визначення бази оподаткування. Так, відповідно до ст. 23 ПК України базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування, зокрема, це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. У зв'язку з цим варто пригадати, що за визначенням, як згідно із Законом № 361-ІХ, так і відповідно до Закону № 2074-ІХ, віртуальний актив має вартість (це цифрове вираження вартості). Тож базою оподаткування стосовно криптовалют цілком логічно може вважатися її вартість, як вартісний вираз об'єкта оподаткування.

Так, відповідно до ст. 164 ПК України база оподаткування податком на доходи фізичних осіб збігається із об'єктом оподаткування і становить

¹⁹ Податковий кодекс України (н 17).

відповідно загальний оподатковуваний дохід. Своєю чергою згідно зі ст. 135 ПК України база оподаткування податком на прибуток підприємств являє собою грошове вираження об'єкта оподаткування. Отже, для охоплення криптовалютами базами оподаткування податком на доходи фізичних осіб і податком на прибуток підприємств необхідним є внесення змін до ПК України, які б передбачали охоплення об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб криптовалютами, а також включення до характеристики бази оподаткування податком на прибуток підприємств вказівки на віднесення до неї вартості криптовалют, одержаних платником податку в якості об'єкта оподаткування.

При цьому стосовно податку на прибуток підприємств передбачається збільшення фінансового результату до оподаткування (прибутку) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності²⁰. У зв'язку з цим та враховуючи застосування при визначенні віртуального активу у Законі № 361-IX та Законі № 2074-IX таких словосполучень, як “цифрове вираження”, “у цифровому форматі”, “різновид нематеріальних благ”, “сукупність даних в електронній формі”, криптовалюта належить до так званих нематеріальних активів. Так, згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований²¹. Так само, відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) “Нематеріальні активи” нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований²².

Що ж стосується податку на доходи фізичних осіб, то, враховуючи, що криптовалюта все-таки певною мірою є валютою, та послуговуючись аналогією з положеннями ст. 391 ПК України²³, визначення бази оподаткування (грошовий вираз об'єкта оподаткування), до якої має застосовуватися ставка податку, може здійснюватися, наприклад, за офіційним курсом Національного банку України на дату одержання доходу у вигляді криптовалюти.

Чи можна сплачувати податки криптовалютою? Наприклад, у США bitcoins не приймаються безпосередньо для сплати податкових зобов'язань, однак це можна зробити через компанії-посередники. При цьому, скажімо, у штаті Нью-Гемпшир розроблено законопроект про імплементацію сплати

²⁰ Див: Податковий кодекс України (н 17) підп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134.

²¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

²² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) “Нематеріальні активи”, видано Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) 01.01.2012. <https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%2038_ukr_2023.pdf> (дата звернення: 30.04.2024).

²³ Так, відповідно до абзацу другого п. 391.1 ст. 391 Податкового кодексу України для цілей визначення податкових зобов'язань зі сплати податків і зборів застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на 0 годин: дня подання особою-нерезидентом податкової декларації щодо постачання електронних послуг; дня виникнення (визначення) податкових зобов'язань для інших платників / операцій / податкових зобов'язань, якщо інше не передбачено Податковим кодексом України (див: Податковий кодекс України (н 17)).

податкових зобов'язань у біткоінах²⁴. Отже, тенденції розвитку використання та обігу криптовалют свідчать про те, що їх вага та сфера застосування ставатимуть все більшими та ширшими.

Висновки. Отже, криптовалюта є синонімом або різновидом віртуальних активів, виступає нематеріальним благом, а саме – сукупністю даних у цифровому вираженні, є об'єктом цивільних правовідносин, має вартість та виражає її. Прийнятним є віднесення криптовалюти до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб. Базою оподаткування стосовно криптовалюти виступає її вартість (вартісний вираз об'єкта оподаткування). Для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств криптовалюта належить до нематеріальних активів, а податком на доходи фізичних осіб – її вартість має визначатися за офіційним курсом Національного банку України.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Andrushchenko V, Tuchak T, *Podatkovi systemy zarubizhnykh krain: navch. posib.* (Un-t DFS Ukrainy 2021).
2. Kud A, Kucheriavenko M, Smychok Ye, *Tsyfrovі aktyvy ta yikh ekonomiko-pravove rehliuvannya u svitli rozvytku tekhnolohii blokchein* (Pravo 2019).

Journal articles

3. Polatay V, Ovcharenko A, Bondarenko I, Gavkalova N, 'Crypto currencies in the system of international private monetary law. Some issues of virtual assets taxation and accounting in Ukraine' [2020] 41(08) Revista Espasios 22.

Newspaper articles

4. Greenberg A, 'Crypto Currency' (Forbes. Apr 20, 2011) <<https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html?sh=32ce2680353e>> (accessed: 30.04.2024).
5. Phillips D, Graves St, 'What Is the Bitcoin Genesis Block? How It All Started' (Decrypt Media, Apr 30, 2024). <<https://decrypt.co/56934/the-bitcoin-genesis-block-how-it-all-started>> (accessed: 30.04.2024).

Pavlo Duravkin

LEGAL REGULATION OF THE USE AND CIRCULATION OF CRYPTOCURRENCIES AS A VARIETY OF VIRTUAL (DIGITAL) ASSETS IN THE CONTEXT OF TAXATION

ABSTRACT. The use and circulation of cryptocurrencies has long become part of the daily life of many individuals and legal entities, who use them for one reason or another, pursuing various goals. Therefore, sooner or later, questions arise both about the very nature of cryptocurrencies, and about how states, in the form of relevant authorities, should respond to their use and circulation. After all, cryptocurrencies actually replace fiat and electronic money in commodity circulation, when making payments for goods, works, and services. Moreover, cryptocurrencies themselves are increasingly becoming commodities. All of this indicates that there are urgent questions regarding

²⁴ Див.: Андрущенко, Тучак (н 4) 199.

Павло Дуравкін

the appropriate, proper and necessary legal regulation of various manifestations and aspects of social relations related to the circulation and use of cryptocurrencies, regarding the limits of such regulation.

The purpose of the article is an attempt to determine guidelines for the possible regulatory regulation of certain aspects of social relations related to the circulation and use of cryptocurrencies (in particular, accounting and taxation), taking into account the already existing regulatory framework.

It has been established that cryptocurrency, being a synonym or a type of virtual assets, is an intangible good – information (a set of data) in a digital/electronic expression/format/appearance, acts as an object of civil legal relations, can be used as a means of payment, a transfer tool, investment and etc., while having value and expressing it.

It is acceptable to attribute cryptocurrencies to the income of individuals or to the income of legal entities. Subclauses 14.1.54 and 14.1.55 of Clause 14.1 of Article 14 of the Tax Code of Ukraine, which contain provisions on income originating from Ukraine and from sources outside Ukraine, need to be amended by supplementing them with an indication of virtual assets (cryptocurrencies). Article 134 of the Tax Code of Ukraine needs to be amended in the form of an addition to its provisions on virtual assets (cryptocurrencies). The basis of taxation in relation to cryptocurrency should be considered its value, as a value expression of the object of taxation. According to national accounting regulations (standards) and international financial reporting standards, cryptocurrency belongs to the so-called “intangible assets”. Determination of the tax base to which the personal income tax rate should be applied can be carried out according to the official rate of the National Bank of Ukraine.

KEYWORDS: cryptocurrency; taxation; virtual assets; digital assets; intangible assets; monetary surrogate; object of taxation; tax base; income tax; corporate income tax.



Галина Россіхіна

докторка юридичних наук, професорка,
 професорка кафедри державно-правових дисциплін
 Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна
 (Харків, Україна)
 ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8436-049X>
 rossikhina@karazin.ua

Василь Россіхін

доктор юридичних наук, професор, дійсний член – академік
 Європейської академії природничих наук,
 заслужений працівник освіти України,
 проректор з інноваційно-корпоративної роботи
 та адміністрування
 Харківського національного університету радіоелектроніки
 (Харків, Україна)
 ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3423-8896>
 vasyr.rossikhin@nure.ua



УДК [347.73:336.2]:330.1

ДІДЖИТАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СФЕРИ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

АНОТАЦІЯ. Наукова стаття присвячена дослідженню діджиталізації податкової сфери кризь призму реалізації Цілей сталого розвитку. У цій роботі розкриваються як загальні особливості сучасної трансформації системи оподаткування під впливом глобальних тенденцій, так і специфічні зміни діджиталізації різних сфер людської діяльності.

У статті досліджено вплив процесів діджиталізації на організацію оподаткування. Цифрове середовище потребує певних трансформацій, як у всіх сферах суспільно-політичного життя, так і в управлінні господарськими процесами, здійсненні документообігу та формуванні звітності. Визначено вплив 4.0 індустрії на суспільство, творчість, інформацію, зокрема на облік та оподаткування. Цифрова трансформація торкнулася фінансової системи, з одного боку, модифікувавши концепції, моделі, методи, механізми, інструменти, а з другого – забезпечивши зручність, економію часу, безпеку. Безконтактна взаємодія стає основою податкових відносин.

Аналіз зазначених особливостей дав можливість дійти висновку щодо структурної складності адміністрування оподаткування та необхідності пристосування до сучасної моделі розвитку. Підкреслено, що впровадження цифрових технологій у сферу оподаткування сьогодні зумовлене необхідністю спрощення процесу обробки податкової інформації, зменшення корупційної складової роботи фіскальних органів, підвищення якості планування та прогнозування розвитку фіскальної системи та національної економіки загалом. Трансформація шляхом діджиталізації оподаткування уможливить зробити процес сплати податків і контроль більш ефективним та якісним, а також простішим і дешевшим та в підсумку сприяє досягненню цілей сталого розвитку.

Ключові слова: податкове адміністрування; цілі сталого розвитку; цифровізація; оподаткування; діджиталізація.

Поняття “сталий розвиток” було запроваджено у вжиток 1987 р. у доповіді Комісії Брундтланд “Наше спільне майбутнє”, де воно було визначене як ‘розвиток, який відповідає потребам сьогодення, не ставлячи під загрозу здатність майбутніх поколінь задовольняти свої потреби’¹. За своїм першочерговим задумом сталий розвиток (*sustainable development*) виник як загальна концепція щодо встановлення балансу між задоволенням сучасних загальнолюдських потреб і забезпеченням існування людини в безпечному навколишньому середовищі².

Задля подолання сучасних викликів і забезпечення процвітаючого майбутнього у 2015 р. на Саміті зі сталого розвитку було одностайно прийнято Порядок денний ООН у сфері сталого розвитку до 2030 р., в якому визначено цілі сталого розвитку (далі – ЦСР). Цілком зрозуміло, що без розвитку процесів діджиталізації неможливо викоринити злидні, зменшити екологічні ризики та підвищити якість життя людей, а також вирішити інші завдання, що входять до списку ЦСР. Водночас тема діджиталізації майже не отримала відображення у тексті Порядку денного у сфері сталого розвитку до 2030 р. Хоча саме цифрова трансформація (діджиталізація) розглядається не лише як інструмент досягнення сталого розвитку, а й як важливий драйвер соціально-економічного розвитку та змін світової економіки у ХХІ ст.³

Упродовж останніх трьох-чотирьох років проблема діджиталізації в контексті реалізації ЦСР докладно обговорюється в доповіді “Цифрова революція та сталий розвиток: проблеми та перспективи” в рамках ініціативи “Світ у 2050 році”, “Доповіді про цифрову економіку 2019” та звіті Групи ООН високого рівня з цифрового співробітництва “Час цифрової взаємозалежності”⁴. Дедалі частіше міжнародні організації, неурядові експертні організації та органи влади держав і місцевого самоврядування ставлять питання, що полягає в тому, як цифрові технології можуть принципово допомогти реалізувати ЦСР⁵. Своєю чергою Європейський Союз спрямовує зусилля на

¹ Development and International Economic Co-Operation: Environment. Report of the World Commission on Environment and Development. Note by the Secretary-General <<https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n87/184/67/pdf/n8718467.pdf?token=mXQJTJrf3OIKB03NU19&fe=true>> (accessed: 30.04.2024).

² J Butlin, ‘Book Review. Our common future. By World commission on environment and development. (London, Oxford University Press, 1987, pp. 383 £ 5.95)’ [1989] 1 Journal of International Development 284–287.

³ Г Россіхіна, В Россіхін, ‘Діджиталізація у контексті цілей сталого розвитку: мета та практика’ *Цілі сталого розвитку в аспекті зміцнення національного та міжнародного правопорядку: матер. Міжнар. наук.-практ. конфер. (м. Запоріжжя–Львів–Одеса–Ужгород–Харків–Чернівці, 27 жовт. 2023 р.)* (Харк. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна, 2023) 373.

⁴ TWI 2050. The Digital Revolution and Sustainable Development: Opportunities and Challenges. The World in 2050 Initiative Report, International Institute for Applied Systems Analysis (IIASA) <<http://pure.iiasa.ac.at/id/eprint/15913/1/TWI2050-for-web.pdf>> (accessed: 30.04.2024); UNCTAD. Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries. Digital Economy Report 2019 <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_en.pdf> (accessed: 30.04.2024); UN. The Age of Digital Interdependence. Report of the UN Secretary-General’s High-Level Panel on Digital Cooperation <<https://www.un.org/en/pdfs/DigitalCooperation-report-for%20web.pdf>> (accessed: 30.04.2024).

⁵ П Діксон, *Майбутнє (майже) всього. Як зміниться світ протягом наступних ста років* (пер. з англ. Віват 2021) 432.

створення до 2025 р. так званого гігабіт-суспільства на основі нового Кодексу електронних комунікацій⁶.

К. Шваб небезпідставно заявляє, що бізнес, який не трансформується у цифровий, рано чи пізно помре⁷. Водночас у світі вже давно прийняті та реалізуються програми діджиталізації економіки. Так, у США у 2009 р. була прийнята “Хмарна стратегія”, у Євросоюзі у 2010 р. – “Цифрова Європа 2020”, у 2016 р. – “Цифровий ринок – оцифрування промисловості: запитання та відповіді”. Німеччина з 2011 р. реалізує програму “Індустрія 4.0”. При цьому щорічні інвестиції в ІТ-технології становитимуть понад 50 млрд євро. Китай у 2015 р. ухвалив комплексну програму “Інтернет плюс”⁸.

Загальновідомо, що оподаткування є складним процесом, у якому відображається взаємодія держави та суспільства. Сьогодні на функціонування будь-якої національної системи оподаткування та процес збирання податків дедалі більший вплив справляють зовнішні чинники, а на порядку денному гостро стоїть питання надання нового функціоналу важелям податкової політики задля досягнення ЦСР. Це особливо проявляється в Україні, оскільки відбувається закріплення проєвропейської моделі державної політики в контексті євроінтеграційних процесів та еволюції суспільно-політичного життя.

23 квітня 1997 р. Пол Аплін подав електронну податкову декларацію з офісу A.C.Mole & Sons Taunton. Це натискання клавіші стало початком використання цифрових технологій у податковому адмініструванні⁹.

Діджиталізація податкової сфери як сфери, в якій реалізується фіскальна функція держави, прямо чи опосередковано сприяє реалізації та досягненню таких ЦСР, як:

- подолання бідності (ЦСР1);
- сприяння благополуччю для всіх у будь-якому віці (ЦСР3);
- сприяння поступальному, всеохопному і сталому економічному зростанню, повній і продуктивній зайнятості та гідній праці для всіх (ЦСР8);
- створення стійкої інфраструктури, сприяння всеохопній і сталій індустріалізації та інноваціям (ЦСР9);
- зменшення нерівності (ЦСР10);
- забезпечення переходу до раціональних моделей споживання і виробництва (ЦСР12).

Процес діджиталізації податкових відносин має такі позитивні аспекти, як:

⁶ Communication From the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Connectivity for a Competitive Digital Single Market. Towards a European Gigabit Society <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52016DC0587>> (accessed: 30.04.2024).

⁷ Klaus Schwab, *The fourth industrial revolution* (World economic forum 2016) 184.

⁸ Singapore, UK, New Zealand, and UAE among World's Stand Out Digital Economies <<https://www.businesswire.com/news/home/20170711006287/en/Singapore-UK-New-Zealand-and-UAE-among-World%E2%80%99s-Stand-Out-Digital-Economies>> (accessed: 30.04.2024).

⁹ Digitalisation of tax: international perspectives (2019 edition, ICAEW) <<https://web.archive.org/web/20210426061807/https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/technology/thought-leadership/digital-tax.ashx>> (accessed: 30.04.2024).

- оптимізація діяльності податкових органів;
- економія часу та спрощення процедур подання та отримання необхідної інформації;
- зниження адміністративного навантаження.

Саме удосконалення роботи державних наглядових органів є основною метою впровадження ІТ-технологій у технологічному ланцюзі контрольних заходів при реалізації фіскальної функції. Переведення заходів контрольних органів з очного (ручного) режиму до віртуального (цифрового) формату зумовлює зростання ефективності використання цифрових ресурсів. Також слід зазначити, що кількість платників податків сьогодні перевищує потенційні можливості податкових органів щодо проведення перевірок. Істотним позитивом масштабного впровадження цифрових технологій є зростання обсягів збирання податків і формування середовища, що сприяє детінізації економіки. Безперечно, використання цифрових технологій обов'язково має наслідком мінімізацію та виключення ручної праці податківців, що своєю чергою зумовлює зменшення можливості їхніх зловживань. Мета діяльності податкових органів полягає у забезпеченні того, щоб підвищити ефективність використання інструментів податкового адміністрування, спрямованих на мотивування платників податків до добровільної сплати податків. Міжнародний досвід підтверджує той факт, що цифрові кошти податкового адміністрування можуть зробити роботу податкових органів швидшою та якіснішою.

В умовах загальної інформатизації необхідно використовувати тенденції діджиталізації податкового адміністрування та податкових процедур, що має створити основу для подальших реформ податкової системи. Удосконалення системи оподаткування має бути спрямоване на забезпечення справедливого та сталого оподаткування цифрового бізнесу, адаптованого до економічного зростання.

С. Герінгер у своїй статті “National digital taxes – Lessons from Europe” вказує на відставання міжнародного податкового права від процесу стрімкого технологічного розвитку й убачає це причиною нерівності, що виникає між податковим тягарем традиційних і цифрових бізнес-моделей у ЄС. Через таку ситуацію деякі європейські країни просунулися вперед, запровадивши односторонні заходи з метою забезпечення стабільних податкових надходжень. Нещодавно впроваджені національні цифрові податки в ЄС були ретельно опрацьовані, щоб уникнути таких проблем, як подвійне оподаткування, відповідність загальноєвропейському законодавству, глобальний і регіональний вплив на конкуренцію, внесок у податкові надходження та встановлення справедливих умов оподаткування тощо. У своїй роботі С. Герінгер надає рекомендації щодо вдосконалення національної та наднаціональної податкової політики, вказуючи на те, що основні проблеми, пов'язані зі справедливим оподаткуванням у рамках цифрової економіки (схеми уникнення податків, подвійне оподаткування та торговельні війни тощо), ще не виявилися належним чином і продовжують вивчатися¹⁰.

¹⁰ S Geringer, ‘National digital taxes – Lessons from Europe’ [2020] 35(1) South African Journal of Accounting Research 1–19. <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1727083>.

У 2020 р. Державна податкова служба України за сприяння Апарату Ради національної безпеки і оборони впровадила Інтерактивну податкову карту України, яка дає можливість у режимі онлайн без звернення до органів ДПС отримувати актуальну податкову інформацію щодо агрегованих показників у частині сплачених сум податкових платежів, нарахованих податкових зобов'язань, сум податкового боргу, надміру сплачених сум і суми платежів, які сплачені та будуть нараховані у наступних періодах. Така інформація надається по регіонах, територіальних громадах, за видами економічної діяльності, податків, видів бюджетів, систем оподаткування, за організаційно-правовими формами, типом (фізичні та юридичні особи) та статусом платника (великий, середній, малий бізнес і неприбуткові бюджетні установи). Податкова карта доступна користувачам на вебпорталі ДПС¹¹. Своєю чергою електронний кабінет платника на порталі ДПС працює в режимі 24/7.

У 2022 р. платники податків надіслали до податкових органів у електронному вигляді 550 075 836 документів, що на 13 % більше порівняно з попереднім періодом. У 2020 р. частка значно зросла: майже на 34 % порівняно з 2019 р. Найбільшу частку в структурі електронного документообігу становить податкова звітність. Кількість суб'єктів господарювання, які починають подавати електронну звітність, також зростає, хоча й меншими темпами: на 3 % у 2021 р. та на 7 % у 2022 р. порівняно з попереднім періодом¹².

Для повного розуміння процесу тотальної діджиталізації необхідно також передбачати та розуміти негативні наслідки та ризики, до яких належать: зростання кількості злочинів у кіберпросторі, зникнення деяких професій і навіть певних галузей економіки, зростання безробіття на ринку праці у зв'язку з роботизацією робочих місць, зменшення кількості робочих місць низької та середньої кваліфікації, необхідність швидкого та повного перегляду нормативних актів з метою пристосування до швидкої діджиталізації, вироблення загальної нормативної бази та міжнародних стандартів для перспективних технологій тощо¹³.

Прямим наслідком діджиталізації стає зростання податкових ризиків, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Цей процес може актуалізуватися як об'єктивно у цифровому середовищі (через відсутність платіжного механізму), так і суб'єктивно (як свідоме ухилення від сплати податків компаніями, що свідомо користуються недосконалістю податкових механізмів). Ця проблема стає реальною загрозою надходженням до бюджетів держав у зв'язку з можливістю ведення бізнесу без реєстрації та фактичної присутності в країні, при веденні діяльності, що створює додану вартість і забезпечує отримання прибутку. Проблема полягає в тому, що цифрова господарська діяльність часто не вирізняється прозорістю й важко контролюється. Проблемою є також і те, що чинне податкове законодавство не підходить

¹¹ Запускаємо Податкову карту України (Пресслужба Державної податкової служби України, 24 серпня 2021) <<https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/494507.html>> (дата звернення: 30.04.2024).

¹² Звітність (Державна казначейська служба України) <<https://web.archive.org/web/20220129063527/https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>> (дата звернення: 30.04.2024).

¹³ Россіхіна, Россіхін (н 3) 373.

для віртуальних компаній, які працюють у всьому світі. Йдеться, зокрема, про положення міжнародного податкового права, які стосуються розмежування податкової юрисдикції між державами. Нині чинні нормативні акти ґрунтуються на парадигмі територіальності, згідно з якою держава має право оподатковувати певний дохід за джерелом доходу або за місцем проживання платника податків. Однак парадигма територіальності втрачає вплив, коли йдеться про транзакції, що здійснюються в інтернеті.

Перехід до сталого розвитку – це процес тривалий, і цілком зрозумілим вже є той факт, що до 2030 р. він не завершиться. Тому ЦСР виступають важливим, але проміжним етапом на шляху до сталого та інклюзивного розвитку глобальної економіки. При цьому діджиталізація – найважливіший інструмент досягнення ЦСР, проте на тепер позитивні й масштабні ефекти цифрового переходу виявляються в обмеженій кількості країн і сфер діяльності. Тому для перетворення цифрових послуг на блага, що дають змогу запустити нові бізнес-моделі, здатні вивести світову економіку на траєкторію інклюзивного економічного зростання, важлива гармонізація трансформацій, пов'язаних із цифровізацією і стійким розвитком, локальна та глобальна правова регламентація цього процесу, подальша діджиталізація сфери оподаткування.

Висновки. У підсумку варто зазначити, що важливу роль у трансформації оподаткування відіграють саме технічні засоби. Цифрові системи, додатки та реєстри, безумовно, сприятимуть підвищенню відповідальності громадян, з одного боку, з другого – полегшують контроль. Отже, ключовим трендом трансформацій оподаткування стає так званий кіберфізичний соціум, сформований загалом за допомогою діджиталізації. А сама діджиталізація сфери оподаткування суттєво сприяє досягненню Цілей сталого розвитку.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Schwab Klaus, *The fourth industrial revolution* (World economic forum 2016).

Edited and translated books

2. Dikson P, *Maibutnie (maizhe) vsoho. Yak zminytsia svit protiahom nastupnykh sta rokiv* (per. z anhl. Vivat 2021).

Journal articles

3. Butlin J, 'Book Review. Our common future. By World commission on environment and development. (London, Oxford University Press, 1987, pp. 383 £ 5.95.)' [1989] 1 *Journal of International Development* 284–7.
4. Geringer S, 'National digital taxes – Lessons from Europe' [2020] 35(1) *South African Journal of Accounting Research* 1–19. <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1727083>.

Conference papers

5. Rossikhina H, Rossikhin V, 'Didzhytalizatsiia u konteksti tsilei staloho rozvytku: meta ta praktyka' *Tsili staloho rozvytku v aspekti zmitsnennia natsionalnogo ta mizhnarodnogo*

pravoporiadku: mater. Mizhnar. nauk.-prakt. konfer. (m. Zaporizhzhia-Lviv-Odesa-Uzhhorod-Kharkiv-Chernivtsi, 27 zhovt. 2023 r.) (Khark. nats. un-t im. V. N. Karazina, 2023) 373.

Websites

6. Singapore, UK, New Zealand, and UAE among World's Stand Out Digital Economies <<https://www.businesswire.com/news/home/20170711006287/en/Singapore-UK-New-Zealand-and-UAE-among-World%E2%80%99s-Stand-Out-Digital-Economies>> (accessed: 30.04.2024).

Halyna Rossikhina
Vasyl Rossikhin

DIGITALIZATION OF THE TAX SPHERE IN THE CONTEXT
OF IMPLEMENTATION OF THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS

ABSTRACT. The scientific article is devoted to the further digitalization of the tax sphere through the prism of the implementation of the goals of modern development. This work reveals both the hidden features of the current transformation of the tax system due to the influx of global trends, as well as specific changes in the digitalization of various spheres of human activity.

The article traces the influx of digitalization processes into the tax organization. The digital medium is undergoing major transformations, both in all spheres of civil and political life, as well as in the management of government processes, document management and the formation of information. The influx of 4.0 industry into collaboration, creativity, information, including the field of subscription, was identified. Analysis of significant features makes it possible to understand the structural complexity of administration and the need to adhere to the current model of development. It is emphasized that the introduction of digital technologies in the tax sphere today necessitates the need to simplify the process of processing tax information, to change the corrupt warehouse work of fiscal authorities, and to details of planning and forecasting the development of the fiscal system and the national economy as a whole. Transformation in the way of digitalization makes it possible to make the process of payment of taxes and control more effective and clearer, as well as simpler and cheaper, and in the end, it helps to achieve the goals of the current development.

KEYWORDS: subsidiary administration; Sustainable Development Goal; dataization; digitalization.

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ З АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ

Перманентна трансформація суспільних відносин у сфері оподаткування передусім потребує своєчасної реакції фахівців-фінансистів, консенсусу парламентарів не тільки у визначенні податкової системи, а й щодо конструювання основних податково-правових категорій, закріплення засад оподаткування, регламентації правового механізму конкретних податків і зборів. Натомість концепція побудови податкової системи України досі не сформована, деталізація її структурних елементів залишається на узбіччі наукових інтересів.

Історія вітчизняного нормотворення знає випадки встановлення і справляння податкових платежів, що формально не включалися до переліку загальнодержавних і місцевих податків та зборів (наприклад, збору на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим та збору на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим). Таке порушення принципів структурованості й системності податкового законодавства не відійшло в минуле. Майже десять років тому було встановлено військовий збір, тимчасовий податковий платіж, що сплачується платниками досі, проте не згадується у статтях 9 і 10 Податкового кодексу України. Зазначена вада податкового законодавства зумовлює необхідність проведення ревізії профільного кодексу, закріплення умов унеможливлення повторення подібних ситуацій, фіксації чіткої та зрозумілої структури вітчизняної податкової системи.

Зважаючи на потребу дотримуватись принципу кореляції побудови бюджетної і податкової систем, а також європейського принципу максимально податкової достатності всіх рівнів бюджетів, адресності та результативності оподаткування, структуру податкової системи України доцільно формувати на новій засадничій базі та законодавчо закріпити існування як її складових таких груп податків і зборів: загальнодержавні, республіканські (Автономної Республіки Крим), обласні, районні, локальні (міста, селища, села) (Ігор Криницький “Структура податкової системи України: перспективи правової оптимізації”).

Принципово важливим для ефективного і раціонального регулювання справляння податків і зборів є баланс приватних та публічних інтересів. Водночас на сьогодні є непоодинокими переважання в реалізації інтересу публічного суб'єкта, що унеможливорює досягнення сталих форм і процедур у забезпеченні ефективності податкового законодавства. Значна кількість реформ, які проводились, починаючи з 2015 р., характеризуються саме такою природою. Реформи системи оподаткування, в основі яких лежить політизованість законодавчих змін, гасла, не можуть досягти ефекту. Проголошене скорочення кількості податків і зборів було проведено цілком формально і досягло зворотного ефекту – збільшення податкового навантаження. Введення військового збору також відбулось з порушенням матеріальних та процедурних приписів Податкового кодексу України.

Одним із засобів досягнення ефективності податкового законодавства є судова практика, в основі якої лежать об'єктивні неупереджені рішення судів при вирішенні податкових спорів. Низка проблем у цій сфері пов'язується з ускладненням природи відносин, які породженні війною, та дискусійністю визначення відповідної предметної юрисдикції.

Одним із вихідних аспектів досягнення балансу інтересів у регулюванні податкових відносин є реалізація мети, підготовки фахових спеціалістів, осіб, які ґрунтовно орієнтуються у всіх складнощах регулювання податкових відносин. Саме для цього вельми актуальним є проведення методологічних і методичних змін у підготовці фахівців (Олександр Савві “Деякі аспекти дисбалансу інтересів учасників податкових відносин та шляхи їх подолання”).

Інтенсивний розвиток податкових відносин потребує підготовки досвідчених фахівців щодо оподаткування. При цьому має йтися про необхідність декількох рівнів обізнаності щодо правового регулювання податкових відносин. Ці рівні зумовлюють наявність базових знань для платників, знань, необхідних для реалізації повноважень податкових органів та судів.

Треба враховувати розбіжність і пов'язаність, мету узагальнених, базових, удосконалених і комплексних курсів з податкового права. В основі підходів щодо їх розробки – цільова аудиторія та перспективність використання податково-правових знань. Тож на основі цього зроблено аналіз кроків щодо удосконалення викладання податково-правових дисциплін від виключно лекційної підготовки, заснованої на монолозі викладача, до форм безпосереднього спілкування викладача зі студентами при розв'язанні лекційних казусів (Микола Кучерявенко “Системні підходи до викладання податково-правових дисциплін”).

Актуальною і натепер є проблема термінологічної неузгодженості у регламентації податкових режимів і таких суміжних понять, як загальний і спеціальний податкові режими. Надається авторське визначення цих понять. Важливим залишається дослідження актуального правового регулювання податкових режимів, визначення змісту податкового режиму та ознак загального і спеціального податкових режимів та вироблення пропозицій з удосконалення понятійного апарату.

Одним із напрямів удосконалення правозастосування є продовження дослідження проблематики термінологічної неузгодженості у податково-правовому регулюванні. У статті аналізуються поняття, які є системотвірними для податково-правового регулювання. Йдеться про податковий режим і його види. Робиться висновок про наявність двох податкових режимів – загального та спеціального. Останній представлений спрощеною системою оподаткування, обліку і звітності, що є наразі єдиним різновидом спеціального податкового режиму. Констатується нелогічність протиставлення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності загальній системі оподаткування. Остання у правозастосуванні наділяється змістом загального податкового режиму. Звернено увагу на можливість у рамках окремих податків існування спеціальних режимів оподаткування. Такий приклад лише один – це спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість

діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату.

Проведене дослідження дало підстави визначити податковий режим як комплекс правових норм, що визначають перелік податків і зборів, щодо яких виникає податковий обов'язок. Загальний податковий режим визначено як комплекс правових норм, що визначають фіксований перелік податків і зборів, щодо яких у суб'єктів господарювання виникає податковий обов'язок, якщо таким господарюючим суб'єктом не обрано спеціальний податковий режим. Під спеціальним податковим режимом пропонується розуміти комплекс правових норм розділу 14 Податкового кодексу України, що визначають узгоджений набір процедур, які змістовно по-іншому від загального податкового режиму можуть визначати порядок ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків суб'єктами господарювання та можуть передбачати відмінний порядок визначення елементів податку та збору та/або звільнення від сплати окремих податків та зборів (Артем Котенко "Податкові режими: зміст і види").

У теорії податкового права досі існують різні погляди та підходи щодо визначення моменту виконання, а отже, припинення податкового обов'язку. Одна з головних проблем такої розбіжності безпосередньо впливає на дотримання прав платників податків, суперечить принципам податкового законодавства. Незважаючи на доволі велику кількість наукових праць, присвячених дослідженню різних аспектів податкового обов'язку, висновки, наведені у них, не набувають подальшого нормативного та правозастосовного втілення. Ідеї та концепції, що є наслідком еволюції доктринальних підходів і правових позицій не були реалізовані на сьогодні, не сформовано усталеної, повноцінної судової практики щодо встановлення моменту припинення податкового обов'язку.

Встановлено, що поняття "податковий обов'язок" є головною, складною категорією у сфері податкового права, яка пронизує всі сторони податкових правовідносин. Водночас нормативне регулювання цього інституту сповнене чималою кількістю нормативних прогалин, колізій, суперечностей, що своєю чергою є наслідком порушення головних засад податкового законодавства, неправомірного застосування положень неподаткового законодавства до податкових правовідносин, що суттєво докорінно змінює природу таких правовідносин та спричиняє неправильне вирішення питання про наявність ознак складу податкового правопорушення у діях особи з наступним застосуванням державного примусу. З'ясовано, що в ході еволюції доктринальних підходів і правових позицій суду щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку сформувалися дві концепції з діаметрально протилежними поглядами на такий момент. Перша пов'язує припинення податкового обов'язку через його виконання із фактичним надходженням коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету, інша – вважає, що моментом виконання податкового обов'язку слід вважати надання платіжного доручення банку від платника податку. Вважаємо більш виваженою, науково обґрунтованою та послідовною саме останню концепцію (Петро Нога

“Темпоральний аспект виконання податкового обов’язку: еволюція доктринальних підходів та правових позицій”).

Використання та обіг криптовалют уже давно стало складовою повсякденного життя багатьох як фізичних, так і юридичних осіб, які користуються ними з тих чи інших причин, маючи на меті різноманітні цілі. Відтак, рано чи пізно виникають питання як щодо самої природи криптовалют, так і щодо того, як державам, в особі відповідних органів, реагувати на їх використання та обіг. Адаже криптовалюти фактично замінюють фіатні та електронні гроші у товарному обігу, при здійсненні розрахунків за товари, роботи, послуги. Більше того, дедалі частіше криптовалюти самі стають товаром. Усе це свідчить про те, що нагальними є питання щодо відповідного, належного та необхідного нормативно-правового регулювання різноманітних проявів та аспектів суспільних відносин, пов’язаних з обігом і використанням криптовалют, щодо меж такого регулювання.

Криптовалюта, як синонім або різновид віртуальних активів, є нематеріальним благом – інформацією (сукупністю даних) у цифровому / електронному вираженні / форматі / вигляді, виступає об’єктом цивільних правовідносин, може використовуватися як платіжний засіб, інструмент переказу, інвестування та ін., при цьому має вартість та виражає її. Прийнятним є віднесення криптовалют до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб. Потребують внесення змін підпункти 14.1.54 і 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, які містять положення стосовно доходів з джерелом їх походження з України та з джерел за межами України, шляхом доповнення їх вказівкою на віртуальні активи (криптовалюти). Стаття 134 Податкового кодексу України потребує внесення змін у вигляді доповнення її положенням про віртуальні активи (криптовалюти). Базою оподаткування стосовно криптовалют варто вважати її вартість, як вартісний вираз об’єкта оподаткування. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності криптовалюта належить до так званих нематеріальних активів. Визначення бази оподаткування, до якої має застосовуватися ставка податку на доходи фізичних осіб, може здійснюватися за офіційним курсом Національного банку України (Павло Дуравкін “Правове регулювання використання та обігу криптовалют як різновиду віртуальних (цифрових) активів у контексті оподаткування”).

Сучасний стан суспільних відносин об’єктивно потребує дослідження діджиталізації податкової сфери скрізь призму реалізації цілей сталого розвитку. Ця робота розкриває як загальні особливості сучасної трансформації системи оподаткування під впливом глобальних тенденцій, так і специфічні зміни діджиталізації різних сфер людської діяльності. Саме тому є необхідним аналіз впливу процесів діджиталізації на організацію оподаткування. Цифрове середовище потребує певних трансформацій, як у всіх сферах суспільно-політичного життя, так і в управлінні господарськими процесами, здійсненні документообігу та формуванні звітності. Визначено вплив 4.0 індустрії на суспільство, творчість, інформацію, зокрема на облік та оподат-

кування. Цифрова трансформація торкнулася фінансової системи, з одного боку, модифікувавши концепції, моделі, методи, механізми, інструменти, а з другого – забезпечивши зручність, економію часу, безпеку. Безконтактна взаємодія стає основою податкових відносин.

Характеристика зазначених особливостей дає підстави для висновку щодо структурної складності адміністрування оподаткування та необхідності пристосування до сучасної моделі розвитку. Підкреслено, що впровадження цифрових технологій у сферу оподаткування сьогодні зумовлене необхідністю спрощення процесу обробки податкової інформації, зменшення корупційної складової роботи фіскальних органів, підвищення якості планування та прогнозування розвитку фіскальної системи та національної економіки в цілому. Трансформація шляхом діджиталізації оподаткування дасть змогу зробити процес сплати податків і контроль більш ефективним та якісним, а також простішим і дешевшим та в підсумку сприяє досягненню цілей сталого розвитку (Галина Россіхіна, Василь Россіхін “Діджиталізація податкової сфери в контексті реалізації цілей сталого розвитку”).

*За редакцією
координатора актуальної теми*

*“ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВІТЧИЗНЯНОГО ПОДАТКОВОГО ПРАВА:
ДО 30-РІЧЧЯ ВИДАННЯ ПЕРШОГО В УКРАЇНІ ПІДРУЧНИКА З ПОДАТКОВОГО ПРАВА”,*

*доктора юридичних наук, кандидата економічних наук,
професора, академіка НАПрН України,
першого проректора Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
Миколи Кучерявенка*

ВИБРАНА БІБЛІОГРАФІЯ З АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ:
“ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВІТЧИЗНЯНОГО
ПОДАТКОВОГО ПРАВА:
ДО 30-РІЧЧЯ ВИДАННЯ ПЕРШОГО В УКРАЇНІ
ПІДРУЧНИКА З ПОДАТКОВОГО ПРАВА”

1. Андрущенко В, Тучак Т, *Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб.* (Ун-т ДФС України 2021).
2. *Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 6: Фінансове право* (М Кучерявенко голова редкол, Право 2010).
3. Воронова Л, *Фінансове право України: підручник* (Прецедент, Моя книга 2006).
4. Кучерявенко М ред, *Актуальні питання науки фінансового права* (Право 2010).
5. Кучерявенко Н, *Курс податкового права: в 6 т. Т. II: Введення в теорію податкового права* (Легас 2004).
6. Кучерявенко Н, *Курс податкового права: в 6 т. Т. III: Учення о податку* (Легас – Право 2005).
7. Кучерявенко Н, *Курс податкового права: в 6 т. Т. I: Генезис податкового регулювання: в 2 ч. Ч. 1.* (Легас 2002).
8. Кучерявенко Н, *Курс податкового права: в 6 т. Т. I: Генезис податкового регулювання: в 2 ч. Ч. 2* (Легас 2002).
9. Найдъон Є, Сандул В, ‘Напрями удосконалення податкової системи України на основі аналізу досвіду іноземних держав’ [2020] 4(1) Юридична наука 125–12.
10. Орлюк О, *Фінансове право. Академічний курс: підручник* (Юрінком Інтер 2010).
11. *Податкове право (схеми)* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023).
12. *Податкове право: підручник* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023).
13. Томнюк Т, *Податкова система: навчальний посібник* (ЧТЕІ ДТЕУ 2022).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБ’ЄДНАНИХ НАЦІЙ
У СПРОБАХ ПРОТИДІЇ АГРЕСІЇ
РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ ПРОТИ УКРАЇНИ
(ДОКУМЕНТИ ТА КОМЕНТАРІ)

РЕЗОЛЮЦІЯ ГЕНЕРАЛЬНОЇ АСАМБЛЕЇ ООН ES-11/4
“ТЕРИТОРІАЛЬНА ЦІЛІСНІСТЬ УКРАЇНИ:
ЗАХИСТ ПРИНЦИПІВ СТАТУТУ
ОРГАНІЗАЦІЇ ОБ’ЄДНАНИХ НАЦІЙ” (2022 р.)*

Генеральна Асамблея,
Нагадуючи про зобов’язання всіх держав згідно із статтею 2 Статуту Організації Об’єднаних Націй утримуватися у своїх міжнародних відносинах від погрози силою або її застосування проти територіальної цілісності чи політичної незалежності будь-якої держави або у будь-який інший спосіб, несумісний із цілями Організації Об’єднаних Націй, і врегульовувати свої міжнародні спори за допомогою мирних засобів таким чином, щоб не піддавати загрози міжнародний мир, безпеку і справедливість,

Підтверджуючи принцип звичаєвого міжнародного права, повторений в її резолюції 2625 (XXV) від 24 жовтня 1970 року під назвою “Декларація про принципи міжнародного права, що стосуються дружніх відносин та співробітництва між державами відповідно до Статуту Організації Об’єднаних Націй”, згідно з яким жодні територіальні надбання в результаті погрози силою або її застосування не мають визнаватися законними,

Нагадуючи про свої резолюції 68/262 від 27 березня 2014 року під назвою “Територіальна цілісність України”, ES-11/1 від 2 березня 2022 року під назвою “Агресія проти України” та ES-11/2 від 24 березня 2022 року під назвою “Гуманітарні наслідки агресії проти України”,

Зазначаючи, що Донецька, Херсонська, Луганська та Запорізька області України є територіями, які частково перебувають або перебували під тимчасовим військовим контролем Російської Федерації внаслідок агресії, з порушенням суверенітету, політичної незалежності та територіальної цілісності України,

Зазначаючи також, що рішення Російської Федерації від 21 лютого та 29 вересня 2022 року щодо статусу Донецької, Херсонської, Луганської та Запорізької областей України є порушенням територіальної цілісності й суверенітету України та несумісні з принципами Статуту,

Зазначаючи із занепокоєнням, що в цих областях із 23 по 27 вересня 2022 року були організовані незаконні так звані референдуми як спроби змінити міжнародно визнані кордони України,

* Резолюція Генеральної Асамблеї ООН, ухвалена 12 жовтня 2022 року [без посилання на Головний комітет (A/ES-11/L.5)] ES-11/4 “Територіальна цілісність України: захист принципів Статуту Організації Об’єднаних Націй”. Див.: Territorial integrity of Ukraine: defending the principles of the Charter of the United Nations. Resolution ES-11/4 adopted by the General Assembly on 12 October 2022 <<https://digitallibrary.un.org/record/3990673?ln=en&v=pdf>> (accessed: 30.04.2024). Переклад О. Кресіна.

Беручи до уваги заяву Генерального секретаря від 29 вересня 2022 року, в якій він нагадав, що будь-яка анексія території держави іншою державою в результаті погрози силою або її застосування є порушенням принципів Статуту і міжнародного права,

1. *Підтверджує свою відданість* суверенітету, незалежності, єдності та територіальній цілісності України в межах її міжнародно визнаних кордонів, що поширюються на її територіальні води.

2. *Засуджує* організацію Російською Федерацією незаконних так званих референдумів у регіонах у межах міжнародно визнаних кордонів України та спробу незаконної анексії Донецької, Херсонської, Луганської та Запорізької областей України після організації вищезазначених референдумів.

3. *Заявляє*, що протиправні дії Російської Федерації щодо незаконних так званих референдумів, проведених з 23 по 27 вересня 2022 року на частинах Донецької, Херсонської, Луганської та Запорізької областей України, які частково є або були під тимчасовим військовим контролем Російської Федерації, та подальша спроба незаконної анексії цих регіонів не мають чинності згідно з міжнародним правом і не створюють підстав для будь-якої зміни статусу цих регіонів України.

4. *Закликає* всі держави, міжнародні організації та спеціалізовані установи Організації Об'єднаних Націй не визнавати жодних змін Російською Федерацією статусу частин або всіх [територій] Донецької, Херсонської, Луганської чи Запорізької областей України та утримуватися від будь-яких дій або відносин, які можуть бути витлумачені як визнання будь-якого такого зміненого статусу.

5. *Вимагає* від Російської Федерації негайно та беззастережно скасувати свої рішення від 21 лютого та 29 вересня 2022 року щодо статусу окремих районів Донецької, Херсонської, Луганської та Запорізької областей України, оскільки вони є порушенням територіальної цілісності й суверенітету України та є несумісними з принципами Статуту Організації Об'єднаних Націй, і негайно, повністю та беззастережно вивести всі свої Збройні сили з території України в межах її міжнародно визнаних кордонів.

6. *Вітає* зусилля Організації Об'єднаних Націй, держав-членів і гуманітарних організацій щодо реагування на гуманітарну кризу та кризу біженців.

7. *Вітає та висловлює свою рішучу підтримку* постійним зусиллям Генерального секретаря і держав-членів та закликає держави-члени та міжнародні організації, включаючи Організацію з безпеки та співробітництва в Європі та інші міжнародні й регіональні організації, підтримувати деескалацію наявної ситуації та мирне вирішення конфлікту шляхом політичного діалогу, переговорів, посередництва та інших мирних засобів, з повагою до суверенітету та територіальної цілісності України в межах її міжнародно визнаних кордонів та згідно з принципами Статуту.

8. *Вирішує* тимчасово перервати одинадцятую надзвичайну спеціальну сесію Генеральної Асамблеї та уповноважити голову Генеральної Асамблеї відновити її засідання на вимогу держав-членів.

14-е пленарне засідання
12 жовтня 2022 року

Олексій Кресін

доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент Міжнародної академії порівняльного права,
керівник Центру порівняльного правознавства
Інституту держави і права
імені В. М. Корецького НАН України
(Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4016-6596>
okresin@gmail.com

НАУКОВИЙ КОМЕНТАР

Нова стадія агресії РФ проти України, що розпочалася 24 лютого 2022 р., викликала обговорення й ухвалення нових резолюцій на 11-й надзвичайній спеціальній сесії Генеральної Асамблеї ООН. Її було скликано згідно з резолюцією 2623(2022) Ради Безпеки від 27 лютого 2022 р. – у зв’язку з “відсутністю одностайності її постійних членів на 8979 засіданні, що не дало змоги виконувати її основний обов’язок щодо підтримання міжнародного миру і безпеки”¹ (тут містяться елементи цитування Статуту ООН і резолюції ГА “Єднання заради миру” 1950 р.). Зокрема, Рада Безпеки передала на розгляд Генеральної Асамблеї питання про рішення щодо листа від постійного представника України в ООН ще від 28 лютого 2014 р., де вимагалось розглянути питання щодо безпекової ситуації в Україні². Резолюцію підтримали 11 з 15 членів РБ (постійні члени – Франція, Велика Британія, США, а також Албанія, Бразилія, Габон, Гана, Ірландія, Кенія, Мексика, Норвегія), проти проголосувала лише РФ, утрималися від голосування 3 країни (постійний член – Китай, а також Індія та ОАЕ)³. Слід зазначити, що передання Радою Безпеки питання щодо підтримання міжнародного миру і безпеки на розгляд ГА ООН відбулося лише восьмий раз в історії ООН і вперше за сорок років (з 1982 р.)⁴.

Важливо, що усі питання під час цієї сесії розглядалися за спеціальною процедурою, передбаченою в ч. 2 і 3 ст. 18 Статуту ООН, – тобто в цьому випадку, як рішення з важливого питання – “рекомендації щодо підтримки міжнародного миру й безпеки”, що відповідно передбачає ухвалення кваліфікованою більшістю (щонайменше двома третинами голосів представників держав, які присутні на засіданні й беруть участь у голосуванні). Під час кожного голосування ця спеціальна процедура пропонувалася головою ГА ООН й схвалювалася представниками держав-членів одностайно. Одинадцять надзвичайну сесію ГА ООН не було завершено в певний термін,

© Олексій Кресін, 2024

¹ Resolution 2623 (2022) adopted by the Security Council at its 8980th meeting, on 27 February 2022.

² Letter dated 28 February 2014 from the Permanent Representative of Ukraine Yuriy Sergeyev to the United Nations addressed to the President of the Security Council (S/2014/136).

³ Security Council. 8980th meeting, Sunday, 27 February 2022. S/PV.8980.

⁴ L Blanchfield, M C Weed, ‘United Nations Security Council and General Assembly Responses to the Russian Invasion of Ukraine’ *Congressional Research Service Insight*. March 7, 2022. P. 2 <<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IN/IN11876>> (accessed: 30.04.2024).

у ній лише оголошувалися перерви, засідання відновлювалися за зверненнями груп держав і відбувалися у 2022 і 2023 рр.

Резолюцію “Територіальна цілісність України: захист принципів Статуту ООН” було ухвалено 12 жовтня 2022 р. За назвою і частково за змістом цей документ базується на резолюції ГА ООН 68/262 “Територіальна цілісність України” від 27 березня 2014 р., але містить важливі новації. Зокрема, наголошується, що частини Донецької, Херсонської, Луганської та Запорізької областей перебувають “під тимчасовим військовим контролем Російської Федерації внаслідок агресії, з порушенням суверенітету, політичної незалежності та територіальної цілісності України”, щодо цих територій здійснено спробу анексії.

Проголошується незаконність і несумісність зі Статутом ООН визнання РФ незалежності т. зв. “ДНР” і “ЛНР” 21 лютого 2022 р. та включення Донецької, Херсонської, Луганської та Запорізької областей до складу РФ 29 вересня 2022 р., як і “референдумів” 23–27 вересня. Ці дії та рішення “є нікчемними згідно з міжнародним правом і не створюють підстав для будь-якого перегляду статусу цих регіонів України”. Держави-члени закликано не визнавати такі спроби РФ. Від РФ вимагається негайно та без умов скасувати свої рішення від 21 лютого й 29 вересня 2022 р. та вивести свої військові підрозділи з території України в її міжнародно визнаних кордонах. Проголошено підтримку зусиль Генерального секретаря ООН, держав-членів і міжнародних організацій, спрямованих на деескалацію ситуації та мирне вирішення конфлікту, яке б передбачало повагу до суверенітету і територіальної цілісності України та відповідало б принципам Статуту ООН⁵.

Проект резолюції було представлено 76 державами⁶. Її було підтримано 143 державами (включно з Бразилією, Нігерією), проти проголосували 5 (Білорусь, КНДР, Нікарагуа, РФ, Сирія), 35 утрималися (Вірменія, Китай, Індія, Казахстан, Киргизстан, ПАР, Таджикистан, Узбекистан та ін.), 10 держав не взяли участі у голосуванні (зокрема, Азербайджан, Туркменістан, Іран)⁷.

Слід також зазначити, що у процесі обговорення РФ пропонувала зробити голосування щодо проекту резолюції таємним через нібито небажання багатьох держав публічно висловлювати свою позицію щодо положень документа в умовах тиску з боку Заходу. Але цю пропозицію було відхилено: відкрите голосування щодо проекту резолюції підтримали 107 держав, 13 були проти, 39 утрималися, низка країн відмовилася висловити свою позицію (включно із самою РФ і Китаєм)⁸.

Обговорення проекту резолюції тривало протягом двох засідань ГА ООН 12 жовтня 2022 р., 66 виступів представляли 81 державу-члена та трьох спо-

⁵ Territorial integrity of Ukraine: defending the principles of the Charter of the United Nations. Resolution ES-11/4 adopted by the General Assembly on 12 October 2022.

⁶ Territorial integrity of Ukraine: defending the principles of the Charter of the United Nations. Draft resolution A/ES-11/L.5. 7 October 2022.

⁷ United Nations General Assembly. Eleventh Emergency Special session. 14th plenary meeting. Official records. A/ES-11/PV.14. 12 October 2022.

⁸ M Nichols, U.N. publicly rejects Russia's call for secret vote on Ukraine. *Reuters*. October 11, 2022 <<https://www.reuters.com/world/un-publicly-rejects-russias-call-secret-vote-ukraine-2022-10-10>> (accessed: 30.04.2024).

стерігачів. Висловлені позиції⁹, не всі з яких відповідають голосуванню держав, можна умовно об'єднати в такі групи:

1. Засудили агресію РФ й визнали “референдуми” в окупованих областях України та їх анексію нікчемними держави Європи (держави – члени ЄС, Чорногорія, Молдова, Грузія, Азербайджан), Канада, США, частина держав Латинської Америки (Гватемала, Еквадор, Чилі, Аргентина, Уругвай), Африки (Конго, Гана, Ліберія), Азії (Японія, Республіка Корея, Камбоджа), Океанії (держави – члени Форуму тихоокеанських островів) та Карибського регіону (Сент-Вінсент і Гренадіни). Частина представників цих країн також вказала на скоєння РФ воєнних злочинів і висловила критику Ради Безпеки як недостатньо ефективного органу ООН.

2. Загальне підтвердження територіальної цілісності України містилося у виступах представників Греції, ПАР, Непалу, Анголи, Алжиру, Тимору-Леште. При цьому представник Греції закликав розслідувати всі скоєні воєнні злочини (очевидно, натякаючи на можливу вину і РФ, і України), а представник Тимору-Леште звинуватив у виникненні конфлікту РФ, Україну та НАТО.

3. До закликів щодо деескалації конфлікту було зведено виступи представників частини держав Азії (Китаю, Індії, Саудівської Аравії, Бангладешу, В'єтнаму, Таїланду), Латинської Америки й Карибського регіону (Бразилії, Колумбії, Венесуели, Болівії, Куби), Африки (Єгипту і Маврикію), а також спостерігачів (Ватикану і Мальтійського Ордену). Частина представників цих держав вказували на політизацію резолюції, а представник Китаю також заявив, що вона відображає “ментальність холодної війни”.

4. Дії РФ з певними застереженнями підтримав Пакистан (право на самовизначення важливе, хоча референдуми сумнівні), а повною мірою – КНДР (самовизначення народу кількох областей України є фактом і має поважатися) і Сирією (текст резолюції оперує фальсифікованими фактами).

⁹ With 143 Votes in Favour, 5 Against, General Assembly Adopts Resolution Condemning Russian Federation's Annexation of Four Eastern Ukraine Regions. Press-release GA/12458. 12 October 2022 <https://press.un.org/en/2022/ga12458.doc.htm?_gl=1*6s6cbp*_ga*MzYyOTc3NzYzLjE2OTMxMjk1Nzc.*_ga_TK9BQL5X7Z*M TY5OT1xMTg2NS4zMS4xLjE2OTkyMTE4NzcuMC4wLjA> (accessed: 30.04.2024).

НАЦІОНАЛЬНА БЕЗПЕКА І ОБОРОНА

DOI: 10.33498/Юсп-2024-04-089



Вікторія Резнікова

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри економічного права
та економічного судочинства

Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(Київ, Україна)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0149-0710>

Researcher ID: O-4799-2018

reznikova.vv78@gmail.com

Ніно Пацурія

докторка юридичних наук, професорка,
професорка кафедри економічного права
та економічного судочинства

Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(Київ, Україна)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9974-3637>

Researcher ID: T-8391-2019

patsuriianino@gmail.com



Анастасія Головачова

кандидатка юридичних наук,
асистентка кафедри економічного права
та економічного судочинства

Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(Київ, Україна)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2324-1371>

Researcher ID: O-4307-2017

anastasiagolovacheva@gmail.com



УДК: 342.1:351.865:004.056

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ КІБЕРБЕЗПЕКИ І ОБОРОНОЗДАТНОСТІ В СУЧАСНИХ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИХ УМОВАХ

Анотація. Активізація трансформаційних явищ світового виміру, військові конфлікти, загострення міжнародної економічної конкуренції, міждержавницькі торгові конфлікти, невітніші економічні наслідки пандемії (COVID-19) тощо зумовлюють потребу постійного перегляду й коригування державних механізмів нормативного регулювання кібербезпекового напрямку.

© Вікторія Резнікова, Ніно Пацурія, Анастасія Головачова, 2024

Для України питання забезпечення безпеки у кіберпросторі та мінімізації потенційних і реальних кіберзагроз і кіберризиків гостро постало з 2014 р., коли РФ здійснила вторгнення на територію України та незаконно анексувала частину суверенної території, і активізувалося у 2022 р., з моменту повномасштабної військової агресії.

Метою дослідження є аналіз сучасних тенденцій у безпековій політиці ЄС і НАТО щодо кібербезпеки, на основі якого необхідним убачається визначення основних напрямів адаптації державної політики у сфері кібербезпеки до стандартів ЄС, а також напрямів співробітництва України з ЄС і НАТО на базі основоположних принципів функціонування НАТО і її місії. Крім того, важливим є виявлення ключових новітніх технологій, необхідних для забезпечення національної безпеки і захисту кіберпростору України.

На основі проведеного аналізу сучасних тенденцій у безпековій політиці ЄС і НАТО були визначені основні напрями адаптації державної політики до стандартів ЄС у сфері кібербезпеки. Постійний розвиток технологій і утворення нових цифрових систем у поєднанні з мотивацією ворога до захоплення національного кіберпростору створюють загрозу безперервності діяльності ключових державних інституцій, а також щодо їх спроможності захищати свої дані. Саме тому важливим аспектом в умовах війни є гармонізація національного законодавства до вимог ЄС у частині запровадження внутрішнього управління кіберризиками; встановлення особливих вимог кіберзахисту та до організацій критичної інфраструктури та інших важливих інституцій держави та визначення відповідних заходів контролю над такими ризиками.

Також були досліджені ключові новітні технології, необхідні для забезпечення національної безпеки і захисту кіберпростору України. Зокрема, встановлено, що таким є штучний інтелект, який може застосовуватись для створення систем розвідки і контролю, що надасть можливість виявляти загрози національній безпеці та вживати заходів щодо запобігання їм, для автоматизації й оптимізації військових операцій, використовуватись у військовій логістиці, військовій медицині, аеророзвідці, у використанні БПЛА тощо.

Ключові слова: безпека; національна безпека; кібербезпека; система національної кібербезпеки; ризик; інформаційний ризик; кіберризик; кіберзагроза; обороноздатність; державна політика; співпраця України з ЄС і НАТО; безпекові стандарти ЄС і НАТО; штучний інтелект.

Перехід глобальних соціополітичних комунікацій у “цифру” аспектує прояв негативних наслідків різного виду загроз і ризиків, основними із яких є кіберзагрози і кіберризик, реалізація яких від’ємно впливає як на загальну систему національної безпеки, так і на економіку будь-якої країни в сучасному світі. Для України питання забезпечення безпеки в кіберпросторі та мінімізації потенційних і реальних кіберзагроз і кіберризиків гостро постало з 2014 р., коли РФ здійснила вторгнення на територію України та незаконно анексувала частину суверенної території, й активізувалося у 2022 р., з моменту повномасштабної військової агресії.

Усі означені процеси (як зовнішні, так і внутрішні) зумовили посилення уваги законодавця до нормативного удосконалення відносин у сфері забезпечення кібербезпеки та кіберзахисту.

Підґрунтям правового регулювання досліджуваних питань став Закон України “Про основні засади забезпечення кібербезпеки України” від 5 жовтня 2017 р. № 2163-VIII¹, потребою прийняття якого стало значне зростання кількості та розширення спектра кібератак з метою порушення конфіденцій-

¹ Про основні засади забезпечення кібербезпеки України: Закон України від 5 жовтня 2017 р. № 2163-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2163-19#Text>> (дата звернення: 23.03.2024).

ності, цілісності й доступності державних інформаційних ресурсів, зокрема тих, що циркулюють на об'єктах критичної інформаційної інфраструктури.

Цей закон визначив базові поняття і спрямований на встановлення правових та організаційних основ забезпечення захисту життєво важливих інтересів людини і громадянина, суспільства та держави, національних інтересів України у кіберпросторі, основні цілі, напрями та принципи державної політики у сфері кібербезпеки, повноваження державних органів, підприємств, установ, організацій, осіб і громадян у цій сфері, основні засади координації їхньої діяльності із забезпечення кібербезпеки.

26 серпня 2021 р. Президент України Указом “Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 14 травня 2021 року ‘Про Стратегію кібербезпеки України’” № 447/2021 (далі – Стратегія)² затвердив цей довгостроковий документ з метою забезпечення кібербезпеки як одного із пріоритетів у системі національної безпеки України. Цей нормативно-правовий акт виданий на зміну Указу Президента України від 15 березня 2016 р. № 96 “Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 27 січня 2016 року ‘Про Стратегію кібербезпеки України’”³, що був першою спробою стратегування державної політики в означеній сфері і який було скасовано у зв'язку із затвердженням Стратегії. Стратегія кібербезпеки України базується на положеннях Конвенції про кіберзлочинність, ратифікованої Законом України від 7 вересня 2005 р. № 2824-IV. На виконання Стратегії та ст. 8 Закону України “Про основні засади забезпечення кібербезпеки України”, з метою забезпечення функціонування національної системи кібербезпеки Кабінет Міністрів України затвердив постановою № 1426 від 29 грудня 2021 р. “Про затвердження Положення про організаційно-технічну модель кіберзахисту”⁴.

Можемо констатувати, що національний досвід реалізації попереднього документа виявив низку нагальних проблем, які завадили її всеосяжній та амбітній реалізації. Унаочнені недоліки мають бути враховані, а проблеми вирішені при реалізації планів і завдань Стратегії кібербезпеки України 2021 р. та упровадження спеціального законодавства, яке приймається у цій сфері на розвиток наведених вище нормативно-правових актів і міжнародних документів, які ратифіковані Україною.

Наукову основу дослідження становлять доробки вітчизняних і зарубіжних науковців і практиків у сфері забезпечення національної та світової кібербезпеки і застосування передових технологій для підвищення обороноздатності України (зокрема, штучного інтелекту та інших). Так, цю тему досліджували вчені: Н. Ткачук, Ю. Даник, П. Воробієнко, В. Черне-

² Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 14 травня 2021 року “Про Стратегію кібербезпеки України”: Указ Президента України від 26 серпня 2021 р. № 447/2021 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/447/2021#Text>> (дата звернення: 23.03.2024).

³ Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 27 січня 2016 року “Про Стратегію кібербезпеки України”: Указ Президента України від 15 березня 2016 р. № 96 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/96/2016#Text>> (дата звернення: 23.03.2024).

⁴ Про затвердження Положення про організаційно-технічну модель кіберзахисту: постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1426 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1426-2021-%D0%BF#Text>> (дата звернення: 23.03.2024).

га, Г. Андрощук, Т. Кваша, А. Махнюк, О. Кириченко, А. Войцехівський, В. Хаустова, О. Решетняк, М. Хаустов, В. Зінченко та ін. Проте правовому регулюванню відносин у згаданих сферах присвячено доволі мало публікацій, які здебільшого аналізують окремі аспекти кібербезпеки чи новітніх технологій, що зумовлює проведення комплексного дослідження цієї тематики.

Метою дослідження є аналіз сучасних тенденцій у безпековій політиці ЄС і НАТО щодо кібербезпеки, на основі якого необхідним убачається визначення основних напрямів адаптації державної політики у сфері кібербезпеки до стандартів ЄС, а також напрямів співробітництва України з ЄС і НАТО на основі основоположних принципів функціонування НАТО та його місії. Крім того, важливим є виявлення ключових новітніх технологій, необхідних для забезпечення національної безпеки і захисту кіберпростору України.

Воєнна сфера зазнає на сьогодні чи не найдраматичніших змін унаслідок розбудови глобального кіберпростору. Більшість країн світу активно трансформують свої потенціали у сфері оборони в напрямі посилення кібернетичних можливостей ведення бойових дій і захисту від аналогічних дій з боку супротивника, оскільки дедалі актуальнішими стають нові типи загроз.

З урахуванням широкої інформатизації сектору безпеки і оборони, зокрема, створення Єдиної автоматизованої системи управління Збройних Сил України (ЄАСУ ЗСУ), оборонний потенціал нашої держави стає більш чутливим до кіберзагроз. Впровадження провідними країнами сучасних кіберозброєнь перетворює кіберпростір на окрему, поряд з традиційними "Земля", "Повітря", "Море", "Космос", сферу ведення бойових дій, а у найближчому майбутньому рівень обороноздатності країни визначатиметься, зокрема, наявністю у неї ефективних підрозділів для ведення бойових дій у кіберпросторі та здатності протистояти кіберзагрозам у сфері оборони⁵.

Загрози кібербезпеці також актуалізуються через дію таких чинників, як: невідповідність інфраструктури електронних комунікацій держави, рівня її розвитку та захищеності сучасним вимогам; недостатній рівень захищеності критичної інформаційної інфраструктури, державних електронних інформаційних ресурсів та інформації, вимога щодо захисту якої встановлена законом, від кіберзагроз; безсистемність заходів кіберзахисту критичної інформаційної інфраструктури; недостатній розвиток організаційно-технічної інфраструктури забезпечення кібербезпеки та кіберзахисту критичної інформаційної інфраструктури та державних електронних інформаційних ресурсів; недостатня ефективність суб'єктів сектору безпеки і оборони України у протидії кіберзагрозам воєнного, кримінального, терористичного та іншого характеру; недостатній рівень координації, взаємодії та інформаційного обміну між суб'єктами забезпечення кібербезпеки. При цьому, окреслюючи найбільш актуальні потреби перспективного нормативного забезпечення, однозначно слід враховувати найбільш помітні іннова-

⁵ Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 14 травня 2021 р. (н 2).

ційні тренди, які вже кардинально впливають на ландшафт можливостей оборонного сектору світу, Європи і, власне, України. Це, зокрема: 1) *штучний інтелект* (як створення та розвиток комп'ютерних систем або алгоритмів, здатних виконувати завдання, що зазвичай потребують людського інтелекту) у сфері оборони; 2) *кіберзахист*. З огляду на актуальність питання кіберзахисту в Україні слід сприяти розвитку дискусії між представниками науки, промисловості та Збройних Сил для проведення відповідних досліджень і формулювання нових тем для досліджень. Поточна і майбутня дослідницька діяльність має проводитись у напрямках боротьби зі складними кіберзагрозами, проектування програмного забезпечення зворотної дії щодо шкідливих програм і проектування зміцнення ситуаційної обізнаності в кіберпросторі серед багатьох інших; 3) *військовий інтернет речей*; 4) *аналіз великих масивів даних у сфері оборони*; 5) *технологія “блокчейн” у сфері оборони*; 6) *робототехніка*. Розробка і серійне виробництво роботизованої безпілотної техніки військового призначення в інтересах ЗСУ – завдання довгострокове. Його успішне вирішення можливе лише за системного підходу та спільних зусиль законодавця, уряду, органів державного управління у сфері оборонної, промислової та військово-технічної політики, Міністерства оборони України, а також підприємств державної та приватної форм власності; 7) *застосування 3D-виробництва у сфері оборони*. Адитивне виробництво (AM – Additive Manufacturing), добре відоме як 3D-друк, було визначено Європейською Комісією однією з ключових технологій, що здатна підвищити конкурентоспроможність промисловості у Європі завдяки її потенціалу до швидкого, делокалізованого та гнучкого виробництва; 8) *використання нових матеріалів для потреб оборони*; 9) *автономність у обороні*: від зброї до системи прийняття рішень; 10) *готовність до біологічних загроз*. Мета – сприяти підвищенню можливостей України, її армії і громадян, вміло та результативно захищати свої інтереси у всіх сферах конкурентного протистояння – від інтелектуального до військового.

Належить визнати, що розвиток безпечного, стабільного й надійного кіберпростору має полягати насамперед у: виробленні й оперативній адаптації державної політики у сфері кібербезпеки, спрямованої на розвиток кіберпростору, досягненні сумісності з відповідними стандартами ЄС і НАТО; створенні вітчизняної нормативно-правової та термінологічної бази у цій сфері, гармонізації нормативних документів у сфері електронних комунікацій, захисту інформації, інформаційної та кібербезпеки відповідно до міжнародних стандартів і стандартів ЄС та НАТО; формуванні конкурентного середовища у сфері електронних комунікацій, наданні послуг із захисту інформації та кіберзахисту; залученні експертного потенціалу наукових установ, професійних і громадських об'єднань до підготовки проектів концептуальних документів у сфері кібербезпеки; проведенні навчань щодо надзвичайних ситуацій та інцидентів у кіберпросторі; розвитку й удосконаленні системи державного контролю за станом захисту інформації, а також

⁶ 10 трендів майбутнього, які армія України поки що ігнорує (Defence Express, 14.11.2020) <https://defence-ua.com/minds_and_ideas/10_trendiv_majbutnogo-2067.html> (дата звернення: 23.03.2024).

системи незалежного аудиту інформаційної безпеки, запровадженні кращих світових практик і міжнародних стандартів з питань кібербезпеки та кіберзахисту; розвитку міжнародного співробітництва у сфері забезпечення кібербезпеки, підтримці міжнародних ініціатив у сфері кібербезпеки, які відповідають національним інтересам України, поглибленні співпраці України з ЄС і НАТО для посилення спроможностей України у сфері кібербезпеки, участі у заходах зі зміцнення довіри в кіберпросторі, які проводяться під егідою ОБСЄ; створенні умов для впровадження в Україні сучасних технологій кіберзахисту тощо⁷.

Підпунктом 2 п. 3 ст. 8 Закону України “Про основні засади забезпечення кібербезпеки України” унормовано, що функціонування національної системи кібербезпеки забезпечується шляхом створення нормативно-правової і термінологічної бази у сфері кібербезпеки, гармонізації нормативних документів у сфері електронних комунікацій, захисту інформації, інформаційної безпеки та кібербезпеки відповідно до міжнародних стандартів, зокрема стандартів Європейського Союзу і НАТО.

Одним із проявів аналізованого напрямку є питання розбудови системи оборонного планування на основі спроможностей. Питанню підвищення ефективності стратегічного планування у сфері забезпечення національної безпеки та обороноздатності України приділяється особлива увага науковців і практиків. Стратегічне планування безпеки держави є загальноприйнятою формою стратегічного управління, яка застосовується державами Європейського Союзу і НАТО. В українську практику державного управління у сфері національної безпеки та оборони впроваджуються підходи до стратегічного та оборонного планування на основі спроможностей, прийняті в країнах – членах НАТО⁸.

Рішенням Ради національної безпеки і оборони України від 20 травня 2016 р. “Про Стратегічний оборонний бюлетень України”⁹ визначена недосконалість процедур оборонного планування в Україні, а однією з цілей оборонної реформи визначено розвиток системи оборонного планування. Вихідними даними цього планування означені, зокрема, висновки за результатами аналізу досягнень воєнної науки та новітніх технологій військового призначення¹⁰.

Науковці наголошують на тому, що обов’язковою умовою належного оборонного планування на основі спроможностей є реальне сприйняття і аналіз загроз, їх правильна класифікація та всеосяжна оцінка¹¹. Це стає можливим

⁷ Ю Даник, П Воробієнко, В Чернега, *Основи кібербезпеки та кібероборони: підручник* (ОНАЗ ім. О. С. Попова, 2019) 142.

⁸ Н Ткачук, ‘Стратегічне планування та стратегічний аналіз у сфері забезпечення національної безпеки’ [2021] 3 Юридичний вісник 80.

⁹ Про Стратегічний оборонний бюлетень України: Указ Президента України від 6 червня 2016 р. № 240/2016 <<http://www.president.gov.ua/documents/2402016-20137>> (дата звернення: 23.03.2024).

¹⁰ Г Андрощук, Т Кваша, ‘Патентний ландшафт як інструмент прогнозування світових технологічних трендів: сфера озброєння та військової техніки’ [2019] 4(12) Наука, технології, інновації 29.

¹¹ А Махнюк, О Кириченко, ‘Окремі підходи щодо стратегічного аналізу ризиків у сфері інтегрованого управління кордонами: розроблення паспортів загроз прикордонної безпеки’ [2012] 1 Державне будівництво <http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2012_1_32> (дата звернення: 23.03.2024).

за переведення системи оборонного планування на засади штучного інтелекту (далі – ШІ). Такий підхід забезпечить захист безпекових і оборонних інтересів України, запобігання та усунення впливу загроз і дестабілізуючих чинників на національні інтереси, стане пріоритетом інноваційного розвитку в системі оборонного планування України¹².

Отже, ШІ може стати важливим інструментом у сфері оборонного планування в повоєнний період, допомагаючи збільшити ефективність і швидкість виконання військових завдань, знизити ризик втрат, підвищити захищеність військових систем і зменшити витрати на оборону. Проте при розробці та використанні ШІ у сфері оборонного планування необхідно враховувати кіберзагрози та кіберризики, що можуть виникати при застосуванні такого інструменту у стратегічній сфері, та всебічно унормувати та упроваджувати положення нормативних актів, що застосовуються державами Європейського Союзу і НАТО у цій сфері.

Україні, НАТО та ЄС важливо продовжувати співпрацю в кіберсфері. Подальше співробітництво ЄС – НАТО – Україна у сфері кібербезпеки доцільно зосередити на таких напрямках: завершити створення чіткої робочої системи координації у сфері кібербезпеки, залучити всіх національних гравців, включаючи неурядові організації, і зробити допомогу НАТО, ЄС та інших організацій більш адресною та ефективною; використати досвід і практики ЄС і НАТО для створення широкої національної схеми сертифікації з кібербезпеки, розробки плану, як відповідати на широкомасштабні інциденти і кризи, поглиблювати державно-приватне партнерство; ініціювати приєднання України до Центру передового досвіду НАТО з кібероборони, що допоможе Україні імплементувати кращі практики й поглибити співпрацю з Альянсом у цій сфері; нарощувати оборонний технічний потенціал України у сфері кібербезпеки за сприяння Трастового фонду НАТО з кібербезпеки; продовжувати діяльність з визначення критичної інфраструктури та її ключових операційних вразливостей; опрацювати загальнонаціональний План реагування на надзвичайні ситуації в кіберпросторі; розробити механізм розподілення ризиків через використання захищених хмарних сервісів задля мінімізації можливих втрат у випадку кібернападу на інформаційні бази органів державної влади; залучити кращі західні практики задля посилення міжвідомчого співробітництва та державно-приватного партнерства з виробленням конкретного дієвого механізму його практичного застосування; пропонувати з боку НАТО і ЄС та залучити з боку України більше зовнішньої експертної допомоги та ін.¹³ Надзвичайно позитивним кроком у аспекті викладеного є те, що у березні 2022 р. Україні був наданий статус країни – учасниці CCDCOE NATO. 3 травня ж 2023 р. Україна офі-

¹² Н Пацурія, 'Штучний інтелект як необхідна складова інноваційного розвитку системи оборонного планування України', *Правове регулювання цифрової економіки та штучного інтелекту: національний та міжнародний виміри: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (16 листопада 2023 р.) (Науково-дослідний інститут інтелектуальної власності НАПрН України, Інтерсервіс,) 208.

¹³ Співробітництво Україна – ЄС – НАТО з протидії гібридним загрозам у кіберсфері (Center of Global Studies "Strategy XXI") <<https://geostrategy.org.ua/analityka/analitychna-zapyska/spivrobotnytstvo-ukrayina-yes-nato-z-protydiyi-gibrydnym-zagrozm-u-kiber-sferi/pdf>> (дата звернення: 23.03.2024).

ційно приєдналася до Центру НАТО з питань співробітництва в галузі кіберзахисту. Об'єднаний центр передових технологій з кібероборони НАТО (Cooperative Cyber Defence Centre of Excellence, NATO CCDCOE) – один із центрів передового досвіду НАТО. Він забезпечує боротьбу з кібератаками й кіберзахист інформаційних систем, а також навчання та підготовку фахівців з кіберзахисту НАТО.

Стратегічна концепція НАТО 2022 р.¹⁴ підтвердила її відданість основоположним принципам НАТО та її основній місії – колективній обороні і безпеці в євроатлантичній зоні, безперечно, “не в мирний час”. У ній також відображена думка про те, що за кіберпростір, глобальну сферу взаємозв'язаних інформаційних технологій і даних “весь час ведеться змагання” між низкою держав і недержавних гравців. Зважаючи на широкомасштабну конкуренцію в кіберпросторі між військовими і розвідувальними відомствами, фірмами, криміналітетом, хакерами, хактивістами і різноманітними авантюристами, з таким висновком важко сперечатись¹⁵. В аспекті кібероборони численні ініціативи з розбудови потенціалу НАТО допомагають зміцнити стабільність Альянсу, серед них: навчальні й освітні програми, навчання і військові тренування, спільні доктрина і стратегія, у результаті об'єднання яких виробляється чітко сформульоване бачення, як, наприклад Зобов'язання щодо кібероборони¹⁶. Варто зазначити також визначення НАТО кіберпростору як сфери операцій¹⁷, на Центр кібероперацій НАТО (СуОС)¹⁸ і інтеграцію наступальних кіберзасобів при плануванні місій і операцій за допомогою SCEPTA – структури¹⁹ суверенних кіберефектів, наданих союзниками на добровільній основі.

У Стратегічній концепції 2022 р.²⁰ НАТО відверто визнається необхідність у тіснішому партнерстві між НАТО і ЄС в обороні та безпеці, так само, як і у Стратегії кібербезпеки ЄС (2020)²¹. Є домовленості про обмін розвідданими про кіберзагрози і передовим досвідом, а також співробітництво в сфері підготовки і досліджень, але потрібно ще більше спільної роботи. НАТО може допомогти не лише з розробкою і запровадженням заходів з кібероборони і кіберстійкості, які покращили б загальну стабільність кіберпростору, а також і з посиленням нормативних аспектів цих

¹⁴ NATO's Strategic Concept (NATO 2022 Strategic Concept) <<https://www.nato.int/strategic-concept>> (accessed: 23.03.2024).

¹⁵ Т Стівенс, Д Бертон, ‘НАТО і стратегічна конкуренція в кіберпросторі’ (NATO Review, 06 червня 2023 р.) <<https://www.nato.int/docu/review/uk/articles/2023/06/06/nato-strategchna-konkurentsya-v-kberprostor/index.html>> (дата звернення: 23.03.2024).

¹⁶ Cyber Defence Pledge (NATO, 08 July 2016) <https://www.nato.int/cps/en/natohq/official_texts_133177.htm> (accessed: 23.03.2024).

¹⁷ T Minárik, ‘NATO Recognises Cyberspace as a ‘Domain of Operations’ at Warsaw Summit’ (CCDCOE) <<https://ccdcOE.org/incyber-articles/nato-recognises-cyberspace-as-a-domain-of-operations-at-warsaw-summit>> (accessed: 23.03.2024).

¹⁸ R Emmott, ‘NATO cyber command to be fully operational in 2023’ (Reuters, 16 October 2018) <<https://www.reuters.com/article/us-nato-cyber-idUSKCN1MQ1Z9>> (accessed: 23.03.2024).

¹⁹ W Goździewicz, ‘Sovereign Cyber Effects Provided Voluntarily by Allies (SCEPTA)’ (Cyber Defense Magazine, 11 November 2019) <<https://www.cyberdefensemagazine.com/sovereign-cyber>> (accessed: 23.03.2024).

²⁰ NATO's Strategic Concept (n 14).

²¹ The Cybersecurity Strategy (European Commission) <<https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/cybersecurity-strategy>> (accessed: 23.03.2024).

форм регулювання і врядування, у такий спосіб демонструючи важливість спільних цінностей і підходів до поліпшення кіберстабільності поза вузькими військовими межами, що стосуються лише НАТО. НАТО також береться за покращення взаємодії з промисловістю і академічними колами за допомогою Кіберпартнерства НАТО – промисловість (NICP)²². Це головним чином механізм обміну інформацією, несекретними розвідданими про кіберзагрози між Альянсом і фірмами в країнах НАТО. Аналітична група НАТО 2030 рекомендувала²³ НАТО пошукати поза межами своїх “класичних” партнерів з оборонної промисловості, щоб скористатись навичками і досвідом представників широкого приватного сектору, академічних кіл і неурядових організацій. Тобто партнерства такого типу не повинні обмежуватись відносинами між клієнтом і постачальником, а необхідно шукати нові джерела креативності й відповідного досвіду. Залишається невизначеним, як це допоможе стабільності кіберпростору, але з’являються вікна для посилення обміну розвідувальною інформацією про кіберзагрози, кіберстійкості, для технічної допомоги, розроблення політики та інших форм продуктивної взаємодії, які покращать стабільність цієї сфери. Війна в Україні продемонструвала вплив недержавних гравців на кібербезпеку і важливість цивільно-військової співпраці; від технічної допомоги, яку надають такі фірми, як Мендіант українським інженерам²⁴, і ініціатив Майкрософт²⁵ та інших, які забезпечують доступність і продовження функціонування своїх платформ перед російською кіберагресією. Очевидно, що кібероборона НАТО значною мірою зазнаватиме впливу нових технологій, таких як хмарне обчислення, штучний розум і здатність машин до навчання, військовий інтернет речей і гібридні системи “людина – машина”²⁶. Оперативна гнучкість і стратегічна вага залежать від засвоєння цих нових технологій, але вони всі мають вплив на кібербезпеку як щодо їхнього захисту і стійкості до зовнішнього втручання, так і в можливих наслідках для стабільності кіберпростору, стабільності Альянсу і міжнародної системи загалом. НАТО працює над інтеграцією цих технологій у свої процеси планування і операції, зокрема, створивши Прискорювач оборонних інновацій для Північної Атлантики (DIANA)²⁷ і розробивши стратегію НАТО щодо штучного розуму²⁸.

²² NATO Industry Cyber Partnership (NCIA-NATO Communications and Information Agency) <<https://www.ncia.nato.int/business/partnerships/nato-industry-cyber-partnership.html>> (accessed: 23.03.2024).

²³ NATO 2030: United for a New Area. Analysis and Recommendations of the Reflection Group Appointed by the NATO Secretary General Islands under the jurisdiction of any of the Parties in the North (NATO, 25 November 2020) <https://www.nato.int/nato_static_fl2014/assets/pdf/2020/12/pdf/201201-Reflection-Group-Final-Report-Uni.pdf> (accessed: 23.03.2024).

²⁴ K Proska, J Wolfram, J Wilson, D Black, K Lunden, D Kapellmann Zafra, N Brubaker, T Mclellan, Ch Sistrunk, ‘Sandworm Disrupts Power in Ukraine Using a Novel Attack Against Operational Technology’ (Mandiant Advantage, 9 November 2023) <<https://www.mandiant.com/resources/blog/sandworm-disrupts-power-ukraine-operational-technology>> (accessed: 23.03.2024).

²⁵ B Smith, ‘Microsoft suspends new sales in Russia’ (Microsoft, 4 March 2022) <<https://blogs.microsoft.com/on-the-issues/2022/03/04/microsoft-suspends-russia-sales-ukraine-conflict>> (accessed: 23.03.2024).

²⁶ Стівенс, Бергон (н 15).

²⁷ Defence Innovation Accelerator for the North Atlantic (DIANA) (accessed: 23.03.2024).

²⁸ Summary of the NATO Artificial Intelligence Strategy (NATO, 22 October 2021) <https://www.nato.int/cps/en/natohq/official_texts_187617.htm> (accessed: 23.03.2024).

Проведений аналіз тенденцій у безпековій політиці НАТО щодо кібернетичної безпеки, зважаючи на посилення кібербезпекової компоненти в євроатлантичній інтеграції України, на думку А. Войцехівського²⁹, дає змогу зробити ряд висновків: 1) Україна потребує адекватної системи кібернетичної безпеки, що трансформується, де виклики національної безпеки дедалі частіше набувають рис, відмінних від традиційних загроз. Питання захисту у кіберпросторі є невід'ємною складовою реалізації державної політики у сфері забезпечення національної безпеки; 2) поглиблення співробітництва України із НАТО суттєво посилює спроможності нашої держави у протидії кіберзагрозам. З одного боку, Україна за рахунок використання ресурсів Трестового фонду НАТО з кібербезпеки зміцнює власний кіберзахист, з другого – така співпраця вигідна й Альянсу, оскільки уможлиблює в реальних умовах випробувати технічні та організаційні рішення; 3) зважаючи на значний прогрес і досвід НАТО у виробленні й удосконаленні механізму забезпечення кібербезпеки країн-членів, Україна повинна стати активним учасником цих безпекових процесів. З одного боку, враховуючи євроатлантичні прагнення України, це сприятиме поліпшенню іміджу держави, а з другого – впливатиме на формування організаційно-правової основи національної кібербезпеки України, її інтеграцію до НАТО і створення оптимальної моделі надійного захисту вітчизняного кіберпростору; 4) в умовах розробки Україною національної системи кібернетичної безпеки дієвим фактором вважається запозичення досвіду НАТО і відповідних органів країн-членів щодо організації протидії кіберзагрозам, упровадження інформаційно-комунікаційних і технологічних стандартів НАТО в Україні, а також розвиток технічних можливостей груп реагування (CERT) на кіберінциденти. В умовах гібридної війни та запровадження практик електронного врядування питання кібербезпеки для України повинні бути в центрі уваги державної політики. Загалом же, на тлі розширення та поглиблення різнобічної співпраці між Україною та НАТО, Україною та ЄС, зміцнення кіберстійкості України в контексті посилення її загального потенціалу опірності у різних сферах означатиме закриття ще однієї зони вразливості європейського кіберпростору та появу додаткового щита, що прикриватиме Європу зі Сходу.

Водночас окремим викликом для України залишатиметься на найближчу перспективу адаптація національного законодавства до вимог ЄС. Так, наприклад, у ЄС 7 січня цього року набула чинності постанова про кібербезпеку, в якій окреслено заходи для зміцнення кібербезпеки європейських інституцій, органів та організацій³⁰. У постанові перелічено кроки для запровадження внутрішнього управління з кіберризиків і рамки врядування та контролю для кожної структури ЄС. Документ також передбачає створення нової Міжвідомчої ради з кібербезпеки (ПІСВ), яка наглядатиме й підтри-

²⁹ А. Войцехівський, 'Кібербезпека як напрям євроатлантичної інтеграції України', *Право і безпека у контексті європейської та євроатлантичної інтеграції: зб. ст. та тез наук. повідомл. за матеріалами дискус. панелі II Харків. міжнар. юрид. форуму* (Харків, 28 вересня 2018 р.) (Право, 2018) 42–8.

³⁰ New rules to boost cybersecurity of the EU institutions enter into force (European Commission, 08 January 2024) <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_23_6782> (accessed: 23.03.2024).

муватиме реалізацію постанови в структурах ЄС. Крім того, постанова надає розширені повноваження команді реагування на комп'ютерні надзвичайні події в інституціях, органах, офісах і агентствах ЄС (CERT-EU), яка діятиме як хаб для розвідки можливих загроз, обміну інформацією й реагування на інциденти, а також центральний дорадчий орган і центр надання послуг. З огляду на ці повноваження CERT-EU буде перейменована на Сервіс кібербезпеки для інституцій, органів, офісів і агентств ЄС, але абревіатура CERT-EU залишиться чинною. Структури ЄС розроблять внутрішні процеси управління кібербезпекою в межах періоду, визначеного в постанові, і проводитимуть оцінювання ризиків. ПСВ буде створена й уведена в дію щонайшвидше для стратегічного виконання розпоряджень CERT-EU в межах її розширеного мандата, надання рекомендацій і підтримки структурам ЄС та нагляду за реалізацією постанови.

Нагадаємо також, що Європейська рада у березні 2021 р. визнала необхідність зміцнення кібербезпеки на рівні ЄС і надала політичні рекомендації із забезпечення належного рівня захисту у цій сфері для персоналу, баз даних, комунікаційних мереж, інформаційних систем і для процесу прийняття рішення. У березні 2022 р. Єврокомісія представила відповідні законодавчі пропозиції, які були погоджені на рівні Ради ЄС та Європарламенту у червні 2023 р. Відтак ЄС затвердила директиву про підтримку високого рівня кібербезпеки 'для подальшого підвищення стійкості та потенціалу реагування на інциденти як державного та приватного секторів, так і ЄС загалом'³¹. Нова директива ЄС під назвою NIS2 замінила директиву з безпеки мереж та інформаційних систем (директиву NIS³²). NIS2 набула чинності 16 січня 2023 р. та повністю замінить чинну Директиву про безпеку мереж та інформаційних систем (NIS) 17 жовтня 2024 р. NIS2 призначена встановити базовий рівень для заходів контролю над ризиками кібербезпеки у всіх секторах, на які поширюється дія директиви, таких як енергетика, транспорт, охорона здоров'я та цифрова інфраструктура. Директива спрямована на гармонізацію вимог кібербезпеки та реалізацію заходів кібербезпеки у різних державах-членах. Встановлено мінімальні правила для нормативно-правової бази та започатковані механізми ефективної співпраці між відповідними органами в кожній державі ЄС. Тоді як у старій директиві NIS держави-члени несли відповідальність за визначення того, які організації мають кваліфікуватися як оператори основних послуг, нова директива NIS2 запровадила загальне правило для ідентифікації організацій, що підпадають під відповідне регулювання. При цьому в тексті уточнюється, що директива не застосовуватиметься до організацій, які провадять діяльність у таких галузях, як оборона чи національна безпека, громадська безпека та правоохоронні органи. Судова система, парламенти та центральні банки також виключені зі

³¹ The NIS2 Directive: A high common level of cybersecurity in the EU (European Parliament, 08 February 2024) <[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2021\)689333](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2021)689333)> (accessed: 23.03.2024).

³² Directive (EU) 2022/2555 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 on measures for a high common level of cybersecurity across the Union, amending Regulation (EU) No 910/2014 and Directive (EU) 2018/1972, and repealing Directive (EU) 2016/1148 (NIS 2 Directive) <<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2555/oj>> (accessed: 23.03.2024).

сфери дії. NIS2 застосовується до державних адміністрацій на центральному та регіональному рівнях. Держави-члени можуть вирішувати, що це стосується й адміністрацій на місцевому рівні. Крім того, нова директива приведена у відповідність до галузевого законодавства, зокрема, з положенням про цифрову операційну стійкість для фінансового сектору та директивою про стійкість критично важливих об'єктів, щоб забезпечити юридичну ясність та узгодженість між NIS2 та цими актами.

Отже, директива встановлює вимоги до організацій, що надають найважливіші послуги у сфері енергетики, логістики, фінансів, охорони здоров'я, комунальних служб, цифрової інфраструктури, промисловості, державного управління та досліджень. Компанії, в яких працюють менше ніж 50 осіб, і річний оборот яких не перевищує 10 мільйонів євро, або річний підсумковий баланс не перевищує 10 мільйонів євро, вважаються невеликими, і тому не підпадають під дію директиви NIS2. Однак є винятки – під дію директиви потрапляють такі компанії, незалежно від їхнього розміру: провайдери трастових послуг; оператори загальнодоступних мереж електронного зв'язку або постачальники загальнодоступних послуг електронного зв'язку; реєстри імен TLD і постачальники послуг DNS, за винятком операторів корневих серверів імен; компанії, які є єдиним постачальником послуг у державі – члені ЄС, необхідних для підтримки критично важливої соціальної або економічної діяльності³³. Відтак NIS 2 поширюється не тільки на великі організації, а й на деякі підприємства малого бізнесу³⁴, які своєю чергою повинні дотримуватися вимог директиви для забезпечення високого загального рівня кібербезпеки на всій території ЄС. Директива також офіційно заснувала Європейську мережу організацій у зв'язку з випадком кіберкриз – EU-СуCLONe – яка підтримуватиме скоординоване управління великомасштабними інцидентами кібербезпеки.

13 березня 2024 р. Європарламент схвалив закон про штучний інтелект, який забезпечує безпеку і дотримання основних прав громадян, а також стимулювання інновацій³⁵. Закон спрямований на захист фундаментальних прав, демократії, верховенства права та стійкості навколишнього середовища від ШІ з високим ризиком, водночас стимулюючи інновації та утворюючи Європу як лідера в цій галузі. Він встановлює зобов'язання для ШІ на основі його потенційних ризиків і рівня впливу. Нові правила забороняють певні додатки ШІ, які загрожують правам громадян, включно із системами біометричної категоризації на основі конфіденційних характеристик і нецільового збирання зображень обличчя з інтернету або записів камер відеоспостереження для створення баз даних розпізнавання облич. *Розпізнаван-*

³³ Нові правила посиленої кібербезпеки в Євросоюзі (H-X Technologies) <<https://www.h-x.technology/ua/services/nis-2-cybersecurity-directive-ua>> (дата звернення: 23.03.2024).

³⁴ Директива ЄС NIS2: як компаніям найкраще підготуватися? (B2B Cyber Security, 25 вересня 2023 р.) <<https://b2b-cyber-security.de/uk/директива-eu-nis2-як-компанії-можуть-найкраще-підготуватися>> (дата звернення: 23.03.2024).

³⁵ Artificial Intelligence Act: MEPs adopt landmark law (European Parliament, 13 March 2024) <<https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20240308IPR19015/artificial-intelligence-act-meps-adopt-landmark-law>> (accessed: 23.03.2024).

ня емоцій на робочому місці та в школах, соціальна оцінка, інтелектуальна поліція (якщо вона ґрунтується виключно на профілюванні особи чи оцінці її характеристик), а також штучний інтелект, який маніпулює людською поведінкою або використовує вразливі місця людей, також буде заборонено³⁶. Заборонено використання біометричних систем ідентифікації правоохоронними органами за вузько визначеними винятками. RBI в реальному часі може бути розгорнуто лише за умови дотримання суворих заходів безпеки і підлягатиме спеціальному попередньому судовому або адміністративному дозволу. Такі види використання можуть охоплювати, наприклад, цілеспрямований пошук зниклої особи або запобігання терористичному нападу. Використання таких систем постфактум (після віддаленого RBI) вважається випадком використання з високим ризиком, який потребує судового дозволу, пов'язаного з кримінальним злочином. Чіткі зобов'язання також передбачені для інших систем штучного інтелекту з високим ризиком (через їх значну потенційну шкоду для здоров'я, безпеки, основних прав, навколишнього середовища, демократії та верховенства права). Приклади використання штучного інтелекту з високим ризиком охоплюють критичну інфраструктуру, освіту та професійну підготовку, працевлаштування, основні приватні та державні послуги (наприклад, охорону здоров'я, банки), певні системи правоохоронних органів, управління міграцією та кордонами, правосуддя та демократичні процеси (наприклад, вплив на вибори). Громадяни матимуть право подавати скарги на системи штучного інтелекту та отримувати пояснення щодо рішень, заснованих на системах високого ризику штучного інтелекту, які впливають на їхні права. Системи штучного інтелекту загального призначення (GPAI) і моделі GPAI, на яких вони базуються, мають відповідати певним вимогам щодо прозорості, включаючи дотримання законодавства ЄС про авторське право та публікацію детальних резюме вмісту, який використовується для навчання. Потужніші моделі GPAI, які можуть створювати системні ризики, стикаються з додатковими вимогами, включаючи виконання оцінки моделі, оцінку та пом'якшення системних ризиків, а також звітування про інциденти. Крім того, штучні або підроблені зображення, аудіо- чи відеоконтент (дипфейки) повинні бути чітко позначені.

Досвід зарубіжних країн доводить, що швидке, ефективне й гнучке забезпечення потреб суспільства у воєнній безпеці та обороноздатності держави в повоєнний період досягається шляхом впровадження новітніх технологій, зокрема застосування ШІ та *BigData*, як пріоритету подальшого розвитку оборонно-промислового комплексу повоєнної України. На сьогодні ШІ належить до таких технологічних сфер суспільного розвитку, які стрімко розвиваються та мають великий потенціал у багатьох галузях, включаючи: національну безпеку, оборону, військову медицину, військову логістику, розвідку і контррозвідку, аеророзвідку тощо.

³⁶ Євродепутати ухвалили закон про штучний інтелект (*Юридична практика*, 13 березня 2024 р.) <<https://pravo.ua/ievrodeputaty-ukhvalyly-zakon-pro-shtuchnyi-intelekt>> (дата звернення: 23.03.2024).

Оборонно-промисловий комплекс (далі – ОПК) стратегічно був, є і має стати джерелом запровадження новітніх технологій, зокрема окремих інформаційно-комунікаційних технологій (далі – ІКТ). Виникнення, розвиток і стрімке поширення ІКТ, зокрема ШІ, надають поштовху інноваційним перетворенням ОПК і стають драйвером перетворень інших галузей економіки через інструмент трансферу технологій у різних країнах світу³⁷.

Підтвердженням важливості використання ШІ для забезпечення національної безпеки є результати досліджень Науково-технічної організації НАТО, що визначають найбільш суттєві з них для розвитку технологій, згідно з яким ключовими технологіями є: ШІ, *BigData*, автономні транспортні засоби, космос, гіперзвукові літальні апарати, квантові технології, біотехнології, нові матеріали тощо³⁸.

Зазначене зумовлює підвищення наукового інтересу і наукових дискусій до впровадження технологій ШІ у сферу забезпечення національної безпеки та обороноздатності України в повоєнний період, напрямів їх застосування, впливу технологій ШІ на ОПК і забезпечення обороноздатності країн світу і трансферу технологій ШІ через оборонну та безпекову сфери в інші галузі економіки. Однак поточна ситуація привела до усвідомлення необхідності перегляду як існуючих (оперативних і тактичних) підходів до організації економіки воєнного часу, так і загальних (стратегічних) принципів подальшого, повоєнного розвитку економіки України за умов наявності потенційної майбутньої загрози³⁹.

Отже, світовий досвід запровадження ШІ у сферу національної безпеки та обороноздатності вказує на те, що сьогодні жодний збройний конфлікт не може бути вирішений без використання новітніх видів озброєння та військових дій, заснованих на інформації, отриманій у ході ідентифікації об'єктів і цілей засобами сучасного обладнання розвідки⁴⁰, та характеризується трансфером технологій ШІ через оборонну та безпекову сфери в інші галузі економіки.

Наведене вище вказує напрям формування перспективного національного законодавства в частині застосування ШІ у сфері забезпечення національної безпеки та обороноздатності України в повоєнний період та доводить ефективність застосування ШІ при збройних конфліктах різної локалізації. Отже, більшість напрямів технологічного розвитку військового потенціалу та обороноздатності пов'язані із розвитком ШІ. Цей вплив відбуватиметься переважно завдяки використанню вбудованого ШІ в інші супутні технології, такі як віртуальна / доповнена реальність; квантові обчислення; авто-

³⁷ Н Пацурія, 'Упровадження технологій штучного інтелекту в забезпечення національної безпеки та обороноздатності України: правові проблеми і перспективи повоєнного періоду' [2023] 3 Теорія і практика інтелектуальної власності 68–78.

³⁸ В Хаустова, О Решетняк, М Хаустов, В Зінченко, 'Напрямки розвитку технологій штучного інтелекту в забезпеченні обороноздатності країни' [2022] 3 БІЗНЕСІНФОРМ 18.

³⁹ Пацурія (н 37).

⁴⁰ З Гбур, 'Можливість адаптації ізраїльського досвіду використання штучного інтелекту у бойових діях на Сході' [2021] 12 Інвестиції: практика та досвід 54.

номність, моделювання; дослідження матеріалів; виробництво, логістика, стратегічне управління; аналітика великих, малих і широких даних⁴¹.

ІІІ матиме трансформаційний вплив на ядерні, аерокосмічні, кібернетичні технології, технології розробки нових матеріалів та біотехнології. Так, практики зазначають, що ці наслідки матимуть такий самий стратегічний вплив на зміну у військових технологіях, що й впровадження ядерної зброї⁴².

Однак поряд з перевагами ІІІ також може становити загрозу національній безпеці. Наприклад, країна-агресор може використовувати ІІІ для здійснення кібератак та інших злочинів, що можуть негативно впливати на національну безпеку. Також існує ризик, що інші держави можуть використовувати ІІІ для проведення кібершпигунства та кібератак на інфраструктуру країни⁴³. Україна має відтак вдосконалювати та розвивати надалі національне законодавство у сфері кібербезпеки з урахуванням останніх напрацювань та актів ЄС і НАТО.

Висновки. На основі проведеного аналізу сучасних тенденцій у безпековій політиці ЄС і НАТО були визначені основні напрями адаптації державної політики до стандартів ЄС у сфері кібербезпеки. Постійний розвиток технологій і утворення нових цифрових систем у поєднанні з мотивацією ворога до захоплення національного кіберпростору створюють загрозу безперервності діяльності ключових державних інституцій, а також щодо їх спроможності захищати свої дані. Саме тому важливим аспектом в умовах війни є гармонізація національного законодавства до вимог ЄС у частині запровадження внутрішнього управління кіберризиками; встановлення особливих вимог кіберзахисту та до організацій критичної інфраструктури, інших важливих інституцій держави та визначення відповідних заходів контролю над такими ризиками.

Також були досліджені ключові новітні технології, необхідні для забезпечення національної безпеки і захисту кіберпростору України, зокрема, встановлено, що таким є штучний інтелект, який може застосовуватись для створення систем розвідки та контролю, що надасть можливість виявляти загрози національній безпеці та вживати заходів щодо запобігання їм, для автоматизації та оптимізації військових операцій, використовуватись у військовій логістиці, військовій медицині, аеророзвідці, у використанні БПЛА тощо.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Danyk Yu, Vorobiienko P, Cherneha V, *Osnovy kiberbezpeky ta kiberoborony: pidruchnyk* (ONAZ im. O. S. Popova 2019).

⁴¹ Пацурія (н 37).

⁴² Хаустова, Решетняк, Хаустов, Зінченко (н 38) 22.

⁴³ Пацурія (н 37).

Journal articles

2. Androshchuk H, Kvasha T, 'Patentnyi landshaft yak instrument prohnouzuvannia svitovykh tekhnolohichnykh trendiv: sfera ozbroiennia ta viiskovoi tekhniky' [2019] 4 Nauka, tekhnolohii, innovatsii 28–40.
3. Hbur Z V, 'Mozhlyvist adaptatsii Izraillskoho dosvidu vykorystannia shtuchnoho intelektu u boiovykh diiakh na Skhodi' [2021] 12 Investytsii: praktyka ta dosvid 54–61.
4. Khaustova V, Reshetniak O, Khaustov M, Zinchenko V, 'Napriamky rozvytku tekhnolohii shtuchnoho intelektu v zabezpechnni oboronozdatnosti krainy' [2022] 3 BIZNESINFORM 17–26.
5. Makhniuk A, Kyrychenko O, 'Okremi pidkhody shchodo stratehichnoho analizu ryzykiv u sferi intehrovanoho upravlinnia kordonamy: rozroblennia pasportiv zahroz prykordonnoi bezpeky' [2012] 1 Derzhavne budivnytstvo <http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2012_1_32> (accessed: 23.03.2024).
6. Patsuriia N, 'Uprovadzhennia tekhnolohii shtuchnoho intelektu v zabezpechnnia natsionalnoi bezpeky ta oboronozdatnosti Ukrainy: pravovi problemy i perspektyvy povoiennoho periodu' [2023] 3 Teoriia i praktyka intelektualnoi vlasnosti 68–78.
7. Tkachuk N, 'Stratehichne planuvannia ta stratehichnyi analiz u sferi zabezpechnnia natsionalnoi bezpeky' [2021] 4 Yurydychnyi visnyk 80–6.

Conference papers

8. Patsuriia N, 'Shtuchnyi intelekt yak neobkhidna skladova innovatsiinoho rozvytku systemy oboronnoho planuvannia Ukrainy', *Pravove rehuliuвання tsyfrovoi ekonomiky ta shtuchnoho intelektu: natsionalnyi ta mizhnarodnyi vymiry: materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii 16 lystopada 2023 r.* (Naukovo-doslidnyi instytut intelektualnoi vlasnosti NAPrN Ukrainy 2023) 208–13.
9. Voitsekhivskiyi A, 'Kiberbezpeka yak napriam yevroatlantychnoi intehratsii Ukrainy', *Pravo i bezpeka u konteksti yevropeiskoi ta yevroatlantychnoi intehratsii: zb. st. ta tez nauk. povidoml. za materialamy diskus. paneli II Kharkiv. mizhnar. yuryd. forumu* (m. Kharkiv, 28 veres. 2018 r.) (Pravo 2018).

Newspaper articles

10. Emmott R, 'NATO cyber command to be fully operational in 2023' (Reuters, 16 October 2018) <<https://www.reuters.com/article/us-nato-cyber-idUSKCN1MQ1Z9>> (accessed: 23.03.2024).
11. Goździewicz W, 'Sovereign Cyber Effects Provided Voluntarily by Allies (SCEPVA)' (Cyber Defense Magazine, 11 November 2019) <<https://www.cyberdefensemagazine.com/sovereign-cyber>> (accessed: 23.03.2024).
12. Minárik Tomáš, 'NATO Recognises Cyberspace as a 'Domain of Operations' at Warsaw Summit' (CCDCOE) <<https://ccdcoe.org/incyber-articles/nato-recognises-cyberspace-as-a-domain-of-operations-at-warsaw-summit>> (accessed: 23.03.2024).
13. 10 trendiv maibutnoho, yaki armiiia Ukrainy poky shcho ihnoruie (Defence Express 14 lystopada 2020) <https://defence-ua.com/minds_and_ideas/10_trendiv_majbutnogo-2067.html> (accessed: 23.03.2024).
14. Dyrektyva YeS NIS2: yak kompaniiam naikrashche pidhotuvatysia? (B2B Cyber Security, 25 veresnia 2023) <<https://b2b-cyber-security.de/uk/директива-еu-nis2-як-компанії-можуть-найкраще-підготуватися>> (accessed: 23.03.2024).
15. Stivens T, Berton D, 'NATO i stratehichna konkurentsia v kiberprostorii' (NATO Review, 06 chervnia 2023 roku) <<https://www.nato.int/docu/review/uk/articles/2023/06/06/nato-strategchna-konkurentsya-v-kberprostor/index.html>> (accessed: 23.03.2024).
16. Yevrodeputaty ukhvalyly zakon pro shtuchnyi intelekt (Yurydychna praktyka, 13 bereznia 2024 roku) <<https://pravo.ua/ievrodeputaty-ukhvalyly-zakon-pro-shtuchnyi-intelekt/>> (accessed: 23.03.2024).

Websites

17. Artificial Intelligence Act: MEPs adopt landmark law (*European Parliament*, 13 March 2024) <<https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20240308IPR19015/artificial-intelligence-act-meps-adopt-landmark-law>> (accessed: 23.03.2024).
18. NATO 2030: United for a New Area. Analysis and Recommendations of the Reflection Group Appointed by the NATO Secretary General Islands under the jurisdiction of any of the Parties in the North (NATO, 25 November 2020) <https://www.nato.int/nato_static_fl2014/assets/pdf/2020/12/pdf/201201-Reflection-Group-Final-Report-Uni.pdf> (accessed: 23.03.2024).
19. New rules to boost cybersecurity of the EU institutions enter into force (European Commission, 08 January 2024) <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_23_6782> (accessed: 23.03.2024).
20. Proska K, Wolfram J, Wilson J, Black D, Lunden K, Kapellmann Zafra D, Brubaker N, Mclellan T, Sistrunk Ch, 'Sandworm Disrupts Power in Ukraine Using a Novel Attack Against Operational Technology' (*Mandiant Advantage*, 9 November 2023) <<https://www.mandiant.com/resources/blog/sandworm-disrupts-power-ukraine-operational-technology>> (accessed: 23.03.2024).
21. Smith B, 'Microsoft suspends new sales in Russia' (*Microsoft*, 4 March 2022) <<https://blogs.microsoft.com/on-the-issues/2022/03/04/microsoft-suspends-russia-sales-ukraine-conflict>> (accessed: 23.03.2024).
22. The NIS2 Directive: A high common level of cybersecurity in the EU (*European Parliament*, 08 February 2024) <[https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2021\)689333](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2021)689333)> (accessed: 23.03.2024).
23. Novi pravyla posylenoi kiberbezpeky v Yevrosoiuzi (H-X Technologies) <<https://www.h-x.technology/ua/services/nis-2-cybersecurity-directive-ua>> (accessed: 23.03.2024).
24. Spivrobitnytstvo Ukraina – YeS – NATO z protydyi hibrydnym zahrozam u kibersferi' (Center of Global Studies "Strategy XXI") <<https://geostrategy.org.ua/analityka/analitychna-zapyska/spivrobitnytstvo-ukrayina-yes-nato-z-protydyi-gibrydnym-zagrozam-u-kiber-sferi/pdf>> (accessed: 23.03.2024).

Viktoriiia Rieznikova
Nino Patsuriia
Anastasiia Holovachova

LEGAL SUPPORT OF THE NATIONAL CYBERSECURITY
AND DEFENCE SYSTEM IN THE CURRENT ECONOMIC
AND LEGAL ENVIRONMENT

ABSTRACT. The intensification of global transformational phenomena, military conflicts, intensification of international economic competition, interstate trade conflicts, disappointing economic consequences of the pandemic (COVID-19), etc. necessitate constant review and adjustment of state mechanisms for regulating cybersecurity.

For Ukraine, the issue of ensuring security in cyberspace and minimizing potential and real cyber threats and cyber risks has been acute since 2014, when Russia invaded Ukraine and illegally annexed part of its sovereign territory, and intensified in 2022, with the outbreak of full-scale military aggression.

The purpose of the study is to analyse current trends in the EU and NATO security policy on cybersecurity, based on which it is necessary to identify the main directions of adaptation of the state policy in the field of cybersecurity to EU standards, as well as the directions of cooperation between Ukraine and the EU and NATO based on the fundamental principles of NATO and its mission. In addition, it is important to identify key new technologies needed to ensure national security and protect Ukraine's cyberspace.

Вікторія Резнікова, Ніно Пацурія, Анастасія Головачова

Based on the analysis of current trends in the EU and NATO security policy, the main directions of adaptation of the state policy to the EU standards in the field of cybersecurity were identified. The constant development of technology and the creation of new digital systems, combined with the enemy's motivation to seize national cyberspace, threaten the continuity of key government institutions and their ability to protect their data. That is why an important aspect in times of war is the harmonization of national legislation with EU requirements in terms of introducing internal cyber risk management; establishing special cyber defence requirements for critical infrastructure organizations and other important state institutions and identifying appropriate control measures for such risks.

The author also examines the key new technologies necessary to ensure national security and protection of Ukraine's cyberspace, in particular, it is established that such technologies include artificial intelligence, which can be used to create intelligence and control systems that will enable the identification of threats to national security and take measures to prevent them, to automate and optimize military operations, to be used in military logistics, military medicine, aerial reconnaissance, UAVs, etc.

KEYWORDS: security; national security; cybersecurity; national cybersecurity system; risk; information risk; cyber risk; cyber threat; defense capability; state policy; Ukraine's cooperation with the EU and NATO; EU and NATO security standards; artificial intelligence.



Василь Козак

доктор філософії, Герой України,
начальник управління Служби безпеки України
(Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0009-3858-5319>
kozakvasyl93@gmail.com

Вікторія Базелюк

кандидатка юридичних наук, доцентка,
асистентка кафедри кримінального права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
наукова співробітниця відділу дослідження проблем
кримінального права
Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності
імені академіка В. В. Сташиса НАПрН України
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5223-8633>
Basilyukv@gmail.com



УДК 343.14:341.018(470-651.1)

ПРОБЛЕМИ ДОКАЗУВАННЯ У СПРАВАХ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ЗАКОНУ УКРАЇНИ “ПРО САНКЦІЇ”

Анотація. Стаття присвячена виявленню проблем доказування у справах щодо застосування Закону України “Про санкції”.

Метою статті є вироблення обґрунтованих пропозицій щодо змін і доповнень до чинного законодавства у сфері застосування санкцій.

Для уникнення на практиці питань і проблем з доказуванням підстав накладення санкцій на осіб, які вчинили окремі кримінальні правопорушення проти основ національної безпеки України чи у сфері терористичної діяльності, запропоновано внести зміни до статей 3 і 5¹ Закону України “Про санкції”, доповнивши їх такою підставою застосування санкцій, як “наявність щодо суб’єкта обґрунтованої підозри у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених статтями 111¹, 111², 258–258⁵ та, за умови вчинення дій на користь Російської Федерації, – статтями 110², 111 Кримінального кодексу України”. У разі сприйняття такої пропозиції значно простіше буде доводити підстави для застосування санкцій. До того ж, наявність обґрунтованої підозри завжди підтверджується матеріалами, які є більш ніж достатніми для доведення підстав накладення санкцій.

З метою уникнення проблем із визначенням суб’єкта застосування санкцій відповідно до Закону України “Про санкції”, а також, зважаючи на запропоновані зміни щодо розширення підстав застосування санкцій, наявністю обґрунтованої підозри у вчиненні конкретних кримінальних правопорушень, суб’єктами окремих з яких можуть бути лише громадяни України, доведено необхідність доповнення ч. 2 ст. 3 Закону України “Про санкції” вказівкою ще й на громадян України як суб’єктів застосування санкцій.

© Василь Козак, Вікторія Базелюк, 2024

Зважаючи на об'єктивну необхідність вирішення на законодавчому та правозастосовному рівні питання про надання доказів представниками СБУ до суду, який розглядає справи про накладення чи скасування санкцій, з метою уникнення розкриття відомостей, які є доказами в інших провадженнях, якщо їх розголошення може бути використане обвинуваченим у таких провадженнях на свою користь, запропоновано доповнити ч. 1 ст. 236 Кодексу адміністративного судочинства України п. 3¹ такого змісту: “об'єктивної неможливості отримання доказів, які одночасно є доказами у кримінальному провадженні, в якому особі повідомлено про підозру, якщо такі докази є відомостями, що становлять державну таємницю або службову інформацію, зібрану у процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни – до зняття з таких відомостей грифу обмеження доступу та ознайомлення з ними усіх учасників процесу в іншій справі”.

Ключові слова: санкції; доказування; кримінальне правопорушення; стягнення в дохід держави; терористична діяльність; державна таємниця; службова інформація.

Закон України “Про санкції”¹ був прийнятий ще 14 серпня 2014 р., проте активне його застосування почалося після повномасштабного вторгнення росії на територію України 24 лютого 2022 р. Зокрема, Законом України від 12 травня 2022 р.² ч. 1 ст. 4 Закону України “Про санкції” була доповнена п. 11, який передбачає виняткову санкцію – стягнення в дохід держави активів, що належать фізичній або юридичній особі, а також активів, щодо яких така особа може прямо чи опосередковано (через інших фізичних або юридичних осіб) вчиняти дії, тотожні за змістом здійсненню права розпорядження ними. Однак такі законодавчі зміни викликали чимало питань під час практичного застосування даної норми. Зокрема, у правозастосувачів доволі часто виникають проблеми із встановленням структури власності об'єкта, на який може бути звернено стягнення; із доведенням підстав накладення санкції у вигляді стягнення; із наданням суду доказів, які є відомостями, що становлять державну таємницю або службову інформацію, зібрану у процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності і т. п.

Окремі недоліки Закону України “Про санкції” були предметом дослідження таких теоретиків і практиків, як В. Єніч, Г. Каневський, А. Климосюк, О. Онуфрієнко, С. Сулковська, М. Хавронюк, І. Хмельова та ін. Проте наразі законодавство у сфері застосування санкцій містить ряд недоліків, які викликають труднощі під час його практичного застосування.

Метою цього дослідження є вироблення обґрунтованих пропозицій щодо змін і доповнень чинного законодавства у сфері застосування санкцій.

Санкція у вигляді стягнення активів у дохід держави може бути застосована лише щодо фізичних та юридичних осіб, які своїми діями створили суттєву загрозу національній безпеці, суверенітету чи територіальній цілісності України (у тому числі шляхом збройної агресії чи терористичної діяльності) або значною мірою сприяли (у тому числі шляхом фінансування) вчиненню таких дій іншими особами, (у тому числі до резидентів у розумінні Закону України “Про основні засади примусового вилучення в Україні

¹ Про санкції: Закон України від 14 серпня 2014 р. № 1644-VII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#n77>> (дата звернення: 15.04.2024).

² Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення ефективності санкцій, пов'язаних з активами окремих осіб: Закон України від 12 травня 2022 р. № 2257-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2257-20#n58>> (дата звернення: 15.04.2024).

об’єктів права власності Російської Федерації та її резидентів”³. Окрім того, ця санкція може бути застосована 1) лише в період дії правового режиму воєнного стану та 2) за умови, що на відповідну фізичну чи юридичну особу в порядку, визначеному цим Законом, вже накладено санкцію у виді блокування активів⁴.

Як свідчить практика Вищого антикорупційного суду (далі – ВАКС), санкцію у вигляді конфіскації активів було застосовано до групи компаній “Волга–Дніпро”, оскільки останні надавали свої літаки для підготовки та проведення повномасштабного вторгнення на територію України шляхом транспортування цими літаками військової техніки, доставки військових вантажів і товарів подвійного призначення з інших країн на територію російської федерації (далі – рф)⁵, до Публічного акціонерного товариства “Група ЛСР”, оскільки останнє сплатило до державного бюджету країни-агресора податок на прибуток на суму, яка перевищує еквівалент 40 мільйонів гривень⁶, і т. п.

У абз. 2 ч. 3 ст. 5 Закону України “Про санкції” визначено, що рішення щодо застосування санкції, передбаченої п. 1¹ ч. 1 ст. 4 цього Закону, ухвалюється судом. Порядок ухвалення такого рішення визначений ч. 2 ст. 5¹ Закону України “Про санкції”, у якій зазначено, що центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері стягнення в дохід держави активів осіб, щодо яких застосовано санкції, звертається до Вищого антикорупційного суду з позовною заявою про застосування до відповідної фізичної або юридичної особи санкції, передбаченої п. 1¹ ч. 1 ст. 4 цього Закону, у порядку, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України⁷ (далі – КАС України). Таким органом наразі в Україні є Міністерство юстиції України, оскільки п. 4 Положення про Міністерство юстиції України Постановою Кабінету Міністрів України № 535 від 27 травня 2022 р. був доповнений підпунктом 54³, у якому зазначено, що саме Міністерство юстиції України звертається до суду з позовами та бере участь у справах про застосування санкції, передбаченої п. 1¹ ч. 1 ст. 4 Закону України “Про санкції”⁸. У ч. 3 ст. 20 КАС України⁹ також визначено, що справи про застосування санкції, передбаченої п. 1¹ ч. 1 ст. 4 Закону України “Про санкції”, підсудні Вищому антикорупційному суду.

Адміністративне судочинство здійснюється на основі змагальності й диспозитивності сторін (ст. 2 КАС України), що своєю чергою передбачає свободу в наданні ними своїх доказів до суду і в доведенні перед судом їх пе-

⁵ Рішення Вищого антикорупційного суду від 29 серпня 2023 р., судова справа № 991/7229/23 <https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/hcac/administrative/judgments/991_7229_23_29-08-2023.pdf> (дата звернення: 15.04.2024).

⁶ Рішення Вищого антикорупційного суду від 22 серпня 2023 р., судова справа № 991/6051/23 <https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/hcac/administrative/judgments/991_6051_23_22-08-2023.pdf> (дата звернення: 15.04.2024).

⁷ Про санкції (н 1).

⁸ Положення про Міністерство юстиції України, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 2 липня 2014 р. № 228 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2014-p#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

⁹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

реконливості. Тому для цієї категорії справ має застосовуватися класичний стандарт “переваги доказів”, оскільки відповідно до ч. 6 ст. 283¹ КАС України суд ухвалює рішення на користь тієї сторони, сукупність доказів якої є більш переконливою порівняно із сукупністю доказів іншої сторони. Однак на практиці при розгляді справ про застосування санкцій відповідно до Закону України “Про санкції” зазначений стандарт доказування має дещо інший зміст. Це пов’язано з тим, що відповідачами у цій категорії справ є, як правило, громадяни або юридичні особи рф, які не з’являються в судові засідання і не надають ніяких доказів. Тому за буквального тлумачення зазначеного стандарту доказування суд мав би приймати рішення на користь позивача, який надав хоча б якісь докази, навіть якщо вони є доволі слабкими. Проте насправді у даній категорії справ застосовується стандарт переважної ймовірності (стандарт 50+), який полягає в тому, що суддя приймає рішення, переконавшись, що надані докази з більшою ймовірністю правдиві, ніж неправдиві, а висновок про існування стверджуваної обставини з урахуванням наданих доказів видається більш вірогідним, ніж протилежний. Тут слід відмітити, що процес доказування є питанням суто національного законодавства та практики його застосування, оскільки навіть Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) зазначив, що він не втручається у питання доказування в національних судах та не встановлює якогось конкретного стандарту доказування, проте у кримінальних справах даний стандарт має бути вищим, ніж у цивільних¹⁰.

Застосовувати у цій категорії справ стандарт доказування “поза розумним сумнівом” немає необхідності. Поняття “покарання”, яке міститься у ст. 7 § 1 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод¹¹, має автономне значення. Для того, аби захист, наданий цим положенням, став дієвим, Суд має, не вагаючись, виходити поза зовнішню видимість і самостійно вирішувати, чи певний захід за своєю суттю є “покаранням” у розумінні цієї статті. Точкою відліку для будь-якої оцінки щодо існування “покарання” є визначення того, чи даний захід було накладено внаслідок визнання винним у кримінальному “правопорушенні”. У зв’язку з цим можуть виявитись належними й інші складові: характер і мета даного заходу (зокрема, репресивна мета), його внутрішня правова кваліфікація, провадження, пов’язане з його постановленням і виконанням, а також його тяжкість¹². Проте тяжкість заходу сама по собі не є вирішальною, оскільки численні некримінальні заходи превентивного характеру можуть мати вагомий наслідок для відповідної особи¹³. Застосовуючи ці критерії, Суд вирішив,

¹⁰ Ringvold v. Norway. App 34964/97. 11.02.2003 <<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60933>> (accessed: 15.04.2024).

¹¹ Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини). 04.11.1950 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text> (дата звернення: 15.04.2024).

¹² Welch v. The United Kingdom. App 17440/90. 09.02.1995 <<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-57927>> (accessed: 15.04.2024); Del Río Prada v. Spain. App. 42750/09. 21.10.2013 <<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-127697>> (accessed: 15.04.2024).

¹³ Van Der Velden v. The Netherlands. App 29514/05. 07.12.2006 <<https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-78858>> (accessed: 15.04.2024).

що не входять до поняття “покарання” конфіскація майна превентивного і відшкодувального характеру¹⁴.

Тому санкція у виді стягнення активів у дохід держави має не кримінально караний характер, а політико-економічний, адже запроваджена лише внаслідок збройного нападу з боку російської федерації, з огляду на пряму загрозу існуванню державності (суб’єктності) України та застосовується винятково щодо тих осіб, волевиявлення яких може вплинути та/або впливає на ухвалення політичного рішення щодо припинення збройної агресії.

Застосування економічних санкцій як інструменту політики держави пояснюється доволі просто: оскільки санкції ведуть до економічних втрат, що відчутні для всього населення держави-агресора, його окремих верств або конкретних представників, це викликає незадоволення щодо політики, яку провадить уряд цієї держави та яка і спричиняє застосування санкцій. Своєю чергою таке невдоволення здатне змусити керівництво держави-агресора задля збереження ним політичної влади відмовитись від продовження збройної агресії з метою скасування вже запроваджених обмежувальних заходів або запобігання застосуванню нових заходів. Отже, основною метою санкцій є опосередкований політичний вплив на тих осіб, які уповноважені приймати рішення від імені держави-агресора. Збройна агресія РФ завдає Україні та її громадянам прямих збитків внаслідок масового вбивства людей, їх каліцтва, пошкодження та знищення житла, об’єктів інфраструктури, іншого майна, тому для виконання своїх функцій наша держава змушена відшукувати додаткові джерела фінансування для ведення бойових дій, забезпечення безпеки людей, лікування поранених, відновлення пошкодженого майна тощо, що не було заплановане на рівні місцевого та державного бюджетів. Тому застосування санкції у виді стягнення активів у дохід держави має також факультативну мету – фінансування виконання державою тих її функцій, потреба в яких постала внаслідок збройного нападу¹⁵.

У більшості санкційних процесів ініціюють провадження, здійснюють збір та аналіз доказової бази відповідні підрозділи Служби безпеки України (далі – СБУ). Це пов’язано з тим, що діяння осіб, на яких накладаються санкції за створення загроз національній безпеці України чи терористичну діяльність, іноді водночас є ще й злочинами, передбаченими розділом I Особливої частини та статтями 258–258⁵ Кримінального кодексу України¹⁶ (далі – КК України).

Відповідно до статей 3, 5¹ Закону України “Про санкції” однією з підстав накладення санкцій, зокрема у вигляді стягнення активів, є дії суб’єктів, які сприяють терористичній діяльності¹⁷. Своєю чергою оскільки Законом України “Про заборону пропаганди російського нацистського тоталітарного режиму, збройної агресії Російської Федерації як держави-терориста

¹⁴ Welch v. The United Kingdom (n 12); M. v. Italy. App 12386/86. 15.04.1991 < <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-84327>> (accessed: 15.04.2024).

¹⁵ Рішення Вищого антикорупційного суду від 29 серпня 2023 р., справа № 991/7229/23 (н 5).

¹⁶ Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341-III <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

¹⁷ Про санкції (н 1).

проти України, символіки воєнного вторгнення російського нацистського тоталітарного режиму в Україну”¹⁸ рф визнано державою терористом, то будь-які дії на користь рф можуть вважатися сприянням державі-терористу, тобто сприянням терористичній діяльності. Отже, санкції у вигляді стягнення в дохід держави активів, можуть накладатися на осіб, які є фігурантами кримінальних проваджень за ст. 110² “Фінансування дій, вчинених з метою насильницької зміни чи повалення конституційного ладу або захоплення державної влади, зміни меж території або державного кордону України” (виключно вчинені на користь рф), ст. 111 “Державна зрада” (виключно вчинені на користь рф), ст. 111¹ “Колабораційна діяльність”, ст. 111² “Пособництво державі-агресору”, ст. 258 “Терористичний акт”, ст. 258¹ “Втягнення у вчинення терористичного акту”, ст. 258² “Публічні заклики до вчинення терористичного акту”, ст. 258³ “Створення терористичної групи чи терористичної організації”, ст. 258⁴ “Сприяння вчиненню терористичного акту, проходження навчання тероризму”, ст. 258⁵ “Фінансування тероризму”.

Проте, щоб на практиці не виникало питань і проблем з доказуванням підстав накладення санкцій на осіб, які вчинили зазначені кримінальні правопорушення, доцільно було б запропонувати внести зміни до статей 3 і 5¹ Закону України “Про санкції”, доповнивши їх такою підставою застосування санкцій, як *“наявність щодо суб’єкта обґрунтованої підозри у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених статтями 111¹, 111², 258–258⁵ та, за умови вчинення дій на користь Російської Федерації, – статтями 110², 111 Кримінального кодексу України”*. У разі сприйняття такої пропозиції значно простіше буде доводити підстави для застосування санкцій. До того ж, наявність обґрунтованої підозри завжди підтверджується матеріалами, які є більш ніж достатніми для доведення підстав накладення санкцій.

Вищезазначені злочини відповідно до ч. 2 ст. 216 Кримінального процесуального кодексу України¹⁹ (далі – КПК України) підслідні слідчим СБУ. Тому для отримання доказів у кримінальних провадженнях СБУ використовує повноваження, надані КПК України. Значну частину доказової інформації СБУ отримує в процесі контррозвідувальної діяльності. Проте на практиці у процесі отримання доказів, які надалі можна буде передати до ВАКСу, у працівників СБУ виникає чимало труднощів. Відповідно до законодавства працівники СБУ такі докази можуть отримати двома способами: 1) офіційні відповіді від різних органів і 2) матеріали кримінальних проваджень.

Найбільшою проблемою є отримання відповідей від іноземних держав щодо встановлення кінцевих бенефіціарних власників і структури власності юридичних осіб, які зареєстровані на території, що знаходиться під юрисдикцією зазначених країн. На практиці майже неможливо отримати таку інформацію, якщо компанія чи її кінцевий бенефіціар зареєстровані в

¹⁸ Про заборону пропаганди російського нацистського тоталітарного режиму, збройної агресії Російської Федерації як держави-терориста проти України, символіки воєнного вторгнення російського нацистського тоталітарного режиму в Україну: Закон України від 22 травня 2022 р. № 2265-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2265-20#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

¹⁹ Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

офшорній зоні Віргінських Островів, Ірландії, Кіпру, Ліхтенштейну, Нідерландів, Сейшельських Островів та деяких інших країн або на окупованій території.

Виникають проблеми і при доведенні структури власності об’єкта, коли, наприклад, спочатку ним володів громадянин рф, а потім передав іншим особам шляхом укладення фіктивних договорів купівлі-продажу чи найчастіше кредитних договорів “заднім” числом. У таких випадках працівники СБУ намагаються довести недійсність таких угод у зв’язку з тим, що перерахунків коштів насправді не було. У цьому СБУ допомагають Державна служба фінансового моніторингу та інші партнерські служби, оскільки СБУ, хоча і має доступ до певних баз у рамках оперативно-розшукової чи контрольно-розвідувальної діяльності, проте далеко не до всіх. Тому доцільно було б запропонувати дещо розширити повноваження СБУ і надати службі в рамках санкційної політики по стягненню активів у дохід держави отримувати та здійснювати збір аналітичних матеріалів з усіх наявних баз.

Ще однією суттєвою проблемою, з якою стикаються працівники СБУ, в процесі реалізації Закону України “Про санкції”, є доведення підстав застосування санкцій. Перелік таких підстав визначений у ст. 51 Закону України “Про санкції”, проте у більшості випадків на практиці застосовується така підстава, як передача ресурсів країні-агресору. Але тут виникає проблема, яким документом можна підтвердити зазначену передачу ресурсів. Такими документами можуть бути, наприклад, акт прийому-передачі, рішення про передачу тощо. Проте, як правило, передача матеріальних ресурсів рф відбувається на окупованій території, а такі матеріали практично нереально дістати.

Трапляються ситуації, коли працівники СБУ мають достатньо доказів вини особи, проте така інформація була отримана в процесі оперативно-розшукової діяльності, а тому виникає проблема легалізації зазначених доказів і використання їх у судових інстанціях. Проводити закриті судові засідання у ВАКСі проблематично, оскільки учасники судового процесу не зможуть належним чином ознайомитися з доказовою базою, що є порушенням положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод про належні доказові бази, та надалі може стати причиною оскарження рішення суду до ЄСПЛ.

Відповідно до ч. 2 ст. 5 Закону України “Про санкції” рішення щодо застосування, скасування та внесення змін до санкцій щодо іноземної держави або невизначеного кола осіб певного виду діяльності (секторальні санкції), передбачених пунктами 1, 2–5, 13–15, 17–19, 24¹, 25 ч. 1 ст. 4 цього Закону, приймається Радою національної безпеки і оборони України (далі – РНБО), вводиться в дію указом Президента України та затверджується упродовж 48 годин з дня видання указу Президента України постановою Верховної Ради України²⁰. Проте більшість суб’єктів, на яких було накладено санкції указом Президента України, оспорюють зазначені укази у Касаційному адмі-

²⁰ Про санкції (н 1).

ністративному суді у складі Верховного Суду. Часто при оскарженні указу суб'єкти посилаються на те, що Президент не міг фізично здійснити оцінку дій сотень суб'єктів, на яких було накладено санкції. Також у випадку накладення санкцій на громадян України (чи осіб з подвійним громадянством, одне з яких – України) останні заявляють про незаконність таких обтяжень, оскільки санкції не можуть бути накладені на громадян України. Проте відповідно до ч. 2 ст. 1 Закону України “Про санкції” санкції можуть застосовуватися з боку України по відношенню до іноземної держави, іноземної юридичної особи, юридичної особи, яка знаходиться під контролем іноземної юридичної особи чи фізичної особи-нерезидента, іноземців, осіб без громадянства, а також суб'єктів, які здійснюють терористичну діяльність²¹. Тобто громадянство суб'єктів, які здійснюють терористичну діяльність, у законі не визначене, а тому може бути будь-яким, у тому числі й України. Однак з метою уникнення на практиці проблем із визначенням суб'єкта застосування санкцій відповідно до Закону України “Про санкції”, а також зважаючи на запропоновані вище зміни щодо розширення підстав застосування санкцій наявністю обґрунтованої підозри у вчиненні конкретних кримінальних правопорушень, суб'єктами окремих з яких можуть бути лише громадяни України, варто запропонувати доповнити ч. 2 ст. 3 Закону України “Про санкції” вказівкою ще й на громадян України і викласти її в такій редакції: “Санкції можуть застосовуватися з боку України по відношенню до іноземної держави, іноземної юридичної особи, юридичної особи, яка знаходиться під контролем іноземної юридичної особи чи фізичної особи-нерезидента, іноземців, осіб без громадянства, *громадян України*, а також суб'єктів, які здійснюють терористичну діяльність”.

Окрім того, позивачі іноді стверджують, що на них не можна накласти санкції в порядку Закону України “Про санкції”, оскільки вони не є суб'єктами, які здійснюють терористичну діяльність, оскільки відповідно до статей 23, 24 Закону України “Про боротьбу з тероризмом”²² особи, винні у терористичній діяльності, притягуються до кримінальної відповідальності. Терористична діяльність є кримінально-караним діянням, тому для того, щоб констатувати, що особа здійснює терористичну діяльність, має існувати таке, що набрало законної сили, рішення суду, яким особу визнано винною у вчиненні відповідного злочину²³. Дійсно слід відмітити, що поняття тероризму та терористичної діяльності, окрім КК України, наводиться і в Законі України “Про боротьбу з тероризмом”, де визначення вказаних понять набагато ширше, ніж у КК України. Це свідчить про те, що в діях особи можуть міститися ознаки сприяння тероризму, які підпадають під диспозицію Закону, однак не підпадають під диспозицію в Кодексі. Тому наявність

²¹ Про санкції (н 1).

²² Про боротьбу з тероризмом: Закон України від 20 березня 2003 р. № 638-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/638-15#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

²³ Рішення Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 березня 2023 р., справа № 9901/376/21 <<http://iPLEX.com.ua/doc.php?regnum=109476276&red=100003f6df7bdbd2c1cb7a689eab201a3eda7a&d=5>> (дата звернення: 15.04.2024).

провадження чи підозри щодо тероризму не є обов'язковою підставою для накладення санкцій.

При оскарженні в суді санкцій, накладених указом Президента, в якості третіх осіб, які не заявляють самостійних вимог щодо предмета спору, на стороні відповідача залучають СБУ, оскільки остання у більшості випадків і є суб'єктом подання документів до РНБО, на підставі яких РНБО ухвалює рішення про застосування санкцій.

Тому за клопотанням суб'єктів оскарження Верховний Суд змушений приймати ухвали про витребування від СБУ копій документів, що підтверджують існування фактичних даних і обставин, які стали підставою для внесення пропозиції СБУ та прийняття рішення РНБО про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій). У такому випадку СБУ змушена надавати такі документи, що іноді може бути використано на шкоду іншому (у тому числі кримінальному) провадженню. Адже зазначені документи іноді водночас є доказами у кримінальному провадженні – щодо злочинів проти основ національної безпеки України чи в адміністративному провадженні – щодо санкцій у вигляді стягнення активів у дохід держави. Зазначена інформація згодом може бути використана суб'єктом таких проваджень для формування лінії захисту. З метою уникнення подібних ситуацій СБУ часто надсилає до суду матеріали з грифом «ДСК» (для службового користування) з позначкою «особисто» судді та заявляє клопотання про розгляд справи в закритому судовому засіданні. Таке клопотання суди задовольняють, оскільки воно обґрунтоване тим, що деякі документи (що підтверджують наявність правових підстав для застосування до позивача санкцій), надані СБУ, містять інформацію, яка становить державну таємницю. Проте заборону ознайомлюватися із зазначеними документами особи, на яких накладені санкції, можуть надалі використати для позовів до ЄСПЛ щодо порушення ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, мотивувавши свою позицію недотриманням таких принципів судочинства, як рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом, змагальність сторін, диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі.

Зважаючи на викладене, існує об'єктивна необхідність вирішення на законодавчому та правозастосовному рівні питання про надання доказів представниками СБУ до суду, який розглядає позови про оскарження накладених персональних санкцій. При цьому необхідно досягти консенсусу як щодо захисту інтересів відповідача з метою уникнення задоволення судом позовів про скасування санкцій, так і захисту інтересів держави в особі СБУ, з метою уникнення розкриття відомостей, які є доказами в інших провадженнях, якщо їх розголошення може бути використане обвинуваченим у таких провадженнях на свою користь. Також вирішення цього питання необхідне і з метою уникнення подання позовів до ЄСПЛ. Вважаємо за можливе досягти зазначеної мети шляхом внесення змін до КАС України щодо зупинення провадження у подібних випадках. Так, п. 3 ч. 2 ст. 236 КАС України передбачено можливість зупинення провадження у справі у разі

об'єктивної неможливості розгляду цієї справи до вирішення іншої справи, що розглядається в порядку конституційного провадження, адміністративного, цивільного, господарського чи кримінального судочинства, – до набрання законної сили судовим рішенням в іншій справі. При цьому тут же зазначено, що суд не може посилатися на об'єктивну неможливість розгляду справи у випадку, коли зібрані докази дають змогу встановити та оцінити обставини (факти), які є предметом судового розгляду²⁴. Тобто можливість зупинення провадження передбачена у випадку, коли інша справа розглядається в іншому суді. Але на практиці часто трапляється так, що така інша справа ще не розглядається іншим судом, а знаходиться на стадії досудового розслідування чи підготовки позову до суду. Тому пропонуємо доповнити ч. 1 ст. 236 КАС України п. 3¹ такого змісту: *“об'єктивної неможливості отримання доказів, які одночасно є доказами у кримінальному провадженні, в якому особі повідомлено про підозру, якщо такі докази є відомостями, що становлять державну таємницю або службову інформацію, зібрану у процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни – до зняття з таких відомостей грифу обмеження доступу та ознайомлення з ними усіх учасників процесу в іншій справі”*.

Слід також зазначити, що відповідно до абзацу третього п. 4 ч. 1 ст. 8 Закону України “Про державну таємницю”²⁵, статей 4.4.1, 4.4.3 Зводу відомостей, що становлять державну таємницю²⁶, затвердженого наказом СБУ від 23 грудня 2020 р. № 383, відомості за окремими показниками про зміст, форми, методи, організаційні положення, оперативну тактику здійснення органами СБУ контррозвідувальної діяльності, а також відомості про організацію, завдання, результати оперативно-розшукової, контррозвідувальної чи розвідувальної діяльності, розголошення яких створює загрозу національним інтересам і безпеці, становлять державну таємницю. Відомості, зібрані у процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни, які не віднесені до державної таємниці, становлять службову інформацію. Зазначена інформація є предметом кримінально-правової охорони. Так, за розголошення державної таємниці та передачу зазначеної службової інформації передбачена кримінальна відповідальність (статті 328, 330 КК України). У зв'язку з цим для розголошення даних відомостей, у тому числі як доказів у судовій справі, спочатку необхідно відповідно до законодавства зняти з них гриф обмеження доступу, якщо така процедура передбачена для даного виду документів. При цьому відповідно до положень ст. 330 КК України обов'язковою ознакою цього складу кримінального правопорушення є передача відомостей саме іноземним підприємствам, установам, організаціям або їх представникам. А санкції у вигляді конфіскації активів, як правило, накладаються на іноземні підприємства або іноземних

²⁴ Кодекс адміністративного судочинства України (н 9).

²⁵ Про державну таємницю: Закон України від 21 січня 1994 р. № 3855-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3855-12#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

²⁶ Звід відомостей, що становлять державну таємницю, затв. наказом СБУ від 23 грудня 2020 р. № 383 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0052-21#Text>> (дата звернення: 15.04.2024).

громадян. Тому розголошення їм такої інформації навіть в якості доказів без зняття грифу обмеження доступу може стати підставою для притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності.

Висновки. Підсумовуючи викладене, варто ще раз підкреслити необхідність внесення окремих змін і доповнення до чинного законодавства України з метою більш ефективного застосування Закону України “Про санкції”. Для уникнення на практиці питань і проблем з доказуванням підстав накладення санкцій на осіб, які вчинили окремі кримінальні правопорушення проти основ національної безпеки України чи у сфері терористичної діяльності, доцільно було б запропонувати внести зміни до статей 3 і 5¹ Закону України “Про санкції”, доповнивши їх такою підставою застосування санкцій, як “наявність щодо суб’єкта обґрунтованої підозри у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених статтями 111¹, 111², 258–258⁵ та, за умови вчинення дій на користь Російської Федерації, – статтями 110², 111 Кримінального кодексу України”. У разі сприйняття такої пропозиції значно простіше буде доводити підстави для застосування санкцій. До того ж, наявність обґрунтованої підозри завжди підтверджується матеріалами, які є більш ніж достатніми для доведення підстав накладення санкцій. Однак з метою уникнення проблем із визначенням суб’єкта застосування санкцій відповідно до Закону України “Про санкції”, а також зважаючи на запропоновані зміни щодо розширення підстав застосування санкцій наявністю обґрунтованої підозри у вчиненні конкретних кримінальних правопорушень, суб’єктами окремих з яких можуть бути лише громадяни України, варто доповнити ч. 2 ст. 3 Закону України “Про санкції” вказівкою ще й на громадян України і викласти її в такій редакції: “Санкції можуть застосовуватися з боку України по відношенню до іноземної держави, іноземної юридичної особи, юридичної особи, яка знаходиться під контролем іноземної юридичної особи чи фізичної особи-нерезидента, іноземців, осіб без громадянства, громадян України, а також суб’єктів, які здійснюють терористичну діяльність”. Зважаючи на об’єктивну необхідність вирішення на законодавчому та правозастосовному рівні питання про надання доказів представниками СБУ до суду, який розглядає справи про накладення чи скасування санкцій, з метою уникнення розкриття відомостей, які є доказами в інших провадженнях, якщо їх розголошення може бути використане обвинуваченим у таких провадженнях на свою користь, пропонуємо доповнити ч. 1 ст. 236 КАС України п. 31 такого змісту: “об’єктивної неможливості отримання доказів, які одночасно є доказами у кримінальному провадженні, в якому особі повідомлено про підозру, якщо такі докази є відомостями, що становлять державну таємницю або службову інформацію, зібрану у процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни – до зняття з таких відомостей грифу обмеження доступу та ознайомлення з ними усіх учасників процесу в іншій справі”.

Vasyl Kozak
Viktoriia Bazeliuk

PROBLEMS OF EVIDENCE IN CASES CONCERNING THE APPLICATION OF THE LAW OF UKRAINE “ON SANCTIONS”

ABSTRACT. The article is devoted to identifying the problems of evidence in cases regarding the application of the Law of Ukraine “On Sanctions”.

The purpose of the article is to develop substantiated proposals for changes and additions to the current legislation in the area of sanctions.

In order to avoid in practice questions and problems with proving the grounds for imposing sanctions on persons who have committed separate criminal offenses against the foundations of national security of Ukraine or in the field of terrorist activities, it is proposed to amend Art. Art. 3 and 5¹ of the Law of Ukraine “On Sanctions”, supplementing them with such a basis for the application of sanctions as “the existence of a reasonable suspicion of the subject of the commission of criminal offenses provided for in Articles 111¹, 111², 258-258⁵ and, on the condition that actions are taken in favor of the Russian Federation, – articles 110², 111 of the Criminal Code of Ukraine”. If such a proposal is accepted, it will be much easier to prove the grounds for applying sanctions. In addition, the existence of reasonable suspicion is always confirmed by materials that are more than sufficient to prove the grounds for imposing sanctions.

In order to avoid problems with determining the subject of the application of sanctions in accordance with the Law of Ukraine “On Sanctions”, as well as taking into account the proposed changes regarding the expansion of the grounds for the application of sanctions by the presence of reasonable suspicion of the commission of specific criminal offenses, the subjects of some of which can only be citizens of Ukraine, the necessity of supplementing part 2 of Art. 3 of the Law of Ukraine “On Sanctions” also refers to citizens of Ukraine as subjects of the application of sanctions.

Taking into account the objective need to resolve at the legislative and law-enforcement level the issue of the presentation of evidence by agents of the Security Service of Ukraine to the court that considers cases of imposition or cancellation of sanctions, in order to avoid the disclosure of information that is evidence in other proceedings, if their disclosure can be used by the accused in such proceedings to one’s own benefit, it is proposed to add Part 1 of Art. 236 of the Code of Administrative Procedure, paragraph 31 of the following content: “the objective impossibility of obtaining evidence that is simultaneously evidence in a criminal proceeding, in which a person has been notified of suspicion, if such evidence is information that constitutes a state secret or official information collected in the process of operative investigative, counterintelligence activities, in the field of defense countries – until the access restriction is removed from such information and all participants in the process in another case get acquainted with them”.

KEYWORDS: sanctions; evidence; criminal offense; recovery into state revenue; terrorist activity; state secret; official information.



Наталія Галецька

кандидатка юридичних наук,
старша викладачка кафедри теорії права та прав людини
Українського Католицького Університету
(Львів, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9920-6217>
natalya.haletska@ucu.edu.ua

УДК 341.6

БЛОКАДА УКРАЇНСЬКОГО АГРАРНОГО ЕКСПОРТУ: ДЕ І ЯК ВИРІШУВАТИ ЦЮ ТОРГОВЕЛЬНУ СУПЕРЕЧКУ?

Анотація. Метою цієї статті є здійснити попередню правову кваліфікацію заходів, застосованих Польщею та іншими державами – членами ЄС в односторонньому порядку, на предмет відповідності положенням Угод у рамках СОТ, Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію) та праву ЄС, а також порівняти процедури врегулювання суперечок на згаданих трьох форумах та зробити прогноз щодо ймовірних результатів торговельної суперечки між Україною та окремими державами ЄС на згаданих форумах. Актуальність саме такого дослідження зумовлюється важливістю обрання правильного форуму для врегулювання суперечок з урахуванням курсу України на вступ до ЄС.

Односторонні заходи держав – членів ЄС, як видається, порушують положення Угод у рамках СОТ, Угоду про асоціацію та вторинне право ЄС. Відтак, незважаючи на ініціювання Україною торговельної суперечки в рамках СОТ, потенційно цей спір може розглядатися на трьох форумах – у СОТ, арбітражем відповідно до Угоди про асоціацію та Судом ЄС. Окрім цього, ця торговельна суперечка може бути вирішена шляхом залучення третіх держав як посередника і/або застосування односторонніх торговельних заходів як зі сторони України, так і зі сторони ЄС.

Порівнюючи різні форуми для вирішення цієї суперечки, у світлі вступу України до ЄС саме Суд ЄС видається найбільш оптимальним і дієвим варіантом, хоча реалізація цього варіанта залежить від ініціативи Європейської Комісії і/або бажання національних судів передавати на тлумачення в Суд ЄС положення вторинного права ЄС. Врегулювання суперечки як у рамках СОТ, так і в рамках Угоди про асоціацію видається недоцільним з огляду на надмірно тривалий процес, непередбачуваність позитивного змістовного результату та відсутність дієвої процедури виконання рішень.

Ключові слова: СОТ; Угода про асоціацію; Суд ЄС; Орган з врегулювання суперечок; арбітраж; заборона імпорту; ГАТТ.

З весни 2023 р. окремі держави – члени Європейського Союзу (далі – ЄС) почали запроваджувати в односторонньому порядку обмеження імпорту української аграрної продукції. Такі односторонні заходи були перервані рішенням ЄС, проте знову застосовані Польщею, Угорщиною та Словаць-

кою Республікою у вересні 2023 р. зі спливом строку дії захисних заходів зі сторони ЄС і продовженням режиму безмитної / безквотної торгівлі з ЄС. Наприкінці 2024 р. такі заходи супроводжувалися також протестами як фермерів, так і перевізників, що блокували польсько-український кордон.

Відтак, Польща, як публічний і медійний лідер серед держав, що застосували відповідні заходи, очікує на розробку безпечного та ефективного рішення ЄС щодо української сільськогосподарської продукції, яке врахує інтереси польських фермерів. Своєю чергою Україна, паралельно проводячи двосторонні переговори з Польщею та іншими державами, звернулась до Світової організації торгівлі (далі – СОТ), офіційно розпочавши процедуру врегулювання торговельних суперечок. Відповідно запит України на консультації в рамках процедури врегулювання суперечок у СОТ спровокували дискусію серед наукової спільноти щодо доцільності та раціональності обрання саме СОТ як форуму для вирішення цієї торговельної суперечки, адже іншими такими форумами могли б бути як і двосторонній арбітраж відповідно до Угоди про асоціацію, так і Суд ЄС. Справа в тому, що односторонні заходи держав – членів ЄС можна розглядати у трьох площинах: як порушення угод у рамках Світової організації торгівлі, як порушення Угоди про асоціацію та як порушення права Європейського Союзу.

Мета. Відтак, метою цієї статті є здійснити попередню правову кваліфікацію заходів, застосованих Польщею та іншими державами – членами ЄС в односторонньому порядку, на предмет відповідності положенням Угод у рамках СОТ, Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони¹ (далі – Угода про асоціацію) та праву ЄС, а також порівняти процедури врегулювання суперечок на згаданих трьох форумах та зробити припущення щодо ймовірних результатів торговельної суперечки між Україною та окремими державами ЄС на згаданих форумах. Актуальність саме такого дослідження зумовлюється такими факторами. По-перше, між Україною та ЄС вже розглядалась одна торговельна суперечка щодо лісу-кругляку та потенційно можуть виникати наступні. По-друге, важливо вміти обирати правильний форум для врегулювання суперечок з урахуванням курсу України на вступ до ЄС.

Питання врегулювання торговельних суперечок та порівняння форумів для їх врегулювання було предметом наукових зацікавлень таких науковців: Ж. Григор'єва, Е. Захарі, К. Кейсі, К. Квак, Н. Мазаракі, Г. Марсо, К. Сіміно-Ісаакс, Т. Погарченко, Е. Роблес, К. Фуркуліта та ін. Так, існує ціла низка досліджень, які порівнюють процедури врегулювання суперечок у рамках СОТ та у рамках регіональних угод як в цілому², так і щодо окремих регіо-

¹ Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part <https://eur-lex.europa.eu/eli/agree_international/2014/295/oj> (accessed: 01.03.2024).

² J Grigorova, E Zachari, 'Dispute Settlement in Free Trade Agreements as a Suggested Alternative to WTO Dispute Settlement', M Elsig, R Polanco, P van den Bossche (eds), *International Economic Dispute Settlement: Demise or Transformation?* (Cambridge University Press 2021) 470–492.

нальних торговельних угод – США³, ЄС⁴. Також положення про порядок врегулювання суперечок в угодах про вільну торгівлю між ЄС та партнерами досліджується як в історичній, так і в порівняльно-правовій перспективі⁵ або навіть і як альтернатива процедурі врегулювання суперечок у рамках СОТ⁶. Проте малодослідженим залишається питання порівняльної характеристики процедур врегулювання суперечок у рамках СОТ, відповідно до Угоди про асоціацію та Судом ЄС як у контексті процедури, так і ймовірності змістовного врегулювання суперечки.

Односторонні заходи держав – членів ЄС можна розглядати в трьох площинах – як порушення угод у рамках Світової організації торгівлі, як порушення Угоди про асоціацію та як порушення права Європейського Союзу. Варто зауважити, що з кінця 2023 р. на українсько-польському кордоні також спостерігалися протести як аграріїв, так і перевізників, що призводило до де-факто блокування експорту української продукції. Для цілей цієї статті, з огляду на слабку реакцію органів державної влади держав – членів ЄС на дії протестувальників, таку поведінку держави можна розглядати як бездіяльність, а отже, де-факто незабезпечення дотримання положень відповідних міжнародних договорів. Хоча це питання й потребує окремого, більш розлогого, юридичного аналізу. З огляду на те, що можлива множинна кваліфікація дій держав – членів ЄС, рівноцінно як і врегулювання суперечок на різних форумах, важливим є виявити переваги та недоліки кожного з форумів, порівняти їх та надати певну рекомендацію щодо оптимального форуму для урегулювання вищеприписаної торговельної суперечки.

Переваги та недоліки процедури врегулювання суперечок у рамках СОТ

З огляду на те, що дії держав – членів ЄС щодо заборони імпорту, а також незабезпечення належного транзиту сільськогосподарської продукції походженням з України може розглядатися як порушення відповідно статей I, III і V Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р. (далі – ГАТТ 1994 р.)⁷, то потенційно така торговельна суперечка може бути врегульована

³ C Casey, C Cimino-Isaacs, 'Dispute Settlement in the WTO and U.S. Trade Agreements' (Congressional Research Service, May 23, 2023) <<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF10645>> (accessed: 01.03.2024).

⁴ E Ramírez-Robles, 'Political & quasi-adjudicative dispute settlement models in European Union Free Trade Agreements Is the quasi-adjudicative model a trend or is it just another model?' (November 2006) <https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd200609_e.htm> (accessed: 01.03.2024); C Furculiță, *The WTO and the New Generation EU FTA Dispute Settlement Mechanisms: Interacting in a Fragmented and Changing International Trade Law Regime* (Springer 2021); Мазаракі, Т Погарченко, Механізми вирішення спорів в угодах ЄС про вільну торгівлю [2020] 110(3) Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право 5–14 <[https://doi.org/10.31617/zt.knute.2020\(110\)01](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2020(110)01)>; Tomášek, V Šmejkal та ін., *Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС* (Wolters Kluwer CR 2024) 1780.

⁵ Ramírez-Robles (n 4); Furculiță (n 4); Н Мазаракі, Погарченко (n 4).

⁶ J Weinberger, S Van Kerckhoven, 'The EU's Trade Dispute Settlement Mechanism: An Alternative to the WTO DSU?' (October 20, 2022) SSRN <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4253946>; K Kwak, G Marceau, 'Overlaps and Conflicts of Jurisdiction between the World Trade Organization and Regional Trade Agreements' [2004] 41 Canadian Yearbook of international Law/Annuaire canadien de droit international 83–152.

⁷ Генеральна угода з тарифів і торгівлі (ГАТТ 1947) <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text> (дата звернення: 01.03.2024).

відповідно до Домовленості про правила та процедури вирішення спорів у рамках СОТ (далі – Домовленість)⁸.

Загалом, варто зауважити, що і ЄС, і Україна як члени СОТ можуть скористатися цією процедурою, яка є однаковою для всіх членів і складається з двох рівнів – розгляду Групою з врегулювання суперечок та розгляду Апеляційним органом. На сьогодні другий, апеляційний рівень врегулювання суперечок фактично заблокований з огляду на відсутність консенсусу серед членів СОТ щодо призначення членів Апеляційного органу. З огляду на те, що така ситуація вже триває кілька років, з ініціативи ЄС було запроваджено альтернативний до апеляційного механізм врегулювання суперечок – Багатосторонню угоду про тимчасовий апеляційний арбітраж (Multi-Party Interim Appeal Arbitration Arrangement). Так, зокрема, між Австралією, Бразилією, Гватемалою, Конго, ЄС, Ісландією, Канадою, Китаєм, Колумбією, Коста-Рикою, Чилі, Мексикою, Новою Зеландією, Норвегією, Пакистаном, Сінгапуром, Швейцарією, Україною та Уругваєм 30 квітня 2020 р. було погоджено цю угоду, укладення якої передбачене ст. 25 Домовленості. Відтак, і Україна, і ЄС можуть повноцінно розглянути торговельну суперечку в рамках СОТ.

Варто зауважити, що Україна скористалася можливістю розпочати процедуру врегулювання суперечок у рамках СОТ і у вересні 2023 р. подала офіційний запит на проведення консультацій з Польщею, Словаччиною та Угорщиною. У запиті на консультації Україна вказала порушення статей Х:1, XI:1, V ГАТТ 1994 р., а також 4 і 5 Угоди про сільське господарство⁹. Згідно з п. 7 ст. 4 Домовленості, якщо протягом 60-денного терміну сторони не досягли згоди, то можна переходити до наступного етапу – створення Групи експертів з врегулювання суперечок. Натепер, незважаючи на продовження блокади експорту сільськогосподарської продукції та очевидну відсутність результатів консультацій, Україна не скористалася цією можливістю і не перейшла до наступного етапу врегулювання суперечок. Проте це не закриває для України можливості повернутися до цієї процедури згодом.

Врегулювання саме цієї торговельної суперечки в рамках СОТ має свої переваги й недоліки. До переваг можна віднести можливість залучення третіх осіб, які можуть мати системний інтерес в усуненні порушення Угод СОТ Польщею, Угорщиною та Словаччиною та підтримати Україну своїми аргументами. Вирішення суперечки на рівні СОТ дає вагомий дипломатичний аргумент щодо неправомірності застосованих заходів.

Однак, як видається, на цьому аргументи на користь врегулювання суперечки саме в рамках СОТ завершуються. Адже цей форум має низку недоліків. Так, по-перше, з огляду на дворівневий характер процедури врегулювання суперечки, її розгляд може тривати кілька років, а процес виконання рішення – ще кілька років. По-друге, усіх держав – членів ЄС

⁸ Домовленість про правила та процедури вирішення спорів <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_019#Text> (дата звернення: 01.03.2024).

⁹ Agreement on Agriculture <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/14-ag_01_e.htm> (accessed: 01.03.2024).

у СОТ, як правило, представляють інституції ЄС, адже відповідно до ст. 207 Договору про функціонування ЄС¹⁰ (далі – ДФЄС) це питання комерційної політики – тобто компетенції ЄС. Ця ж торговельна суперечка якраз і полягає у недотриманні державами – членами ЄС вторинного права ЄС, відтак, інституціям ЄС буде незручно обґрунтовувати правомірність позиції держав – членів ЄС, тим більше перед рештою членів СОТ. З огляду на прийняте рішення про початок переговорів щодо вступу України в ЄС така торговельна суперечка може негативно вплинути на процес переговорів, адже прозорість самої процедури врегулювання суперечки тут радше шкодить, ніж сприяє. По-третє, Домовленість не містить ефективного механізму виконання Рішень Органу з врегулювання суперечок в умовах реальних торговельних відносин України з Польщею, Угорщиною чи Словаччиною. Навіть якщо воно буде прийняте, виконання ЄС – добровільне і жодних компенсацій за невиконання в СОТ не передбачено. Єдине, Україна отримує право обмежити імпорт певних товарів з ЄС, зокрема і з Польщі. Та ефективність цієї можливості для України є дискусійна, особливо в умовах воєнного стану, оскільки залежить від можливостей національного товаровиробника. Та і будь-яке обмеження у торгівлі з ЄС – це фактично застосування заходів проти усіх держав – членів ЄС. В умовах переговорів про вступ такі дії не видаються розумними і доцільними.

І якщо аналізувати змістовну частину потенційної торговельної суперечки в рамках СОТ, то гіпотетично Польща, Словаччина і Угорщина можуть покликатись на виняток з міркувань безпеки, тобто на ст. XXI ГАТТ 1994 р. Практика тлумачення цієї статті в СОТ не найкраща, і саме такі стандарти з тлумачення можуть бути застосовані і до цієї торговельної суперечки. Так, у *спорі росія – Транспорт у Транзиті*¹¹ за позовом України Орган з врегулювання суперечок визнав за росією право скористатись ст. XXI ГАТТ 1994 р. на обґрунтування транзитної блокади українських товарів в умовах війни, що почалась 2014 р. На жаль, ця торговельна суперечка не була оскаржена до Апеляційного органу. Пізніше, стандарт юридичного тлумачення, що був започаткований у цій справі, був продовжений і в наступних торговельних суперечках. Тож для України є вкрай не вигідною ситуація надмірно широкого тлумачення ст. XXI ГАТТ 1994 р., адже це може мати вкрай руйнівні наслідки для міжнародної торгівлі між Україною та її торговельними партнерами.

Підсумовуючи, доволі дискусійною була необхідність ініціювання торговельної суперечки в рамках СОТ, проте цілком раціональним видається рішення Українського Уряду щодо призупинення врегулювання цієї суперечки в рамках саме цього форуму.

¹⁰ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union <https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj> (accessed: 01.03.2024).

¹¹ DS512: Russia – Measures Concerning Traffic in Transit pecypc: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds512_e.htm> (accessed: 01.03.2024).

*Преваги та недоліки процедури врегулювання суперечок у рамках
Угоди про асоціацію*

Альтернативно до СОТ заходи Польщі, Словаччини та Угорщини можуть розглядатися як такі, що суперечать Угоді про асоціацію, а саме статтям 34 і 35 Угоди про асоціацію¹². У ст. 34 Угоди про асоціацію заборонена дискримінація, а у ст. 35 Угоди про асоціацію заборонено обмежувати імпорт, за винятком випадків, що передбачені у ст. XI ГАТТ 1994 р. Тобто фактично ст. 35 є дуже подібною за змістом до ст. XI ГАТТ 1994 р., що згадана у запиті на консультації в СОТ, що був поданий Україною.

Рівноцінно, як і в рамках СОТ, Польща, Угорщина і Словаччина могли б послатися на винятки і зміст цих винятків дуже подібний до тих, що передбачені в СОТ. Так, ст. 36 Угоди про асоціацію передбачає, що 'ніщо в цій Угоді не повинно тлумачитися як таке, що перешкоджає вжиттю або застосуванню будь-якою Стороною заходів згідно зі Статтями XX та XXI ГАТТ 1994 та їх примітками щодо тлумачення, які включено до цієї Угоди і є її невід'ємною частиною'¹³. На практиці ст. XX ГАТТ 1994 р. вже була застосована в рамках торговельної суперечки між Україною та ЄС щодо лісу-кругляка¹⁴. Відтак, аналогічні застереження щодо широкого тлумачення винятків з міркувань безпеки можна висловити і у випадку врегулювання суперечок відповідно до Угоди про асоціацію. Дуже високо ймовірно, що арбітри візьмуть до уваги практику тлумачення цих винятків у рамках торговельних суперечок у СОТ.

Перш ніж перейти до аналізу переваг і недоліків врегулювання суперечок через двосторонній механізм відповідно до Угоди про асоціацію, варто проаналізувати, чи можливо одночасно врегульовувати торговельну суперечку в рамках кількох форумів. Варто проаналізувати, які правила містяться в Домовленості та в Угоді про асоціацію.

Домовленість у ст. 23 передбачає ексклюзивну юрисдикцію СОТ щодо торговельних суперечок, які стосуються Угод СОТ (не всіх, а лише тих, що вказані у додатку до Домовленості). Окрім цього, Домовленість не містить жодних процедурних обмежень щодо ініціювання торговельних суперечок у рамках СОТ, коли вже справа розглядається в рамках двосторонньої або регіональної торговельної угоди. Будь-яке положення щодо вибору форуму Угоди про асоціацію не було б перешкодою для порушення і розгляду суперечки в рамках СОТ.

На відміну від Домовленості Угода про асоціацію дає однозначну відповідь. Так, згідно з ч. 2 ст. 324 Угоди про асоціацію передбачено, що Україна або ЄС має обрати форум для вирішення торговельної суперечки і не може одночасно або послідовно порушити торговельну суперечку на обидвох форумах. Винятком з цього правила є ситуація, коли 'обраний форум че-

¹² Association Agreement (n 1).

¹³ Association Agreement (n 1).

¹⁴ European Union v. Ukraine (Ukraine wood exports ban) Restrictions applied by Ukraine on exports of certain wood products to the European Union <<https://jsumundi.com/en/document/decision/en-european-union-v-ukraine-ukraine-wood-exports-ban-establishment-of-the-panel-tuesday-28th-january-2020>> (accessed: 30.04.2024).

рез процедурні причини або через причини юрисдикції не може зробити констатації стосовно намагання отримання відшкодування стосовно цього зобов'язання'. При цьому чітко визначено, що вважається порушенням торговельної суперечки відповідно до Угоди СОТ і відповідно до Угоди про асоціацію. Так, ч. 2 ст. 324 Угоди про асоціацію вказує таке:

а) процес вирішення спору за Угодою СОТ вважається порушеним за запитом Сторони про створення арбітражної групи відповідно до статті 6 Домовленості про правила та процедури вирішення спорів, що міститься у Додатку 2 до Угоди СОТ (далі – ДВС), і вважається завершеним тоді, коли Орган вирішення спорів приймає звіт арбітражної групи та звіт Апеляційного органу, залежно від обставин, відповідно до статей 16 та 17(14) ДВС; та b) процес вирішення спору за цією Главою вважається порушеним за запитом Сторони про створення арбітражної групи відповідно до статті 306(1) цієї Угоди та вважається завершеним тоді, коли арбітражна група оприлюднить свою постанову Сторонам та Комітету з питань торгівлі¹⁵.

Проте етап консультацій не охоплений. Отже, можна зробити такі висновки. По-перше, на етапі консультацій можна офіційно ініціювати торговельні суперечки на двох форумах паралельно. Ініціювавши торговельну суперечку спочатку відповідно до Угоди про асоціацію і навіть дійшовши до стадії створення арбітражної групи, можна було б паралельно ініціювати торговельну суперечку в рамках СОТ, адже там відсутні будь-які юрисдикційні обмеження щодо ініціювання торговельної суперечки на рівні регіональних торговельних угод. Також, якщо б результат розгляду групою експертів у рамках СОТ був би нерезультативний, Україна може вийти із Багатосторонньої угоди про тимчасовий апеляційний арбітраж і тим самим виконати ч. 2 ст. 234 Угоди про асоціацію. Тобто обраний форум (СОТ) через процедурні причини (відсутність персонального складу Апеляційного органу) не може зробити констатації стосовно намагання отримання відшкодування стосовно цього зобов'язання. Тож наступним кроком може бути порушення торговельної суперечки відповідно до Угоди про асоціацію.

Якщо ж аналізувати чинну ситуацію, то Україна подала лише запит на проведення консультацій у СОТ, відтак, відповідно до ст. 234 Угоди про асоціацію навіть офіційно не розпочала процедуру врегулювання торговельних суперечок. Тому жодних обмежень для продовження суперечки в рамках СОТ чи ініціювання торговельної суперечки відповідно до Угоди про асоціацію не існує. Тому, підсумовуючи, незважаючи на наявність положення в Угоді про асоціацію щодо вибору форуму для вирішення торговельних суперечок, фактично Україна має доволі багато можливостей для навіть паралельного ініціювання торговельних суперечок.

Проаналізувавши питання обрання форуму для врегулювання суперечки, важливо зрозуміти переваги і недоліки врегулювання торговельної суперечки відповідно до Угоди про асоціацію.

Так, вирішення суперечки в рамках Угоди про асоціацію містить низку переваг. По-перше, вирішення торговельних суперечок відповідно до Уго-

¹⁵ Association Agreement (n 1).

ди про асоціацію є одноступеневим, відсутня апеляційна стадія. Це своєю чергою суттєво пришвидшує розгляд торговельної суперечки. По-друге, регіональна торговельна суперечка не передбачає участі третіх сторін, тобто апіорі є менш публічною, ніж торговельна суперечка в СОТ. Третьою перевагою є розуміння, хто буде арбітром, адже переліки арбітрів як від імені України і від імені ЄС, так і незалежних відомі. Отже, можна зробити певні прогнози щодо позиції, яку вони можуть зайняти при вирішенні тієї чи іншої торговельної суперечки. В той же час є й певні недоліки. Так, з огляду на невелику кількість регіональних торговельних суперечок і розмаїття положень регіональних торговельних договорів, важко спрогнозувати рішення арбітрів, на відміну від СОТ, де є певна усталена практика, яка береться до уваги арбітрами. При цьому варто зауважити, що частина положень Угод СОТ інкорпоровані як бланкетні норми в Угоду про асоціацію, відтак, наприклад, тлумачення того ж безпекового винятку відповідно до ст. XXI ГАТТ 1994 р. матиме ті ж ризики, що і в СОТ.

Іншим недоліком є те, що у випадку масштабних порушень – рішення арбітражної групи не матиме такого дипломатичного та політичного впливу, як рішення Органу з врегулювання суперечок у рамках СОТ. І знову ж таки, питання виконання рішення подібне до ситуації з СОТ. Окрім того, варто зауважити, що Угода про асоціацію укладена між Україною, ЄС та усіма державами – членами ЄС, тому гіпотетично відповідачами у справі можуть бути окремі держави – члени ЄС.

Зрозуміло, що офіційне вирішення торговельної суперечки ініціюється з метою досягнення якогось продуктивного результату. Звичайно, в умовах війни і залежності України від зовнішніх ресурсів, навряд чи офіційне вирішення торговельної суперечки чи в рамках СОТ, чи відповідно до Угоди про асоціацію буде продуктивним, тобто Україна зможе отримати реальні й суттєві покращення для своїх експортерів.

Можливості врегулювання суперечки Судом ЄС

Окрім двох, найбільш очевидних варіантів врегулювання торговельних суперечок, варто розглянути третій варіант – вирішення питання Судом ЄС. У контексті блокади українсько-польського кордону Суд ЄС має повноваження діяти щонайменше у двох ролях. По-перше, за своєю суттю дії Польщі та інших держав – членів ЄС, що беруть участь у блокаді, ставлять під сумнів функціонування єдиного ринку, гіпотетично, порушуючи як мінімум вторинне право ЄС. По-друге, у разі подання позову українськими експортерами до національних судів держав – членів ЄС може постати питання про тлумачення вторинного права ЄС, яке власне й уможливило збільшення експорту з України до ЄС.

Варто зауважити, що торговельні відносини між Україною та ЄС регламентуються не лише Угодами СОТ чи Угодою про асоціацію, а і правом ЄС. Це зумовлено тим, що з початку повномасштабного вторгнення ЄС застосував односторонні заходи до України з метою лібералізації торговельно-

го режиму та підтримки економіки України. Одним із таких заходів стало прийняття Регламенту 2023/1077 Європейського Парламенту та Ради від 31 травня 2023 р. щодо тимчасових заходів із лібералізації торгівлі додатково до торговельних поступок, наданих для товарів походженням з України відповідно до Угоди про асоціацію (надалі – Регламент 2023/1077)¹⁶. Цей акт став продовженням подібного акта, що був прийнятий у червні 2022 р. Регламент 2023/1077 передбачає чіткі правила торгівлі товарами між ЄС та Україною і є обов'язковим для застосування для держав – членів ЄС як вторинне право ЄС відповідно до ст. 288 Угоди про функціонування Європейського Союзу.

В ЄС існує спеціальна процедура, за допомогою якої забезпечується дотримання вторинного права ЄС. Згідно зі статтями 258–260 ДФЄС передбачена так звана процедура порушення (*infringement procedure*), відповідно до якої Європейська Комісія або держава – член ЄС може оскаржити в Суд ЄС невиконання іншою державою – членом ЄС установчих договорів. За підсумками такої процедури може бути накладено грошове стягнення на державу-члена, що порушила установчі договори. В ЄС є доволі широка практика застосування цієї процедури, навіть і щодо держав, які здійснюють блокаду. Як правило, саме Європейська Комісія застосовує відповідні адміністративні процедури і оскаржує односторонні заходи держав – членів ЄС у Суді ЄС.

Як слушно зауважують Томашек М, Смейкал В. та ін.,

предметом розгляду справ про порушення є невиконання державою-членом будь-якого зобов'язання, покладеного на неї Договорами або актом вторинного права (C-508/03 *Commission v United Kingdom*), міжнародним договором, укладеним Союзом (C-92/07 *Commission v Netherlands*), або загальними принципами права Союзу, визнаними Судом ЄС¹⁷.

Іншими словами, існує широке коло правових підстав для визнання держави-члена порушницею права ЄС. Рівноцінно доволі широко тлумачиться і коло самих заходів, які можуть бути оскаржені. Так,

невиконання державою-членом своїх зобов'язань є результатом дій або бездіяльності її органів влади. Вони можуть бути законодавчими (8/70 *Commission v Italy*), виконавчими (C-525/14 *Commission v Czech Republic*) або судовими (C-154/08 *Commission v Spain*). За порушення права ЄС самоврядними територіальними одиницями або, у випадку федеративних держав, землями (C-95/97 *Région Wallonne*) відповідальність несе держава-член у цілому. Порушення також ставляться в провину державі-члену, якщо вони спричинені приватними особами, які не вжили всіх необхідних та доречних заходів, щоб не допустити такого порушення (249/81 *Commission v Ireland*). Держава-член також несе відповідальність за порушення права ЄС фізичною осо-

¹⁶ Regulation (EU) 2023/1077 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on temporary trade-liberalisation measures supplementing trade concessions applicable to Ukrainian products under the Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part <<https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2023/1077>> (accessed: 01.03.2024).

¹⁷ Tomášek, Šmejkal (n 4) 918.

бою, якщо вона не вжила всіх необхідних і належних заходів для запобігання такому порушенню (C-265/95 *Commission v France*)¹⁸.

Тож бездіяльність держави – члена ЄС щодо незабезпечення виконання вторинного права ЄС може бути підставою для визнання порушення ДФЄС Судом ЄС.

У такому випадку Україна взагалі не виступає стороною цього спору. Але українські експортери є бенефіціарами рішення Суду ЄС, адже якщо буде доведено порушення державою – членом ЄС права ЄС, то таке порушення має бути усуненим, що і потрібно Україні. Порівнюючи з врегулюванням суперечки в рамках ЄС та відповідно до процедур, передбачених Угодою про асоціацію, саме таке вирішення суперечки було б найбільш ефективним з точки зору виконання рішень та часу на процедуру вирішення суперечки. Від публічних посадовців ЄС вже лунали заяви щодо можливості таких заходів¹⁹, проте жодних офіційних кроків здійснено не було. Пояснення таким діям лежить у площині дипломатії і політики, адже саме у червні 2024 р. відбудуться вибори до Європейського Парламенту.

Отже, постає логічне питання, що робити, якщо Європейська Комісія так і не розпочне процедуру порушення. Очевидно, в Україні відсутні правові механізми зобов'язати Європейську Комісію вчинити будь-які дії, ми можемо лише на дипломатичному рівні переконувати інші держави – члени ЄС розпочати таку процедуру проти держав, що беруть участь у блокаді. Паралельно на дипломатичному рівні Україна може розпочати одночасні торговельні переговори з ЄС та Польщею й іншими державами – членами ЄС, що беруть участь у блокаді. Фактично сам факт таких переговорів буде всупереч установчим договорам ЄС, адже спільна комерційна політика є повноваженням інституцій ЄС. І тому рано чи пізно інституції ЄС мали би перевернути ініціативу щодо таких переговорів у власні руки, уникаючи політичного послаблення установчих договорів ЄС.

Загалом всередині ЄС триває дискусія щодо меж національного суверенітету, тобто щодо співвідношення національного та європейського правопорядків. Європейська Комісія успішно оскаржила національне законодавство щодо судоустрою у Польщі, внаслідок чого лише у 2024 р. Польща змогла отримати доступ до фондів ЄС після імплементації змін до власного законодавства²⁰. Водночас Польща у вересні 2023 р. оскаржила вторинне право ЄС щодо регулювання у сфері енергетики в рамках пакету Fit for 55²¹. Отже, вирішення питання блокування українсько-польського кордону у Суді ЄС може бути найбільш дієвим з правової точки зору, а також дасть Україні

¹⁸ Tomášek, Šmejkal (n 4) 918.

¹⁹ W Kość, V Melkozerova, B Brzeziński, 'Truck chaos on Polish border signals tensions over integrating Ukraine into EU' (Politico, November 29, 2023) <<https://www.politico.eu/article/truck-chaos-poland-border-block-ukraine-kyiv-warsaw-alliance-integration-eu>> (accessed: 01.03.2024).

²⁰ European Commission v Republic of Poland. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 15 July 2021 <<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-791/19>> (accessed: 01.03.2024).

²¹ A Krzysztoszek, 'Poland to challenge Fit for 55 over combustion engine law' (EURACTIV.pl, June 14, 2023) <<https://www.euractiv.com/section/politics/news/poland-to-challenge-fit-for-55-over-combustion-engine-law>> (accessed: 01.03.2024).

можливість стати збоку, не політизувати цю суперечку, а зберегти добрі відносини як з Європейським Союзом загалом, так і з Польщею зокрема. А ще дасть можливість Україні запропонувати інші, власні варіанти вирішення цієї суперечки.

Другим варіантом участі Суду ЄС у врегулюванні блокади на українсько-польському кордоні може бути процедура попереднього рішення Суду ЄС щодо тлумачення акта права ЄС (preliminary ruling procedure), на який посилаються сторони у національних судах держав – членів ЄС. Варто зауважити, що ця процедура може тривати довше, ніж попередня, оскільки тривалість розгляду справи в національних судах держав – членів ЄС різниться. Спир може бути ініційований фізичною або юридичною особою, проте відсутні гарантії, що національні суди держав – членів ЄС передадуть тлумачення цього питання на розсуд Суду ЄС, адже вони можуть безпосередньо застосувати право ЄС.

Підсумовуючи, зазначимо, що Суд ЄС може стати тим арбітром, рішення буде виконуваним та дієвим і допоможе розв'язати суперечку по суті без участі України як сторони такої суперечки.

*Інші варіанти вирішення торговельної суперечки:
посередництво та односторонні торговельні поступки України*

Окрім вищеописаних правових механізмів, існують і інші способи врегулювання торговельної суперечки. Наведемо три з них: залучення посередника до врегулювання суперечки, зміни Україною торговельного режиму з ЄС в односторонньому порядку та односторонні зміни зі сторони ЄС.

Щодо залучення посередника, то варто зауважити, що така можливість передбачена Домовленістю і неодноразово використовувалася членами СОТ. Наприклад, у Світовій організації торгівлі був спір між Великою Британією та Європейським Союзом²², де були використані послуги посередника і спір був припинений на етапі консультацій. Як посередника Україна і ЄС можуть залучити інші держави – члени СОТ, наприклад, США, Канаду, Велику Британію тощо. У процесі консультацій Україна може запропонувати низку заходів: добровільні обмеження експорту, запровадження експортних мит, яке дасть змогу вирішити низку питань: залишити зерно в державі, направити його на переробку, знизити ціни на товари, складовою яких є зерно, і тим самим вирішити нашу експортну проблему. Адже заборона експорту не поширюється, до прикладу, на макарони, булочні вироби, а лише на сировину. Фактично усі заходи, що описані нижче, можуть бути предметом консультацій у разі залучення посередника. Перевагою залучення посередника порівняно із двосторонніми переговорами є забезпечення виконання досягнутих домовленостей.

²² DS612: United Kingdom – Measures Relating to the Allocation of Contracts for Difference in Low Carbon Energy Generation <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds612_e.htm> (accessed: 01.03.2024).

Іншим способом урегулювання торговельної суперечки є вжиття односторонніх торговельних заходів Україною. Для того, щоб зрозуміти, які потенційні заходи могла б застосувати Україна, варто розглянути питання експорту сільськогосподарської продукції в історичній перспективі. Традиційно Україна застосовувала високі експортні мита на експорт сировини, особливо зернових до вступу у СОТ. Після 2008 р. Україна почала системно знижувати експортні мита на експорт різних товарів, сировини, у тому числі й зернових. Друга хвиля відбулася та відбувається з підписанням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, якою визначено, що протягом 10 років від набуття чинності, тобто з 2017 р., відбувається поступове зниження експортних мит на вивезення зернових. Це, як видається, первинна економічна проблема: зростання експорту сировини породжує зростання внутрішніх цін на товари, для виробництва яких необхідна пшениця чи інші зернові, але ще і провокує торговельну суперечку з ЄС. Ситуацію можна було би виправити, наприклад, поверненням експортних мит. Окрім цього, можна вести мову про інші заходи, такі як ліцензування експорту та добровільне самообмеження експорту. Звичайно, кожен з цих заходів мав би бути проаналізований з точки зору економічного ефекту та впливу на вирішення торговельної суперечки. Варто зауважити, що в умовах воєнного стану (і навіть ще раніше – з 2014 р.) це був би цілком правомірний крок як відповідно до Угод СОТ, так і відповідно до Угоди про асоціацію, адже потенційно може охоплюватися винятком з міркувань безпеки.

Складно повірити у те, що можуть бути вжиті якісь заходи зі сторони ЄС, наприклад, субсидії на транзит товарів з України до морських портів чи субсидії на побудову елеваторів в Польщі чи Угорщині для уможливлення тривалішого зберігання товарів з України. Адже бюджет ЄС сформований та розписаний на наступні шість років і навряд чи буде переглядатися.

Підсумовуючи інші варіанти вирішення торговельної суперечки, видається, що залучення посередника може бути найбільш реалістичним та дієвим способом альтернативного вирішення торговельної суперечки.

Висновки. Проаналізувавши заходи, застосовані Польщею та іншими державами – членами ЄС в односторонньому порядку, як видається, можна зробити висновок про те, що такі заходи порушують положення угод у рамках СОТ, Угоду про асоціацію та вторинне право ЄС. Відтак, незважаючи на ініціювання Україною торговельної суперечки в рамках СОТ, потенційно цей спір може розглядатися на трьох форумах – у СОТ, арбітражем відповідно до Угоди про асоціацію та Судом ЄС. Окрім цього, були виявлені ще деякі інші способи врегулювання цієї торговельної суперечки.

Проаналізувавши обмеження щодо вибору форуму для вирішення спору, як видається, станом на сьогодні для України відкриті усі процесуальні можливості, навіть паралельного вирішення торговельної суперечки як у СОТ, так і відповідно до Угоди про асоціацію.

Проте кожен з цих форумів має свої переваги та недоліки. Варто зауважити, що з точки зору вступу України до ЄС використання, як і процедури врегулювання суперечки в рамках СОТ, так і арбітражу відповідно до Угоди про

асоціацію є вкрай дипломатично небажаними. Окрім цього, врегулювання суперечки в рамках СОТ видається не до кінця вдалим варіантом, адже це передовсім високий рівень публічності, можливість долучення інших держав у якості третіх сторін, довготривала процедура вирішення спору. Також під сумнівом виконання цього рішення, бо навіть якщо воно буде прийняте, виконання ЄС – добровільне і жодних компенсацій за невиконання в СОТ не передбачено. Єдине, що Україна отримує право обмежити імпорт певних товарів з ЄС, зокрема з Польщі. Та ефективність цієї можливості для України є дискусійна, особливо в умовах воєнного стану, оскільки залежить від можливостей національного товаровиробника. При цьому, навіть змістовно, широке тлумачення в рамках СОТ безпекового винятку відповідно до ст. XXI ГАТТ 1994 р. може поставити під сумнів доведення Україною порушень Угод СОТ Польщею та іншими державами – членами ЄС.

Процедура вирішення суперечки відповідно до Угоди про асоціацію видається більш привабливою з огляду на меншу публічність і відсутність апеляційного розгляду. Окрім того, треті особи, інші держави, не втручаються у цей спір (він є лише двостороннім). Проте цей форум має і низку недоліків, як-от неможливість спрогнозувати змістовний результат і нижчий, порівняно з СОТ, дипломатичний і політичний вплив рішення арбітражної групи.

У контексті обмежувальних заходів, застосованих державами – членами ЄС, Суд ЄС має повноваження діяти щонайменше у двох ролях, зокрема розглядати позов від Європейської Комісії до відповідної держави-члена щодо порушення вторинного права ЄС, а також тлумачити вторинне право ЄС у разі розгляду такого спору національними судами держав – членів ЄС. У першому випадку можна спрогнозувати певний позитивний результат, проте ініціювати такий спір може або Європейська Комісія, або держава – член ЄС. У другому ж випадку спір може бути ініційований фізичною або юридичною особою, проте немає гарантій, що національні суди держав – членів ЄС передадуть тлумачення цього питання на розсуд Суду ЄС, адже вони можуть безпосередньо застосувати право ЄС.

Окрім перелічених форумів, існують інші способи врегулювання цієї торговельної суперечки, як-от застосування односторонніх заходів Україною або ЄС, так і залучення посередника. Україна потенційно може відновити експортні мита на сировину, застосувати експортне ліцензування або обмеження експорту. Своєю чергою ЄС може застосувати субсидії на транзит українських товарів або субсидії для будівництва елеваторів та інших потужностей для зберігання українського зерна. Водночас, як видається, залучення третіх держав як посередників може мати більш дієвий результат вирішення суперечки.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Furculiță C, *The WTO and the New Generation EU FTA Dispute Settlement Mechanisms: Interacting in a Fragmented and Changing International Trade Law Regime* (Springer 2021).

Edited books

2. Grigorova J, Zachari E, 'Dispute Settlement in Free Trade Agreements as a Suggested Alternative to WTO Dispute Settlement', Elsig M, Polanco R, van den Bossche P (eds), *International Economic Dispute Settlement: Demise or Transformation?* (Cambridge University Press 2021) 470–492.
3. Tomášek M, Šmejkal V and others, *Komentar do Dohovoru pro funkcionovanie YeS, Dohovoru pro YeS ta Khartii osnovopolozhnykh prav YeS* (Wolters Kluwer ČR 2024) 1780.

Journal articles

4. Kwak K, Marceau G, 'Overlaps and Conflicts of Jurisdiction between the World Trade Organization and Regional Trade Agreements' [2004] 41 Canadian Yearbook of international Law/Annuaire canadien de droit international 83–152.
5. Weinberger J, Van Kerckhoven S, 'The EU's Trade Dispute Settlement Mechanism: An Alternative to the WTO DSU?' (October 20, 2022) SSRN <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4253946>.
6. Mazaraki N, Poharchenko T, Mekhanizmy vyrishennia sporiv v uhodakh YeS pro vilnu torhivliu [2020] 110(3) Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo 5–14 [https://doi.org/10.31617/zt.knute.2020\(110\)01](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2020(110)01).

Newspaper articles

7. Kość W, Melkozerova V, Brzeziński B, 'Truck chaos on Polish border signals tensions over integrating Ukraine into EU' (Politico, November 29, 2023) <<https://www.politico.eu/article/truck-chaos-poland-border-block-ukraine-kyiv-warsaw-alliance-integration-eu>> (accessed: 01.03.2024).
8. Krzysztozek A, 'Poland to challenge Fit for 55 over combustion engine law' (EURACTIV.pl, June 14, 2023) <<https://www.euractiv.com/section/politics/news/poland-to-challenge-fit-for-55-over-combustion-engine-law>> (accessed: 01.03.2024).

Websites

9. Casey C, Cimino-Isaacs C, 'Dispute Settlement in the WTO and U.S. Trade Agreements' (Congressional Research Service, May 23, 2023) <<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF10645>> (accessed: 01.03.2024).
10. Ramírez-Robles E, 'Political & quasi-adjudicative dispute settlement models in European Union Free Trade Agreements Is the quasi-adjudicative model a trend or is it just another model?' (November 2006) <https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd200609_e.htm> (accessed: 01.03.2024).

Nataliya Haletska

UKRAINIAN AGRICULTURE EXPORTS BLOCKADE: WHERE AND HOW THIS TRADE DISPUTE SHOULD BE RESOLVED?

ABSTRACT. The purpose of this article is to qualify from legal standpoint measures applied by Poland and other EU Member States unilaterally as to their compliance with the provisions of the Agreements under the WTO framework, the Association Agreement between Ukraine, on the one

hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their member states, on the other hand (hereinafter referred to as the Association Agreement) and EU law, as well as compare the dispute settlement procedures in the mentioned three forums and make a suggestion as to the likely results of a trade dispute between Ukraine and certain EU Member States in the mentioned forums. The relevance of such a study is determined by the importance of choosing the right forum for settling disputes, taking into account Ukraine's course towards joining the EU.

Unilateral measures of the EU Member States appear to violate the provisions of the Agreements within the framework of the WTO, the Association Agreement and the EU secondary law. Therefore, despite Ukraine's initiation of a trade dispute within the framework of the WTO, potentially this dispute can be considered in three forums – in the WTO, by arbitration panel in accordance with the Association Agreement and by the CJEU. In addition, this trade dispute can be resolved by involving third countries as mediators and/or applying unilateral trade measures both by Ukraine and the EU.

Comparing different forums for the resolution of this dispute, in the light of Ukraine's accession to the EU, CJEU appears to be the most optimal and effective option, although the implementation of this option depends on the initiative of the European Commission and/or the desire of national courts to refer the provisions of secondary EU law to the CJEU for the preliminary ruling. Settlement of the dispute both within the framework of the WTO and within the framework of the Association Agreement seems impractical in view of the excessively long process, the unpredictability of a positive meaningful result and the lack of an effective procedure for the implementation of decisions.

KEYWORDS: WTO; Association Agreement; Court of Justice of the European Union; Dispute Settlement Body; arbitration; import ban; GATT.

РЕЦЕНЗІЇ

Богдан Дерев'янко

доктор юридичних наук, професор,
головний науковий співробітник відділу міжнародного приватного права
Інституту приватного права і підприємництва
імені академіка Ф. Г. Бурчака НАПрН України
(Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7408-8285>
DEL2000@i.ua

УРЯТУВАТИ БОРЖНИКА ЧИ ЛІКВІДУВАТИ БАНКРУТА:
ДОСВІД АНГЛІЇ, НІМЕЧЧИНИ ТА ФРАНЦІЇ*

Нещодавно під час роботи уночі над статтею з проблематики банкрутства, через втому від українського сьогодні, на кілька секунд заснув прямо за комп'ютерним столом. І за цей короткий час у голові закарбувалася фраза, немов із Всесвіту: “Як квітка на Місяці – одинока й нежива”. Цю незвичну алегорію я відніс на рахунок підприємства, щодо якого відкрито ліквідаційну процедуру за нормами Кодексу України з процедур банкрутства. Доведене усіма учасниками процедур банкрутства до ліквідації підприємство, залишається самотнім і непотрібним нікому, приреченим на знищення та зникнення із правового поля держави і спроможним лише на неповне відшкодування кредиторської заборгованості незначній частці кредиторів. По суті, таке підприємство уже можна вважати неживим. Складно уявити стан власників майна чи корпоративних прав цього підприємства, його керівників та звичайних працівників, викликаний дванадцятимісячною (за нормами Кодексу) агонією свого підприємства, помноженою на негаради воєнного стану...

У відносинах неспроможності основним інтересом має бути публічний інтерес, спрямований на відновлення платоспроможності боржника і збереження господарюючого суб'єкта. Однак приватний інтерес – погашення зобов'язань кредиторів – не зникає, а враховується у вигляді спільного інтересу. Якщо приватний інтерес ігнорується, то втрачається зміст відносин неспроможності, бо тоді держава установлює заборону на банкрутство. Якщо ж надати свободу приватному інтересу, то постраждають економіка і кредитори. Отже, публічний і приватний інтереси мають підпорядковуватися спільному інтересу¹. Виходячи із цього, у ліквідаційній процедурі переважає приватний інтерес кредиторів. Усі заходи, спрямовані на відновлення плато-

* Рецензія на монографію Р Б Полякова “Порівняльно-правовий аналіз процедури банкрутства (неспроможності) в Україні, Англії, Німеччині та Франції” (Юрид. вид-во Право України 2024) 568.

¹ Б Поляков, “Правові проблеми регулювання неспроможності (банкрутства)” (автореф дис д-ра юрид. наук, 2003) 14.

спроможності боржника, а отже, і на забезпечення та реалізацію публічного інтересу, результату не дали². Така ситуація є прикрою і небажаною для будь-якої країни, і втричі небажаною для країни, яка перебуває у стані війни із більшим за площею та кількістю населення ворогом, адже кожне врятоване від банкрутства підприємство – допомога захисникам і державі.

Українське законодавство про банкрутство є дуже молодим порівняно із законодавством Англії, Німеччини та Франції. Тут мається на увазі не тільки сучасне законодавство Великої Британії, Англії, ФРН та Франції, а й законодавство тих країн і земель, які 500, 1000, 1500 років тому входили до складу цих держав або їх об'єднань чи земель (наприклад, німецьких держав і німецьких земель) і вже мали доволі розвинене законодавство про банкрутство, імплементоване або запозичене із досвіду Стародавнього Риму, яке на умовні 500-ті роки нашої ери уже мало тисячолітній досвід спроб і помилок, змін і повернень назад, реформування й оновлення, руху уперед і розвитку. Усі сучасні процедури та інститути банкрутства мають давньоримське походження³. Відповідно ті країни, які взяли за основу результат тисячолітнього досвіду інших (Англія, Німеччина, Франція та деякі інші), по суті, виграли цю тисячу років для себе, позбувшись потреби набивати ґулі у тих місцях, в яких їх раніше уже набивали давні римляни. Але ж від імплементації законодавства Стародавнього Риму про банкрутство центрально- і західноєвропейськими державами до сьогодні минуло ще близько 1500 років, протягом яких кожна із держав-позичальниць розвинула й удосконалила під власні потреби й особливості отримані на початку норми права, знання і досвід. Тому країнам зі скромнішою і меншою за тривалістю історією правового забезпечення конкурсного процесу і процедур банкрутства варто вивчати досвід у цьому таких країн, як Англія, Німеччина та Франція із перспективою запозичення найбільш прогресивних положень у їхньому праві та законодавстві, аніж кидатися у крайнощі – звертатися до давньоримських першоджерел як мінімум 1500-річної давнини або з нуля самотужки “вигадувати велосипед”. Саме такий шлях – порівняльний аналіз досвіду Англії, Німеччини та Франції із можливістю запозичення його прогресивних напрацювань пропонує пройти Україні за підсумками монографії “Порівняльно-правовий аналіз процедури банкрутства (неспроможності) в Україні, Англії, Німеччині та Франції” Р. Б. Поляков⁴.

Під відносинами банкрутства у монографії розуміються відносини, безпосередньо пов'язані зі справою про банкрутство; які мають публічний характер; суб'єктами яких виступають одноосібно єдиний неплатоспроможний боржник (юридична або фізична особа) та необмежене коло кредиторів, які мають спільний правовий зв'язок у вигляді грошових вимог до боржника, а у випадках, передбачених законом, також інші процесуальні фігури; які

² В Богатир, *Ліквідаційна процедура – заключна процедура у справах про банкрутство* (Б В Деревянко ред, Гельветика 2021) 102–3.

³ Р Поляков, *Інститут банкрутства (неспроможності) в Україні та Німеччині: порівняльно-правове дослідження* (Право України 2023) 10–37.

⁴ Р Поляков, *Порівняльно-правовий аналіз процедури банкрутства (неспроможності) в Україні, Англії, Німеччині та Франції* (Право України 2024) 568.

стосуються всього майна боржника та спрямовані на спільне (конкурсне) погашення цих вимог, що мають, як правило, обмежену простором України сферу дії та регулюються комплексом матеріальних і процесуальних норм⁵.

Автор порівняв вплив основних принципів відносин банкрутства (неплатоспроможності) на учасників процедур банкрутства в Україні та Англії, Німеччині, Франції, зокрема принципу всеспільності – принципу, за яким спільність кредиторів в універсальному судовому провадженні за допомогою арбітражного керуючого та під судовим наглядом має право задовольнити відповідно до черговості та привілеїв свої заявлені та визнані судом вимоги за рахунок спільного майна, відступленого їхнім спільним боржником і включеного до конкурсної (ліквідаційної) маси⁶, а також принципу добросовісності⁷, принципу пріоритету процедури санації для юридичних осіб та реструктуризації боргів для фізичних осіб⁸, принципу економічності⁹.

Р. Б. Поляков зробив висновок щодо існування галузі законодавства про банкрутство (неплатоспроможність) як сукупності взаємозв'язаних законодавчих актів, зокрема й кодифікованих, що мають спільний предмет правового регулювання відносин, пов'язаних із неплатоспроможністю суб'єктів права¹⁰, із чим слід погодитися, оскільки могли бути сумніви стосовно існування галузі права, а стосовно існування галузі законодавства сумнівів виникати не повинно. Найважливішими треба визнати:

– висновки і практичні пропозиції щодо удосконалення правового забезпечення процедури досудової санації як єдиної превентивної процедури запобігання банкрутству в Україні¹¹, завдяки чому певна кількість боржників може відновити платоспроможність до відкриття провадження у справі про банкрутство;

– аналіз превентивних процедур в Англії як виду реабілітаційних процедур, зокрема процедури реструктуризації як аналогу української процедури санації боржника до відкриття провадження у справі про банкрутство¹²;

– аналіз превентивних процедур у Німеччині: 1) конкурсного плану або інституту конкурсних угод, що вибудований на основі конкурсного процесу Стародавнього Риму, де існували такі інститути, як “*manus injecto*” та “*patres secare*”, а також є певним аналогом добровільної угоди боржника в Англії, досудової санації та нині нечинної спеціальної мирової угоди у справі про банкрутство в Україні, процедури примирення (*la conciliation*) за правом Франції; 2) процедури самоуправління – певного аналогу процедури реструктуризації (*administration*) в Англії, адже в обох випадках наявні окремі конкурси з власними особливостями, які виступають альтернативною процедурі неспроможності, тому є превентивними процедурами¹³;

⁵ Поляков (н 4) 31–2.

⁶ Поляков (н 4) 53.

⁷ Поляков (н 4) 54–7.

⁸ Поляков (н 4) 57–9.

⁹ Поляков (н 4) 59–60.

¹⁰ Поляков (н 4) 109.

¹¹ Поляков (н 4) 110–33.

¹² Поляков (н 4) 133–51.

¹³ Поляков (н 4) 151–84.

– аналіз превентивних процедур Франції: процедури тимчасового (ad hoc) мандата, що являє собою превентивну процедуру, яка доступна платоспроможним боржникам та уособлює медіацію; процедури примирення, що являє собою певний аналог мирової угоди у процедурі неспроможності¹⁴.

Заслуговує на підтримку побудова автором розділу, присвяченого аналізу основних етапів судового провадження при розгляді справи про банкрутство (неспроможність) за правом України, Англії, Німеччини та Франції. Так, послідовно розкривається порядок проведення та особливості підготовчого засідання у справі про банкрутство (неспроможність) за правом України¹⁵, за правом Англії¹⁶, за правом Німеччини¹⁷, за правом Франції¹⁸; так само – порядок проведення та особливості попереднього засідання у справі про банкрутство (неспроможність) за правом України¹⁹, за правом Англії²⁰, за правом Німеччини²¹, за правом Франції²²; так само – порядок проведення та особливості підсумкового засідання у справі про банкрутство (неспроможність) за правом України²³, за правом Англії, Німеччини та Франції в одному підрозділі²⁴. Така структура проведення досліджень дала змогу максимально ефективно порівняти особливості законодавства і практики його застосування окремо в межах кожного з основних етапів судового провадження при розгляді справи про банкрутство.

Важливим з точки зору сьогоденної глобалізації, фінансової і промислової інтеграції у межах різних галузей і секторів економіки, країн і регіонів світу видається присвячення автором великого розділу аналізу процедури транскордонного банкрутства (неспроможності)²⁵ із розбивкою такого аналізу за правом Англії²⁶, за правом Німеччини²⁷, за правом Франції²⁸, за правом України²⁹. Підсумком проаналізованого у цьому розділі монографії емпіричного матеріалу є обґрунтування необхідності для України запозичити досвід застосування теорії територіалізму, який має місце у Франції, Англії та Німеччині, впровадивши його в національне законодавство про банкрутство; пропозиція для України з набуттям членства в ЄС застосовувати територіальний підхід щодо третіх країн – нечленів ЄС, який наразі наявний у Франції та Німеччині³⁰, та ін.

¹⁴ Поляков (н 4) 184–98.

¹⁵ Поляков (н 4) 205–25.

¹⁶ Поляков (н 4) 225–54.

¹⁷ Поляков (н 4) 254–63.

¹⁸ Поляков (н 4) 263–74.

¹⁹ Поляков (н 4) 274–98.

²⁰ Поляков (н 4) 298–304.

²¹ Поляков (н 4) 304–13.

²² Поляков (н 4) 313–22.

²³ Поляков (н 4) 322–44.

²⁴ Поляков (н 4) 344–47.

²⁵ Поляков (н 4) 358–488.

²⁶ Поляков (н 4) 391–422.

²⁷ Поляков (н 4) 422–37.

²⁸ Поляков (н 4) 437–53.

²⁹ Поляков (н 4) 453–81.

³⁰ Поляков (н 4) 486–7.

У контексті потреби в захисті підприємства від банкрутства, враховуючи наявність більш ніж однієї превентивної процедури за правом Англії, Франції та Німеччини, автор запропонував Україні запозичити дещо видозмінену процедуру самоуправління, використовуючи досвід Німеччини: додати до Кодексу України з процедур банкрутства ст. 51 “Процедура самоуправління”³¹.

Повертаючись до алегорії з безнадійно помираючим підприємством, стосовно якого відкрито ліквідаційну процедуру, потрібно підтримати автора у потребі імплементації зарубіжного досвіду в частині розвитку механізмів санації. Квінтесенцією монографічного дослідження може бути фраза автора, наведена у статті в зарубіжному журналі й замаскована ним десь усередині монографії: ‘Варто також відзначити практичну ефективність тріади процедур у французькій процедурі неспроможності, оскільки надання боржнику доступу до процедури судової санації до моменту настання його неплатоспроможності, а саме за наявності його низької ліквідності, як убачається зі статистичних даних, дає змогу “врятувати життя” компанії”³². Тобто “врятувати від смерті квітку” можна, не випускаючи її у безжиттєвий безкисневий простір, а врятувати підприємство (компанію) можна, не доводячи його до ліквідаційної процедури...

Рецензована монографія Р. Б. Полякова підготовлена з використанням спеціального понятійно-категоріального апарату, яким вирізняються не просто господарсько-процесуальні відносини від господарсько-правових (процесуально-правові від матеріально-правових), а відносини у процедурах банкрутства від господарсько-процесуальних відносин. Автор уміло застосував значну кількість методів і способів проведення наукових досліджень, що дало змогу досягти поставленого перед собою результату. Заслугує на повагу аналіз оригінальних першоджерел проблематики конкурсного процесу або процедур банкрутства Великої Британії, окремо Англії, Німецьких земель і держав, окремо ФРН, Франції. Автор використав оригінали старовинних книг, яких у бібліотечних фондах залишилися одиниці і які були дбайливо оцифровані для майбутнього покоління. Це дало йому можливість “зазирнути в давнину” та знайти і вперше перекласти потрібну інформацію з першоджерела українською мовою. Причому деякі книги були написані з використанням латинської абетки Нового часу чи готичного шрифту³³.

Сформульовані висновки і пропозиції, придатні для імплементації в українському праві та законодавстві, можуть сприяти пришвидшенню провадження у справі про банкрутство, підвищенню частки врятованих від ліквідації за допомогою ефективного застосування санаційних заходів боржників, максимальному задоволенню вимог кредиторів.

³¹ Поляков (н 4) 181–4.

³² R. Poliakov, T. Kulinich, I. Vechirco, R. Lavrov, ‘Impact of Profitability of Ukrainian Enterprises on Their Bankruptcy’ [2024] 2(20) Montenegrin Journal of Economics 235; Поляков (н 4) 264.

³³ Поляков (н 4) 12.

Підготовлена Р. Б. Поляковим монографія “Порівняльно-правовий аналіз процедури банкрутства (неспроможності) в Україні, Англії, Німеччині та Франції” є вдалим прикладом правової компаративістики й закриває значну кількість прогалин господарсько-процесуальної науки в частині знань про формування, розвиток, удосконалення і сучасний стан права та законодавства трьох великих держав із розвиненою посткапіталістичною економікою.

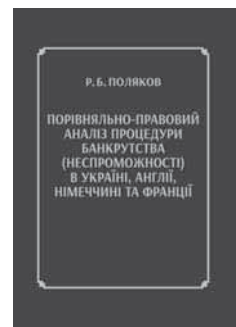
Монографія може бути корисною для студентів, аспірантів, молодих і досвідчених вчених, викладачів юридичних дисциплін, адвокатів, суддів, арбітражних керуючих, представників виконавчих і правоохоронних органів, законотворців та усіх, хто цікавиться проблематикою господарського права та господарського процесу, міжнародним правом і законодавством, конкурсним процесом і регулюванням відносин між учасниками процедур банкрутства. Наведені у монографії авторські міркування, висновки і пропозиції, крім розширення світогляду читачів, можуть бути основою подальших наукових досліджень відносин між учасниками конкурсного процесу і процедур банкрутства в Україні й за кордоном.

Р. Б. Поляков. Порівняльно-правовий аналіз процедури банкрутства (неспроможності) в Україні, Англії, Німеччині та Франції: монографія. Київ: Юрид. вид-во «Право України», 2024. 568 с.

Ця монографія є продовженням наукових досліджень конкурсного процесу, які було здійснено у попередньо опублікованій праці – «Інститут банкрутства (неплатоспроможності) в Україні та Німеччині: порівняльно-правове дослідження».

У представленій науковій праці проведено порівняльно-правовий аналіз законодавства про банкрутство (неспроможність) в Україні, Англії, Німеччині та Франції, а саме проблем: основ права банкрутства (неплатоспроможності), превентивних процедур запобігання банкрутства, основних етапів судового провадження при розгляді справи про банкрутство (неспроможності), транскордонного банкрутства (неспроможності).

У монографії широко використана судова практика господарських судів України, Верховного Суду, а також вищих судових інстанцій Англії, Німеччини та Франції з питань банкрутства (неспроможності).



ДОКТРИНА В СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ

СФОРМУЛЬОВАНА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ ПРЕЗУМПЦІЯ РИНКОВОЇ ЦІНИ УГОДИ МОЖЕ БУТИ СПРОСТОВАНА ОСОБОЮ, ЯКА ВВАЖАЄ РІВЕНЬ ДОГОВІРНОЇ ЦІНИ НИЖЧИМ ЗА РИНКОВИЙ*

<...>

Податковий кодекс України (далі – ПК України) регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, 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.

База оподаткування є одним з елементів податку, який обов'язково визначається під час його встановлення.

Відповідно по пункту 23.1 статті 23 ПК України базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Порядок визначення бази оподаткування податку на додану вартість (далі – ПДВ) встановлений статтею 188 ПК України.

Згідно з пунктом 188.1 цієї статті базу оподаткування операцій з постачання товарів / послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів / послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів / послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів / послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості

* Витяг з постанови Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 26 березня 2024 р. у справі № 200/773/20-а <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/118402239>> (дата звернення: 30.04.2024).

за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів / послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

З огляду на те, що спірні у цих правовідносинах господарські операції стосуються постачання позивачем самостійно виготовленої металопродукції, базу оподаткування ПДВ необхідно визначати, ґрунтуючись на договірній вартості такої операції. Але база оподаткування у такому випадку не може бути нижчою за звичайні ціни.

Поняття “звичайна ціна” встановлене підпунктом 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України як ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу.

Згідно з підпунктом 14.1.219 пункту 14.1 статті 14 ПК України ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах.

Отже, ціна господарської операції, яка визначена сторонами у договорі, за загальним правилом та доки не доведено зворотнє, вважається такою, що відповідає рівню ринкових цін.

Зі свого боку, ринковою ціною може бути: 1) договірна ціна за умови, що правочин відбувся на добровільній основі та обидві сторони є взаємно незалежними; 2) ціна, яка склалася на ринку ідентичних товарів у подібних економічних умовах.

Тому особа, яка вважає, що платник податків здійснював продаж самостійно виробленої продукції за цінами, нижчими за рівень ринкових цін, має право довести цю обставину, зважаючи на рівень ціни, яка склалася на ринку ідентичних товарів у подібних економічних умовах.

У спірних правовідносинах контролюючий орган установив, що позивач систематично укладає з юридично пов'язаними особами договори про постачання продукції власного виробництва за цінами, нижчими за її

собівартість. За результатами цих операцій штучно збільшується податковий кредит позивача і, як наслідок, занижується податок на додану вартість.

При цьому відповідач наголошує на встановленні юридичної залежності / пов'язаності позивача з усіма переліченими контрагентами у контексті підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України. Отже, на думку контролюючого органу, застосування договірних цін як ринкових / звичайних цін у спірних операціях суперечить приписам підпунктів 14.1.71, 14.1.219 пункту 14.1 статті 14 ПК України.

<...>

Оцінюючи необхідність досліджувати економічну причину та ділову мету продажу товарів за зниженими цінами у збиток, суд касаційної інстанції зазначає про потребу насамперед встановлення у визначеному порядку невідповідності між договірними та ринковими цінами.

Так, дійсно, у практиці Верховного Суду сформований підхід, що мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує вимозі щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою ведення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатись вчиненою в межах господарської діяльності платника та лише за таких умов платник податку має право на врахування у податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій.

<...>

Проте варто зазначити, що у справі, що розглядається, особливо важливе значення має факт доведення реалізації самостійно виготовлених товарів за цінами, які не відповідають ринковим, й цей факт має доводити особа, яка вважає, що ціна товарів, визначена сторонами договору, не відповідає ринковим.

До такого висновку суд дійшов, аналізуючи положення пункту підпункту 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України, де ключовим для правильного тлумачення та застосування є речення: "Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін".

Отже, перед тим як досліджувати наявність чи відсутність у спірних операціях ділової мети, насамперед необхідно дослідити питання доведеності контролюючим органом того факту, що ціна реалізації платником податків самостійно виготовлених товарів не відповідає звичайним / ринковим цінам, що, своєю чергою, може бути підставою до донарахування бази оподаткування і, як наслідок, підставою висновків про заниження платником податкових зобов'язань.

Саме на цьому і наголошувалося у постановках Верховного Суду від 05 січня 2021 року у справі № 200/1718/20-а, від 05 січня 2021 року у справі № 160/6018/19, від 14 вересня 2022 року у справі № 200/12446/19-а, від 28 вересня 2022 року у справі № 200/14542/19-а, у справі від 13 грудня 2022 року у

справі № 200/4957/20-а, від 25 травня 2023 року у справі № 200/465/21-а, від висновків у яких пропонувалося відступити.

Якщо узагальнити правовий висновок, сформований у зазначених поста- новках, то факт доведення реалізації самостійно виготовлених товарів / по- слуг за цінами, які не відповідають ринковим, покладається на особу, яка вважає, що ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, не відповідає ринковим. Тобто обов'язок доведення невідповідності ціни до- говору рівню звичайних цін покладається на контролюючий орган. Відсут- ність доказів звернення податкового органу до уповноваженого державного органу про отримання необхідної інформації свідчить про порушення від- повідачем визначеної процедури з'ясування рівня звичайних цін.

Отже, ключовою проблемою цього спору є питання доведення відповід- ності рівня договірних цін рівню ринкових цін та визначення суб'єкта, який несе тягар доказування факту невідповідності цін.

Звертаємо увагу, що у податковому законодавстві сформовано так звану “презумпцію ринкової ціни угоди”, відповідно до якої сформована договірними сторонами ціна буде вважатися ринковою, допоки її невідповідність не буде доведено у встановленому порядку.

Отже, сформульована у підпункті 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України презумпція ринкової ціни угоди може бути спростована особою, яка вважає рівень договірної ціни нижчим за ринковий, і саме ця особа (у спірному випадку – контролюючий орган) має довести невідповідність ціни договору рівню ринкових цін.

Єдиним винятком, що виключає правило презумпції ринкової ціни угоди, відповідно до підпункту 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 ПК України, є операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу.

Водночас згідно з критеріями контрольованих операцій (підпункт 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України) такими операціями є операції виключно з нерези- дентами, тоді як спірні у цій справі правочини відбулися між резидентами України.

При цьому з'ясування рівня звичайних цін має відбуватись відповідно до визначеної процедури, а необхідна інформація – надаватись уповноваже- ним державним органом.

Тому відсутність доказів звернення податкового органу до уповноваже- ного державного органу про отримання необхідної інформації свідчить про порушення відповідачем процедури з'ясування рівня звичайних цін.

<...>

Необхідність урахування саме офіційної інформації можна пояснити тим, що органи державної влади, які проводять статистичні дослідження та аналіз ринку, можуть надати узагальнену інформацію щодо середньої ціни продажу тих чи інших товарів усіма учасниками ринку.

Проте в межах спірних правовідносин контролюючий орган застосував порівняльний аналіз до цін продажу позивача та іншого платника податку. Порівняння цін лише двох учасників ринку не може уважатися об'єктивним способом визначення відповідності договірних цін ринковим, оскільки для

визначення рівня ринкових цін недостатньо взяти за основу ціни постачання лише якогось одного підприємства, а необхідно дослідити рівень цін на ринку в цілому.

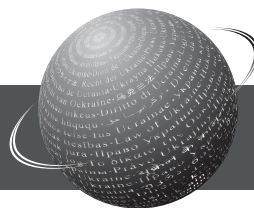
Отже, суди попередніх інстанцій правильно зазначили, що тягар доказування невідповідності договірних цін рівню ринкових покладається саме на контролюючий орган, оскільки позивач декларує такі ціни у відповідних первинних документах, які надаються на перевірку контролюючому органу.

Зі свого боку податковий орган у разі виникнення сумнівів щодо відповідності визначених у договорі цін рівню ринкових має право звернутися до уповноважених державних органів за інформацією про рівень ринкових цін.

У разі підтвердження на підставі наданої уповноваженими органами інформації невідповідності цін, що визначені сторонами у договорі, рівню ринкових, можна буде уважати, що контролюючий орган довів належним чином те, що платник податку здійснив реалізацію самостійно вироблених товарів за цінами нижчими, ніж ринкові. До того ж, встановлення такого факту є підставою для збільшення бази оподаткування та донарахування податкових зобов'язань, якщо платник податків не доведе наявності ділової мети продажу товарів за зниженими цінами.

Тобто платник податку повинен довести причини формування цін, які не відповідають рівню ринкових, надаючи відповідні докази на підтвердження визначеної цінової політики у контексті наявності певних економічних вигод лише після того, коли податковий орган у належний спосіб встановить, що договірна ціна дійсно не відповідає ринковій.

<...>



ІНФОРМАЦІЯ

ДЛЯ ПЕРЕДПЛАТНИКІВ, АВТОРІВ І ЧИТАЧІВ
ЮРИДИЧНОГО ЖУРНАЛУ “ПРАВО УКРАЇНИ”

ПЕРЕДПЛАТУ

на юридичний журнал “ПРАВО УКРАЇНИ”
(електронна версія)
на I півріччя 2024 року можна зробити
через сайт за посиланням:

<https://pravoua.com.ua/ua/store/subscribes/>,

або звернувшись до редакції журналу
за адресою:

вул. Загорівська, 17–21,
м. Київ, 04107, Україна
+380(66) 972-39-27
editor.pravoua@gmail.com

ЮРИДИЧНИЙ ЖУРНАЛ

“ПРАВО УКРАЇНИ”

4
2024

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
Серія КВ № 23026–12866ПР від 28.12.2017 р.

Редагування *О. Кузьміної*
Комп'ютерна верстка *О. Карташової*
Художнє оформлення *С. Мягкова*

Підп. до друку 30.04.2024. Формат 70x100/16.
Папір офсетний. Офсетний друк.
Ум. друк. арк. 11,9. Обл.-вид. арк. 8,8.
Зам. __. Ціна договірна.

АДРЕСА РЕДАКЦІЇ:
вул. Загорівська, 17–21, м. Київ, 04107, Україна
Телефон: +380(66) 972-39-27 (редакція)

www.pravoua.com.ua

Відповідальність за достовірність інформації, що міститься в друкованих матеріалах,
несуть автори. Редакція не завжди поділяє авторську точку зору.

Віддруковано у друкарні ТОВ “Про Формат”
Україна, 04080, м. Київ, Костянтинівська, буд. 73

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5942 від 11.01.2018 р.