

**Шугалєєва І. Г.,**  
*аспірант кафедри фінансового права*  
*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

## **ОЦІНКА МЕЖ ПОВЕДІНКИ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УМОВАХ ДІЇ КАРАНТИННИХ ОБМЕЖЕНЬ**

### **ASSESSMENT OF THE BORDERS IN THE PARTICIPANTS' OF TAX RELATIONS BEHAVIOR UNDER THE CONDITIONS OF QUARANTINE RESTRICTIONS**

Наукова робота присвячена визначенню та оцінці меж поведінки учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень. Проаналізовано зміст нормативно-правових актів, якими встановлюються карантинні обмеження в Україні. Спираючись на норми чинного законодавства щодо запровадження обмежувальних заходів, автор звертає увагу на те, що урегулювання певних відносин шляхом прийняття підзаконного акта призвело до порушення не тільки законних прав та свобод громадян, а й до виникнення колізій із конституційними нормами, що безпосередньо торкаються діяльності платників податків. Встановлено, що в сучасних умовах платники податків та контролюючі органи по-різному оцінюють запроваджені на території України заходи впливу карантинного характеру. У статті визначено окремі прояви впливу карантинних обмежень на права і обов'язки учасників податкових відносин. Виокремлено кілька випадків, коли заходи податкового контролю мають бути проведені, незважаючи на мораторій. Автор визнає однією з концептуальних проблем нормативного регулювання як фінансових відносин, так і будь-яких інших суспільних відносин в Україні невизначеність з юридичною силою різних нормативних актів. Констатовано ситуацію, коли суб'єкти фінансових відносин оцінюють на власний розсуд, які із загальнообов'язкових нормативних актів застосовувати в тому або іншому випадку, хоча за положеннями теорії права акти виконавчої гілки влади мають відповідати законам. У науковій роботі поряд з оцінкою меж поведінки учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень акцентовано на спробі застосування непрофільних нормативно-правових актів самими платниками податків у минулому. За результатами дослідження автор дійшов висновку про те, що запровадження карантину на території України в березні 2020 року на рівні актів Кабінету Міністрів України призвело до порушення права суб'єктів господарювання займатися підприємницькою діяльністю; оцінка меж застосування карантинних заходів у відносинах оподаткування має здійснюватися, перш за все, виходячи з норм Податкового кодексу України; непослідовність прийняття рішень Кабінетом Міністрів України, спрямованих на запобігання поширенню коронавірусної інфекції, створює колізії, коли окремі норми постанов Кабінету Міністрів України не відповідають нормам Податкового кодексу України; найбільш ефективним та універсальним способом подолання подібних колізій є врегулювання питання щодо юридичної сили нормативних актів в Україні.

**Ключові слова:** карантинні обмеження, обмежувальні заходи, податкові відносини, податкове законодавство, учасники податкових відносин.

The scientific work is devoted to the definition and assessment the borders in the participants' of tax relations behavior under the conditions of quarantine restrictions. The content of normative legal acts establishing quarantine restrictions in Ukraine has been analyzed. Based on the current legislation on the introduction of restrictive measures, the author has drawn attention to the fact that the settlement of certain relations by adopting a bylaw has violated not only the legal rights and freedoms of citizens, but also conflicts with constitutional norms directly affecting taxpayers. It has been established that in modern conditions taxpayers and regulatory authorities have different assessments of the quarantine measures introduced in Ukraine. The article identifies some manifestations of the impact of quarantine restrictions on the rights and obligations of participants in tax relations. There are several cases when tax control measures should be carried out despite the moratorium. The author has recognized one of the conceptual problems of regulatory regulation of both financial relations and any other social relations in Ukraine, uncertainty with the legal force of various regulations. It has been stated that the subjects of financial relations assess at their own discretion which of the mandatory regulations to apply in a given case, although the theory of law, the acts of the executive branch must comply with the law. In the scientific work, along with the assessment of the limits of behavior of participants in tax relations in the conditions of quarantine restrictions, attention has been focused on the attempt to apply non-core regulations by taxpayers themselves

in the past. According to the results of the study, the author concluded that the introduction of quarantine in Ukraine in March 2020 at the level of acts of the Cabinet of Ministers of Ukraine led to a violation of the right of economic entities to engage in business activities; assessment of the limits of application of quarantine measures in tax relations should be carried out primarily on the basis of the Tax Code of Ukraine; inconsistency of decisions of the Cabinet of Ministers of Ukraine aimed at preventing the spread of coronavirus infection, creates conflicts when certain provisions of the Resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine do not comply with the Tax Code of Ukraine; the most effective and universal way to overcome such conflicts is to resolve the issue of the legal force of regulations in Ukraine.

**Key words:** *quarantine restrictions, restrictive measures, tax relations, tax legislation, participants of tax relations.*

**Постановка проблеми.** Внаслідок поширення коронавірусної хвороби в Україні у 2020 році Кабінетом Міністрів було прийнято рішення щодо запровадження низки карантинних заходів на території України, які мали безпосередній вплив на кожного громадянина. Запровадження обмежувальних заходів актом органу виконавчої влади було здійснено з метою якнайскорішого їх запровадження. Це призвело до порушення не тільки законних прав та свобод громадян, а й до виникнення колізій із конституційними нормами, що безпосередньо торкаються діяльності платників податків. Зважаючи на те, що законодавство з питань оподаткування і законодавство, яким встановлено карантинні обмеження, оцінюються платниками податків та контролюючими органами по-різному, встановлення і оцінка меж поведінки учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень набуває особливої актуальності.

**Мета статті** полягає у встановленні та оцінці меж поведінки учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень, визначенні шляхів вирішення проблем, що виникають під час реалізації своїх прав і обов'язків учасниками податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У загальному вигляді питання податкових правовідносин, статусу учасників таких відносин досліджували М. П. Кучерявенко, О. М. Мінаєва, Н. А. Маринів та інші. Проблематика меж дій учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень є новою для сучасної науки, тому базою для дослідження стали чинні нормативно-правові акти з питань оподаткування і акти, якими встановлено обмежувальні заходи.

**Виклад основного матеріалу.** Під час здійснення регулювання фінансових відносин застосовується переважно імперативний метод впливу держави на підконтрольних суб'єктів.

Такий підхід характерний для багатьох публічних галузей права і відображає специфіку публічних відносин. Застосування імперативного методу регулювання у фінансових відносинах відрізняється від регулювання суспільних відносин іншого типу, що передбачає існування можливості вибрати ту або іншу модель поведінки її учасників, хоча й у вельми стислих рамках. Наприклад, у процесі реалізації платником податку свого податкового обов'язку він може вибрати режим оподаткування – загальний або спеціальний. Також платник податків, який фактично є підконтрольною стороною у податкових відносинах, які є різновидом відносин фінансових, може користуватися правом вибору власної поведінки під час переплати податків (зарахувати суму переплаченого в податку у рахунок майбутніх сплат або повернути її на рахунок платника). Такі варіації характерні й для деяких інших ситуацій, коли законодавцем закладено таку можливість.

Характеризуючи право учасників податкових відносин варіювати свою поведінку, треба звернути увагу на вплив подій останніх років на ці процеси. Йдеться про регулювання державною низкою заходів, спрямованих на запобігання поширенню коронавірусної хвороби COVID-19. Виникнення цієї хвороби спричинило необхідність переосмислення правового регулювання майже усіх сфер суспільних відносин. Торкнулося це й податкових відносин, що зовні виражається у внесенні змін до податкового законодавства та інших нормативних актів, які впливають на діяльність платників податків.

Внаслідок поширення коронавірусної хвороби у 2020 році урядом було прийнято рішення щодо запровадження низки карантинних заходів на території України, які мали безпосередній вплив на кожного громадянина. Вперше низку карантинних обмежень було встановлено Кабінетом Міністрів України 11 березня 2020 року, коли було прийнято Постанову Кабінету

Міністрів України № 211 «Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» [1]. Запровадження обмежувальних заходів актом органу виконавчої влади було здійснено з метою якнайскорішого їх запровадження. Дійсно, врегулювання певних відносин у такий спосіб можна реалізувати швидше, ніж прийняття відповідного закону, але це призвело до порушення не тільки законних прав та свобод громадян, а й до виникнення колізій із конституційними нормами, що безпосередньо торкаються діяльності платників податків.

Так, у ст. 42 Конституції України закріплено право на підприємницьку діяльність, не заборонену законом [7]. При цьому у березні 2020 року його було обмежено Постановою Кабінету Міністрів України № 211 «Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» [1]. Значна кількість платників податків розцінили це як порушення їхніх прав, адже норми, що містяться в актах органів виконавчої влади хоча і є загальнообов'язковими, але мають ґрунтуватися на нормах Конституції України та законів.

У сучасних умовах платники податків та контролюючі органи по-різному оцінюють запроваджені на території України заходи впливу карантинного характеру. Яскравим прикладом цього є різне тлумачення норм, якими запроваджено заборону на проведення заходів податкового контролю. Після запровадження карантину зазначеною вище постановою Кабінету Міністрів України Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» [2], яким було запроваджено мораторій на проведення як фактичних, так і документальних перевірок. За часовими межами мораторій запроваджено на період із 18 березня 2020 року до моменту, коли на усій території України завершиться дія карантину, запровадженого Кабінетом Міністрів України.

Запроваджений мораторій на проведення податкових перевірок не є всеосяжним. Аналіз

норм п. 52<sup>2</sup> Підрозділу 10 Перехідних положень Податкового кодексу України дозволяє виокремити кілька випадків, коли заходи податкового контролю мають бути проведені, незважаючи на мораторій. По-перше, це здійснення низки операцій, що є об'єктом оподаткування акцизом або пов'язані з оподаткуванням цим податком. Йдеться про фактичні перевірки в частині цільового використання пального або етилового спирту платниками податків, належного облаштування акцизних складів, а також обліку, ліцензування, виробництва, зберігання, транспортування та обігу алкогольних напоїв, пального або тютюнових виробів [8].

По-друге, треба визначити підстави, коли мораторій не застосовується для проведення документальних податкових перевірок. Наприклад, це стосується проведення позапланової документальної податкової перевірки при ініціації процедур реорганізації платника податків-юридичної особи або припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця. Мораторій не поширюється на випадки подання платником податків заяви про зняття з обліку або порушення провадження у справі про визнання банкрутом платника податків. Також мораторій не діє в разі подання платником податку на додану вартість декларації, показники якої передбачають бюджетне відшкодування на суму більше 100 000 гривень.

Важливо підкреслити, що запроваджений наприкінці березня 2020 року мораторій на проведення податкових перевірок стосується лише тих контрольних заходів, які не було розпочато станом на 18 березня цього року. При цьому потрібно звернути увагу на різну оцінку темпоральних аспектів дії мораторію платниками податків та контролюючими органами. Платники податків обстоювали позицію щодо неможливості проведення контрольних заходів у майбутньому та припинення розпочатих процедур здійснення податкового контролю на момент запровадження мораторію. Також ними робились спроби оскаржити винесення контролюючими органами податкових повідомлень-рішень на підставі актів податкових перевірок, датованих до 17 березня 2020 року, аргументуючи це тим, що податкове повідомлення-рішення має виноситися в рамках проведення документальної податкової перевірки.

Іншим чином оцінює ситуацію Державна податкова служба України, яка у своєму листі зазначає недоречність вказаних аргументів платників податків. Підкреслюється, що дія запровадженого у зв'язку з карантинном мораторію не поширюється на завершені по 17 березня 2020 року включно перевірки. При цьому наголос робиться на необхідності складання за результатами таких перевірок актів або довідок з обов'язковим надсиланням або врученням податкових повідомлень-рішень платникам податків. Вочевидь, контролюючі органи пов'язують момент закінчення податкової перевірки із винесенням відповідного акта, а не з врученням платнику податкового повідомлення-рішення.

Погоджуючись загалом із такою позицією контролюючих органів, складно однозначно погодитись із вказаними у листі Державної податкової служби від 18.03.2020 р. N 4431/7/99-00-05-08-01-07 термінами зупинення розпочатих на момент запровадження мораторію документальних податкових перевірок. У листі, зокрема, зазначається, що такі перевірки тимчасово зупиняються на період до 31 травня 2020 року, та підкреслюється, що таке зупинення не потребує прийняття будь-яких додаткових рішень (наказів) контролюючим органом та фактично перериває термін проведення перевірки [3]. Очевидно, що в цьому випадку контролюючі органи намагаються обійти запроваджені законом терміни введення мораторію, коли розцінюють його закінчення наприкінці травня 2020 року. У Перехідних положеннях Податкового кодексу України немає посилання на конкретну дату закінчення мораторію – вона пов'язується лише із припиненням запровадженого Кабінетом Міністрів України карантину.

Маємо наголосити на тому, що спроби обійти мораторій робились представниками контролюючих органів не лише у 2020, а й у 2021 році. Пов'язано це було з прийняттям Кабінетом Міністрів України Постанови № 89, якою здійснено спробу скоротити строк дії мораторію на проведення перевірок. У цій постанові закріплено: «Скоротити строк дії обмежень, встановлених пунктом 52 2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» [4]. Цілком очевидно, що тут

Кабінет Міністрів України вийшов за межі своїх повноважень, намагаючись своїм актом змінити положення Податкового кодексу України.

Внаслідок прийняття цієї постанови платники податку поділились на дві групи: перші не допускали представників контролюючих органів до проведення податкової перевірки та відразу оскаржували законність її призначення, тоді як другі до проведення перевірки допускали, але після її завершення оскаржували винесені повідомлення-рішення, мотивуючи це незаконністю призначення самої перевірки в умовах дії карантину та мораторію. Наочно у цьому випадку можна побачити різне ставлення суб'єктів податкових відносин до нормативного регулювання мораторію проведення податкових перевірок. Варто проаналізувати цю ситуацію більш детально.

Однією з концептуальних проблем нормативного регулювання як фінансових відносин, так і будь-яких інших суспільних відносин в Україні є невизначеність з юридичною силою різних нормативних актів. У ст. 8 Конституції України зазначається про її вищу юридичну силу та вказується, що «закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй» [7]. При цьому будь-якої іншої деталізації співвідношення юридичної сили законів та інших нормативних актів немає.

Внаслідок цього утворюється ситуація, коли суб'єкти фінансових відносин оцінюють на власний розсуд, які із загальнообов'язкових нормативних актів застосовувати в тому або іншому випадку, хоча за положеннями теорії права акти виконавчої гілки влади мають відповідати законам. Такий висновок можна зробити, проаналізувавши норми законодавства, яким регулюється діяльність Кабінету Міністрів України. Так, відповідно до ст. 49 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» цей орган має право видавати обов'язкові для виконання акти на основі та на виконання Конституції і законів України [9]. У ст. 113 Конституції України зазначено, що Кабінет Міністрів України у своїй діяльності керується цією Конституцією та законами України. Їй кореспондує ст. 6 Конституції України: «Органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією

межах і відповідно до законів України» [7]. Отже, Кабінет Міністрів України не може діяти всупереч положенням законів України так само, як змінювати їх.

Крім того, межі податкового регулювання окреслено в самому Податковому кодексі України. У ст. 3 визначається склад податкового законодавства, а у ст. 5 вказується, що в разі невідповідності правил та положень інших актів правилам та положенням цього кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються правила та положення Податкового кодексу України. Водночас зміни положень цього Кодексу можуть здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу, що передбачено ст. 2. При цьому ст. 7 Податкового кодексу України містить імперативний припис: «Будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу» [8]. Видається, що актами Кабінету Міністрів України не можуть змінюватися положення Податкового кодексу України.

Саме про такий підхід свідчить і судова практика. Так, у Постанові Третього апеляційного адміністративного суду від 12.10.2021 р. у справі № 160/4366/21 вказується: «Якби законодавець мав намір надати такі повноваження Кабінету Міністрів України, то він би вніс зміни безпосередньо до норм Податкового кодексу України, оскільки, відповідно до п. 2.1 Податкового кодексу України, зміна його положень може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу» [5]. При цьому суд доходить висновку про прийняття Постанови Кабінету Міністрів України № 89 від 03.02.2021 р. всупереч нормам Податкового кодексу України та резюмує, що в разі застосування її норм контролюючим органом це надасть право платникам податків ставити під сумнів правомірність проведення податкової перевірки та її результат.

Поряд з оцінкою меж поведінки учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень варто звернути увагу на спробу засто-

сування непрофільних нормативно-правових актів самими платниками податків у минулому. Йдеться про прийнятий у грудні 2017 року Закон України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», який втратив свою чинність 31 грудня 2018 року. Цей нормативний акт встановлював мораторій проведення окремих планових контрольних заходів у сфері господарської діяльності. У період дії цього закону платники податків намагалися застосувати його положення до податкових відносин, щоправда, безуспішно. Про неможливість застосування положень вказано закону свідчить судова практика Верховного Суду, який у своїй постанові від 14 вересня 2021 року у справі № 826/11557/18 зазначив, що оскільки Законом України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» не вносились зміни до Податкового кодексу України, його норми не підлягають застосуванню до податкових відносин, які врегульовані Податковим кодексом України [6].

**Висновки.** Після аналізу поведінки учасників податкових відносин в умовах дії карантинних обмежень можна зробити кілька принципових висновків. По-перше, запровадження карантину на території України у березні 2020 року на рівні актів Кабінету Міністрів України призвело до порушення права суб'єктів господарювання займатися підприємницькою діяльністю. По-друге, оцінка меж застосування карантинних заходів у відносинах оподаткування має здійснюватися, перш за все, виходячи з норм Податкового кодексу України. По-третє, непослідовність прийняття рішень Кабінетом Міністрів України, спрямованих на запобігання поширенню коронавірусної інфекції, створює колізії, коли окремі норми Постанов Кабінету Міністрів України не відповідають нормам Податкового кодексу України. По-четверте, найбільш ефективним та універсальним способом подолання таких колізій є врегулювання питання щодо юридичної сили нормативних актів в Україні.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 березня 2020 р. № 211. *Офіційний вісник України*. 2020. № 23. Ст. 896.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 13 травня 2020 р. № 591-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 39. Ст. 294.

3. Щодо організації та проведенні документальних та фактичних перевірок платників податків : Лист Державної податкової служби України від 18 березня 2020 р. № 4431/7/99-00-05-08-01-07. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/listi-dps/415072.html> (дата звернення: 03.12.2021).

4. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2021 р. № 89. *Офіційний вісник України*. 2021. № 13. Ст. 551

5. Постанова третього апеляційного адміністративного суду України від 12 жовтня 2021 р. у справі № 160/4366/21. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/100282298> (дата звернення: 03.12.2021)

6. Постанова Верховного Суду від 14 вересня 2021 р. у справі № 826/11557/18. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/99902713> (дата звернення: 03.12.2021).

7. Конституція України від 28 червня 1996 р. / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112.

9. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 13. Ст. 222.