

УДК 347.73:336.2

Лата Наталія Федорівна

*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародного, цивільного та комерційного права, адвокат
Державний торговельно-економічний університет*

Lata Natalya

*Doctor of Law, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of International, Civil and Commercial Law,
Lawyer
State University of Trade and Economics
ORCID: 0000-0001-5551-5042*

Мальцева Анастасія Миколаївна

*адвокат,
викладач кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права
Державний торговельно-економічний університет*

Maltseva Anastasiia

*Lawyer,
Lecturer of the Department of Administrative, Financial and Information Law
State University of Trade and Economics
ORCID: 0009-0008-2433-225X*

DOI: 10.25313/2520-2308-2024-5-9952

АДМІНІСТРАТИВНЕ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ЩОДО НЕСВОЄЧАСНОЇ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ/РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАНЬ В ЄДИНОМУ РЕЄСТРІ У ПЕРІОД ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ

ADMINISTRATIVE APPEAL OF DECISIONS REGARDING THE LATE REGISTRATION OF TAX INVOICES/COLLECTIONS OF ADJUSTMENTS IN THE UNIFIED REGISTER DURING THE PERIOD OF MARITAL STATE

Анотація. Вступ. Стаття присвячена дослідженню проблеми прогнозованості, стабільності правового регулювання, забезпечення неупередженого, повного і справедливого адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень (надалі – ППР).

З метою забезпечення прав і обов'язків платників податків у період дії воєнного стану законодавцем було прийнято низку змін до Податкового кодексу України (надалі – ПК України). Так, з 01 березня 2022 р. по 01.04.2024 р. до ПК України було внесено 34 зміни [1].

Поряд зі змінами внесеними на період дії воєнного стану продовжували діяти особливості оподаткування запровадженні у зв'язку з дією на території України карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19).

У зв'язку з запровадженням в Україні воєнного стану законодавцю довелося оперативно реагувати на вдосконалення норми ПК України, які регулювали, зокрема, обов'язок платника податків реєструвати податкові накладні/розрахунки коригування (надалі – ПН/РК) в Єдиному реєстрі податкових накладних (надалі – ЄРПН), застосування штрафних санкцій за їх несвоєчасну реєстрацію.

Такі обставини призвели до колізій правових норм, складності врахування редакцій ПК України, які діяли в певний період, особливостей реєстрації ПН/РК в ЄРПН різними категоріями платників податків, що призвело до винесення контролюючим органом протиправних ППР.

Мета. Метою статті є проведення аналізу особливостей звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК в ЄРПН складених з 01.03.2020 р. до 31.01.2022 р. та з 01.02.2022 р. по 31.05.2022 р., які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану та ефективності процедури адміністративного порядку оскарження ППР за участі Ради бізнес-омбудсмена (надалі – РБО).

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є нормативно-правове забезпечення щодо особливостей реєстрації ПН/РК в ЄРПН, які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану та звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію таких ПН/РК; регулювання можливості платниками податків залучати до процедури адміністративного оскарження ППР РБО.

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: формально-догматичний, діалектичний та метод системного аналізу.

Результати. У науковій статті розкрито послідовність змін податкового законодавства щодо застосування до платників податків відповідальності за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК в ЄРПН складених з 01.03.2020 р. до 31.01.2022 р. та з 01.02.2022 р. по 31.05.2022 р., які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану. Досліджено ефективність застосування процедури адміністративного оскарження ППР, дієвість залучення РБО до адміністративної процедури оскарження ППР. Запропоновано зміни до податкового законодавства для забезпечення доступності адміністративної процедури оскарження та надано рекомендації, які варто враховувати податковим органом під час адміністративного розгляду.

Перспективи. У подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на порядку залучення РБО під час розгляду та прийняття податковим органом рішень щодо відповідності/невідповідності платника податку на подану вартість критеріям ризиковості платника податку, про врахування/неврахування таблиці даних платника податку на подану вартість, про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН. Це надасть змогу дослідити існуючі недоліки процедури розгляду таких податкових справ, оскарження рішень прийнятих за результатами розгляду та сформулювати пропозиції змін до податкового законодавства.

Ключові слова: платник податків, податкова накладна, розрахунок коригування; несвоєчасна реєстрація податкової накладної, скарга, адміністративний порядок оскарження рішень податкового органу, сплата податків та зборів.

Summary. Introduction. The article is devoted to the study of the problem of predictability, stability of legal regulation, provision of impartial, complete and fair administrative appeal of tax notices-decisions (hereinafter – TND).

In order to ensure the rights and obligations of taxpayers during the period of martial law, the legislator adopted a number of amendments to the Tax Code of Ukraine (hereinafter referred to as the Tax Code of Ukraine). Yes, from March 1, 2022 to April 1, 2024. 34 changes were made to the PC of Ukraine.

Along with the changes introduced during the period of martial law, the specifics of taxation continued to apply in connection with the implementation of quarantine on the territory of Ukraine, established by the Cabinet of Ministers of Ukraine with the aim of preventing the spread of the coronavirus disease (COVID-19) on the territory of Ukraine.

In connection with the introduction of martial law in Ukraine, the legislator had to promptly respond to the improvement of the norms of the Code of Ukraine, which regulated, in particular, the duty of the taxpayer to register tax invoices/adjustment calculations (hereinafter – TB/AC) in the Unified Register of Tax Invoices ((hereinafter – SRTI), application of fines for their late registration.

Such circumstances led to collisions of legal norms, the difficulty of taking into account the revisions of the PC of Ukraine that were in effect in a certain period, the peculiarities of registration of TB/AC in the National Register of Taxpayers by different categories of taxpayers, which led to the issuing by the controlling body of illegal TND.

Purpose. The purpose of the article is to analyze the specifics of exemption from responsibility for untimely registration in the National Register of Citizens of the Russian Federation of TB/AC drawn up from March 1, 2020 to January 31, 2022 and from February 1 to May 31, 2022, which were not registered in the National Register of Citizens in connection with due to the effect of the moratorium on the application of fines for untimely registration of TB/AC during the period of quarantine and martial law and the effectiveness of the procedure of the administrative order of appeal of the PPR with the participation of the Business Ombudsman Council (hereinafter – BOC).

Materials and methods. The materials of the research are the regulatory and legal provision regarding the features of registration in the in the SRTI of TB/AC, which were not registered in the SRTI in connection with the moratorium on the application of fines for untimely registration of the TB/AC during the period of quarantine and martial law and exemption from liability for untimely registration of such TB/AC; regulation of the possibility for taxpayers to be involved in the administrative appeal procedure of the TND of the BOC.

In the process of carrying out the research, the following scientific methods were used: formal-dogmatic, dialectical and system analysis methods.

Results. The scientific article discloses the sequence of changes in tax legislation regarding the application to taxpayers of responsibility for untimely registration in the SRTI of TB/AC drawn up from March 1, 2020 to January 31, 2022 and from February 1 to May 31, 2022, which were not registered in SRTI in connection with the effect of a moratorium on the application of fines for untimely registration of TB/AC during the period of quarantine and martial law. The effectiveness of the application of the administrative appeal procedure of the TND was studied. The effectiveness of the involvement of the BOC in the administrative procedure of appeal of the TND has been clarified. Amendments to the tax legislation were proposed to ensure the accessibility of the administrative appeal procedure, and recommendations were provided that should be taken into account by the tax authority during the administrative review.

Discussion. In further scientific research, it is proposed to focus attention on the procedure for the involvement of the BOC during the review and decision-making by the tax authority regarding compliance/noncompliance of the value added tax payer with the risk criteria of the tax payer, on inclusion/non-inclusion of the data table of the value added tax payer, on registration/refusal in registration in the SRTI of TB/AC. This will make it possible to investigate the existing shortcomings of the procedure for consideration of such tax cases, to appeal the decisions made based on the results of the review, and to formulate proposals for changes to the tax legislation.

Key words: taxpayer, tax invoice, adjustment calculation; untimely registration of a tax invoice, complaint, administrative procedure for appealing decisions of the tax authority, payment of taxes and fees.

Постановка проблеми. Деякі платники податків скористувались дією мораторій на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію в ПН/РК ЄРПН у період дії карантину, складали, але не реєстрували ПН/РК в ЄРПН. Також деякі платники податків перейшли на спрощену систему оподаткування третя група за ставкою 2 відсотки, не мали можливості виконувати податкові обов'язки, зокрема, щодо реєстрації в ЄРПН ПН/РК.

Поряд з цим, податковим органом не враховуються особливості за яких платниками податків порушено строки реєстрації ПН/РК в ЄРПН та законодавцем не передбачено перехідного періоду для реєстрації ПН/РК в ЄРПН складених з 01.03.2020 р. до 31.01.2022 р., які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину.

Враховуючи зміни податкового законодавства, вивчення питань правового регулювання застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану, удосконалення процедури адміністративного оскарження та забезпечення неупередженості процедури адміністративного оскарження ППР потребує наукових досліджень, визначення наукових категорій та понять.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням окремих проблем, пов'язаних з реєстрацією ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану, оскарження рішень податкових органів займалися такі вітчизняні вчені, як Ю.Гаруст, В.Ісаєва, М.Сітко, О.Сударенко, Р.Ханова, Н.Шевцова, тощо [2–9]. Проте й на сьогодні не вирішено всі спірні питання та не досягнуто однастайності щодо теоретичних і практичних аспектів оскарження дій податкових органів.

Метою статті є проведення аналізу особливостей звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК в ЄРПН складених з 01.03.2020 р.

до 31.01.2022 р. та з 01.02.2022р. по 31.05.2022 р., які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану та ефективності процедури адміністративного порядку оскарження ППР за участі РБО.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є нормативно-правове забезпечення щодо особливостей реєстрації ПН/РК в ЄРПН, які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану та звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію таких ПН/РК; регулювання можливості платниками податків залучати до процедури адміністративного оскарження ППР РБО.

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: формально-догматичний, діалектичний та метод системного аналізу.

Виклад основного матеріалу. Згідно з п. 521 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 01.03.2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), штрафні санкції не застосовуються [1].

В той же час, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» № 2260-IX від 12.05.2022 р. (надалі — Закон № 2260-IX), який набрав чинності 27.05.2022 р., були внесені зміни до п. 69.2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України шляхом викладення пункту в новій редакції [10].

Зокрема останній абзац вказаного пункту було викладено в наступній редакції: У разі виявлення порушень законодавства за результатами проведення перевірок до платників податків застосовується відповідальність згідно з цим Кодексом, законами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, з урахуванням обставин, передбачених пп. 112.8.9 п. 112.8 ст. 112 цього Кодексу, що звільняють від фінансової відповідальності. При цьому вимоги законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), не застосовуються.

Варто зауважити, що у період з 24.02.2022 р. по травень 2022 р. ЄРПН не працював, а реєстрація ПН/РК в ЄРПН була припинена.

За інформацією, яка була розміщена на офіційному порталі ДПС України у зв'язку із запровадженням відповідно до Указу Президента України від 24.02.2022 № 64 воєнного стану та з метою забезпечення можливості платникам податків декларувати свої податкові зобов'язання з ПДВ, оновлена форма ПН/РК, з урахуванням змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 17.01.2022 № 15, буде доступна платникам податків після завершення воєнного стану, про що платників буде проінформовано додатково [11].

У зв'язку з цим, Законом № 2260-IX з запровадженням в Україні воєнного стану встановлено особливий порядок виконання податкових обов'язків платниками податків, зокрема, щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН, за умовами дотримання якого платники податків звільняються від відповідальності. Відповідно до пп. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України платники податків, зокрема, звільняють від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію в ЄРПН ПН/РК у наступних випадках:

- платники податків, які мають можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки, зокрема, за несвоєчасну реєстрацію в ЄРПН ПН/РК, дата складання яких припадає на період з 01.02.2022 р. по 31.05.2022 р., за умови забезпечення їх реєстрації не пізніше 15.07.2022 р.;
- платники податків, у тому числі щодо своєї філії або акцизного складу, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, у яких відновилася можливість виконувати свої податкові обов'язки, граничний термін виконання яких припадає на період починаючи з 24.02.2022 р. до дня відновлення можливості платника податків, зокрема, за несвоєчасну реєстрацію в ЄРПН ПН/РК протягом 60 календарних днів з першого дня місяця, наступно-

го за місяцем відновлення таких можливостей платників податків

- у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема, щодо дотримання термінів реєстрації в ЄРПН ПН/РК, з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.
- платники єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування єдиним податком за ставкою 2 відсотки, зокрема, за несвоєчасну реєстрацію в ЄРПН ПН/РК, строк реєстрації яких припадає на період починаючи з 24.02.2022 р. до дня переходу таких платників на застосування особливостей оподаткування єдиним податком третьої групи за ставкою 2 відсотки, за умови виконання ними податкових обов'язків, зокрема, щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН, протягом 60 календарних днів з дня переходу на систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування єдиним податком за ставкою 2 відсотки.

Абзацем 11 пп. 69.1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України передбачено, що у разі звільнення платника податків від відповідальності з підстав, визначених абзацами четвертим-восьмим цього підпункту, податкові повідомлення — рішення, якими були визначені йому штрафні (фінансові) санкції та/або пеня за несвоєчасне виконання податкових обов'язків, крім сплати податку на доходи фізичних осіб та/або військового збору, визначених абзацами четвертим — восьмим цього підпункту, вважаються скасованими (відкликаними) з дня набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України» [1].

Однак перехідний період для ПН/РК, складених до 31.01.2022 р. та не зареєстрованих в ЄРПН з урахуванням п. 52¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України який передбачав звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію не був передбачений законодавцем.

Вважаємо, що до ПН/РК складених з 01.03.2020 р. до 31.01.2022 р. та з 01.02.2022 р. по 31.05.2022 р., які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину та воєнного стану, мають застосовуватися однакові умови притягнення до відповідальності. Платники податків повинні мати однакові умови, за яких вони можуть уникнути відповідальності шляхом реєстрації ПН/РК в ЄРПН у відповідний перехідний період, а саме до 15.07.2022 р.

Поряд з цим, варто зауважити, що зміни внесені Законом № 2260-IX п. 69.2 розділу XX «Перехідні

положення» ПК України, не звільняють від фінансової відповідальності на період воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, але в той же час дію положень п. 52¹ ПК України, яким встановлені обмеження щодо тих же фінансових санкцій не скасовано чи/або не зупинено.

Фактично на момент проведення податковим органом камеральних перевірок дотримання порядку реєстрації ПН/РК в ЄРПН, положення ПК України містило дві правові норми, які суперечать одна одній.

Важливо врахувати, що положенням п. 56.21 ст. 56 ПК України визначено, що у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [1].

Під час проведення податковим органом камеральних перевірок дотримання порядку реєстрації ПН/РК в ЄРПН зазвичай не враховується період перебування платника податків на спрощеній системі оподаткування третя група за ставкою 2 відсотки, неможливість виконання податкових зобов'язань, період дії мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину. На підтвердження цього свідчить судова практика.

Так, Верховний Суд в постанові 07.02.2024 р. у справі № 380/7070/23 зауважив, що держава не створила такого правового регулювання і фактичних умов, за яких платники податків могли б завчасно передбачити відповідні наслідки своєї поведінки щодо не реєстрації до 26.05.2022 року в ЄРПН податкових накладних, складених до 24.02.2022 р. (зі змінами до 31.01.2022 року).

Отже, законодавець не створив умов, за яких платник податків мав можливість у розумні строки зареєструвати податкові накладні, складені до введення воєнного стану, за попередньо передбаченого підходу безумовного звільнення від відповідальності до завершення дії карантину.

При цьому всі платники повинні мати однакові умови, за яких вони можуть уникнути відповідальності шляхом реєстрації податкових накладних у відповідний перехідний період — до 15.07.2022 року. Отже, податкові накладні, складені в період дії «ковідного» мораторію до початку дії воєнного стану мають бути зареєстровані до 15.07.2022 року.

Встановлюючи особливості виконання раніше не виконаного обов'язку, законодавчий орган

здався до невинного розмежування правових наслідків для податкових накладних, складених після 01.02.2022 року та до цієї дати. Фактично, в такий спосіб було встановлено різну відповідальність за вчинення однакових за своєю суттю діянь — несвоєчасну реєстрацію податкових накладних після припинення мораторію.

За подібних обставин, принцип верховенства права та заборона на дискримінацію платників податків, передбачена підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 ПК України, вимагають застосування однакових умов притягнення до відповідальності за несвоєчасну реєстрацію всіх податкових накладних, на які до 27.05.2022 року поширювалася дія мораторію — як «ковідного», так і «воєнного».

Зважаючи на викладене, визначальним критерієм, який має братися до уваги при вирішенні питання про відповідальність за не своєчасну реєстрацію податкових накладних після скасування з 27.05.2022 р. дії мораторіїв, є можливість виконання платником своїх зобов'язань.

При цьому всі платники повинні мати однакові умови, за яких вони можуть уникнути відповідальності шляхом реєстрації податкових накладних у відповідний перехідний період — до 15.07.2022 року [12].

У випадку прийняття регіональною податковою рішенням про залишення висновків акту камеральної перевірки без змін, а заперечення без задоволення, платники податків змушені оскаржувати ППР в адміністративному та судовому порядку. Таким чином, платники податків для захисту своїх прав змушені оскаржувати ППР у адміністративному та судовому порядку.

При цьому, оскарження ППР носять для платників податків негативний характер, оскільки покладає на них додатковий обов'язок щодо надання заперечень, скарг, позову та формування доказової бази, необхідних для скасування протиправного ППР.

Платникам податків необхідно витрачати додатковий час, трудові та фінансові ресурси на оскарження ППР в адміністративному та судовому порядку.

Однак за допомогою процедури адміністративного оскарження не завжди можна успішно вирішити податковий спір. Зокрема, статистика розгляду скарг Державною податковою службою України за період з лютого по грудень 2023 р. свідчить, що у 49,74% випадках Державна податкова служба України приймає рішення про залишення без змін (ППР, рішень, вимог, постанов) [13].

Критичні висновки про довіру бізнесу до інституту адміністративного оскарження випливають з результатів опитування, проведеного РБО), що відображено у Системному звіті Ради бізнесомбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» за 2019 р. 300 опитаних (або 90,1% з тих, хто визначився із відповіддю на

Таблиця 1

**Статистика розгляду скарг платників податків Державною податковою службою України
за період з лютого по грудень 2023 р.**

	01.02	01.03	01.04.	01.05	01.06	01.07	01.08	01.09	01.10	01.11	01.12
Кількість оскаржених рішень контролюючих органів (ППР, рішень, вимог, постанов)	11262	22743	33801	42750	52688	61052	68883	75774	82738	89901	96779
Залишено без змін (ППР, рішень, вимог, постанов)	5245	10892	16595	20884	25776	29773	34212	38334	42670	47126	51159
Відсоток скарг за якими прийнято рішення про залишення без змін (ППР, рішень, вимог, постанов)	46,57	47,89	49,10	48,85	48,92	48,77	49,67	50,59	51,57	52,42	52,86

Джерело: складено авторами на основі інформації про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення-рішення станом на 01.01.2024 р. [13]

відповідне питання) вважають, що не можна (радіше не можна) розраховувати на неупереджений, повний і справедливий розгляд скарги, поданої в порядку чинного адміністративного оскарження.

Відповідно до Системного звіту Ради бізнес-омбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» особам, які зіштовхнулися з недобросовісною поведінкою публічних суб'єктів, як найшвидше ініціювання судового процесу у багатьох випадках видається більш доцільним кроком, аніж витрачання часу та ресурсів на досудове врегулювання. Серед 344 представників бізнесу, опитаних Радою, 87,2% вважають, що не можна (радіше неможна) розраховувати на неупереджений, повний і справедливий розгляд скарги, поданої в порядку адміністративного (відомчого) оскарження. Якщо є можливість оскаржити незаконне рішення (дію, бездіяльність) державного органу спочатку в адміністративному порядку або ж одразу до суду, 26,7% одразу звернуться до суду, незважаючи на те, що адміністративне (відомче) оскарження є більш швидким та економним, ніж судове оскарження [14].

Варто зауважити, що розмір штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК в ЄРПН, які не були зареєстровані в ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину, може сягати значних розмірів, оскільки застосовується переважно максимальний розмір штрафних санкцій.

У випадку негативного результату адміністративного оскарження ППР не всі платники податків мають можливість скористатись судовим оскарженням, або мають критичне ставлення до перспективи оскарження ППР в суді. Це може призвести до спаду наповнення державного та місцевих бюджетів податками та зборами у зв'язку з припиненням діяльності таких платників податків за результатами сплати штрафних санкцій за ППР.

З метою забезпечення неупередженості процедури адміністративного оскарження ППР платники податків змушені звертатись зі скаргами до інших державних та недержавних органів.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» від 26.11.2014 р. № 691 постановлено утворення РБО. РБО є постійно діючим консультативно-дорадчим органом Кабінету Міністрів України.

РБО створено з метою сприяння прозорості діяльності органів державної влади, суб'єктів господарювання, що належать до сфери їх управління, запобігання корупційним діям та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємства [15].

Відповідно до пп. 6.1.3. Регламенту РБО затвердженого Протоколом № 1 від 18.05.2015 р. Бізнес-омбудсмен не повинен розглядати скарги, зокрема, що є предметом будь-якого судового провадження або арбітражного розгляду, або щодо якої було винесено судове, арбітражне або будь-яке інше подібне рішення. Таким чином, залучити РБО можливо саме під час адміністративної процедури оскарження.

Важливим є те, що РБО застосовує медіацію та мирове врегулювання спорів. Так, де це доцільно та якщо є співпраця з боку відповідних сторін, бізнес-омбудсмен докладає зусиль, щоб допомогти сторонам досягнути мирowego врегулювання питань, що є предметом їхнього спору.

Після завершення розгляду справи, РБО повинна прийняти одне з таких рішень: визнати скаргу обґрунтованою або значною мірою обґрунтованою та надати рекомендації відповідному органу державної влади, органу місцевого самоврядування або суб'єкту господарювання, що перебуває у сфері їх управління, щодо шляхів реагування на Недобросовісну Поведінку, що є предметом розгляду; або передати скаргу відповідному органу державної влади або органу місцевого самоврядування з вимогою про проведення додаткового розгляду

справи; або відхилити скаргу як необґрунтовану або значною мірою необґрунтовану; або закінчити розгляд скарги у зв'язку із успішним вирішенням питання, що є предметом розгляду [16].

Залучення РБО до адміністративної процедури оскарження ППР є дієвим механізмом забезпечення захисту прав платника податків на справедливую та неупереджену процедуру адміністративного оскарження ППР, посилює позицію платника податків, оскільки РБО аналізує матеріали справи та надає податковому органу незалежний висновок по справі.

Відповідно до Річного звіту РБО за 2022 р. за період з травня 2015 р. по грудень 2022 р. РБО успішно закрито 58% скарг [17].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, вважаємо, що постійні змінами до податкового законодавства у зв'язку з дією на території України карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), воєнного стану, виникла колізія правових норм. Також податковим органом не враховуються особливості за яких платниками податків порушено строки реєстрації ПН/РК в ЄРПН та законодавцем не передбачено перехідного періоду для реєстрації ПН/РК в ЄРПН складених з 01.03.2020 р. до 31.01.2022 р., які не були

zareestrovani v ЄРПН у зв'язку з дією мораторію на застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК у період дії карантину.

Разом з тим, вважаємо, що контролюючий орган під час адміністративного оскарження ППР повинен враховувати правові висновки сформовані Верховним Судом в подібних справах. Також, особливо критично в реаліях сьогодення стоїть питання оперативного прийняти зміни до податкового законодавства, які б забезпечили можливість розгляду заперечень на акт перевірки та скарги платника податків за участі платника податків особисто або через його уповноважених представників, інспекторів РБО, у режимі відеоконференції.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на порядок залучення РБО під час розгляду та прийняття податковим органом рішень щодо відповідності/невідповідності платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку, про врахування/неврахування таблиці даних платника податку на додану вартість, про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН. Це надасть змогу дослідити існуючі недоліки процедури розгляду таких податкових справ, оскарження рішень прийнятих за результатами розгляду та сформулювати пропозиції змін до податкового законодавства.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями). *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 30.05.2024).
2. Гаруст Ю.В. Оскарження дій посадових осіб як засіб забезпечення прав громадян у податковій сфері. *Актуальні проблеми держави та права*. 2014. С. 35–41. URL: www.apdp.in.ua/v73/4.pdf (дата звернення: 30.05.2024).
3. Ісаєва Н.К. Оскарження рішень податкових органів та їх посадових осіб у контексті конституційних прав людини і громадянина в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2013. Вип. 3. С. 113–116. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2013_3_27 (дата звернення: 30.05.2024).
4. Маринів Н. Інститут адміністративного оскарження рішень податкових органів: екскурс в історію та огляд поточного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. Вип. 8. С. 303–308. URL: http://www.lsej.org.ua/8_2020/77.pdf (дата звернення: 30.05.2024).
5. Сітко А.І. Грошові зобов'язання платників податків, зборів, митних та інших платежів як предмет адміністративних спорів щодо рішень контролюючих органів про визначення сум таких зобов'язань. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2016. Вип. 1. С. 42–44. URL: <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2016/1/15.pdf> (дата звернення: 30.05.2024).
6. Біленко О., Савченко С. Трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2027/1956> (дата звернення: 30.05.2024).
7. Сударенко О. Право платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. Вип. 5. С. 134–147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2017_5_15 (дата звернення: 30.05.2024).
8. Луук А., Суховій Д. Несвоєчасна реєстрація податкових накладних: чи можливо скасувати штрафи податкових органів. *Юридична практика*. 2024. URL: <https://pravo.ua/nesvoiechasna-reiestratsiia-podatkovykh-nakladnykh-chy-mozhlyvo-skasuvaty-shtrafy-podatkovykh-orhaniv> (дата звернення: 30.05.2024).
9. Ханова Р. Реєстрація податкових накладних в умовах карантину та воєнного стану. *Судово-юридична газета*. 2024. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/292002-reyestratsiya-podatkovykh-nakladnykh-v-umovakh-karantynu-ta-voyennogo-stanu?fbclid=IwAR1tYnIBVY2ly5g54tytk-fU2gu-lrHMkQ7WZg1tay8ZKQnRezhXX1YLVnc> (дата звернення: 30.05.2024).

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 30.05.2024).

11. Інформація щодо можливості платникам податків декларувати свої податкові зобов'язання з податку на додану вартість. *Державна податкова служба України: офіційний портал*. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/povini/print-576303.html> (дата звернення: 30.05.2024).

12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 07.02.2024 р. у справі № 380/7070/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116897318> (дата звернення: 30.05.2024).

13. Інформація про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення-рішення, станом на 01.01.2024 р. *Державна податкова служба України: офіційний портал*. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/631/751874/012024_06_.pdf (дата звернення: 30.05.2024).

14. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації». *Рада бізнес-омбудсмена: вебсайт*. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/2_2019_sytem_ua.pdf (дата звернення: 30.05.2024).

15. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691 (із змінами). *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 30.05.2024).

16. Регламент Ради бізнес-омбудсмена затверджений Протоколом засідання Наглядової ради Ради бізнес-омбудсмена від 18.05.2015 р. № 1. *Рада бізнес-омбудсмена: вебсайт*. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/08/rules-of-procedure_boc-final_2023_ukr-1.pdf (дата звернення: 30.05.2024).

17. Річний звіт 2022 Ради бізнес-омбудсмена. *Рада бізнес-омбудсмена: вебсайт*. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/04/8-years-ua-fin.pdf> (дата звернення: 30.05.2024).

References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (iz zminamy ta dopovnenniamy). *Verkhovna Rada Ukrainy: ofitsiyni vebportal*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (date of access: 30.05.2024).

2. Harust Yu. V. Oskarzhennia dii posadovykh osib yak zasib zabezpechennia prav hromadian u podatkovii sferi. *Aktualni problemy derzhavy ta prava*. 2014. S. 35–41. URL: www.apdp.in.ua/v73/4.pdf (date of access: 30.05.2024).

3. Isaieva N. K. Oskarzhennia rishen podatkovykh orhaniv ta yikh posadovykh osib u konteksti konstytutsiinykh prav liudyny i hromadianyna v Ukraini. *Chasopys Kyivskoho universytetu prava*. 2013. Vyp. 3. S. 113–116. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2013_3_27 (date of access: 30.05.2024).

4. Maryniv N. Instytut administratyvnoho oskarzhennia rishen podatkovykh orhaniv: ekskurs v istoriiu ta ohliad potochnoho stanu. *Yurydychni naukovy elektronnyi zhurnal*. 2020. Vyp. 8. S. 303–308. URL: http://www.lsej.org.ua/8_2020/77.pdf (date of access: 30.05.2024).

5. Sitko A. I. Hroshovi zoboviazannia platnykiv podatkov, zboriv, mytnykh ta inshykh platezhiv yak predmet administratyvnykh sporiv shchodo rishen kontroliuiuchykh orhaniv pro vyznachennia sum takykh zoboviazan. *Pivden-noukrainskyi pravnychi chasopys*. 2016. Vyp. 1. S. 42–44. URL: <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2016/1/15.pdf> (date of access: 30.05.2024).

6. Bilenko O., Savchenko S. Transformatsiia mekhanizmu podatkovoi polityky v umovakh voiennoho stanu. *Ekonomika ta suspilstvo*. 2022. Vyp. 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2027/1956> (date of access: 30.05.2024).

7. Sudarenko O. Pravo platnyka podatkov na oskarzhennia bezdiial-nosti podatkovykh orhaniv. *Zovnishnia to-rhivlia: ekonomika, finansy, pravo*. 2017. Vyp. 5. S. 134–147. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2017_5_15 (date of access: 30.05.2024).

8. Luuk A., Sukhovii D. Nesvoiechasna reiestratsiia podatkovykh nakladnykh: chy mozhlyvo skasuvaty shtrafy podatkovykh orhaniv. *Yurydychna praktyka*. 2024. URL: <https://pravo.ua/nesvoiechasna-reiestratsiia-podatkovykh-nakladnykh-chy-mozhlyvo-skasuvaty-shtrafy-podatkovykh-orhaniv> (date of access: 30.05.2024).

9. Khanova R. Reiestratsiia podatkovykh nakladnykh v umovakh karantynu ta voiennoho stanu. *Sudovo-yurydychna hazeta*. 2024. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/292002-reiestratsiya-podatkovikh-nakladnykh-v-umovakh-karantynu-ta-voyennogo-stanu?fbclid=IwAR1tYnIBVY2ly5g54tytk-fU2gu-lrHMkQ7WZg1tay8ZKQnRezhXX1YLVnc> (date of access: 30.05.2024).

10. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia podatkov, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. *Verkhovna Rada Ukrainy: ofitsiyni vebportal*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (date of access: 30.05.2024).

11. Informatsiia shchodo mozhyvosti platnykam podatkiv deklaruvaty svoi podatkovy zoboviazannia z podatku na dodanu vartist. *Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy: ofitsiyni portal*. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-576303.html> (date of access: 30.05.2024).

12. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 07.02.2024 r. u spravi № 380/7070/23. *Yedyni derzhavnyi reiestr sudovykh rishen*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116897318> (date of access: 30.05.2024).

13. Informatsiia pro nadkhodzhennia ta rozghliad skarih (zaiav) platnykiv podatkiv na podatkovy povidomlennia-rishennia, stanom na 01.01.2024 r. *Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy: ofitsiyni portal*. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/631/751874/012024_06_.pdf (date of access: 30.05.2024).

14. Systemnyi zvit Rady biznes-ombudsmena «Administrativne oskarzhennia: potochnyi stan ta rekomendatsii». *Rada biznes-ombudsmena: vebсайт*. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/2_2019_sytem_ua.pdf (date of access: 30.05.2024).

15. Pro utvorennia Rady biznes-ombudsmena: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 26.11.2014 r. № 691 (iz zmi-namy). *Verkhovna Rada Ukrainy: ofitsiyni vebportal*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%B-F#Text> (date of access: 30.05.2024).

16. Rehlament Rady biznes-ombudsmena zatverdzhnyi Protokolom zasidannia Nahliadovoi rady Rady biznes-ombudsmena vid 18.05.2015 r. № 1. *Rada biznes-ombudsmena: vebсайт*. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/08/rules-of-procedure_boc-final_2023_ukr-1.pdf (date of access: 30.05.2024).

17. Richnyi zvit 2022 Rady biznes-ombudsmena. *Rada biznes-ombudsmena: vebсайт*. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/04/8-years-ua-fin.pdf> (date of access: 30.05.2024).