**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

\_\_\_\_\_\_\_\_кафедра адміністративного та господарського права\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(повна назва кафедри)

**Кваліфікаційна робота**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_магістра\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(рівень вищої освіти)

на тему\_\_Роль і місце рішень ЄСПЛ в системі джерел податкового права\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Виконав: студентка 2 курсу, групи 8.0819-1з\_\_

спеціальності\_\_\_081 «Право»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(шифр і назва спеціальності)

спеціалізації \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

освітньої програми \_\_\_правознавство

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_А. А. Кононенко \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ініціали та прізвище)

Керівник \_к. ю. н.. доцент Гаджиєва Ш. Н.\_\_

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент\_к. ю. н., доцент Кузенко Л. В.\_\_\_\_

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Запоріжжя – 2020

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет\_\_\_\_юридичний\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Кафедра\_\_\_\_\_\_\_адміністративного та господарського права\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Рівень вищої освіти\_\_\_магістр\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Спеціальність \_\_\_\_\_081 «Право»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(шифр і назва)

Спеціалізація \_\_\_\_\_правознавство\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(шифр і назва)

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

«\_\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_\_року

**З А В Д А Н Н Я**

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СЛУХАЧЕВІ

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Кононенко Анні Анатоліївні\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(прізвище, ім’я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) \_Роль і місце рішень ЄСПЛ в системі джерел податкового права\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

керівник роботи \_\_Гаджиєва Шабінем Наметівна, кандидат юридичних наук, доцент\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_,

(прізвище, ім’я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «\_14\_»\_\_\_травня\_\_2020\_року №\_\_\_556-с\_\_\_\_\_

1. Строк подання роботи \_\_\_листопад 2020\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
2. Вихідні дані до роботи \_\_Підручники, монографії, наукові статті, рішення ЄСПЛ, Єдиний державний реєстр судових рішень\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) \_\_Особливості застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права в Україні\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
2. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов’язкових креслень) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_Консультанти розділів роботи

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Розділ | Прізвище, ініціали та посада  консультанта | Підпис, дата | |
| завдання  видав | завдання  прийняв |
| І | Гаджиєва Ш. Н., к. ю. н., доцент |  |  |
| ІІ | Гаджиєва Ш. Н., к. ю. н., доцент |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |

1. Дата видачі завдання\_\_\_\_травень 2020\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
| 1 | Отримання теми кваліфікаційної роботи | Травень 2020 | Виконано |
| 2 | Складання плану написання роботи | Травень 2020 | Виконано |
| 3 | Пошук джерел для написання роботи | Червень 2020 | Виконано |
| 4 | Оформлення пояснювальної записки | Липень 2020 | Виконано |
| 5 | Оформлення п.п. 2.1 та 2.2 практ част. | Серпень 2020 | Виконано |
| 6 | Оформлення п.п. 2.3 та 2.4 практ. част. | Вересень 2020 | Виконано |
| 7 | Оформлення висновків | Жовтень 2020 | Виконано |
| 8 | Оформлення переліку використ. джерел | Жовтень 2020 | Виконано |
| 9 | Апробація результатів дослідження | Листопад 2020 | Виконано |
| 10 | Попередній захист на кафедрі | Листопад 2020 | Виконано |
| 11 | Проходження нормоконтролю | Листопад 2020 | Виконано |
| 12 | Захист кваліф. роботи | Грудень 2020 | Виконано |

Слухач \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_А. А. Кононенко\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_Ш. Н. Гаджиєва\_\_\_\_\_\_\_

(підпис) (ініціали та прізвище)

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_Ш. Н. Гаджиєва\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кононенко А. А. Роль і місце рішень ЄСПЛ в системі джерел податкового права. – Запоріжжя, 2020. – 126 с.

Кваліфікаційна робота складається зі 126 сторінок, містить 112 джерел використаної інформації.

Впровадження європейських стандартів законодавства та правосуддя, проведення реформ податкової та судової системи, забезпечення принципу верховенства права в усіх сферах суспільного життя є одними з ключових цілей розвитку сучасної Української держави, що закріплено в національному законодавстві та є важливим напрямком подальшої роботи як органів державної влади України, так і українських науковців.

На думку більшості дослідників, на сьогодні податкова система України залишається складною і несприятливою для ведення підприємницької діяльності, незважаючи на позитивні зміни у цьому напрямку. Майже всі експерти у галузі оподаткування та інвестиційного клімату зазначають, що оподаткування реального сектору економіки на сьогоднішній день залишається надто обтяжливим. В Україні очевидною є недосконалість нормативної бази, що регулює питання сплати податків, оскільки щороку зростає кількість податкових спорів, що перебувають на розгляді в судових органах.

Разом з тим, низка рішень ЄСПЛ у справах у сфері оподаткування є взірцевими при вирішенні зазначеної категорії спорів національними судами. Таким чином, проблема застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права є досить актуальною для сьогодення в контексті адаптації українського законодавства до європейських стандартів та затвердження і реалізації принципу верховенства права.

*Об’єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають у зв’язку із застосуванням рішень ЄСПЛ в якості джерела податкового права.

*Предметом дослідження* є роль і місце рішень ЄСПЛ в системі джерел податкового права.

Метою кваліфікаційної роботи є комплексний аналіз та визначення місця рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права України.

Методологічну основу роботи складають сукупність філософсько-світоглядних, загальнонаукових принципів і підходів та спеціально-наукових методів пізнання правових явищ, використання яких дало змогу отримати науково-обґрунтовані результати. Для проведення дослідження будуть застосовані такі загальнонаукові методи як: аналіз і синтез, абстрагування і конкретизація, системний аналіз.

Теоретико-методологічною основою дослідження в роботі є історико-правовий, порівняльно-правовий, догматичний, формально-юридичний, статистичний метод та метод інтерпретації, застосування яких сприяло розглянути всі процеси розвитку податкової системи України та джерел податкового права, а в тісному зв’язку і взаємозалежності з історичним розвитком України, її державності, всіх соціальних явищ, що справили вплив на формування інституту самоврядування.

ЄСПЛ, КОНВЕНЦІЯ ПРО ЗАХИСТ ПРАВ ЛЮДИНИ І ОСНОВОПОЛОЖНИХ СВОБОД, ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ, ПОДАТКОВЕ ПРАВО, ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА, ОРГАНИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ, ПОДАТКОВІ СПОРИ.

SUMMARY

Kononenko A. A. The role and place of decisions of ECHR in the system of sources of tax law. – Zaporozhye, 2020. – 126 p.

Qualifying work consists of 126 pages, contains 112 sources of information used.

Implementation of European standards of legislation and justice, reforms of the tax and judicial system, ensuring the rule of law in all spheres of public life are one of the key goals of modern Ukrainian state, enshrined in national legislation and is an important area for further work as public authorities of Ukraine and Ukrainian scientists.

According to most researchers, today the tax system of Ukraine remains complex and unfavorable for doing business, despite the positive changes in this direction. Almost all experts in the field of taxation and investment climate note that the taxation of the real sector of the economy today remains too burdensome. In Ukraine, the imperfection of the regulatory framework governing the payment of taxes is obvious, as the number of tax disputes pending before the courts is growing every year.

At the same time, a number of ECHR decisions in tax matters are exemplary in resolving this category of disputes by national courts. Thus, the problem of application of ECHR decisions as sources of tax law is quite relevant today in the context of adaptation of Ukrainian legislation to European standards and approval and implementation of the rule of law.

The object of the study is the public relations that arise in connection with the use of ECHR decisions as a source of tax law.

The subject of the study is the role and place of ECHR decisions in the system of sources of tax law.

The purpose of the qualification work is a comprehensive analysis and determination of the place of ECHR decisions as sources of tax law of Ukraine.

The methodological basis of the work is a set of philosophical and philosophical, general scientific principles and approaches and special scientific methods of cognition of legal phenomena, the use of which allowed to obtain scientifically sound results. Such general scientific methods as: analysis and synthesis, abstraction and concretization, system analysis will be used for research.

The theoretical and methodological basis of the study is historical-legal, comparative-legal, dogmatic, formal-legal, statistical method and method of interpretation, the application of which helped to consider all the processes of development of the tax system of Ukraine and sources of tax law, and in close connection and interdependence with the historical development of Ukraine, its statehood, all social phenomena that have influenced the formation of the institution of self-government.

ECHR, CONVENTION ON THE PROTECTION OF HUMAN RIGHTS AND FUNDAMENTAL FREEDOMS, THE TAX SYSTEM OF UKRAINE, TAX LAW, SOURCES OF TAX LAW, STATE AUTHORITIES.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ………….....…...........................................9

РОЗДІЛ 1. ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА……...............................................10

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНА ЧАСТИНА……………………………………..…....37

2.1 Визначення поняття джерел податкового права..……………....…..37

2.2 Особливості застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права в Україні……………… …....................................................62

2.3 Характеристика рішень ЄСПЛ щодо порушень прав людини у податкових спорах……………………………………………............................70

2.4 Практика застосування рішень ЄСПЛ національними судами………………………………..…………………………...............96

ВИСНОВКИ………….........................................................................................111

ПЕРЕЛІК використаних джерел……………......................................114

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ГПК України Господарський процесуальний кодекс України

ЄСПЛ Європейський суд з прав людини

КАС України Кодекс адміністративного судочинства України

КПК України Кримінальний процесуальний кодекс України

КМУ Кабінет Міністрів України

Конвенція Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод

п. пункт

ПКУ Податковий кодекс України

р. рік

ст. стаття

РОЗДІЛ 1 ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

*Актуальність теми.* Проблема адаптації вітчизняного законодавства до європейських стандартів зумовлена процесом євроінтеграції України, що поступово набирає обертів. Євроінтеграція є головним зовнішньополітичним пріоритетом України. Насамперед, це закріплено в Конституції України, в преамбулі до якої проголошене підтвердження європейської ідентичності Українського народу і незворотності європейського та євроатлантичного курсу України. Гарантом реалізації курсу України на набуття повноправного членства в ЄС виступає Президент України (частина третя статті 102 Конституції України), забезпечення реалізації цього стратегічного курсу покладено на Верховну Раду України (пункт 5 частини першої статті 85 Конституції України), а також на Кабінет Міністрів України (пункт 1-1 частини першої статті 116 Конституції України). Вказані зміни до Конституції України набрали чинності 21.02.2019 року.

З моменту підписання та часткової ратифікації Угоди про асоціацію з між Україною та ЄС в 2014 році процес євроінтеграції України вийшов на новий рівень. Зазначена угода заклала якісно нові підвалини та формат співробітництва України та ЄС. Серед цілей політичного діалогу та реформ, закріплених у даній угоді – зміцнення поваги до демократичних принципів, верховенства права та належного урядування, прав людини та фундаментальних свобод. Одним із ключових напрямків взаємодії визначено зміцнення миру та міжнародного правосуддя, зокрема шляхом імплементації Римського статуту Міжнародного кримінального суду. Важливою метою співробітництва також є зміцнення відповідних інституцій для утвердження верховенства права, зокрема у сфері правоохоронної діяльності та встановлення правосуддя, насамперед зміцнення судової системи, покращення її ефективності, гарантування її незалежності та неупередженості.

Проведення податкової реформи, а також реформи правоохоронної діяльності та судової реформ передбачені в якості першочергових пріоритетів реалізації Стратегії сталого розвитку «України – 2020», затвердженої Указом Президента України від 12.01.2015 року № 5/2015.

Удосконалення бюджетно-податкової політики та системи оподаткування, підвищення ефективності податкової системи шляхом впровадження європейських принципів належного управління у сфері оподаткування, створення стимулів, у тому числі податкових, для інноваційної діяльності та збільшення кількості робочих місць, побудова справедливого та демократичного суспільства, де буде забезпечено підтримку прав людини, забезпечення надання всім рівного доступу до захисту їхніх прав шляхом реформування системи судочинства та правопорядку – все це є важливими стратегічними цілями, викладеними у Проекті Стратегії сталого розвитку України до 2030 року. Зазначений проект був розроблений групою експертів під керівництво Л.Г. Руденка у 2016-2017 роках та направлений в усі міністерства і відомства України, а також розглядався на регіональних та національних консультаціях.

У вересні 2015 року у Нью-Йорку відбувся Саміт ООН зі сталого розвитку. Підсумковим документом Саміту «Перетворення нашого світу: порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року» було затверджено 17 Цілей сталого розвитку. Одна із основних цілей – сприяння побудові миролюбного і відкритого суспільства в інтересах сталого розвитку, забезпечення доступу до правосуддя для всіх і створення ефективних, підзвітних та заснованих на широкій участі інституцій на всіх рівнях. Протягом 2016–2017 років тривав процес адаптації Цілей сталого розвитку з урахуванням українського контексту. В результаті було сформульовано 86 національних завдань, а також індикатори для моніторингу виконання завдань та цільові орієнтири для досягнення до 2030 року, які відображено в Національній доповіді «Цілі сталого розвитку: Україна». Зазначені глобальні цілі сталого розвитку з урахуванням національної специфіки було підтримано Указом Президента України від 30.09.2019 року «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року».

Отже, впровадження європейських стандартів законодавства та правосуддя, проведення реформ податкової та судової системи, забезпечення принципу верховенства права в усіх сферах суспільного життя є одними з ключових цілей розвитку сучасної Української держави, що закріплено в національному законодавстві та є важливим напрямком подальшої роботи як органів державної влади України, так і українських науковців.

Проте, на сьогоднішній день реалізація зазначених вище цілей та ідей, а також принципу верховенства права, закріпленого в статті 8 Конституції України, в преамбулі Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, ратифікованої Україною в липні 1997 року, та низці нормативно-правових актів України, на практиці є проблематичною.

На думку більшості дослідників, на сьогодні податкова система України залишається складною і несприятливою для ведення підприємницької діяльності, незважаючи на позитивні зміни у цьому напрямку. За період з 2012 року по 2018 рік відбулося підвищення України у міжнародному рейтингу Paying Taxes зі 181 місця до 43 місця відповідно. Однак, починаючи з 2019 року позиція України в цьому рейтингу знову знижується; станом на 2020 рік Україна посідає 65 місце через збільшення фіскального навантаження на бізнес та недостатньо високі темпи автоматизації процесу оподаткування. Середній показник часу, що витрачається на подання податкової звітності в Україні, станом на 2020 рік складає 328 годин. За цим показником Україна посідає 176 місце в рейтингу.

Майже всі експерти у галузі оподаткування та інвестиційного клімату зазначають, що оподаткування реального сектору економіки на сьогоднішній день залишається надто обтяжливим. Ця обставина слугує причиною того, що пригнічуються процеси економічного відтворення, знижується ділова активність суб’єктів підприємницької діяльності, відбувається тонізація економіки та відтік національних капіталів за кордон. Податкова система створює перешкоди ефективному конкурентоспроможному розвитку української економіки та, як наслідок, підвищує соціальну напруженість у суспільстві.

Дослідники зазначають, що в Україні очевидною є недосконалість нормативної бази, що регулює питання сплати податків, оскільки щороку зростає кількість податкових спорів, що перебувають на розгляді в судових органах. На думку адвоката В. Іванова, яка викладена у статті «Європейський суд з прав людини та податкові спори в Україні», спори з податкових питань в Україні складають окрему групу адміністративних спорів, зважаючи на їх складність та неоднозначність рішень судів різних інстанцій під час тлумачення та застосування норм податкового законодавства. Позитивним моментом він вважає можливість звернення та використання практики наднаціональних органів, таких як ЄСПЛ, з метою захисту прав платників податків у спорах з податковими органами.

При цьому, за даними ЄСПЛ, станом на 2017 рік Україна входила в трійку лідерів за кількістю звернень (поряд із Росією та Туреччиною). В 2018 році за цим показником вона посідала четверте місце. Втім зменшення показника кількості заяв проти України пов’язане із безпрецедентним рішенням «Бурмич та інші проти України», за яким ЄСПЛ викреслив зі свого реєстру понад 12 тисяч скарг на Україну про системне невиконання рішень національних судів, передавши їх розгляд у Комітет міністрів. Станом на 31.12.2019 року Україна знову посідає третє місце за кількістю заяв (на розгляді перебувають 8833 справи проти України, тобто 14,8 відсотків від загальної кількості – 59 тис. 800 справ). **Голова Комітету з міжнародного права НААУ В. Власюк наголошує, що значна кількість звернень українців до ЄСПЛ пов’язана як з проблемою якості закону в Україні, так і з** практикою в діяльності органів влади, особливо – судів і правоохоронних. На його думку, велика кількість скарг проти України означає неефективну роботу органів державної влади в Україні.

Разом з тим, низка рішень ЄСПЛ у справах у сфері оподаткування є взірцевими при вирішенні зазначеної категорії спорів національними судами.

Таким чином, проблема застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права є досить актуальною для сьогодення в контексті адаптації українського законодавства до європейських стандартів та затвердження і реалізації принципу верховенства права.

*Об’єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають у зв’язку із застосуванням рішень ЄСПЛ в якості джерела податкового права.

*Предметом дослідження* є роль і місце рішень ЄСПЛ в системі джерел податкового права.

*Метою наукового дослідження* є комплексний аналіз та визначення місця рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права України.

*Завдання наукового дослідження.* Надати визначення джерел податкового права; проаналізувати особливості застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права в Україні; надати характеристику рішень ЄСПЛ щодо порушень прав людини у податкових спорах; дослідити практику застосування рішень ЄСПЛ національними судами.

*Методи наукового дослідження.*Вирішуючи поставлені завдання, автор використав у взаємозв’язку такі методи пізнання: історико-правовий – дозволив показати генезис законодавчих норм щодо застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права, починаючи з ратифікації у 1997 році Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод і до 2020 року включно; порівняльно-правовий – використовувався для зіставлення положень українського законодавства (в тому числі – міжнародно-правових договорів, ратифікованих Україною), висновків ЄСПЛ і висновків національних судів щодо застосування норм закону та рішень ЄСПЛ при вирішенні податкових спорів; догматичний – забезпечив дослідження змісту рішень ЄСПЛ як складової системи джерел податкового права, а також розроблення пропозицій щодо оптимізації змісту їх диспозицій національного законодавства у сфері оподаткування, у тому числі з точки зору дотримання правил законодавчої техніки; формально-юридичний – дозволив описати, класифікувати і систематизувати рішення ЄСПЛ, винесені у справах про оподаткування, а також рішення національних судів, в яких зазначені вище рішення ЄСПЛ застосовано як джерело податкового права; метод інтерпретації – застосовувався при дослідженні змісту норм податкового законодавства України через призму верховенства права та застосування норм Конвенції про захист прав і основоположних свобод, що дало змогу визначити шляхи вдосконалення податкового законодавства; статистичний – застосовувався для аналізу даних Судової влади України та ЄСПЛ про кількість рішень у податкових спорах, що набрали законної сили; спостереження – використовувався для вивчення матеріалів правозастосовної практики у податкових спорах.

Крім того, було застосовано загальнонаукові методи аналізу і синтезу, абстрагування і конкретизації, системного аналізу тощо.

*Ступінь наукової розробленості теми дослідження.* Питання джерел права завжди знаходилось в центрі уваги багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців. Визначення їхньої загальної сутності, виведення ключових ознак та класифікації на основі певних критеріїв здійснювалося О.Ф. Скакун, М.С. Кельман, О.Г. Мурашин, М.В. Цвік, О.В. Мурашин. Окремі дослідники у своїх роботах здійснювали дослідження окремих видів правових джерел, наприклад, С.В. Васильєв, А.В. Гордимова. Розгляд проблем фінансового і податкового права здійснювали О.О. Дмитрик, О.Є. Криницький.

Водночас, особливості тлумачення юридичних норм щодо прав людини (з урахуванням практики ЄСПЛ) досліджував С.Є. Федик. В.П. Кононенко у своїй роботі «Звичаєва природа прецедентного характеру рішень ЄСПЛ» дійшов висновку, що ЄСПЛ дотримується не самого прецеденту як такого, він порушує певні правові питання й відповідає на них у процесі тлумачення Конвенції. Результати такої діяльності вже не оспорюються, а переходять на якісно вищий рівень, стаючи правовими позиціями, на які Суд посилається в наступних своїх рішеннях, називаючи прецедентами, з чого випливає, що рішення ЄСПЛ є прецедентами тлумачення Конвенції.

Загальнотеоретичні аспекти застосування Європейської конвенції з прав людини та практики ЄСПЛ в Україні вивчав О.В. Соловйов. Філософсько-правовий аналіз проблеми європейських стандартів прав людини в контексті правозастосування сучасної України розробила Ю.Ю. Білас. Вивчення практики інтерпретації ЄСПЛ норм податкового права здійснював О.О. Тимофєєв в роботі «Тлумачення податково-правових норм». Проблемі адаптації податкової системи України до вимог ЄС присвятив своє дослідження Г.В. Дмитренко. До проблем застосування практики ЄСПЛ як джерела податкового права зверталися Н.В. Василенко, М.О. Борисенко, І.Ю. Кретова, П.О. Селезень, Д.П. Дорошенко та інші науковці.

На нашу думку, сьогодні в Україні бракує фундаментальних досліджень проблеми застосування рішень ЄСПЛ в якості джерела формування єдиної правозастосовної практики щодо податкових спорів, які розглядаються національними судами та адміністративними органами.

*Опис проблеми, що досліджується.* В останні декілька років податкова система України зазнала великої кількості змін. Водночас визначення її елементів тривалий час розглядалося виключно науковцями в галузі фінансового та податкового права. В широкому розумінні до податкової системи включали процесуальні відносини щодо встановлення, зміни та скасування податків та інших обов’язкових платежів, діяльність із забезпечення сплати податків, здійснення контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. Лише з моменту набуття чинності Податковим кодексом України визначення поняття податкової системи України відбулося на законодавчому рівні.

Відповідно до пункту 6.3 статті 6 Податкового кодексу України податкову систему України становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку. Пунктом 6.1 статті 6 Податкового кодексу України визначено, що податком є обов’язків, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу. Згідно пункту 6.2 статті 6 Податкового кодексу України збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Відповідно до пункту 4.4 статті 4 Податкового кодексу України установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України.

Дослідник О.В. Пабат стверджує, що сукупність елементів податкової системи виконує фіскальну функцію, тобто забезпечує гарантоване і стабільне надходження доходів до загальнодержавного та місцевих бюджетів. Водночас окремі елементи податкової системи мають виконувати регулюючу функцію, тобто надають можливість державі здійснювати вплив на певні напрямки соціально-економічного розвитку суспільства. Наприклад, регулюючу функцію може виконувати податок на майно.

Науковець В.І. Теремецький зазначає, що суспільні відносини, які передбачають регулювання надходжень податків та зборів, набувають характеру податкових правовідносин за умови наявності закріпленого нормою права обов’язку щодо сплати податків і зборів. Він наголошує на можливості існування податкових правовідносин лише у правовій формі та за наявності певного закону. Дослідники М.В.Карасьова та І.І. Кучеров називають податкові правовідносини різновидом фінансово-правових відносин. У свою чергу, В.В. Козаков та О.В. Бакун вважають податкові правовідносини особливим юридичним зв’язком між суб’єктами, який встановлюється через реально існуючі права та обов’язки, які фіксують визначену міру поведінки учасників процесу оподаткування.

Серед особливих ознак податкових правовідносин дослідники виділяють наступні: виникнення та розвиток у сфері фінансової діяльності держави на стадії формування загальнодержавних та місцевих доходів; однією зі сторін податкових правовідносин завжди є держава або уповноважений нею орган, які мають право видавати відповідні нормативно-правові акти; грошовий, а також майновий характер податкових правовідносин; даний вид правовідносин є юридичною формою вираження і закріплення певних економічних відносин; мають суспільну значимість та виникають між певними юридичними та фізичними особами; регулюються податковим законодавством; носій юридичного обов’язку в податкових правовідносинах є зобов’язаною особою і виступає в якості платника податків, який зобов’язаний вчинити на користь держави певні дії, що мають юридичне значення; мають характер владних відносин між суб’єктами податкового права, при цьому вимоги податкового органу та податкове зобов’язання платника податків випливають не з договору, а з закону; виникають з приводу грошових коштів та сплати їх в дохід держави, а також з приводу придбання певних прав або дозволів; є чітко визначеними, конкретними і тривалими відносинами.

На думку дослідниці О. Хотенко, податкова система є найбільш дієвим інструментом регулювання соціально-економічних відносин на рівні держави, у зв’язку з чим вона в першу чергу підлягає реформуванню. Законодавство України у сфері оподаткування містить певні протиріччя та характеризується нестабільністю. Дослідниця зазначає, що необхідно сформувати єдину офіційну концепцію розвитку податкового законодавства. На її думку, набрання чинності Податковим кодексом України не призвело по повної кодифікації податкового законодавства України, оскільки зазначений кодекс не регулює низку питань у сфері оподаткування.

Крім того, на думку О. Хотенко, зниження податкових надходжень до бюджету є неминучим процесом в умовах падіння виробництва. Зниження податкового тиску в умовах існуючої податкової систему дослідниця не вважає шляхом кардинального вирішення проблеми, оскільки існує ще певний ряд проблем, спричинених застосуванням чинних нормативно-правових актів у галузі оподаткування. Серед таких проблем вона називає високий рівень безробіття, низький рівень інвестиційної привабливості України, значний рівень тінізації економіки, зростання нерівності у розподілі доходів, зростання вартості робочої сили. Пріоритетним напрямком реформування дослідниця вважає перегляд елементів податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб.

Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон’юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції у розвитку продуктивних сил. Організація оподаткування справляє значний вплив на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави.

Економічна криза і суперечності у бюджетному процесі на початковій стадії трансформаційних змін змусили пережити в Україні проблеми поповнення бюджету грошовими коштами, надходження до бюджету у вигляді взаємозаліків, недовиконання більшості бюджетних планів, реструктуризації боргів як засобу боротьби з недоїмками, порівняно невисокий рівень податкових надходжень. З часом завдяки трансформації бюджетної і податкової систем деякі з них відійшли в минуле, а деякі змінили свій характер або ступінь впливу, хоча ще залишаються нерозв’язаними повною мірою. Крім того, такі проблеми, як значне ухилення від податків, втрати бюджету від пільг, високе податкове навантаження, порівняно високий для України рівень зовнішньої заборгованості залишаються актуальними і мають негативний вплив на стан справ у бюджетному процесі.

Науковці З. Варналій та Д. Нікитенко вважають, що з метою переходу бізнесу з тіньової економіки до формальної необхідні, в першу чергу, наявність ефективного державного регулювання та належного верховенства права, свободи та легкості започаткування та ведення підприємницької діяльності, а також захищеність права власності та виконання умов контрактів. Найбільшими чинниками перешкоди для ведення відкритого бізнесу дослідники називають корупцію, бюрократію та регуляторний тиск. Крім того, важливим неформальним інститутом регулювання економіки науковці вважають мораль платника податків, рівень якої на сьогодні також сприяє зростанню тіньової економіки.

На думку О.Ю. Дубовик, при економічному зростанні прямі податки набувають домінуючого фіскального впливу, а при економічному спаді, навпаки, зростає роль непрямих податків, і це дає змогу державі закріпити і стабілізувати базу оподаткування. Велика кількість непрямих податків також може свідчити про значний рівень тонізації економіки та неналежний рівень податкової культури населення.

Поряд із цим вітчизняні ставки податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств є одними з найнижчих у Європі, що мало б стати важливою передумовою залучення іноземних інвестицій, створення нових робочих місць та підвищення ділової активності.

Щодо визначення поняття «джерело права» слід зазначити наступне. На думку Н.М. Пархоменко, всі вчені однаково розуміють джерела права як чинники, які творять право; суперечки починаються при вирішенні питання, що має вважатися такими чинниками.

Разом з тим, В.О. Качур зазначає, що різне тлумачення поняття «джерела права» не завжди призводить до формулювання його дефініції. Поширеним у науковій спільноті залишається визначення джерела права через зовнішню форму права, або ж ототожнення цих понять. Дослідник визначає джерела права як виражені назовні у певних формах ідейні та матеріальні витоки права, які відображають його цінність у певних історичних умовах.

Натомість, Ю.О. Тополь приходить до висновку, що в юридичному (формальному) розумінні джерела права розглядають як спеціальний юридичний термін, що використовується для позначення зовнішніх форм вираження юридичних норм. З цієї точки зору всі форми права є джерелами, але не всі джерела права набувають якостей офіційних норм права. Набуття джерелом права ознак обов’язковості і загальності можливе лише за умови його офіційного визнання, тобто санкціонування органами правотворчої влади.

В.М. Косовичем сформульовано визначення джерел права на основі соціологічного підходу, а саме: як ідейних витоків права, в основі яких лежать аксіологічні орієнтації та правові настанови особи, соціальної групи, суспільства. Н.М. Пархоменко визначає джерела права як обов’язкові до виконання акти уповноважених суб’єктів права, що містять норми права у письмовій формі, а також акти волевиявлення владних суб’єктів, що є неписаними нормативними фактами, на основі яких виникають, змінюються та припиняються правові відносини.

Визнання практики ЄСПЛ джерелом права відповідно до норм українського законодавства дослідники називають умовою поширення на таку практику Суду положень української юридичної науки про джерело права, яке визначають як юридичне поняття, через яке розкривається питання про силу, яка створює право.

Разом з тим, більшість науковців вважає податкове право складним інститутом фінансового права. Джерела податкового права при цьому визначають як зовнішню форму існування норм податкового права у вигляді правового припису, виданого в межах повноважень суб’єктів правотворчості, яка має юридичну силу та обов’язковість до виконання, відображає волю народу, політику держави і суб’єктів місцевого самоврядування у сфері оподаткування та спрямовується на регулювання суспільних відносин з приводу встановлення і справляння податків та інших обов’язкових платежів. В нашій роботі ми пропонуємо використовувати дане визначення поняття джерел податкового права, сформульоване Н.Ю. Пришвою.

Відповідно до пункту 3.1 статті 3 Податкового кодексу України податкове законодавство України складається з Конституції України, цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Згідно пункту 3.2 статті 3 Податкового кодексу України визначено, що у разі, якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, то застосовуються правила міжнародного договору.

Статтею 8 Конституції України визнано і введено в дію принцип верховенства права. Відповідно до частини першої статті 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України.

Зазначена норма процитована також у частині першій статті 19 Закону України «Про міжнародні договори України». Цим Законом встановлено порядок укладення виконання та припинення дії міжнародних договорів України з метою належного забезпечення національних інтересів. Частиною другою статті 19 зазначеного Закону визначено, що у разі, якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору. Згідно частини першої статті 15 даного Закону, чинні міжнародні договори України підлягають сумлінному дотриманню Україною відповідно до норм міжнародного права.

З урахуванням зазначених норм, Україною 17.07.1997 року було ратифіковано Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод (набрала чинності для України з 11.09.1997 року). Таким чином, Конвенція та протоколи до неї набули статусу частини національного законодавства. Крім того, Україна визнала (шляхом ратифікації Конвенції) обов’язковою юрисдикцію Європейського суду з прав людини.

За визначенням Міністерства юстиції України, ЄСПЛ є міжнародним органом, який за умов, визначених Конвенцією, може розглядати заяви, подані особами, які скаржаться на порушення своїх прав, гарантованих Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод.

Частиною п’ятою статті 55 Конституції України закріплено, що кожен має право після використання всіх національних засобів юридичного захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна. Таким чином Україною було надано правові підстави для звернення фізичних і юридичних осіб до ЄСПЛ для належної реалізації конституційних гарантій, закріплених інструментами міжнародного права.

Відносини, що виникають у зв’язку з обов’язком держави виконати рішення ЄСПЛ проти України, з необхідністю усунення причин порушення Україною Конвенції і протоколів до неї, з впровадженням в українське судочинство та адміністративну практику європейських стандартів прав людини, а також зі створенням передумов для зменшення числа заяв до ЄСПЛ проти України, врегульовано Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», який набрав чинності 23.02.2006 року.

Згідно статті 17 зазначеного Закону, суди застосовують при розгляді справ Конвенцію та практику Суду як джерело права. Зазначена норма статті 17 Закону кореспондується з положеннями частини другої статті 6 КАС України, відповідно до яких суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики ЄСПЛ.

Крім того, згідно частини першої статті 7 КАС України, суд вирішує справи відповідно до Конституції та законів України, а також міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України. Аналогічні за змістом норми містяться у частині четвертій статті 10 ЦПК України, частині четвертій статті 11 ГПК України, частині другій статті 8 та частині п’ятій статті 9 КПК України.

Преамбула Закону України «Про судоустрій і статус суддів» встановлює, що правосуддя в Україні функціонує на засадах верховенства права відповідно до європейських стандартів та спрямоване на забезпечення права кожного на справедливий суд.

Отже, норми статей 8 та 9 Конституції України знайшли своє відображення у спеціальному законі та процесуальних кодексах України.

На думку дослідників А. Монаєнка та К. Смирнової, ратифікація Конвенції та врегулювання на законодавчому рівні практики виконання рішень ЄСПЛ окремим Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського Суду з прав людини», наближає Україну до створення однорідної судової практики, узгодженої з європейською правовою системою в схожих правовідносинах.

Однак, сьогодні існує певна неузгодженість щодо розуміння правового статусу практики ЄСПЛ у вітчизняній правовій системі, мають місце й різні підходи щодо застосування того чи іншого рішення ЄСПЛ. Так, з одного боку, існує правова позиція, що оскільки відповідно до ч.1 ст. 46 Конвенції високі Договірні Сторони зобов'язались виконувати остаточні рішення Суду в будь-яких справах, у яких вони є сторонами, прецедентний характер мають виключно рішення, в яких Україна була стороною процесу. З іншого боку, існує правова позиція, що усі рішення ЄСПЛ є джерелом права.

Водночас деякі дослідники розмежовують поняття судової практики та судового прецеденту. Головною відмінною рисою останнього є обов’язковість застосування при вирішенні спорів у судовому порядку. Формально в українському законодавстві відсутнє поняття судового прецеденту. Однак, рівень застосування національними судами практики Верховного Суду, а також практики ЄСПЛ при розгляді справ по суті, на сьогодні зростає.

При цьому зі змісту положень статті 1 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» випливає, що під практикою вітчизняний законодавець розуміє всю без винятку практику ЄСПЛ.

Оскільки на сьогодні більшість рішень ЄСПЛ у справах, де Україна не виступала стороною, не мають офіційного перекладу українською, це значно ускладнює їх застосування як джерела права. І хоча, положення частини третьої статті 18 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» надають можливість суду користуватись оригінальним текстом рішень ЄСПЛ), на практиці це не завжди можливо реалізувати через відсутність відповідної філологічної підготовки суддів. Ця обставина є прикладом неналежного запровадження механізмів для застосування практики ЄСПЛ в Україні.

За твердженням науковців, на сьогодні найбільш повним і систематизованим джерелом судової практики ЄСПЛ у перекладі українською мовою є щоквартальний журнал «Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі», який видається Українським центром видавничих студій з 1999 року.

Деякі дослідники вважають, що рішення ЄСПЛ не можуть розглядатись як судовий прецедент в українському праві, адже вони є лише джерелом права, щодо якого не завжди передбачено обов’язковість застосування. Натомість вони слугують ідеологічно-правовою основою для судочинства та сприяють нормотворчості державних органів, наближаючи національне законодавство до стандартів Європи.

Натомість А.О. Селіванов стверджує, що право, створене ЄСПЛ, є класичним прецедентним правом. В його основу покладено принцип ratio decidendi («підстава для вирішення»), відповідно до якого правило, сформульоване Європейським Судом для вирішення конкретної справи, стає нормою права для цього Суду, а також для внутрішніх судів країн – учасниць Конвенції.

На думку В. Єфименко, практика ЄСПЛ є прецедентною, оскільки норми Конвенції застосовуються в комплексі з рішеннями ЄСПЛ, які було прийнято раніше із застосуванням певних норм Конвенції. При цьому під прецедентами Суду мають на увазі не справи, які перебували на розгляді ЄСПЛ, а ті основоположні принципи тлумачення і застосування норм Конвенції, на основі яких було прийнято відповідні рішення ЄСПЛ.

За твердженням Д.В. Давиденко, застосування практики ЄСПЛ як джерела права передбачає визнання преюдиціального характеру юридичних фактів, встановлених рішеннями Суду та мають істотне значення для вирішення справи. У зв’язку з цим обставини, встановлені рішенням ЄСПЛ, яке набрало законної сили, не доводяться при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особи, щодо яких встановлено ці обставини.

Однак, преюдиціальний характер рішень ЄСПЛ не розкрито в процесуальних кодексах України. Так, частиною четвертою статті 82 ЦПК України встановлено, що обставини, встановлені рішенням суду у господарській, цивільній або адміністративній справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді іншої справи, у якій беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини, якщо інше не встановлено законом. Аналогічні за змістом норми містяться в частині четвертій статті 78 КАС України, частині четвертій статті 75 ГПК України. При цьому встановлення відповідних обставин щодо тих самих осіб рішенням ЄСПЛ не є підставою звільнення від доказування у розумінні процесуальних кодексів України. Поняття преюдиціальності розкривається в рішенні ЄСПЛ у справі «Совтрансавто-Холдинг проти України» від 25.07.2002 року. У даному рішенні Суд зазначає, що одним з основних елементів верховенства права є принцип правової певності, який серед іншого передбачає, що у будь-якому спорі рішення суду, яке вступило в законну силу, не може бути поставлено під сумнів.

Принциповим для ЄСПЛ є наслідування усталеної практики. Професор В. Буткевич наголошує, що у своїх рішеннях ЄСПЛ на перше місце поставив свої попередні рішення (прецеденти) і не відходить від них. На думку вченого, ЄСПЛ, мотивуючи власні судові рішення попередніми прецедентами, фактично зобов’язав держави – учасниці Конвенції поважати ці прецеденти та брати їх за основу аргументації власних позицій при розгляді справ національними судами. Прецедентний характер практики ЄСПЛ закріплений статтею 30 Конвенції, відповідно до якої не допускається, аби отриманий при розгляді справи результат був несумісним з рішенням ЄСПЛ, постановленим раніше.

При цьому дослідники називають певні умови, за яких Конвенція та рішення ЄСПЛ підлягають застосуванню під час здійснення правосуддя. Серед таких умов визначальними є наявність певних правових «прогалин» в національному законодавстві з питань забезпечення прав і свобод, закріплених в Конвенції та додаткових протоколах до неї; необхідність кращого розуміння тих положень законодавства України, які було змінено або доповнено на підставі відповідних рішень ЄСПЛ. Крім того, важливою умовою застосування рішень ЄСПЛ та положень Конвенції є необхідність практичної реалізації принципів верховенства права, справедливості, справедливого балансу, справедливої сатисфакції, які недостатньо деталізовані та досліджені в українському законодавстві.

Водночас М.О. Борисенко у статті «Вплив практики Європейського суду з прав людини на єдність правозастосування в судовій системі України» дійшла висновку про наявність трьох підходів до застосування рішень ЄСПЛ в контексті здійснення судочинства. На думку В.В. Онопенка, один із таких підходів полягає в тому, що норми Конвенції та практика її тлумачення ЄСПЛ застосовуються у нерозривній єдності. Тобто, при здійсненні судочинства судові органи України здійснюють цитування рішень ЄСПЛ поряд із цитуванням норм Конвенції. Другий підхід полягає у використанні практики ЄСПЛ як додаткового аргументу при обґрунтуванні позиції національних судових органів, що базується на відповідних нормах українського законодавства. У третьому випадку практика ЄСПЛ розглядається українськими органами судової влади як тлумачення, що має нормативний характер.

За висновком Л.М. Москвич, якість посилань судів першої та апеляційної інстанцій на практику ЄСПЛ при розгляді справ залишається низькою. Дослідниця стверджує, що наявна не лише відсутність обґрунтованості в способах використання посилань на правові позиції, що містяться в рішеннях ЄСПЛ, а і повна відсутність відповідних посилань. Має місце також некоректне застосування правових позицій ЄСПЛ на підставі фактичної подібності «фабул» справ, без урахування повного комплексу обставин, що мають юридичне значення. Водночас застосування Верховним Судом у своїх рішеннях європейських стандартів прав людини не призводить до розширення практики застосування цих стандартів судами нижчих інстанцій. На думку дослідниці, така ситуація створює перешкоди для уніфікації стандартів у галузі прав і свобод людини та реалізації цілей, на досягнення яких було спрямовано ратифікацію Конвенції та визнання юрисдикції ЄСПЛ.

На думку Д.П. Дорошенко, з метою підвищення спроможності українських судових органів до застосування практики ЄСПЛ при тлумаченні положень про права та свободи людини, слід звернути увагу на Висновок № 9 (2006) Консультативної ради європейських суддів щодо ролі національних суддів у забезпеченні ефективного застосування міжнародного та європейського права. У зазначеному висновку підкреслюється необхідність формального або неформального діалогу між національними та європейськими судовими органами. Відповідальними за застосування європейського права, згідно даного Висновку, є національні суди. Від них у багатьох випадках вимагається пряме застосування європейського права, а також тлумачення національного права у відповідності з європейськими стандартами. Важливим напрямком взаємодії також визнається діалог між суддями з різних країн на персональному рівні. Метою подібного діалогу є утвердження принципу взаємної довіри серед європейських судових систем для сприяння міжнародному обігу національних рішень та спрощення порядку введення таких рішень в дію в різних країнах. Суттєвими перешкодами для застосування національними судами європейського та національного права автори даного Висновку називають проблеми з доступом до інформації, проблеми «психологічного» характеру та конкретні юридичні проблеми.

Щодо ролі практики ЄСПЛ та Суду Європейських Спільнот, у Висновку наголошують на існуванні двох тенденцій. Частіше за все національні суди беруть до уваги рішення таких судів навіть у випадках, коли такі рішення не є обов’язковими. Друга тенденція полягає в тому, що такій судовій практиці надається статус прецеденту, який є обов’язковим для застосування національними судами. Однак, застосування національними судами норм міжнародного права не забезпечує відповідність національного законодавства Рекомендаціям Ради Європи, які розглядаються як норми «м’якого права», тобто не є обов’язковими документами.

Крім того, М.О. Борисенко звертає увагу на існування дискусії, сутність якої полягає в тлумаченні окремих аспектів застосування Конвенції та практики ЄСПЛ українськими судовими органами. Частина дослідників стверджує, що це право належить до права судів загальної юрисдикції, натомість, решта науковців стверджує, що це є професійним обов’язком судді. За висновком дослідниці, застосування практики ЄСПЛ як джерела права при винесенні судових рішень є обов’язковим. Однак, на її думку, відсутність у національному законодавстві чіткого механізму реалізації положень міжнародних договорів, ратифікованих Верховною Радою України, подекуди призводить до нехтування суддями положень Конвенції та практики ЄСПЛ. Дослідниця наголошує, що у питанні тлумачення Конвенції ЄСПЛ базується на духові, а не на букві Конвенції, та розглядає передусім перспективи її застосування, а не значення для минулого. Це свідчить про можливість тлумачення Конвенції у комплексному розумінні та виникнення на цій підставі нових, прихованих аспектів застосування норм Конвенції на основі відповідних рішень ЄСПЛ.

Особливе значення для єдності правозастосовної практики національних судів становлять так звані пілотні рішення ЄСПЛ. Надмірна кількість звернень до ЄСПЛ та перевантаження Суду заявами спонукали до оптимізації його роботи з метою підвищення ефективності захисту прав і свобод людини. Врегулювання процедури прийняття пілотних рішень відбулося в лютому 2011 року. Пілотні рішення ЄСПЛ щодо України мають визначальний вплив на реформування національної правової системи, приведення її до усталених європейських стандартів та єдності судової практики.

Щодо застосування практики ЄСПЛ саме як джерела податкового права слід зазначити наступне. Більшість науковців у галузі фінансового права відносять спори у сфері публічної фінансової діяльності, зокрема, податкові спори, до категорії публічних спорів, які розглядаються під адміністративною юрисдикцією. При цьому дослідники визначають характерні ознаки податкових спорів. Предметом податкового спору є права та обов’язки суб’єктів фінансових правовідносин у сфері публічної фінансової діяльності, що виникає у зв’язку з реалізацією управлінських функцій органами влади, наділеними відповідними владними повноваженнями у сфері оподаткування. При цьому відповідний орган влади або посадова особа обов’язково виступають стороною у спорі. Дослідник О. Головенко називає серед характеристик податкового спору негативне ставлення одного із суб’єктів конкретних фінансово-правових відносин стосовно прийняття, виконання або невиконання владних приписів, закріплених у фінансовому законодавстві.

За висновком судді Шостого апеляційного адміністративного суду О.В. Епель, податкові спори складають приблизно 30 відсотків справ, що розглядаються адміністративними судами. Водночас 80 відсотків судових рішень приймаються на користь платників податків, у зв’язку з допущенням посадовими особами податкових органів чисельних порушень процедури при проведенні податкових перевірок, а також при накладенні податкових зобов’язань. Суддя звертає увагу на проблему надмірного формалізму податкових органів при дослідженні первинної документації, та порушення презумпції правомірності дій та рішень платника податків, встановленої пунктом 4.1.4 статті 4 Податкового кодексу України.

На сьогодні згідно статистичних даних близько 20 відсотків українців вважають, що найбільш ефективним засобом захисту порушених прав є звернення до ЄСПЛ. Однак, науковці застерігають від сприйняття ЄСПЛ в якості «четвертої інстанції». Незважаючи на те, що ЄСПЛ не здійснює розгляд справ у такий саме спосіб, як суд «четвертої інстанції» (як правило, остаточної), часто причиною подання заяви до ЄСПЛ стають непорозуміння на рівні остаточного розгляду справи на державному рівні, а також особливості побудови судової системи держави, громадянином якої є заявник. Згідно сталої практики ЄСПЛ, його роль не полягає у тому, щоб заміняти собою національні суди держав – учасниць. Традиційно ЄСПЛ розглядає справи, які стосуються дотримання державами-учасницями прав і свобод, закріплених у Конвенції та додаткових протоколах до неї (стаття 19 Конвенції). ЄСПЛ по суті є органом, який контролює дотримання державами – учасницями норм міжнародного права. При цьому він не скасовує і не змінює рішень національних судів та не розглядає заяви, спрямовані проти приватних осіб або недержавних інституцій. Стороною у справі завжди повинна бути держава в особі уповноваженого органу державної влади (до компетенції якого входить сфера повноважень, які стали предметом спору). При розгляді справи ЄСПЛ досліджує справу на предмет дотримання гарантованих Конвенцією фундаментальних прав і свобод.

Через відсутність повноважень прямого впливу на правові системи держав – учасниць ЄСПЛ враховує автономність правових систем. Виправлення фактичних чи юридичних помилок національних судів, які могли порушити права та свободи, захищені Конвенцією, або встановлення фактів, що призвели до винесення певного рішення, не є завданням Суду. Так само до завдань ЄСПЛ не входить стандартизація правових та судових систем країн Європи, або дослідження питань доцільності рішень національних судів. Питання сфери і повноважень ЄСПЛ неодноразово розглядалися у низці рішень Суду, при цьому Суд неодноразово звертав увагу, що його завданням не є виправлення фактичних та юридичних помилок національного суду, якщо тільки ці помилки не є явними та не становлять порушення прав і свобод, захищених Конвенцією (рішення у справах «Гарсіа Руїз проти Іспанії», «Перез проти Франції»).

Регулювання прав платників податків прямо не передбачене Конвенцією. Водночас тлумачення положень Конвенції настільки глибоке, що їхнє застосування можливо щодо великого кола питань – зокрема, у податкових спорах. Однак, розширене тлумачення не завжди можливе. Наприклад, стаття 6 Конвенції проголошує, що кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом, який вирішить спір щодо його прав та обов'язків цивільного характеру або встановить обґрунтованість будь-якого висунутого проти нього кримінального обвинувачення. Таким чином, положення даної статті застосовуються виключно при розгляді цивільних та кримінальних справ.

Суддя ЄСПЛ від України, доцент Г.Ю. Юдківська стверджує, що поняття цивільних прав та обов’язків та кримінального обвинувачення є автономними, тобто не завжди співпадають з їх кваліфікацією в національному праві. Таким чином, визначення того, чи є порушене право цивільним правом у розумінні Конвенції, випливає не з формального визначення, а з його змісту. При цьому податкові спори виходять за межі цивільних прав та обов’язків, незважаючи на їх матеріальні наслідки. Однак спори відносно обчислення податкової пені можуть бути визнані кримінальними з точки зору Конвенції. Дослідниця наголошує, що у разі подання скарги із посиланням на статтю 6 Конвенції має бути обґрунтовано її застосування в конкретному цивільному спорі.

Щодо застосування статті 6 Конвенції для цілей розгляду кримінальних справ, ЄСПЛ розробив три критерії: класифікація в національному праві, характер правопорушення та суворість потенційного покарання. Так у випадку, якщо правопорушення визначено як кримінальне в національному законодавстві, воно матиме кримінальний характер у розумінні Конвенції; якщо ж правопорушення визначено як адміністративне, ЄСПЛ досліджуватиме зміст даної процедури. Крім того, важливим є те, чи є та чи інша норма загальнообов’язковою (що також є критерієм класифікації справи як кримінальної) або ж вона стосується певної групи осіб, а також класифікація подібної норми в інших державах – членах Ради Європи, та максимальне покарання за подібне правопорушення. Відповідні критерії були закріплені ще в 1976 році у рішенні ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідердандів».

За словами Г.Ю. Юдковської, ЄСПЛ визнав, що держави – учасники Конвенції можуть надавати податковим органам право переслідування та покарання недобросовісних платників податків. Така система буде сумісною з положеннями статті 6 Конвенції доти, доки платник податків матиме можливість оскаржити в суді рішення, що торкається його інтересів, із дотриманням усіх гарантій, наданих особі положеннями цієї статті.

Яскравим прикладом категорії справ, що віднесено ЄСПЛ до категорії кримінальних у світлі статті 6 Конвенції, є спори із застосуванням значних штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних (на підставі статті 120.1 Податкового кодексу України). ЄСПЛ звертає увагу на важливість дотримання принципів пропорційності та законності втручання, а також необхідності врахування обов’язкової наявності вини у разі застосування штрафів, які мають характер притягнення до кримінальної відповідальності (див. рішення ЄСПЛ у справах «Щокін проти України», «Зеленчук та Цицюра проти України», «J. B. проти Швейцарії»).

Адвокат Є. Морозов у статті «Проблемні питання застосування Верховним судом практики ЄСПЛ у податкових спорах» наголошує, що застосування національними судами практики ЄСПЛ при розгляді справ частково компенсує наявність певних прогалин в українському законодавстві, а також частково вирішує проблему надмірного формалізму судових рішень. Водночас, застосування у судовій практиці висновків ЄСПЛ створює певну правову дилему (оскільки тлумачення правових норм в національному законодавстві та в рішеннях ЄСПЛ суттєво відрізняється). На його думку, проблемним питанням є те, що українські судові органи цитують певні витяги з текстів рішень ЄСПЛ, не беручи до уваги їхній цілковитий зміст, контекст застосування певних правових висновків, які направлені на індивідуалізацію відповідальності у сфері податкового контролю.

З цієї точки зору актуальною проблемою є застосування висновку ЄСПЛ щодо правила «індивідуальної юридичної відповідальності», згідно якого платник податків не повинен нести відповідальність за порушення, допущені його контрагентами (рішення у справах «Булвес АД проти Болгарії», «Бізнес Супорт Центр» проти Болгарії», «Полторацький проти України» тощо). Зокрема, у податкових спорах, де спірною є правомірність формування податкового кредиту та реальність проведення господарських операцій, деякі дослідники наголошують на безпідставності застосування даного висновку, оскілки правовідносини, що розглядаються, є відмінними від правовідносин, щодо яких зроблено відповідний висновок ЄСПЛ.

На думку Р.Р. Вахітова, Конвенція не спрямована на захист економічних прав. Її основним спрямуванням є захист гуманітарних прав з економічною спрямованістю. Досить обмеженим є коло положень Конвенції, на які можна посилатись під час розгляду податкових спорів. З огляду на це дослідник вважає практику ЄСПЛ відносно бідною рішеннями з питань у сфері оподаткування. Однак, П.О. Селезень наголошує, що недостатній рівень відповідної практики ЄСПЛ не впливає на обов’язок держав – учасниць забезпечувати належне виконання рішень ЄСПЛ та реалізації положень Конвенції у сфері оподаткування.

Дослідники К. Андріанов та О.Б. Мезяєв висловлюють позицію, відповідно до якої мають місце негативні оцінки діяльності ЄСПЛ та прийнятих ним рішень з огляду на недостатню легітимацію його активності та заполітизованість, що зростає, а також проблеми, що стосуються незалежності та неупередженості суддів. Як наслідок, спроби залучити ЄСПЛ з метою тлумачення національного законодавства дослідники не вважають надто перспективними, перш за все, у сфері оподаткування.

П.О. Селезень наголошує, що складною є ситуація з перевіркою законопроектів та проектів інших нормативно-правових актів на їх відповідність Конвенції. Відповідні юридичні експертизи проводяться Міністерство юстиції. Однак, висновки щодо невідповідності проекту акта положенням Конвенції не завжди враховуються розробниками та не створюють правових наслідків для останніх. З огляду на це в українському законодавстві з’являються нормативно-правові акти, які суперечать нормам Конвенції та практиці ЄСПЛ. Дослідник звертає увагу на проблеми в українському податковому законодавстві, зокрема на відсутність належних механізмів створення балансу між публічними та приватними інтересами. На практиці ця обставина сприяє виникненню конфліктних ситуацій між податковими органами та платниками податків.

Інший потенційно ефективний засіб забезпечення дотримання Конвенції, в тому числі у податкових спорах, було запроваджено Протоколом № 16 до Конвенції, який набрав чинності в 2018 році. Зазначеним Протоколом передбачено можливість звернення вищих судових установ країн – учасників Конвенції до ЄСПЛ щодо надання консультативних висновків з питань, які стосуються тлумачення або практичного застосування конвенціональних прав і свобод, що стосуються справ, які перебувають у провадженні таких судів. Вищий суд, який має право подібного звернення, визначається державою-учасницею самостійно.

*Апробація результатів дослідження.* Результати кваліфікаційної роботи були обговорені на засіданнях кафедри адміністративного та господарського права Запорізького національного університету. Положення даної кваліфікаційної роботи були враховані автором в ході підготовки наукових статей для опублікування в українській науковій періодиці, під час участі у роботі наукових конференцій: Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів та права в Україні та світі» м. Полтава, 18 листопада 2020 року, Міжнародна науково-практична конференція «Стратегічні пріоритети розвитку економіки, фінансів, обліку і права», м. Полтава, 16 листопада 2020 року.

РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНА ЧАСТИНА

2.1. Визначення поняття джерел податкового права.

Теоретичні підходи до визначення поняття судової практики.

Значення судової практики як джерела права в правових системах різних країн.

Спільні ознаки судової практики та правового прецеденту як джерел права.

Відмінності судової практики від судового прецеденту.

Становлення та реформування податкової системи України.

|  |  |
| --- | --- |
| 1990 – 1993 роки | Утворено Податкову службу України у складі Міністерства фінансів; законодавчо закріплено статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні, а також принципи її побудови; встановлено податки, збори та інші обов’язкові платежі, а також права, обов’язки і відповідальність платників та контролюючі функції податкових органів; податкові платежі з 1992 року регламентуються декретами Кабінету Міністрів України; об’єктом оподаткування визнається валовий прибуток підприємства; ставка прибуткового податку декілька разів переглядається, коливаючись в межах від 10 до 90 відсотків; ставка ПДВ на рівні 28 відсотків, на короткий період на початку 1993 року знижуючись до 20 відсотків; сформовані чіткі податкові механізми, вдосконалено структуру податкових органів та методи контролю. |
| 1994 – 1999 роки | Здійснено заходи щодо оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження на підприємства; об'єктом оподаткування визначено балансовий прибуток платника податку; ставка ПДВ знижується до 20 відсотків, проте податковий тягар залишається досить високим; запроваджено автоматизований банк даних для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб – платників податків, громадяни отримують ідентифікаційний номер; запроваджено марки акцизного збору; відбувається реформування податкової служби України, визнання державної податкової адміністрації центральним органом виконавчої влади, виокремлення місцевих податкових адміністрацій зі складу місцевих державних адміністрацій, створення податкової поліції (згодом податкової міліції); проведено чітке розмежування загальнодержавних та місцевих податків і зборів; запроваджено альтернативні системи оподаткування, в тому числі спрощену систему оподаткування; створено відомчий вищий навчальний заклад для підготовки фахівців у галузі оподаткування. |
| 2000 – 2009 роки | Відбувається формування законодавчої бази щодо покращення взаємовідносин державної податкової служби України з платниками податків; починаючи з 2003 року пріоритетом податкової політики стає усунення податкової дискримінації суб'єктів господарювання та створення однакових умов для всіх платників податків; ліквідовано більшість пільг щодо всіх видів податків, скасовано надання галузевих пільг зі сплати ПДВ, податку на прибуток, а також ввізного мита для підприємців автомобілебудівної галузі; встановлено порядок погашення податкових зобов'язань, нарахування і сплати пені; визначено процедуру оскарження дій органів стягнення та регламентовано дії податкових органів; розпочато підготовку та впровадження Програми модернізації державної податкової служби; скасування більшості податкових пільг та покращення платіжної дисципліни сприяло збільшенню доходів бюджету; запроваджено подання електронної звітності; прийнято низку заходів зі своєчасного відшкодування ПДВ. |
| 2010 – 2014 роки | Розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України в Державну податкову службу України; відбулась кодифікація податкового законодавства шляхом ухвалення Податкового кодексу України; значне скорочення переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів; зниження рівня оподаткування за ПДВ та податком на прибуток; Державну податкову службу України та Державну митну службу реорганізовано в Міністерство доходів і зборів України, яке, в свою чергу, перетворено в Державну фіскальну службу України. |
| 2015 – 2020 роки | Зменшено загальну кількість обов’язкових платежів шляхом їх групування та скасування деяких видів податків і зборів (наприклад, скасування збору за першу реєстрацію транспортного засобу); запроваджено нові правила подання звітності та уточнено вимоги до звітної документації; встановлено нові різновиди штрафних санкцій за неподання, подання з помилками, недостовірними відомостями або з порушенням строків податкової звітності про суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари та послуги; суттєво змінено ставки окремих податків (наприклад, збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб з 15 до 18 відсотків, збільшено ставки акцизного податку). |

Таким чином, починаючи з моменту здобуття незалежності України відбувалися процеси становлення, розвитку та реформування податкової системи України. Однак, на сьогодні більшість науковців стверджує, що податкова система України потребує вдосноналення.

Основні нормативно-правові акти, що виступають джерелами податкового права України, та їх характеристика.

|  |  |
| --- | --- |
| Назва джерела права | Загальна характеристика |
| Конституція України | В статті 13 Основного Закону міститься матеріальна правова норма, відповідно до якої держава забезпечує захист прав усіх суб’єктів права власності і господарювання. Статтею 67 встановлено обов’язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а також усім громадянам щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом.  Відповідно до частини першої статті 92 Конституції України правові засади і гарантії підприємництва, правила конкуренції і норми антимонопольного регулювання, засади зовнішньоекономічної діяльності, митної справи визначаються виключно законами України. Згідно частини другої цієї статті виключно законами України встановлюються Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи.  Деякі дослідники вважають, що Конституція України є лише основою та базисом для розвитку процесуальних норм податкового права, а сам Основний Закон розглядатися в якості джерела податкового права не може. |
| Податковий кодекс України | Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов’язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Визначає функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи. Цей Кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Кодексом України з процедур банкрутства, з банків, на які поширюються норми Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», проведення комплексних перевірок з метою виявлення фінансових рахунків та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зборів на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій. (стаття 1 Податкового кодексу України). Переважна більшість положень набрала чинності 01.01.2011 року. |
| Митний кодекс України | Регулює правила оподаткування товарів митом. Є частиною податкового законодавства України та законодавства України з питань митної справи. Набрав чинності 01.06.2012 року. |
| Закон України «Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування» | Відповідно до цього Закону здійснюється встановлення і скасування зборів на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, їх розмірів та механізмів справляння (пункт 1.4 статті 1 Податкового кодексу України). Набрав чинності 26.06.1997 року. |
| Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» | Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності, які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства (частина перша статті 2 цього Закону). Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності, які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства (частина третя статті 6 цього Закону). Набрав чинності з 01.01.2000 року. |
| Кодекс України з процедур банкрутства | Регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені цим Кодексом (стаття 3 Податкового кодексу України). Надає визначення поняття «грошове зобов’язання» (зобов’язання боржника сплатити кредитору певну грошову суму відповідно до цивільно-правового правочину (договору) та на інших підставах, передбачених законодавством України), до яких належать також зобов’язання щодо сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування (стаття 1 цього Кодексу). Набрав чинності з 21.04.2019 року, введений дію з 21.10.2019 року. |
| Бюджетний кодекс України | Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу (стаття 1 цього Кодексу). Відповідно до Бюджетного кодексу України здійснюється зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів (пункт 9.3 статті 9 Податкового кодексу України), а також зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів (пункт 10.5 статті 10 Податкового кодексу України). Набрав чинності з 01.01.2011 року (за винятком окремих положень). |
| Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» | Цей Закон визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. Дія його поширюється на усіх суб’єктів господарювання, їх господарські одиниці та представників (уповноважених осіб) суб’єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі (абзац перший Преамбули до цього Закону). Набрав чинності з 01.01.2001 року. |
| Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» | Цей Закон визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку. Набрав чинності з 01.01.2011 року, частина положень набрала чинності з 01.01.2014 року. |
| Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами | Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 року № 916, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 23.12.2015 року за № 1617/28062. Визначає процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів під час адміністративного оскарження. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору (пункт 2 цього Порядку).  Цей Порядок не застосовується щодо оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб та інших працівників, якщо спеціальним законом встановлено інший порядок оскарження таких рішень, дій або бездіяльності, а також при оскарженні постанов, прийнятих у справах про адміністративні правопорушення. У разі якщо скарга стосується оскарження декількох рішень контролюючого органу, щодо частини яких існує інший порядок оскарження, вимоги цього Порядку застосовуються відносно тих рішень, стосовно яких не передбачені інші процедури оскарження (пункт 3 цього Порядку).  Попередній Порядок було затверджено в грудні 2013 року Міністерством доходів і зборів України. Порядок замінив підзаконні нормативно-правові акти, що визначали захист прав платників у досудовому порядку, а також більше деталізував процесуальні норми податкового права у сфері адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. |
| Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах | Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 року № 271, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 29.04.2015 року за № 484/26929. Порядок визначає процедуру приймання, реєстрації, розгляду звернень громадян, контролю за виконанням доручень за результатами розгляду звернень громадян та дотриманням строків їх розгляду, основні вимоги до організації і проведення особистого прийому громадян та ведення діловодства за зверненнями громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах (пункт 1 Порядку). |
| Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість | Затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 року № 569, набрав чинності з дня опублікування. Визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків. |

Види обов’язкових платежів, встановлених Податковим кодексом України.

|  |  |
| --- | --- |
| Загальнодержавні податки | Згідно пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу України, до загальнодержавних податків належать:   * податок на прибуток підприємств; * податок на доходи фізичних осіб; * податок на додану вартість; * акцизний податок; * екологічний податок; * рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов’язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (підпункт 14.1.217 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України); * мито (частиною другою статті 271 Митного кодексу України встановлено, що в Україні застосовуються ввізне мито, вивізне мито, сезонне мито та особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпортний збір).   Установлення загальнодержавних податків та зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється (пункт 9.4 статті 9 Податкового кодексу України). |
| Загальнодержавні збори | Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року № 71-VIII внесено зміни до Податкового кодексу України, в тому числі – до пункту 9.1 статті 9 цього Кодексу. В результаті внесених змін з положень даного пункту було виключено збір за першу реєстрацію транспортного засобу, фіксований сільськогосподарський податок, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Натомість збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів було віднесено до видів рентної плати (яка, в свою чергу, є різновидом загальнодержавних податків).  Відповідно до пункту 16-1 підрозділу 10 розділу ХХ. «Перехідні положення» Податкового кодексу України тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір. Зазначені зміни набрали чинності з 01.01.2015 року. |
| Місцеві податки | Згідно пункту 10.1 статті 10 Податкового кодексу України, до місцевих податків належать:   * податок на майно, який складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; плати за землю; транспортного податок (пункт 265.1 статті 265 Податкового кодексу України); * єдиний податок (сплачується з доходу фізичної особи – підприємця згідно із спрощеною системою оподаткування згідно Податкового кодексу України.   Місцеві ради обов’язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі) (пункт 10.2-1 статті 10 Податкового кодексу України). |
| Місцеві збори | Згідно пункту 10.2 статті 10 Податкового кодексу України, до місцевих зборів належать:   * збір за місця для паркування транспортних засобів; * туристичний збір. |
| Спеціальні податкові режими | Статтею 11 Податкового кодексу України встановлено, що Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно цим Кодексом. Спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом.  Згідно положень розділу XIV. «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України встановлено правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку. Статтею 291 Податкового кодексу України визначено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. |

Зазначений перелік не є вичерпним. Податкове законодавство України складається з великого обсягу нормативно-правових актів. На думку Н.С. Хатнюк, оскільки питання оподаткування тісно переплітаються з усіма сферами правової дійсності українського суспільства, цілком логічно, коли правове регулювання податкових правових відносин відображено у великій кількості нормативно-правових актів. У той же час велика кількість правових джерел ускладнює розуміння окремих податкових правових норм та може сприяти неоднозначному їх трактуванню як платниками податків, так і посадовими особами контролюючого органу.

Класифікація обов’язкових платежів, що стали основним джерелом фінансування бюджету ЄС (наднаціональна квазіподаткова система ЄС).

|  |  |
| --- | --- |
| Види обов’язкових платежів | Пояснення |
| Правовий режим адміністрування та справляння сільськогосподарських податків | До зазначеного різновиду обов’язкових платежів в країнах ЄС входять:   * податок на імпортну та експортну сільськогосподарську продукцію при операціях із зовнішньоторговими партнерами з країн, що не входять до складу ЄС; * податок на цукор, що сплачується компаніями, які виробляють цукор у державах – членах ЄС; * податок на ізоглюкозу, що сплачується разом із податком на цукор. |
| Правовий режим адміністрування та справляння мита, стягнуті в ЄС | Виконують переважно протекціоністську функцію та мають дві основні форми: антидемпінгові мита (застосовуються частіше та регулярніше) та компенсаційні мита. Правову основу застосування митних зборів становлять законодавство ЄС, міжнародні угоди ЄС про вільну торгівлю та Генеральна угода з тарифів та торгівлі, учасником якої є ЄС.  Мита встановлюються на зовнішніх кордонах ЄС щодо імпортних та експортних товарів і визначаються з урахуванням таких товарних характеристик:   * тарифікація: здійснюється на основі комбінованої номенклатури товарів за відповідним кодом товару; * походження: визначається Митним кодексом ЄС; * кількість товарів; * митна вартість товарів: визначається Митним кодексом ЄС; * тарифна ставка: встановлюється відповідно до реєстру ЄС Єдиним митним тарифом. |
| Правовий режим адміністрування та справляння податку на додану вартість | Вважається найбільш перспективним з погляду фінансування діяльності ЄС. Наявність ПДВ у податковій системі держави є обов’язковою умовою її приєднання до ЄС, оскільки надходження від цього податку є одним із основних джерел формування спільного бюджету ЄС. Розмір ставки ПДВ визначається державами – членами ЄС самостійно у межах, встановленим спільними нормативно-правовими актами ЄС. Доходи, що надходять до бюджету ЄС від сплати ПДВ є своєрідною відсотковою надбавкою до ставки ПДВ у державах – членах, встановленою рішенням Ради Європи. |
| Правовий режим адміністрування та справляння податку на доходи фізичних осіб, які працюють в апараті ЄС | Податок обчислюється за прогресивною шкалою в розмірі від 5 до 45 відсотків і надходить у дохід ЄС.  Відповідно до статті 13 Протоколу про привілеї та імунітети ЄС службовці та посадові особи ЄС звільняються від оплати національних податків з винагород та інших виплат, що здійснюються в рамках ЄС. |

Основні недоліки податкової системи в Україні.

Реформи в українському податковому законодавстві, здійснені з метою адаптації законодавства до вимог ЄС.

Основні етапи гармонізації податкового законодавства України до вимог стандартів ЄС.

Основні вимоги щодо підвищення ефективності податкової системи України.

Система заходів, необхідна для науково-аналітичного та методологічного процесу адаптації податкового законодавства України до вимог і стандартів ЄС.

2.2. Особливості застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права в Україні.

Основні засоби імплементації практики ЄСПЛ та положень Конвенції в національну правову систему України.

Класифікація податкових спорів.

|  |  |
| --- | --- |
| За суб’єктами податкового спору | * Спори між платником податків – фізичною особою і податковим органом; * спори між платним податків – фізичною особою – суб’єктом підприємницької діяльності і податковим органом; * спори між платником податків – юридичною особою і податковим органом; додаткову класифікацію може бути введено за видами юридичних осіб; * спори між платником податків – нерезидентом – фізичною особою і податковим органом; * спори між платником податків – нерезидентом – юридичною особою і податковим органом.   У фаховій літературі виділяють також три групи суб’єктів податкових конфліктів: державу (в особі органів владних повноважень, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), органи державної податкової служби та платників податків і зборів. Податкові спори зазвичай виникають між представниками останніх двох груп суб’єктів щодо виконання та реалізації взаємних прав та обов’язків.  Окремо дослідники класифікують податкові спори за суб’єктами прийняття рішення, які можна оскаржувати в адміністративному порядку. |
| За предметами податкового спору | * Спори, що виникають із нанесення шкоди незаконними актами податкових органів або незаконними діями (бездіяльністю) їх посадових осіб; * спори про виконання компетентними органами державної влади податкового законодавства.   Окремо дослідники класифікують податкові спори за ознакою оскарження різних видів податків (податку на додану вартість, акцизного податку, місцевих податків і зборів тощо).  Дослідник В.В. Тильник до предмету податкового спору відносить суб’єктивні права і обов’язки учасників податкових правовідносин і зазначає, що такий спір може включати в себе і суб’єктивні публічні права та обов’язки, та водночас законність ненормативних актів у сфері оподаткування. |
| За рішеннями, які приймаються податковими органами, та оскаржуються у разі неправомірності | * Спори щодо оскарження податкових повідомлень – рішень про визначення сум податкових зобов’язань, граничні строки сплати грошового зобов’язання та/або строки виправлення платником податків податкової звітності; * спори щодо оскарження податкових вимог – письмових вимог податкових органів до платників податків щодо погашення сум податкового боргу; * спори щодо оскарження індивідуальних податкових консультацій; * спори щодо оскарження нормативно-правових актів у сфері оподаткування (зокрема, постанов Кабінету Міністрів України); * спори щодо оскарження наказів податкових органів, винесених у зв’язку з проведенням податкової перевірки.   Перелік рішень податкового органу, що є предметом спору, може бути значно розширений (наприклад, рішення про розподіл суми податкового боргу між платниками податків, які виникають у результаті реорганізації; поширення податкової застави на майно платника податків тощо). |
| За предметом оскарження | * Оскарження суми податкового зобов’язання, що було визначене податковим органом у зв’язку з причинами, які не пов’язані з порушенням законодавства; * оскарження суми податкового зобов’язання, та у низці випадків – штрафних санкцій, що були визначені податковим органом у зв’язку виявленим порушенням вимог законодавства з боку платника податків; * оскарження відмови в наданні бюджетного відшкодування ПДВ або затягування податком органом такого відшкодування; * оскарження вимоги про сплату податкового зобов’язання, яке зазначено платником податків у декларації, але не сплачено вчасно; * оскарження вимоги про сплату узгодженої суми грошового зобов’язання, що було визначено в податковому повідомленні за рішенням податкового органу, яке платник податків не сплачує у встановлені строки; * оскарження відмови у наданні податкової консультації або наданої індивідуальної податкової консультації; * оскарження нормативно-правового акта у галузі оподаткування; * оскарження дій або бездіяльності податкового органу; * оскарження рішень та дій податкового органу, вчинених у ході проведеної ним перевірки; * спори про відшкодування збитків або шкоди, завданої незаконними діями чи бездіяльністю податкових органів, їх посадових осіб. |
| За підставами виникнення податкового спору | * Спори, що виникли через неправильне тлумачення норми права; * спори, що виникли через незастосування норми права, яку необхідно застосувати; * спори, що виникли через застосування норми, яку не може бути застосовано; * спори, що виникли через порушення норм та порядку податкових перевірок; * спори про донарахування податків, застосування штрафних санкцій; * спори щодо незаконного накладення арештів на рахунки та майно платників податків тощо. |
| За характером спору | * Спори з питань права, які виникають у зв’язку з різним тлумаченням або застосуванням окремих норм матеріального права (зокрема, норм податкового та цивільного законодавства); * спори з питань факту, що виникають через різну оцінку обставин справи її учасниками та стосуються оподаткованої діяльності платника податків; * спори щодо порушення податковим органом встановленої законом процедури вчинення заходів податкового контролю або провадження у справах щодо правопорушень у сфері оподаткування. |

Основні категорії скарг до ЄСПЛ у сфері оподаткування.

|  |  |
| --- | --- |
| Основний зміст скарг заявників | Приклади рішень ЄСПЛ |
| Порушення права на справедливий судовий розгляд: рішення податкового управління стосовно податкових штрафів було виконано у примусовому порядку ще до прийняття судом ухвали щодо обов’язку сплатити такі санкції; без належного забезпечення судового розгляду донараховано суму податку. | «Яношевич проти Швеції», заява № 34619/97; «Компанія «Вестберга Таксі Актіеболаг» та Вулич проти Швеції», заява № 36985/97; «Jussila v. Finland». |
| Порушення права особи на доступ до суду, та на розгляд справи безстороннім судом. | «Фельдман проти України», заяви № 76556/01 та 38779/04; «Мацюк проти України», заява № 1751/03. |
| Затягування податковими органами судового розгляду справи. | «J. B. v. France»; «Kadri v. France»; «Смірнов проти України, заява № 1409/03; «Сокор проти України», заява № 49009/07. |
| Непроведення у строки, встановлені законодавством, сум надлишково сплаченого податку. | «Ракітін проти України», заява № 7675/04. |
| Відшкодування фізичним особам шкоди, завданої неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб податкового органу при здійсненні ними своїх повноважень. | «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України», заява № 70297/01; «Вергельський проти України», заява № 19312/06. |
| Зобов’язання платника надати документи, що могли б стати підставою для притягнення його до відповідальності за порушення податкового законодавства. | «J. B. v. Switzerland», заява № 31827/96. |
| Дискримінація при наданні пільг в оподаткуванні, тобто порушення ст. 14 Конвенції в поєднанні зі ст. 1 протоколу № 1 до неї. | «Бурден проти Сполученого Королівства», заява № 13378/05. |
| Порушення майнових прав заявника в частині недотримання національними органами вимог законодавства щодо застосування підходу, найбільш сприятливого для заявника – платника податку, при неоднозначному трактуванні останнім національного законодавства. | «Щокін проти України**»**, заяви № 23759/03 та № 37943/06. |
| Порушення права на повагу до приватного та сімейного життя в частині позбавлення заявників процесуальних гарантій у процесі прийняття рішення щодо їхнього права на житло та ненадання судами адекватного обґрунтування для відхилення аргументів заявників щодо застосування відповідного законодавства та нездійснення оцінки такого заходу, як виселення, в контексті пропорційності його застосування. | «Кривіцька та Кривіцький проти України». |
| Зменшення ставки податку відповідно до нормативного акта, застосованого до даних відносин. | «Феррадзіні проти Італії», заява № 44759/98. |

Ключові позиції ЄСПЛ щодо спорів у сфері оподаткування.

2.3. Характеристика рішень ЄСПЛ щодо порушень прав людини у податкових спорах.

Справа «Щокін проти України»: заяви № 23759/03 від 17.06.2003 року та 37943/06 від 06.06.2006 року, остаточне рішення від 14.01.2011 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | У березні 2002 року заявник подав до Державної податкової інспекції у Жовтневому районі м, Харкова (далі – ДПІ) податкову декларацію про доходи за 2001 рік. У декларації зазначалась сума прибуткового податку, сплачена заявником у 2001 році, та виокремлювалось, зокрема, два види доходу: (а) дохід, одержаний за місцем основної роботи заявника та (b) дохід, одержаний не за місцем основної роботи. Що стосується першого виду доходу, податок було обчислено за ставкою прогресивного оподаткування доходів, як цього вимагає частина 1 статті 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», № 13-92 від 26.12.1992 (далі – Декрет). Що стосується другого виду доходу, податок було обчислено за фіксованою 20 % ставкою, як цього вимагає частина 3 статті 7 Декрету.  Аналогічне обчислення податкової ставки здійснено заявником у податкових деклараціях про доходи за 2002 та 2003 роки, поданих відповідно у березні 2003 року та у березні 2004 року.  На підставі декларацій заявника ДПІ було надіслано заявникові у квітні 2002 року, квітні 2003 року та у квітні 2004 року податкові повідомлення про стягнення з нього додаткових сум податкової заборгованості. Суми, що підлягали виплаті, було збільшено в результаті застосування ставки прогресивного оподаткування доходу, одержаного заявником не за місцем основної роботи. Перерахунок було здійснено відповідно до Інструкції «Про прибутковий податок з громадян», затвердженої наказом Головної державної податкової інспекції від 21.04.1993 року № 12 (далі – Інструкція). Не погодившись із діями ДПІ, в травні 2002 року, в липні 2003 року та в серпні 2004 року заявник звернувся до районного суду із позовними заявами про скасування податкових повідомлень від 09.04.2002 року, від 22.04.2003 року та від 26.04.2004 року відповідно. |
| Національне законодавство | Стаття 67 Конституції України передбачає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.  Підпункт 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року передбачає, що в разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів допускають неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, рішення приймається на користь платника податків.  Частина 1 статті 7 Декрету містила таблицю ставок прогресивного оподаткування доходів, одержаних платником податків за місцем його основної роботи. У таблиці вживалось поняття офіційної мінімальної заробітної плати, яке було підставою для визначення ставки прогресивного оподаткування, що застосовувалася в конкретному випадку. Частина 2 статті 7 Декрету передбачала, що суми авторських винагород, що виплачувалися спадкоємцям повторно (неодноразово), оподатковуються за наведеними у частині 1 статті 7 Декрету ставками, збільшеними вдвічі, але не більше 70 %. Частина 3 статті 7 Декрету встановлювала фіксовану 20 % ставку податку на суми доходів, одержуваних платником податків не за місцем його основної роботи. Стаття 23 Декрету передбачала, що інструкція щодо застосування цього Декрету видаватиметься Головною державною податковою інспекцією України.  Указом Президента України № 519/94 «Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» від 13.09.1994 року було запроваджено нову таблицю ставок прогресивного оподаткування доходів платників податків. У таблиці вживалось поняття місячного неоподатковуваного доходу, який був підставою для визначення ставки прогресивного оподаткування, що застосовувалася в конкретному випадку. В Указі зазначалось, що установлені ним ставки прогресивного оподаткування застосовуються до сум заробітної плати та інших доходів громадян, нарахованих з 01.10.1994 року.  Підпункт 7.1 пункту 7 Інструкції містив таблицю ставок прогресивного оподаткування доходів, одержаних платником податків за місцем його основної роботи.  Підпункт 7.3 пункту 7 Інструкції передбачав, що місцеві державні податкові інспекції провадять перерахунки податку з доходів, одержаних не за місцем основної роботи, відповідно до таблиці ставок прогресивного оподаткування, встановленої підпунктом 7.1 пункту 7 Інструкції. |
| Рух справ в національних судах | Рішенням суду першої інстанції від 04.07.2002 року задоволено позовні вимоги заявника та скасовано податкове повідомлення від 09.04.2002 року. Суд дійшов висновку, що для доходу, одержаного не за місцем основної роботи, Декрет передбачав спеціальну податкову ставку за дохід, одержаний не за місцем основної роботи. На відміну від Інструкції, Декрет не встановлював жодного перерахунку цього виду доходу на підставі застосування ставки прогресивного оподаткування. Районний суд зазначив, що відповідно до статті 67 Конституції України громадяни зобов'язані сплачувати податки і збори тільки в порядку, встановленому законом, а не підзаконним нормативним актом. ДПІ подала апеляційну скаргу.  Рішенням суду апеляційної інстанції від 18.12.2003 року, яке залишено без змін Верховним Судом України 16.04.2003 року рішення суду першої інстанції скасовано, у задоволенні позову відмовлено. За висновками судів апеляційної та касаційної інстанцій, Інструкція була видана у встановленому законом порядку та мала на меті деталізувати відповідні положення Декрету. Відповідно дії ДПІ при застосуванні Інструкції було визнано законними.  Рішенням суду першої інстанції від 20.04.2005 року, яке залишено без змін рішенням суду апеляційної інстанції від 30.06.2005 року та рішенням суду касаційної інстанції від 19.04.2006 року у задоволенні позову про скасування податкового повідомлення від 22.04.2003 року відмовлено. Вищий адміністративний суд України, розглядаючи справу по суті, дійшов висновку, що Декрет передбачав тільки одну шкалу ставок прогресивного оподаткування, яка, таким чином, мала бути застосована до всіх доходів заявника, та дійшов висновку про те, що перерахунок податку було здійснено відповідно до закону.  Рішенням суду першої інстанції від 21.07.2005 року, яке залишено без змін рішенням суду апеляційної інстанції від 25.10.2005 року та рішенням суду касаційної інстанції від 09.03.2006 року у задоволенні позову про скасування податкового повідомлення від 26.04.2004 року відмовлено. Суди дійшли висновку, що перерахунок податку було здійснено відповідно до закону. |

Розглянувши справу, ЄСПЛ дійшов висновку, що мало місце порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції. ЄСПЛ визнав, що тлумачення та застосування національного законодавства є прерогативою національних органів. Суд, однак, зобов'язаний переконатися в тому, що спосіб, в який тлумачиться і застосовується національне законодавство, призводить до наслідків, сумісних з принципами Конвенції з точки зору тлумачення їх у світлі практики Суду. Суд зазначає, що Декрет, який мав силу закону України, чітко встановлював фіксовану 20 % ставку податку з доходу, одержуваного не за місцем основної роботи. Однак податкові органи та суди проігнорували цю норму та застосували ставку прогресивного оподаткування до цього виду доходу, тим самим наклавши на заявника додаткові зобов'язання зі сплати загального прибуткового податку. Національні суди не висловились з питання застосування частини третьої статті 7 Декрету, незважаючи на той факт, що заявник порушував його під час кожного національного провадження. Суд зазначає, що посилання судами на Інструкцію не є доцільним, оскільки, відповідно до статті 23 Декрету, Інструкція може регулювати лише питання застосування Декрету і не може встановлювати жодні норми, які б суперечили цьому правовому акту.

За висновком Суду відповідні правові акти того часу явно суперечили один одному. У результаті цього національні органи на свій власний розсуд застосували протилежні підходи щодо співвідношення цих правових актів. На думку Суду, відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника. ЄСПЛ зобов’язав Україну виплатити заявникові 1200 євро відшкодування моральної шкоди та 1500 євро компенсації судових витрат.

Справа «Інтерсплав проти України»: заява № 803/02 від 06.12.2001 року, остаточне рішення від 09.01.2007 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Компанія «Інтерсплав» займалася виробництвом товарів, використовуючи вторинний металевий брухт, придбаний в Україні з 20% ставкою ПДВ. Основна частина продукції відправлялася на експорт з 0% ставкою ПДВ. Заявник, таким чином, мав право на відшкодування ПДВ, відповідно до ціни, встановленої на металобрухт. З квітня 1998 року відшкодування ПДВ заявникові систематично затримувалось у зв’язку з тим, що Державна податкова інспекція у м. Свердловську не підтверджувала суми, які зазначив заявник. З цієї ж причини заявник не міг отримати компенсацію за затримку у відшкодуванні ПДВ. Скарги до ДПА у м. Свердловську, ДПА України, прокурору м. Свердловська та до Генеральної прокуратури України не дали бажаного результату. |
| Національне законодавство | Згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» відшкодування ПДВ має бути здійснене протягом місяця з дня подання заявником відповідних розрахунків до податкової інспекції за місцем свого знаходження. Якщо відшкодування затримується, виплачується компенсація. Обидві виплати (відшкодування та компенсація) здійснюються Державним казначейством України після отримання висновку відповідного державного податкового органу.  Згідно з Порядком відшкодування податку на додану вартість, затвердженим спільним наказом Державної податкової адміністрації України та Головного управління Державного казначейства України N 209/72 від 02.07.1997 року, відшкодування ПДВ здійснюється Державним казначейством України за висновками податкових органів або за рішенням суду. Відшкодування ПДВ здійснюється протягом п'яти днів після того, як податкові органи надали підтвердження суми, яка вимагалась. |
| Рух справ у національних судах | У період з 1998 року по 2007 рік заявник ініціював понад 140 судових проваджень до Господарського суду Луганської області у справах проти Державної податкової інспекції у м. Свердловську та відділення Державного казначейства України з метою отримання компенсації за затримку у відшкодуванні ПДВ.  У провадженнях, які мали місце протягом 1999 – 2000 років, заявник просив суд зобов'язати податкову інспекцію підтвердити суми компенсацій, що належать заявникові. Суд виніс рішення на користь заявника та зобов'язав податкову інспекцію надати відповідне підтвердження сум, які вимагав заявник.  У провадженнях, які мали місце протягом 2001 – 2003 років, заявник змінив предмет позову та просив суди присудити йому суми, що включали відшкодування ПДВ та компенсацію. У період між 2001 та 2004 роками суд виносив рішення на користь заявника та присуджував йому суми, які він вимагав. Суд підтвердив право заявника на отримання компенсації за різні затримки у відшкодуванні ПДВ.  Рішення суду, винесені між 1999 та 2002 роками, були  виконані у періоди, що коливались від чотирьох днів до двох років і восьми місяців. Відповідно до тверджень заявника рішення, винесене 18 березня 2003 року, станом на лютий 2004 року залишалось невиконаним. 17 березня 2004 року заявник подав скаргу до  Господарського суду Луганської області на дії відділення Державного казначейства у м. Луганську та Державної податкової інспекції у м. Свердловську, оскільки останні відмовлялись виконати рішення, винесені вищезазначеним судом у період між  березнем 2003 року та лютим 2004 року. 24 травня 2004 року суд виніс рішення на користь заявника  та зобов'язав відповідачів виконати відповідні рішення. Заявник стверджував, що станом на 18 червня  2004 року сума заборгованості держави перед підприємством, що підтверджена рішеннями суду, складала 26 363 200,00 грн. (приблизно 4 119 250 євро). |

Розглянувши справу, ЄСПЛ дійшов висновку, що мало місце порушення майнового інтересу заявника, закріпленого статтею 1 Першого протоколу до Конвенції. ЄСПЛ зазначив, що з квітня 1998 року дії державних органів завадили заявникові повернути заявлені суми ПДВ та створили ситуацію постійної невизначеності. Систематичний характер затримки виплати відшкодування ПДВ (навіть після того, як рішення суду були винесені на користь заявника) з боку державних органів призвів до надмірного тягаря, покладеного таким чином на заявника. Суд дійшов висновку, що втручання у право власності було непропорційним. Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном. ЄСПЛ зобов’язав Україну виплатити заявникові 25000 євро відшкодування матеріальної шкоди та 560 євро компенсації судових витрат.

Справа «Сєрков проти України»: заява № 39766/05 від 25.10.2005 року, остаточне рішення від 07.10.2011 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Заявник є приватним підприємцем, який зареєстрований платником єдиного (уніфікованого) податку відповідно до Указу Президента від 03.071998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» (далі – Указ № 727) з подальшими змінами. У період між березнем і липнем 2004 року, коли заявник ввозив товари на митну територію України, митні органи вимагали від нього сплатити ПДВ відповідно до Закону України від 03.04.1997 року «Про податок на додану вартість» (далі – Закон про ПДВ). Загальна сума ПДВ, нарахованого митними органами, становила 214 107,19 грн. Заявник сплатив ПДВ, як це вимагалось. Однак, не погодившись із діями митних органів, в серпні 2004 року звернувся до суду із позовом про повернення сплаченого ПДВ. |
| Національне законодавство | На час подій стаття 2 Закону про ПДВ, передбачала, що будь-яка фізична особа або юридична особа, яка ввозить товари з метою використання або споживання таких товарів на митній території України, вважається платником ПДВ, за винятком фізичних осіб, які не були зареєстровані як платники ПДВ і які ввозили товари в обсягах, що не підлягають оподаткуванню. 25.03.2005 року до цього положення було внесено зміни, які передбачали, що воно застосовується до операцій з імпорту незалежно від того, який режим оподаткування було обрано імпортером. Відповідно до пунктів 3.1.1 і 3.1.2 Закону про ПДВ застосовувався як до операцій із купівлі-продажу, так і до операцій з імпорту. Пункт 11.4 Закону передбачав, що зміни порядку стягнення ПДВ можуть запроваджуватися лише шляхом внесення змін до цього Закону.  Стаття 1 Закону України від 19.10.2000 року «Про державну підтримку малого підприємництва» передбачала, що суб'єктами малого підприємництва, серед іншого, є фізичні особи, зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності. Згідно зі статтею 11 Закону до таких суб'єктів малого підприємництва може застосовуватися спрощена система оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності. Ця система передбачає заміну податків та зборів єдиним (уніфікованим) податком.  Стаття 4.4.1 Закону України від 21.12.2000 року «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачала, що у разі якщо норма закону або іншого нормативного акта, виданого на основі закону, або якщо норми різних законів або нормативних актів дозволяють неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Пункт 1 Указу № 727 передбачає, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності може застосовуватись до суб'єктів підприємницької діяльності, які протягом року найняли за трудовими договорами щонайбільше десять працівників і річний прибуток яких від реалізації товарів, робіт та послуг не перевищує 500 000 грн. Пункт 6 Указу № 727 передбачає, що суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків. |
| Рух справи в національних судах | Рішенням суду першої інстанції у задоволенні позову відмовлено. Суд зазначив, що принципи, встановлені статтею 11 Закону про мале підприємництво, не могли застосовуватись до ПДВ, оскільки до Закону про ПДВ не було внесено відповідних змін, що вимагались пунктом 11.4 статті 11 Закону про ПДВ. У той же час, положення статей 2 та 3 Закону про ПДВ визначали, що з операцій, здійснюваних заявником, стягується ПДВ. Тому суд дійшов висновку, що Закон про ПДВ не встановлює жодних винятків для приватних підприємців, які підпадають під дію спрощеної системи оподаткування. Більше того, беручи до уваги пункт 1 Указу Президента, що визначав критерії реєстрації згідно зі спрощеною системою оподаткування, суд визнав, що така система передбачала звільнення від сплати ПДВ лише стосовно операцій із купівлі-продажу та не поширювалася на операції з імпорту.  Суд апеляційної інстанції скасував рішення суду першої інстанції та ухвалив постанову на користь заявника, зазначивши, що законодавство України встановлює загальну та спрощену системи оподаткування. Остання передбачає заміну ПДВ та інших податків і зборів єдиним (уніфікованим) податком. Оскільки заявник був зареєстрований згідно зі спрощеною системою оподаткування, суд першої інстанції неправильно посилався на Закон про ПДВ на підтримку висновку, що з операцій з імпорту, здійснюваних заявником, стягувався ПДВ. Харківський апеляційний господарський суд зазначив, що пункт 1 Указу Президента визначав лише умови застосування спрощеної системи оподаткування та не розрізняв операції підприємницької діяльності, що звільняються від сплати ПДВ. У той же час, пункт 6 Указу Президента передбачав підстави для звільнення від сплати ПДВ без будь-яких застережень щодо типу операцій підприємницької діяльності.  Вищий господарський суд України скасував постанову апеляційного суду та залишив без змін рішення суду першої інстанції. Суд послався на Закон про ПДВ, який передбачав, що з операцій із купівлі-продажу, так само як і з операцій з імпорту, стягується ПДВ.  28.04.2005 року колегія суддів Верховного Суду України відмовила в порушенні касаційного провадження з перегляду постанови Вищого господарського суду від 02.02.2005 року у справі заявника. |

ЄСПЛ проаналізував судову практику в судах України з аналогічного питання та визнав, що можуть існувати переконливі причини для перегляду тлумачення законодавства, яким слід керуватись. Сам Суд, застосовуючи динамічний та еволюційний підходи в тлумаченні Конвенції, у разі необхідності може відходити від своїх попередніх тлумачень, тим самим забезпечуючи ефективність та актуальність Конвенції. Проте Суд не вбачає жодного виправдання для зміни юридичного тлумачення, з якою зіткнувся заявник. Насправді, Верховний Суд України не навів жодних аргументів, щоб пояснити відповідну зміну тлумачення. Така відсутність прозорості мала обов'язково вплинути на довіру суспільства та віру в закон. З огляду на обставини цієї справи Суд вважає, що спосіб, у який національні суди тлумачили відповідні положення законодавства, негативно вплинув на їхню передбачуваність. ЄСПЛ також зазначає, що можливість таких різних тлумачень одних і тих самих положень законодавства головним чином була спричинена неналежним станом національного законодавства з цього питання. Правила, які було закріплено в Указі Президента та в Законі про ПДВ, надавали необґрунтовану свободу вибору щодо тлумачення того, яким чином вони можуть співвідноситись, а також розуміння чіткої сфери їх застосування та значення їх вимог. Відповідно, на думку Суду, відсутність необхідної передбачуваності та чіткості національного законодавства з такого важливого фіскального питання, яка призводила до його суперечливого тлумачення судом, порушує вимоги Конвенції щодо «якості закону». Суд зазначив, що національні суди під час розгляду справи обрали найменш сприятливе для заявника тлумачення закону та встановив порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції. На користь заявника було присуджено 23000 євро відшкодування матеріальної шкоди та 4000 євро відшкодування моральної шкоди.

Справа «Ракітін проти України»: заява № 7675/04 від 18.12.2003 року, остаточне рішення від 11.01.2007 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | 08.04.2003 року Крюківський районний суд м. Кременчука зобов’язав Кременчуцьку об’єднану державну податкову інспекцію виплатити заявнику 113984,80 грн. надлишково сплаченої суми податку. Після відкриття виконавчого провадження податкова інспекція відмовилась виконувати рішення суду із посиланням на те, що зазначені кошти мають бути стягнуті з Державного казначейства. Після прийняття районним судом трьох різних за змістом рішень про роз’яснення судового рішення від 08.04.2003 року, зазначене рішення суду було повністю виконане 21.06.2006 року і лише після комунікації до Кабінету Міністрів України заяви скаржника до ЄСПЛ. |
| Національне законодавство | Стаття 124 Конституції України передбачає, що судові рішення ухвалюються судами іменем України і є обов’язковими до виконання на всій території України.  Виконання судового рішення на час виникнення обставин справи регулювалося Законами України «Про виконавче провадження» від 21.04.1999 року та «Про Державну виконавчу службу» від 24.03.1998 року. |

Суд встановив порушення пункту 1 статті 6 та статті 13 Конвенції, а також порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції. ЄСПЛ зробив висновок про відсутність у заявника доступу до ефективного засобу юридичного захисту на національному рівні та на відшкодування шкоди, завданої заявнику затримкою в цій справ. На користь заявника було присуджено 1000 євро на відшкодування моральної шкоди та 600 євро на відшкодування судових витрат.

Правовідносини, подібні до тих, що були предметом розгляду в зазначеній справі, також було досліджено ЄСПЛ у справі «Лісовол проти України» (заява № 22343/04 від 11.06.2004 року, остаточне рішення від 25.09.2008 року), в якій також було визнано порушення пункту 1 статті 6 та статті 13 Конвенції та призначено грошове відшкодування в якості сатисфакції.

Справа «Сокор проти України»: заява № 49009/07 від 26.10.2007 року, остаточне рішення від 09.12.2010 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | З вересня 1999 року до листопада 2000 року заявниця була директором філії приватного підприємства в м. Києві. 24.11.2000 року цю філію було ліквідовано. Однак, за твердженням заявниці, місцеві податкові органи продовжували зазначати її як директора філії у податкових документах, зобов’язували її подати та підписувати певні документи від імені філії та надати пояснення щодо податкових документів, які стосувались діяльності філії. Не погодившись із діями податкових органів, заявниця звернулася до суду. |
| Рух справи в національних судах | Провадження у справі тривало з 21.03.2001 року до 17.12.2009 року. При цьому на період з 26.04.2001 року по 06.09.2003 року провадження у справі було зупинено. У ході провадження заявниця тричі змінювала свої позовні вимоги.  Позовні вимоги заявниці задоволено частково.  З лютого 2001 року працівником податкової міліції було порушено кримінальну справу щодо заявниці за обвинуваченням її в ухиленні від сплати податків. 17.03.2004 року суд закрив цю справу у зв’язку з відсутністю в діях заявниці складу злочину.  В 2001 році заявниця подала до прокуратури скаргу на дії працівників податкової міліції. Станом на грудень 2010 року остаточного рішення за скаргою заявниці прийнято не було. |

ЄСПЛ дійшов висновку про відсутність будь-яких обґрунтованих причин зупинення провадження у справі на один рік і дев’ять місяців. Суд нагадує, що розумність тривалості справи повинна визначатись у світлі відповідних обставин справи та з огляду на такі критерії: складність справи, поведінка заявника та відповідних органів влади, а також важливість предмета спору для заявника. Суд дійшов висновку, що у даній справі відповідальність за надмірну тривалість справи несе держава. Встановлено порушення пункту 1 статті 6 Конвенції. Присуджено на користь заявниці 1600 євро відшкодування моральної шкоди.

Справа «Козинець проти України»: заява № 75520/01 від 16.05.2001 року, остаточне рішення від 06.12.2007 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Заявник був директором компанії «Пасаж», яка здійснювала операції з обміну валют. 16.08.1996 року податковою міліцією здійснено перевірку пункту обміну цієї компанії, вилучено частину готівки та документів, накладено фінансові санкції. 28.04.1998 року заявника було викликано до податкової міліції Державної податкової інспекції м. Харкова. Начальник податкової міліції, за твердженням заявника, почав бити останнього та зламав диктофон, який знаходився в кишені заявника.  Того ж дня заявник звернувся зі скаргою до відділу по боротьбі з корупцією Державної податкової інспекції в Харківській області. Заявника було направлено на медичне обстеження, виявлено легкі тілесні ушкодження. Однак, під час проходження заявником лікування та додаткової медичної експертизи було виявлено тілесні ушкодження середньої тяжкості, в тому числі струс мозку. При цьому зв'язок між отриманою травмою та подіями 28.04.1998 року матеріалами експертизи встановлено не було. В серпні 1998 року фінансові санкції щодо компанії «Пасаж» було знято, в листопаді 1998 року повернуто заявнику вилучену у нього готівку. |
| Рух справи в національних правоохоронних органах | 02.09.1998 року прокуратура м. Харкова відмовила у відкритті кримінального провадження проти начальника податкової міліції у зв’язку з відсутністю складу злочину. Працівники податкової міліції засвідчили, що проти заявника не було застосовано заходів фізичного впливу. Кримінальну справу проти працівників податкової міліції також не було порушено.  В період з 29.12.1998 року по 21.04.1999 року було здійснено розслідування зазначених вище подій в рамках кримінального провадження, проведено додаткові медичні експертизи. Кримінальну справу закрито у зв’язку з відсутністю доказів. Поновлення розслідування у справі відбувалося ще тричі. 21.10.2002 року прокуратура повторно відмовила у відкритті кримінального провадження у зв’язку з відсутністю складу злочину. |
| Розгляд в суді справи про захист честі, гідності та ділової репутації | В березні 2001 року заявник звернувся до суду з позовом до прокуратури Харківської області про захист честі, гідності і ділової репутації. Заявник зазначив, що він подавав до різних державних органів численні скарги про порушення, які були переадресовані до прокуратури Харківської області. У відповідь на скарги, що направлялись на адресу Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, народного депутата пана Л. та Генеральної прокуратури, прокуратура Харківської області надала неправдиву інформацію щодо дій працівників податкової міліції відносно компанії заявника та щодо розслідування кримінальної справи, порушеної за заявою заявника.  Судом першої інстанції було задоволено позовні вимоги заявника. Однак, 21.02.2002 року апеляційний суд Харківської області скасував рішення суду від 02.10.2001 року та відхилив позов заявника як необґрунтований. Надалі Верховний Суд України відхилив касаційну скаргу заявника.  Крім того, заявник звернувся до суду з позовною заявою до Генеральної прокуратури України, стверджуючи про незаконну відмову в розгляді його скарг. В січні 2004 року суд повернув позов заявника в зв'язку з недотриманням останнім процесуальних вимог законодавства. |
| Національне законодавство | Статтею 28 Конституції України визначено, що Кожен має право на повагу до його гідності. Ніхто не може бути підданий катуванню, жорстокому, нелюдському або такому, що принижує його гідність, поводженню чи покаранню.  Стаття 4 Кримінально-процесуального кодексу (в редакції, що була чинною на момент виникнення обставин справи) передбачає, що суд, прокурор, слідчий і орган дізнання зобов'язані в межах своєї компетенції порушити кримінальну справу в кожному випадку виявлення ознак злочину, вжити всіх передбачених законом заходів до встановлення події злочину, осіб, винних у вчиненні злочину, і до їх покарання. |

Заявник скаржився на те, що його було піддано катуванню працівником податкової міліції, а також на неналежне розслідування справи та відсутність ефективних засобів захисту.

ЄСПЛ зазначає, що відповідно до його прецедентної практики при оцінці доказів він керується критерієм доведення «поза розумним сумнівом». Таке доведення має випливати із сукупності ознак чи неспростовних презумпцій, достатньо вагомих, чітких і узгоджених між собою. Суд дійшов висновку про відсутність порушень статті 3 Конвенції в сенсі матеріального аспекту та звернув увагу на те, що заявника не було взято під варту національними органами. З огляду на це дана справа відрізняється від ситуації, коли особу взято під варту в поліції здоровою, але на час звільнення з-під варти ця особа має ушкодження, та на державі лежить обов’язок забезпечити достовірне пояснення того, чим такі ушкодження викликані.

ЄСПЛ звернув увагу на низку недоліків в розслідуванні, які свідчать про серйозні недоліки системи (розслідування тривало чотири роки та закривалось декілька разів, але поновлювалось у зв’язку зі скаргами заявника, та не було вчинено необхідні дії слідчими органами у ході розслідування справи). Суд встановив порушення процесуального аспекту статті 3 Конвенції та присудив на користь заявника 2000 євро на відшкодування моральної шкоди та 237,88 євро відшкодування судових витрат. Решту скарг відхилено.

Суддя Райт Маруст не погодився з більшістю щодо відсутності порушення статті 3 Конвенції в сенсі матеріального аспекту. Він зазначив, що заявник мав обґрунтовані скарги та відповідні докази на їх підтвердження. Він наголосив, що у справі «Рібіч проти Австрії» Судом було встановлено, що у справах про порушення статті 3 Конвенції він має застосовувати особливу ретельність. На думку судді, тягар доведення у даній справі було покладено на заявника, тоді як його має бути покладено на Уряд, який має довести, що тілесні ушкодження не було нанесено представником держави. На думку судді, ця обставина не була доведена у справі.

Справа «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України»: заява № 70297/01 від 30.05.2001 року, остаточне рішення від 18.10.2005 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Перший заявник – Терем ЛТД, українська компанія, зареєстрована в 1998 році. Другий та третій заявники – фізичні особи, які були співвласниками першого заявника.  У листопаді 1999 року майно та фінансові документи, які належали першому заявнику, були вилучені податковою міліцією під час проведення перевірки дотримання компанією податкових правил.  В лютому 2000 року більша частина майна першого заявника була визнана безхазяйним управлінням податкової міліції у м. Києві. В подальшому зазначене майно було продано за рішенням податкової міліції.  Другий та третій заявники подали скаргу до суду щодо незаконних дій відносно першого заявника. |
| Рух справи в національних судах та виконавче провадження | Суд першої інстанції задовольнив скаргу заявників.  В лютому 2001 року Київський міський суд скасував рішення суду першої інстанції та закрив провадження у зв'язку з непідсудністю, встановивши, що належним скаржником у справі є перший заявник, а скарга має розглядатися господарськими судами.  У березні 2002 року перший заявник, якого представляли інші два заявники, подав скаргу до Київського господарського суду проти податкової міліції та Державного казначейства, вимагаючи компенсації матеріальної та моральної шкоди, завданої діями податкової міліції.  Суд задовольнив частково позов першого заявника та присудив стягнути на його користь 5655475,40 грн. компенсації матеріальної та моральної шкоди та 4002,60 грн. судових витрат. У рішенні суд встановив незаконність дій податкової міліції, що в результаті завдало шкоди першому заявнику. В жовтні 2003 року суд апеляційної інстанції залишив в силі рішення суду першої інстанції.  В лютому 2004 року виконавча служба повернула першому заявнику виконавчі листи та запропонувала направити їх до Державного казначейства для виконання. Однак, листом управління Державного казначейства заявників було повідомлено, що рішення суду не може бути виконане через відсутність правових підстав. Після відмови суду у задоволенні звернень податкової міліції про зупинення виконання рішення суду та про його перегляд, Державне казначейство перерахувало на користь заявника кошти, отримані від продажу конфіскованого майна в сумі 256973,55 грн. Першого заявника було повідомлено, що повне виконання рішення суду неможливе через відсутність бюджетних асигнувань. |

Суд встановив порушення пункту 1 статті 6 Конвенції, а також порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції. ЄСПЛ дійшов висновку, що державою протягом більше ніж двох років не було передбачено бюджетні асигнування для виконання рішення суду, чим було порушено вимоги пункту 1 статті 6 Конвенції. Україну було зобов’язано сплатити першому заявнику борг на виконання рішення суду.

Справа «Волохи проти України»: заява № 23543/02 від 03.06.2002 року, остаточне рішення від 02.11.2006 року.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Заявники народили у 1933 та 1961 роках відповідно та проживали у м. Полтаві. У травні 1996 року Полтавське міське управління МВС України в Полтавській області порушило кримінальну справу проти пана В., який був сином першої заявниці та братом другого заявника, за ухилення від сплати податків. У якості запобіжного заходу було обрано підписку про невиїзд. У зв’язку з неявкою пана В. на допит 04.09.1996 року було винесено постанову про взяття його під варту.  06.08.1997 року слідчий ПМУ МВС України в Полтавській області виніс постанову про накладення арешту на поштово-телеграфну кореспонденцію заявників та її виїмку, обґрунтовуючи її тим, що пан В. не сплатив податки, спричинивши державі втрати в особливо великих розмірах. В зазначеній постанові не було вказано строк, на який накладено арешт.  11.08.1997 року суд видав санкцію на накладення арешту. За твердженням заявників, вони випадково дізнались про неї в кінці 1998 року.  Кримінальну справу було закрито в травні 1998 року у зв’язку із закінченням строків давності притягнення до кримінальної відповідальності. Постанову слідчого про зняття арешту з кореспонденції заявників та відповідну санкцію суду було винесено 28.05.1999 року. |
| Оскарження постанови про накладення арешту та провадження щодо компенсації | Листом прокуратури Полтавської області від 19.07.1999 року у відповідь на скаргу заявників останніх повідомили, що постанова про накладення арешту на їх кореспонденцію була винесена на підставі закону.  Відповідно до наданої 14.11.1999 року Урядом інформації, місцезнаходження пана В. було встановлено в ході розслідування.  Листом від 06.01.2000 року у відповідь на скаргу пана В. щодо кримінальної справи, порушеної проти нього, Генеральна прокуратура між іншим (inter alia) повідомила, що постанова про накладення арешту на кореспонденцію була необґрунтованою.  Листом від 01.02.2000 року заявницю було повідомлено, що 15.08.1997 року (відповідно до наданої Урядом інформації 15.09.1997 року) адресований їй лист було переглянуто співробітниками правоохоронних органів, але, оскільки він не містив інформації щодо місцезнаходження п. В., його не було вилучено, а було передано до заявниці.  Не погодившись із діями слідчого щодо накладення арешту на кореспонденцію, заявники звернулись до начальники ПМУ МВС України у Полтавській області та до прокуратури Полтавської області із вимогою відшкодування шкоди, завданої накладенням арешту на кореспонденцію. Заявників було повідомлено, що зазначена постанова була законною та, оскільки кримінальна справа, порушена проти пана В., закрита за нереабілітуючими обставинами, права на компенсацію заявники не мають. Заявники звернулися до суду із позовом про відшкодування моральної шкоди.  Рішенням суду першої інстанції, яке залишено без змін рішеннями судів апеляційної та касаційної інстанцій, у задоволенні позову відмовлено. |
| Національне законодавство | Таємниця листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції гарантовані статтею 31 Конституції України. Винятки можуть бути встановлені лише судом у випадках, передбачених законом, з метою запобігти злочинові чи з’ясувати істину під час розслідування кримінальної справи, якщо іншими способами одержати інформацію неможливо.  Право на відшкодування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень встановлено статтею 56 Конституції України.  Процедура накладення арешту на кореспонденцію (на час виникнення обставин справи) деталізована в розділі XV. «Перехідні положення» Конституції України, в Кримінально-процесуальному кодексі України та в Законі України «Про оперативно-розшукову діяльність». Зокрема, встановлено гарантії законності під час здійснення оперативно-розшукової діяльності. Також встановлено відповідні гарантії відшкодування збитків, завданих громадянинові незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури та суду. Порядок відшкодування врегульовано відповідними Законом від 01.12.1994 року. |

ЄСПЛ дійшов висновку про те, що повноваження державних органів на проведення таємного спостереження за громадянами в ході кримінального розслідування визнаються Конвенцією в тій мірі, в якій вони є абсолютно необхідними. Таке втручання не порушує статтю 8 Конвенції у випадку, якщо воно здійснюється «згідно із законом», переслідує законну мету та якщо воно є необхідним у демократичному суспільстві задля досягнення цієї мети. Суд дійшов висновку про те, що у випадку заявників існувала законна підстава для такого втручання. Вимога «доступності закону» була дотримана, оскільки всі нормативні акти були опубліковані.

Однак, розглядаючи «якість» правових положень, які були застосовані у даній справі, Суд дійшов висновку, що вимоги «пропорційності» втручання, його винятковий та тимчасовий характер передбачені статтею 31 Конституції України та статтею 9 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність». Проте жодне з положень українського законодавства не передбачали механізм, який міг би гарантувати дотримання зазначених вище принципів на практиці. Положення статті 187 Кримінально-процесуального кодексу України не може бути визнано достатньо чітким та детальним, щоб забезпечити захист від неналежного втручання органів державної влади у право заявників на повагу до їх приватного життя та кореспонденції. Зокрема, відповідне законодавство не передбачало жодного проміжного перегляду постанови у розумні проміжки часу або будь-яких строків для такого втручання. Також законодавство не передбачало додаткового залучення судових органів для нагляду за діяльністю правоохоронних органів при здійсненні останніми повноважень, які розглядаються у цій справі. В результаті, постанова про накладення арешту на кореспонденцію заявників залишалась чинною протягом більш ніж одного року після закриття кримінальної справи відносно їх родича п. В., і національні суди жодним чином не відреагували на цей факт. Отже, на думку Суду, втручання не було здійснено «згідно із законом».

ЄСПЛ встановив порушення статей 8 та 13 Конвенції та присудив по 1000 євро на користь кожного із заявників на відшкодування моральної шкоди.

2.4. Практика застосування рішень ЄСПЛ національними судами.

Справа № 461/4489/19 про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил (за участю Львівської митниці ДФС України).

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | 16.02.2019 року о 20.00 години громадянин України, прямуючи з України в Республіку Польща у приватну поїздку через п/п «Шегині - Медика» м/п Мостиська Львівської митниці ДФС автомобілем марки «Mercedes-Benz Sprinter 313 CDI», обрав для слідування смугу спрощеною митного контролю «зелений коридор».  Під час проведення митного контролю виникла підозра щодо наявності в автомобілі товару, що переміщується з приховуванням від митного контролю. У зв`язку з цим транспортний засіб було скеровано у місце для поглибленого огляду товарів та транспортних засобів, де у вищеописаному транспортному засобі після спрацювання службового собаки «Джанго» було виявлено прихований від митного контролю товар, а саме: сигарети з фільтром з марками акцизного податку України з маркуванням на упаковці «Магlboro touch less smell» в кількості 790 пачок вартістю 40,95 грн. за пачку загальною вартістю 32350,50 грн. Вказані вище предмети порушення переміщувались в спеціально виготовленому сховищі (тайнику). |
| Рішення суду першої інстанції | Суд дійшов висновку, що особа, яку притягнено до адміністративної відповідальності, вчинила правопорушення, передбачене частиною першою статті 483 Митного кодексу України (переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю, тобто з використанням спеціально виготовлених сховищ (тайників) та інших засобів або способів, що утруднюють виявлення таких товарів). Судом було застосовано адміністративне стягнення у виді штрафу в розмірі 100 відсотків вартості товару, що був безпосереднім предметом порушення митних правил, та конфіскації цього товару, а також конфіскації транспортного засобу. Стягнуто з даної особи витрати, понесені митним органом на зберігання вилученого товару та за залучення експерта (постанова від 13.08.2019 року). |
| Рішення суду апеляційної інстанції | Суд апеляційної інстанції дійшов висновку про правильність застосування судом першої інстанції адміністративного стягнення за вчинене правопорушення. Рішення суду першої інстанції змінено в частині визначення суми витрат, стягнутої з правопорушника на користь митного органу, в іншій частині залишено без змін. |
| Перегляд справи за нововиявленими обставинами | Адвокатом особи, яку притягнуто до адміністративної відповідальності, в квітні 2020 року подано заяву про перегляд рішення суду за нововиявленими обставинами. Заявник посилається на обставини, які спростовують наявність в автомобілі спеціально виготовленого сховища, але дану обставину не було встановлено в процесі розгляду справи. Вважає цю обставину нововиявленою.  Розглядаючи справу по суті, суд першої інстанції з метою забезпечення доступу до правосуддя вважав за можливе здійснити перегляд справи за аналогією закону та відповідно до правових позицій Верховного Суду за нормами Кримінального процесуального кодексу України (оскільки нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення перегляд судових рішень у справах про адміністративні правопорушення за нововиявленими обставинами не передбачений). При вирішенні питання щодо можливості перегляду справи за нововиявленими обставинами суд посилається на рішення ЄСПЛ у справі «Швидка проти України», «Пономарьов проти України», «Pravednaya v. Russia». За наслідками розгляду справи по суті суд дійшов висновку, що матеріали справи в своїй сукупності не свідчать про існування обставин, які б відповідали поняттю нововиявлених. У задоволенні заяви було відмовлено (постанова від 16.06.2020 року). |
| Подальший рух справи в судових органах | Адвокатом особи, яку притягнуто до адміністративної відповідальності, подано апеляційну скаргу на постанову суду від 16.06.2020 року. Крім того, ним подано клопотання про направлена матеріалів справи з одного суду апеляційної інстанції до іншого (із посиланням на норми ст. 34 КПК України, та карантинні обмеження у зв’язку із гострою респіраторною хворобою COVID-19). |
| Висновок суду касаційної інстанції | Верховний суд у складі Касаційного кримінального суду в постанові від 23.09.2020 року дійшов висновку, що зазначена справа про адміністративне правопорушення є кримінальною, адміністративне правопорушення фактично має  кримінальний  характер, згідно практики ЄСПЛ,  та  повністю підпадає під гарантії статті 6 Конвенції. При цьому суд застосував в якості джерела права рішення ЄСПЛ у справах «Надточій проти України», «Енгель та інші проти Нідерландів», «Равнсборг проти Швеції» та «Путц проти Австрії». У задоволенні клопотання адвоката було відмовлено (суд дійшов висновку про відсутність підстав для передачі матеріалів за підсудністю до іншого апеляційного суду за територіальною юрисдикцією). |
| Позиція ЄСПЛ | У рішенні по справі «Швидка проти України» ЄСПЛ визнав правопорушення, кваліфіковане як адміністративне за приписами українського законодавства, кримінальним у світлі пункту 1 статті 6 Конвенції.  В рішенні по справі «Надточій проти України» ЄСПЛ зазначив, що для вирішення питання про застосування статті 6 Конвенції в частині «кримінального обвинувачення» Суд звертатиметься до трьох альтернативних критеріїв, закріплених у його практиці (див. «Енгель та інші проти Нідерландів»).  За висновком ЄСПЛ, право на справедливий судовий розгляд, гарантований пунктом 1 статті 6 Конвенції, необхідно тлумачити в світлі принципу верховенства права, одним із аспектів якого є принцип правової визначеності. Рішення суду не піддається сумніву, якщо воно остаточне; перегляд справи, рішення по якій набрало законної сили, не може бути замаскованою апеляційною процедурою, він можливий виключно з метою виправлення судової помилки (див. рішення у справах «Pravednaya v. Russia», «Brumărescu v. Romania», «Ryabykh v. Russia»). |

Справа № 807/68/18 за адміністративним позовом Господарського товариства у формі товариства з обмеженою відповідальністю Завод «Флекстронікс ТзОВ» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби України про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Суди першої та апеляційної інстанцій установили, що Товариство перебуває на обліку у податкового органу та є платником податків на додану вартість. У жовтні 2017 року посадовими особами податкового органу проведено камеральну перевірку Товариства з питань дотримання термінів реєстрації податкових накладних, що підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних за періоди: січень-серпень 2017 року, за результатами якої складено акт перевірки. Висновками акта перевірки встановлено, що за даними Єдиного реєстру податкових накладних у період з січня по серпень 2017 року встановлено порушення Товариством термінів реєстрації податкових накладних у цьому реєстрі. Податковим повідомленням-рішенням № 0012374809 за порушення граничних термінів реєстрації податкових накладних/рахунків коригування до податкових накладних, визначених статтею 201, та згідно зі статтею 120-1 Податкового кодексу України до Товариства застосовано штраф у загальному розмірі 305 263 грн. 17 коп. Склад податкового правопорушення доводиться податковим органом на підставі того, що Товариством допущено затримку реєстрації податкових накладних на 15 і менше календарних днів на суму податку на додану вартість у розмірі 2 656 954 грн. 45 коп., а також затримку реєстрації податкових накладних від 31 до 60 календарних днів на суму податку на додану вартість у розмірі 131 892 грн 42 коп. |
| Рішення суду першої інстанції | 26.03.2018 року рішенням Закарпатського окружного адміністративного суду позов задоволено.  Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції висновувався з протиправності спірного податкового повідомлення-рішення, внаслідок того, що податкові накладні позивача, котрі зареєстровані із порушення граничного строку, передбаченого статтею 201 ПК України, були складені позивачем у відповідності до пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу України та не підлягають наданню отримувачу (покупцю), а тому штрафна санкція, передбачена пунктом 120-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України за порушення строків їх реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних не застосовується. |
| Рішення суду апеляційної інстанції | 29 серпня 2018 року постановою Львівського апеляційного адміністративного суду рішення суду першої інстанції скасовано та у задоволенні позовних вимог відмовлено.  Відмовляючи у задоволенні позовних вимог, суд апеляційної інстанції висновувався з того, що складення податкової накладної на постачання товарів/послуг у зв'язку з використанням виробничих засобів не в господарської діяльності, що не надаються отримувачу (покупцю), не позбавляє платника податку на додану вартість обов'язку із своєчасної реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних та відповідно не звільняє такого платника податку від відповідальності за вчинення вказаного порушення. |
| Доводи касаційної скарги | У касаційній скарзі платник податків посилається на порушення судом апеляційної інстанції норм матеріального права, а саме пункту 120-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України, пунктів 8, 10-15 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307 (далі – Порядок № 1307), підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України та просить скасувати рішення суду апеляційної інстанції і залишити в силі рішення суду першої інстанції.  Позивач в обґрунтування своєї позиції посилається на практику Європейського суду з прав людини, сформовану у рішеннях у справах «Серков проти України», «Щокін проти України», «ВАТ Нефтяная компанія ЮКОС» проти РФ», якими встановлено порушення статті 1 Протоколу першого до Конвенції. |
| Висновок суду касаційної інстанції | Верховний суд при розгляді справи по суті дійшов висновку, що системний аналіз статті 201, пункту 20-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України, Порядку № 1307 (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) дає підстави для висновку про те, що порушення платником податку на додану вартість граничного строку реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних є підставою для застосування до такого платника штрафу, за виключенням випадку порушення строку реєстрації податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю) та складена на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою.  Тобто, для звільнення від відповідальності, передбаченої пунктом 120-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин), необхідна наявність двох обов'язкових складових: податкова накладна не повинна надаватись отримувачу (покупцю) та, водночас, повинна бути складена на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою).  У задоволенні касаційної скарги було відмовлено, рішення суду апеляційної інстанції залишено без змін. |

Справа № 440/813/19 за позовом Приватного акціонерного товариства «Кременчукм`ясо» до Головного управління ДФС у Полтавській області (правонаступник – Головне управління ДПС у Полтавській області) про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

|  |  |
| --- | --- |
| Обставини справи | Відповідачем за результатами камеральної перевірки даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість ПАТ «Кременчукм`ясо» за січень – квітень, грудень 2017 року, серпень 2018 року складено акт перевірки від 16 листопада 2018 року № 111345/16-31-51-12-12/30068026. Згідно з висновками акта ПАТ «Кременчукм`ясо» внаслідок недотримання термінів реєстрації податкових накладних за січень - квітень, грудень 2017 року, серпень 2018 року на загальну суму податку на додану вартість 507385,78 грн. та розрахунків коригування до податкових накладних на суму податку на додану вартість до зменшення 6671,24 грн. порушено вимоги пункту 120-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України. Податкові накладні, зазначені в акті перевірки, виписані по операціям з постачання товарів не платникам ПДВ, не надаються покупцю, але оподатковуються податком на додану вартість. На підставі акта перевірки Відповідачем прийнято податкове повідомлення-рішення від 28 листопада 2018 року № 0010945112, яким до Позивача застосовано штраф у загальному розмірі 119 753,38 грн. |
| Рішення суду першої інстанції | Рішенням Полтавського окружного адміністративного суду від 16 липня 2019 року позов задоволено.  Суд першої інстанції зазначив, що стаття 120-1 ПК України передбачає неоднозначне тлумачення прав платника податків щодо звільнення його від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних в частині того, чи повинні такі податкові накладні одночасно відповідати двом умовам, а саме: не надаватися покупцю та/або складатися за операціями з постачання товарів/послуг, які звільненні від оподаткування, які оподатковуються за нульовою ставкою. З огляду на те, що всі податкові накладні, зазначені в акті перевірки, виписані Позивачем по операціям з постачання товарів не платникам податку на додану вартість, не надаються покупцю, але оподатковуються податком на додану вартість, а тому враховуючи викладене та відповідно до положень статті 56 ПК України, за висновками суду першої інстанції, відсутні підстави для застосування штрафних санкцій, передбачених статтею 120-1 ПК України. |
| Рішення суду апеляційної інстанції | Постановою Другого апеляційного адміністративного суду від 28.10.2019 року рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 16 липня 2019 року скасовано. Прийнято постанову, якою відмовлено в задоволенні позову ПАТ «Кременчукм`ясо».  Відмовляючи у задоволенні позовних вимог, суд апеляційної інстанції, керувався правовою позицією Верховного Суду, викладеною, зокрема, у постановах від 04.09.2018 року (справа № 816/1488/17) та від 07.02.2019 року (справа № 808/3250/17), відповідно до якої для звільнення від відповідальності, передбаченої пунктом 120-1.1 статті 120-1 ПК України (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин), необхідна наявність двох обов`язкових складових: податкова накладна не повинна надаватись отримувачу (покупцю) та, водночас, повинна бути складена на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою). |
| Доводи касаційної скарги | Позивач зазначає, що положеннями пункту 201.10 статті 201 ПК України виокремлено такі види податкових накладних, які підлягають реєстрації в ЄРПН: податкові накладні, які не надаються покупцю; податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування. При цьому у статті 120-1 ПК України законодавцем визначені виключні випадки, які звільняють платника від штрафних санкцій, а саме у випадку несвоєчасної реєстрації податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою. На думку Позивача, вказана норма передбачає неоднозначне тлумачення прав платника податків щодо звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в частині того, чи повинні такі податкові накладні одночасно відповідати двом умовам – не надаватися покупцю та/або складатися за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування; які оподатковуються за нульовою ставкою. Як зазначено в касаційні скарзі різне та неоднозначне трактування податкових норм зі сторони контролюючих органів призводить до того, що з винятків, до яких не застосовується штраф за нереєстрацію податкових накладних виключаються штрафи, які не можуть бути накладені в принципі, тобто ті які видаються покупцям та оформлені на операції, які звільнені від оподаткування, або обкладаються за нульовою ставкою, оскільки щодо них накласти штрафи відповідно до пункту 120 ПК неможливо, у зв`язку із відсутністю бази для накладання штрафу. Таким чином, за позицією ПАТ «Кремечукм’ясо» реєстрація податкових накладних, які не видаються і не потрібні покупцю – неплатнику ПДВ не має жодного сенсу, оскільки система електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ) призначена для безперервного оперативного контролю формування важливої складової бюджету країни – податку на додану вартість. Головною метою впровадження СЕА ПДВ є запобігання зловживань шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету. |
| Висновок суду касаційної інстанції | Верховний суд акцентує увагу на тому, що законодавство, яке підлягає застосуванню в спірних правовідносинах, було змінене законодавцем шляхом прийняття ретроактивної новели, якою змінено обсяг прав та обов’язків платника податків і контролюючих органів. 23 травня 2020 року набули чинності положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 року № 466-IX.  Законодавцем, який виявив певні недоліки (непропорційність) у механізмі відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної, що не надається покупцю товарів, Законом № 466-ІХ чітко закріплено, що пункт 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України (щодо обмеження розміру штрафів за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, граничним розміром 1020 грн. та 3400 грн. для відповідних категорій платників податків) підлягає застосуванню до штрафів нарахованих платникам податків протягом періоду з 01.01.2017 року до 31.12.2019 року за наведених у цій же нормі умов.  Отже, наведеними приписами закону платники податків звільняються від надмірного тягаря відповідальності, встановленого раніше чинними нормами податкового законодавства, за наведених у пункті 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України умов.  Суд касаційної інстанції визнає, що такий підхід законодавця загалом відповідає принципу «доброго врядування» і «належної адміністрації» в світлі практики ЄСПЛ.  За наслідками касаційного перегляду справи рішення судів першої та апеляційної інстанцій скасовано, справу передано на новий розгляд до суду першої інстанції. |
| Позиція ЄСПЛ | У разі, коли національне законодавство припускало неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов’язків платників податків, національні органи були зобов’язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків. Однак у справі, що розглядається, органи державної віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов’язань зі сплати прибуткового податку (пункт 57 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України»).  ЄСПЛ підкреслює особливу важливість принципу «належного урядування», зазначивши, що цей принцип передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб (пункти 70-71 рішення по справі «Рисовський проти України»).  Принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість (рішення у справі «Москаль проти Польщі», пункт 73). Будь-яка інша позиція була б рівнозначною, inter alia, санкціонуванню неналежного розподілу обмежених державних ресурсів, що саме по собі суперечило б загальним інтересам (там само). |

Таким чином, судами апеляційної та касаційної інстанцій при розгляді справи № 807/68/18 було проігноровано висновок ЄСПЛ щодо застосування підходу, найбільш сприятливого для платника податків. Можливість звільнення від відповідальності, передбаченої пунктом 120-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України, визначена за наявності, (крім основної умови, встановленої ПКУ), додаткової умови, встановленої підзаконним нормативно-правовим актом, а саме: Порядком заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307.

Натомість на час судом касаційної інстанції при розгляді справи № 440/813/19 вітчизняним законодавцем було внесено ретроактивну новелу, яка звільняє платників податків від надмірного тягаря зі сплати штрафних санкцій за попередній період. Зазначені зміни в законодавстві було враховано Верховним судом із посиланням на практику ЄСПЛ щодо застосування принципу «доброго врядування» та пропорційності втручання держави в права та обов’язки платників податків.

ВИСНОВКИ

В процесі комплексного аналізу ролі і місця рішень ЄСПЛ в системі джерел податкового права, проведеного в межах кваліфікаційної роботи, на основі аналізу чинного законодавства України і практики його реалізації, теоретичного осмислення ряду наукових праць у різних областях знань, сформульовано ряд висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на удосконалення чинного галузевого законодавства в досліджуваній сфері.

Обов’язок громадян України щодо сплати податків та інших обов’язкових платежів закріплений в Конституції України, Податковому кодексі України та низці інших нормативно-правових актів органів державної влади та місцевого самоврядування України.

Податкова система України – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в порядку. встановленому Податковим кодексом України. З моменту здобуття незалежності України в 1991 році податкова система України пройшла декілька етапів становлення та розвитку. В 2011 році набрав чинності Податковий кодекс України, що стало важливою подією в процесі кодифікації українського законодавства в сфері оподаткування. Також в Україні відбувається процес поступового наближення податкового законодавства України до міжнародних та європейських стандартів. Важливими кроками на цьому шляху стали ратифікація Верховною Радою України Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод в 1997 році, а також часткова ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та ЄС в 2014 році. Приведення податкового законодавства України, а також системи судочинства та діяльності правоохоронних органів у відповідність з міжнародними стандартами визначено в якості фундаментальних цілей Стратегії розвитку «Україна – 2030», затвердженої Указом Президента України в 2019 році.

Однак, на сьогодні більшість дослідників у галузі податкового права стверджують про наявність системних проблем у сфері оподаткування в Україні, зокрема, в нормативно-правовому регулюванні даної сфери суспільних відносин. Однією з ключових проблем залишається високий рівень податкового тиску на суб’єкти економічної діяльності та, як наслідок, високий рівень тонізації економіки. Науковці звертають увагу на домінування фіскальної функції оподаткування в Україні над регулятивною функцією. Також актуальною залишається проблема недостатньо повної кодифікації податкового законодавства, неузгодженості між чинними нормативно-правовими актами у сфері оподаткування та великої кількості зловживань як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів (наприклад, під час проведення фінансових перевірок). Наслідком цих явищ стає, зокрема, великий обсяг податкових спорів, які перебувають на розгляді в судових органах України. Деякі дослідники виділяють судові спори у сфері оподаткування в якості окремої категорії адміністративних спорів. Крім того, на сьогодні існує проблема складності подання податкової звітності платниками податків. На думку більшості науковців, податкова система України залишається несприятливою для ведення підприємницької діяльності, незважаючи на низку позитивних змін, що відбулися в цій сфері.

Недоліки податкової системи України, а також низка проблем, що виникає під час розгляду податкових спорів в судовому порядку, сприяють значній кількості звернень громадян України до ЄСПЛ з метою захисту прав і свобод, які було порушено українською державою, зокрема, її податковими органами, судовою та правоохоронною системами під час розгляду податкових спорів. Можливість звернення громадян України до ЄСПЛ, а також застосування Конвенції про захист прав і основоположних свобод та додаткових протоколів до неї в якості джерела права в Україні закріплений нормами Конституції України, Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», процесуальних кодексів України та низки інших норм українського законодавства. Хоча захист прав платників податків прямо не закріплений в Конвенції, а основною метою Конвенції є захист гуманітарних прав, у практиці ЄСПЛ сформувався великий обсяг рішень у справах, що стосуються питань оподаткування. Більшість дослідників приходить до висновку про прецедентний характер рішень ЄСПЛ. Незважаючи на те, що поняття судового прецеденту прямо не закріплено в українському законодавстві, роль судової практики та, зокрема, рішень ЄСПЛ як джерела права в Україні значно зросла в останні роки. Важливим кроком у напрямку застосування практики ЄСПЛ як джерела права в Україні стало набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів».

Дослідники звертають увагу на існування низки проблем, які виникають в процесі тлумачення висновків ЄСПЛ національними судами під час розгляду податкових спорів. У низці випадків українські судові органи цитують певні витяги з текстів рішень ЄСПЛ, не беручи до уваги їхній цілковитий зміст, контекст застосування певних правових висновків, які направлені на індивідуалізацію відповідальності у сфері податкового контролю. Разом з тим, застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права може сприяти вирішенню проблеми надмірного формалізму податкових та судових органів під час вирішення податкових спорів. В низці рішень ЄСПЛ наводиться висновок, відповідно до якого у випадках, коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів допускають неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, рішення приймається на користь платника податків. На нашу думку, перспективним шляхом виправлення існуючих недоліків податкової системи України є приведення українського податкового законодавства у відповідність до міжнародних стандартів у цій сфері та розширення практики застосування рішень ЄСПЛ в якості джерел податкового права.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баїк О. І. Окремі питання у формуванні джерел податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки.* Львів, 2016. № 850. С. 367–374.
2. Білас Ю. Ю. Європейські стандарти прав людини в контексті правозастосування сучасної України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.12. Київ, 2011. 21 с.
3. Блащук Т. В. Джерела правового регулювання договірних відносин: теоретико-правовий аспект. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право».* Острог, 2013. № 1(7). С. 1–12.
4. Бойко О. Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління.* Львів, 2017. Вип. 2 (51). Ч. 2. С. 241–247.
5. Бойко О. Я. Теоретичні підходи та методи формування сучасної податкової системи. *Теорія та практика державного управління.* Харків, 2017. № 3 (58). С. 1–8.
6. Борисенко М. О. Вплив практики Європейського суду з прав людини на єдність правозастосування в судовій системі України. *Часопис цивільного і кримінального судочинства.* Київ, 2016. № 3. С. 142–151.
7. Брумареску проти Румунії, заява № 28342/95, 28 листопада 1999 року. URL: https://ips.ligazakon.net/document/SO2355 (дата звернення: 08.10.2020).
8. «Булвес» АД проти Болгарії, заява № 3991/03, 22 січня 2009 року. URL: https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553 (дата звернення: 08.10.2020).
9. Бурден проти Сполученоного Королівства, заява № 13378/05, 29 квітня 2008 року. URL: https://taxlink.ua/ua/court/sprava-burden-proti-spoluchenogo-korolivstva (дата звернення: 08.10.2020).
10. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2010. № 50-51. С. 572.
11. Вергельський проти України, заява № 19312/06, 12 березня 2009 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_460#Text (дата звернення: 08.10.2020).
12. Вертегел Є. П., Посашкова В. С. Судова практика як джерело права: теоретико-правове дослідження. *Юридичний науковий електронний журнал.* Запоріжжя, 2020. № 2. С. 24–27.
13. Висновок № 9 (2006) Консультативної ради європейських суддів до уваги Комітету Міністрів Ради Європи щодо ролі національних судів у забезпеченні ефективного застосування міжнародного та європейського права. URL: https://rm.coe.int/opinion-n-9-2006-on-the-role-of-national-judges-in-ensuring-an-effecti/16806a1fba (дата звернення: 08.10.2020).
14. Вікторчук М. В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства Європейського Союзу. *Часопис Академії адвокатури України.* Київ, 2015. № 3 (28). Т. 8. С. 10–16.
15. Волохи проти України, заява № 23543/02, 2 листопада 2006 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_138#Text (дата звернення: 08.10.2020).
16. Господарський процесуальний кодекс України : Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. С. 56.
17. Греца Я. В. Можливість застосування правової позиції Верховного Суду як джерела права в контексті податкового планування. *Прикарпатський юридичний вісник. Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.* Одеса, 2019. Вип. 4 (29). Т. 2. С. 80–83.
18. Грідіна К. В. До питання про преюдиціальну силу рішень Європейського суду з прав людини в кримінальному провадженні. *Права людини і демократія* : зб. наук. ст. за матеріалами наук. конф. Харків, 2018. С. 95–99.
19. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569. *Офіційний вісник України.* 2014. № 87. С. 285.
20. Дмитренко Г. В. Адаптація податкової системи України до вимог Європейського Союзу : автореф. дис. … канд. наук з держ. управл. : 25.00.02. Київ, 2004. 20 с.
21. Дорошенко Д. П. Рішення Європейського суду з прав людини та їх значення у правовому регулюванні податково-правового примусу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. Ужгород, 2017. Вип. 44. Т. 2. С. 141–144.
22. Дубовик О. Ю. Щодо адаптації податкової системи України до вимог Євросоюзу. *Податкова реформа в Україні: досвід, реалії та перспективи.* Донецьк, 2013. Т. 2. С. 100–104.
23. Енгель та інші проти Нідерландів, 8 червня 1976 року. URL: https://ips.ligazakon.net/document/SO2825 (дата звернення: 08.10.2020).
24. Іванов В. Європейський суд з прав людини та податкові спори в Україні. URL: http://attorneys.in.ua/uk/yevropejskij-sud-z-prav-lyudini-ta-podatkovi-spori-v-ukrayini (дата звернення: 08.10.2020).
25. Інтерсплав проти України, заява № 803/02, 9 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_194#Text (дата звернення: 08.10.2020).
26. Каменська Н. Провадження у справах за зверненнями платників податків – джерело інформації для органів Державної податкової служби України та платників податків. *Правова інформатика*. Київ, 2007. № 2(14). С. 63–68.
27. Карпушова К. Г. Судові акти в системі податково-правового регулювання : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 21 с.
28. Качур В. О. До розуміння та визначення поняття «джерела права». *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція».* Одеса, 2013. № 6-1. Т. 1. С. 36–39.
29. Кількість скарг проти України до ЄСПЛ свідчить про неефективну роботу держорганів – Віталій Власюк. URL: https://unba.org.ua/news/5141-kil-kist-skarg-proti-ukraini-do-espl-svidchit-pro-neefektivnu-robotu-derzhorganiv-vitalij-vlasyuk.html (дата звернення: 08.10.2020).
30. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України.* 2005. № 35‑36, № 37. С. 446.
31. Кодекс України з процедур банкрутства : Закон України від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. *Відомості Верховної Ради.* 2019. № 19. С. 74.
32. Козинець проти України, заява № 75520/01, 6 грудня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_334#Text (дата звернення: 08.10.2020).
33. Козленко М. Роль ЄСПЛ у спорах з питань податків в Україні. *Юридична газета*. Київ, 2019. № 45-46. С. 26–27.
34. Компанія «Вастберга таксі Актіеболаг» та Вуліч проти Швеції, заява № 36985/97, 23 липня 2002 року. URL: https://ips.ligazakon.net/document/so2761 (дата звернення: 08.10.2020).
35. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод : Закон України 17.07.1997 р. № 475/97-ВР. *Офіційний вісник України.* 1998. № 13. С. 270.
36. Кононенко В. П. Звичаєва природа прецедентного характеру рішень Європейського суду з прав людини : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.11. Київ, 2009. 20 с.
37. Конституція України : офіційне видання. Київ : Алерта, 2019. 112 с.
38. Косович В. М. Загальнотеоретичні аспекти удосконалення нормативно-правових актів України : автореф. дис. … докт. юрид. наук : 12.00.01. Львів, 2015. 39 с.
39. Косович В. М. Приховані (латентні) недоліки нормативно-правових актів України: загальнотеоретична характеристика. *Публічне право. Науково-практичний юридичний журнал.* Київ, 2018. № 2 (30). С. 184–191.
40. Коссе Д. Д. Правовий режим оподаткування в умовах адаптації українського законодавства до принципів ЄС. *Часопис Київського університету права. Адміністративне право і процес. Фінансове право. Інформаційне право.* Київ, 2018. № 4. С. 121–127.
41. Кретова І. Ю. Тлумачення права: доктрини, розвинуті Європейським судом з прав людини : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2015. 236 с.
42. Кривіцька та Кривіцький проти України, заява № 30856/03, 2 грудня 2010 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_774#Text (дата звернення: 08.10.2020).
43. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 9-10, № 11-12, № 13. С. 88.
44. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка.* Ужгород, 2016. Вип. 1 (47). Т. 2. С. 89–94.
45. Лісовол проти України, заява № 22343/04, 25 вересня 2008 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_412#Text (дата звернення: 08.10.2020).
46. Макух О. В. До проблеми забезпечення балансу приватних і публічних інтересів при регулюванні фінансових відносин (на прикладі рішень Європейського суду з прав людини). *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія Право.* Івано-Франківськ, 2016. № 2 (14). С. 103–111.
47. Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів. *Актуальні проблеми політики.* Одеса, 2013. Вип. 48. С. 349–357.
48. Марушевський Г., Руденко Л., Тимочко Т. Стратегія сталого розвитку України до 2030 року: розробка і шлях до визнання. *Світогляд.* Київ, 2017. № 1 (63). С. 20–25.
49. Мацюк проти України, заява № 1751/03, 10 грудня 2009 року. URL: http://cons.parus.ua/map/doc/06CWK7E6C3/Sprava-Matsyuk-proti-Ukrayini.html (дата звернення: 08.10.2020).
50. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495‑VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. С. 552.
51. Москаль проти Польщі, заява № 10373/05, 15 вересня 2009 року. URL: https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=001-200195&filename=CASE%20OF%20MOSKAL%20v.%20POLAND%20-%20[Russian%20translation]%20summary%20by%20Development%20of%20Legal%20Systems%20Publ.%20Co.pdf (дата звернення: 08.10.2020).
52. Надточій проти України, заява № 7460/03, 15 травня 2008 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_404#Text (дата звернення: 08.10.2020).
53. Пархоменко Н. М. Гармонізація законодавства України з європейським та міжнародним правом: методи, етапи, види. *Часопис Київського університету права. Правова система України й міжнародне право, порівняльне правознавство.* Київ, 2012. № 1. С. 338–342.
54. Позняковська Н. М., Зубілевич С. Я., Міклуха О. Л. та ін. Обліково-аналітичне забезпечення суб’єктів господарювання в умовах євроінтеграції. Рівне : Національний університет водного господарства та природокористування, 2019. 372 с.
55. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. С.112.
56. Пономарьов проти України, заява № 3236/03, 3 квітня 2008 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_434#Text (дата звернення: 08.10.2020).
57. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. *Офіційний вісник України.* 2016. № 2. С. 806.
58. Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 р. № 271. *Офіційний вісник України.* 2015. № 38. С. 237.
59. Постанова Галицького районного суду м. Львова від 16 червня 2020 року у справі № 461/4489/19 про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/89869783 (дата звернення: 08.10.2020).
60. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 28 жовтня 2019 року у справі № 440/813/19 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/85384716 (дата звернення: 08.10.2020).
61. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 29 липня 2020 року у справі № 440/813/19 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/90755107 (дата звернення: 08.10.2020).
62. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 11 грудня 2018 року у справі № 807/68/18 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/78468472 (дата звернення: 08.10.2020).
63. Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 29 серпня 2018 року у справі № 807/68/18 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/76334076 (дата звернення: 08.10.2020).
64. Постанова Львівського апеляційного суду від 25 вересня 2019 року у справі № 461/4489/19 про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/84510831 (дата звернення: 08.10.2020).
65. Правєдная проти Росії, заява № 69529/01, 18 листопада 2004 року. URL: https://roseurosud.org/r/st-6/st-6a1/postanovlenie-espch-pravednaya-protiv-rossii (дата звернення: 08.10.2020).
66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України.* 1999. № 40. С. 365.
67. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. *Відомості Верховної Ради України.* 2006. № 30. С. 260.
68. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів : Закон України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII. *Відомості Верховної Ради України.* 2017. № 48. С. 436.
69. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. *Офіційний вісник України*. 2015. № 3. С. 18.
70. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України.* 1995. № 28. С. 205.
71. Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 26.06.1997 року № 400/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України.* 1997. № 37. С. 237.
72. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 2-3. С. 11.
73. Про міжнародні договори України : Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV. *Відомості Верховної Ради України.* 2004. № 50. С. 540.
74. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. *Офіційний вісник Президента України.* 2015. № 2. С. 14.
75. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. *Відомості Верховної Ради.* 2016. № 31. С. 545.
76. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року : Указ Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019. *Офіційний вісник Президента України*. 2019. № 21. С. 17.
77. Ракітін проти України, заява № 7675/04, 11 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_183#Text (дата звернення: 08.10.2020).
78. Рижикова Н. І., Бірченко Н. О. Податкова політика України в умовах гармонізації податкового законодавства до вимог європейських стандартів. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка.* Харків, 2016. Вип. 177. С. 137–146.
79. Рисовський проти України, заява № 29979/04, 20 жовтня 2011 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_854#Text (дата звернення: 08.10.2020).
80. Рішення Галицького районного суду м. Львова від 13 серпня 2019 року у справі № 461/4489/19 про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/83657375 (дата звернення: 08.10.2020).
81. Рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 26 березня 2018 року у справі № 807/68/18 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/73339047 (дата звернення: 08.10.2020).
82. Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 16 липня 2019 року у справі № 440/813/19 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/83436589 (дата звернення: 08.10.2020).
83. Рябих проти Росії, заява № 52854/99, 24 липня 2003 року. URL: http://www.echr.ru/documents/doc/new/003.htm (дата звернення: 08.10.2020).
84. Сєрков проти України, заява № 39766/05, 7 липня 2011 року. URL: https://taxlink.ua/ua/court/sprava-srkov-proti-ukraini (дата звернення: 08.10.2020).
85. Смірнов проти України, заява № 1409/03, 30 липня 2009 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_459#Text (дата звернення: 08.10.2020).
86. «Совтрансавто-Холдинг» проти України, зава № 48553/99, 25 липня 2002 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980\_043#Text (дата звернення: 08.10.2020).
87. Сокор проти України, заява № 49009/07, 9 грудня 2010 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_837#Text (дата звернення: 08.10.2020).
88. Соловйов О. В. Застосування Європейської конвенції з прав людини та практики Стрзбурзкого суду в Україні (загальнотеоретичні аспекти) : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Львів, 2011. 19 с.
89. Справа «Джяносевік проти Швеції» та «Вастберга Таксі Актіболаг» і Вулік проти Швеції. *Юридичний вісник України.* 2002. № 49.
90. Судья ЕСПЧ рассказала об обжаловании налоговых споров. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/98886\_sudya-espch-rasskazala-ob-obzhalovanii-nalogovykh-sporov (дата звернення: 08.10.2020).
91. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник державного університету внутрішніх справ. Серія юридична.* Львів, 2012. № 1. С. 115–126.
92. Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України, заява № 70297/01, 18 жовтня 2005 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980\_444#Text (дата звернення: 08.10.2020).
93. Тимофєєв О. О. Тлумачення податково-правових норм : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. 23 с.
94. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 р. № 1678-VII. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. С. 83.
95. У податкових спорах зловживання процесуальними правами переважно спостерігається з боку відповідачів – податкових органів, – О. Епель. URL: http://chp.com.ua/all-news/item/56557-u-podatkovikh-sporakh-zlovzhivannya-protsesualnimi-pravami-perevazhno-sposterigaetsya-z-boku-vidpovidachiv-podatkovikh-organiv-o-epel (дата звернення: 08.10.2020).
96. Ухвала Третьої судової палати Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 23 вересня 2020 року у справі № 461/4489/19 про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення митних правил. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/91722844 (дата звернення: 08.10.2020).
97. Федик С. Є. Особливості тлумачення юридичних норм щодо прав людини (за матеріалами практики Європейського суду з прав людини та Конституційного Суду України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2002. 14 с.
98. Фельдман проти України, заяви № 76556/01 та № 38779/04, 8 квітня 2010 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_613#Text (дата звернення: 08.10.2020).
99. Феррадзіні проти Італії, заява № 44759/98, 12 липня 2001 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980\_167#Text (дата звернення: 08.10.2020).
100. Форманюк В. Судова практика як специфічне джерело права. *Юридичний вісник. Методологія теорії і практики юриспруденції*. Одеса, 2014. № 2014/6. С. 24–27.
101. Хатнюк Н. С. Правове регулювання податкових правовідносин: стан та перспективи удосконалення. *Наше право. Банківське та фінансове право.* Київ, 2017. № 2. С. 177–183.
102. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 221 с.
103. Швайко М. Л. Особливості податкової політики України в сучасних умовах. *Інвестиції: практика та досвід. Економічні науки*. Київ, 2019. № 6/2019. С. 33–38.
104. Швець Ю. О., Завальнюк А. О. Податкові реформи в країнах ЄС: переваги, недоліки їх впровадження в податкову систему України. *Європейський вектор економічного розвитку.* Дніпро, 2016. № 2 (21). С. 126–134.
105. Швидка проти України, заява № 17888/12, 30 жовтня 2014 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_a40#Text (дата звернення: 08.10.2020).
106. Щокін проти України, заяви № 23759/03 та № 37943/06, 14 жовтня 2010 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\_858#Text (дата звернення: 08.10.2020).
107. Ярема Б. П., Ролько А. В. Сучасна податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. *Причорноморські економічні студії. Гроші, фінанси і кредит.* Одеса, 2014. Вип. 34. С. 171–175.
108. Andre and Another v. France, application № 18603/03, 24 July 2008. URL: http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-87938?TID=hxrvcctvdk (дата звернення: 08.10.2020).
109. J. B. v. Switzerland, application № 31827/96, 3 May 2001. URL: https://taxlink.ua/ua/court/sprava-dzhej--bi--j-b--proti-shvejcarii/uk (дата звернення: 08.10.2020).
110. Jussila v. Finland, application № 73053/01, 23 November 2006. URL : https://www.refworld.org/pdfid/5242c1924.pdf (дата звернення: 08.10.2020).
111. Kadri v. France, application № 41715/98, 24 June 2002. URL : https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/41715-98-kadri-v-francja-rezolucja-komitetu-ministrow-521832011 (дата звернення: 08.10.2020).
112. Puhk v. Estonia, application № 55103/00, 10 February 2004. URL: http://echr.ketse.com/doc/55103.00-en-20040210/view (дата звернення: 08.10.2020).