

Анна Анатоліївна **БАРІКОВА**

к.ю.н., науковий консультант секретаріату Касаційного адміністративного суду; викладач Національної академії внутрішніх справ

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9707-0106>

e-mail: [anna.barikova@gmail.com](mailto:anna.barikova@gmail.com)

## РЕТРОСПЕКТИВНА ХАРАКТЕРИСТИКА ІНСТИТУТУ ДИСКРЕЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ДЕЛІКТОЛОГІЇ

*У статті розглянуто особливості правової політики стосовно дії положень податкового законодавства (що мають дискреційну природу в правозастосуванні), яка має орієнтуватися на конституційні вимоги до насамперед перспективної дії положень законодавства як в умовах воєнного стану, так і в повоєнні часи (юридичні норми можна застосовуватися з дати введення відповідного закону в дію, набрання ним чинності). Можлива ретроспективна дія юридичних норм, які пом'якшують або скасовують відповідальність платника. Визначено, що ретроспективна дія концепції вини має допоміжний та винятковий характер, коли неможна винести повною мірою вмотивоване та законне податкове повідомлення-рішення у разі невстановлення зазначених обставин податкового правопорушення. Приділено увагу релевантній судовій практиці Верховного Суду та Конституційного Суду України.*

**Ключові слова:** правова політика, конституційний обов'язок, сплата податків, закон, введення в дію, набрання чинності

### ВСТУП

У національному податковому законодавстві подано дихотомію з набрання чинності та початку застосування юридичних норм в умовах воєнного стану після опублікування, набрання чинності законом, з можливістю ретроспективної дії норм з довільно встановленими часовими проміжками, які можуть починатися до моменту набрання чинності законом. Верховна Рада України не обґрунтовує таку ретроспективну дію юридичних норм у пояснювальних записках до відповідних законопроектів, хоча й зорієнтована на національні інтереси держави та платників. Можна виокремити низку таких законодавчих ініціатив:

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану», який згідно з розділом II «Прикінцеві та перехідні положення» набирає чинності з дня його опублікування (опубліковано в № 77 «Голосу України» від 05.04.2022 р.), але до окремих правових режимів оподаткування закріпив формулювання про початок дії норм [1]:

«[н]а період дії воєнного чи надзвичайного стану» (п. 1 стосовно змін до п. 12.3 ст. 12 до Податкового кодексу (ПК) України);

«[т]имчасово, починаючи з 1 квітня 2022 року та у період дії воєнного стану», «тимчасово, на період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, в якому припинено або скасовано воєнний стан» (п. 3 стосовно змін до підрозд. 1 розд. XX «Перехідні положення» ПК України);

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану», що на підставі розд. II «Прикінцеві та перехідні положення» набирає чинності з дня його опублікування (опубліковано в № 88 «Голосу України» від 16.04.2022 р.), але встановив часові межі початку окремих правових ре-

жимів оподаткування «[т]имчасово, на період здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації проти України та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування» [2] (п. 3 стосовно змін до підрозд. 5 розд. XX «Перехідні положення» ПК України);

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України», який у розд. II «Прикінцеві та перехідні положення» встановив, що набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування (опубліковано в № 181 «Голосу України» від 02.09.2022 р.), але до окремих правових режимів оподаткування запровадив початок дії норм [3]:

«[т]имчасово, починаючи з дати введення в Україні воєнного стану» (п. 6 стосовно змін до розд. XX «Перехідні положення» ПК України);

«застосовуються до податкових (звітних) періодів починаючи з 1 січня 2022 року» (п. 28 стосовно змін до підп. 170.7.2 п. 170.7 ст. 170 ПК України; п. 6 стосовно змін до розд. XX «Перехідні положення» ПК України).

**МЕТА** статті – розкриття правової політики стосовно дії положень податкового законодавства, які мають дискреційну природу в правозастосуванні.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методика включає комплексний аналіз та узагальнення наявного науково-теоретичного матеріалу та формулювання висновків та рекомендацій.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання фінансової деліктології були предметом наукової розвідки такими вченими, як А. Іванський, Ю. Коваль, А. Нестеренко, О. Серих та ін. Економіко-правову природу санкцій розглядали А. Іванський, Т. Мокієнко, К. Фліссак та ін. науковці. Додаткових наукових пошуків потребує установлення перспектив

розвитку інституту дискреції у фінансовій деліктології.

У дослідженні використовувались такі методи наукового пізнання: логіко-семантичний, функціональний, системно-структурний, формально-юридичний, порівняльно-правовий.

### РЕЗУЛЬТАТИ

У Висновку Венеційської комісії від 6–7 грудня 2019 р. стосовно змін до законодавчих актів, які регулюють статус Верховного Суду та органів суддівського врядування, зроблено акцент на необхідності існування чіткої, передбачуваної, послідовної та узгодженої законодавчої бази, оскільки стабільність законодавства є важливою для правового порядку, заснованого на принципах верховенства права [4]. Згідно з п. 44 Доповіді Венеційської комісії від 25–26 березня 2011 р. № 512/2009 «Про верховенство права» принцип юридичної визначеності є істотно важливим, щоб генерувати розвиток та економічний поступ; аби досягти цієї довіри, держава зобов'язана дотримуватись законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю [5].

Відповідно до ч. 3 ст. 95 Конституції України держава прагне до збалансованості бюджету України [6], що у п. 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України № 26-рп/2008 від 27 листопада 2008 р. розглянуто у системному зв'язку з положеннями ч. 2 цієї статті, ст. 46 Основного Закону України як намагання держави у визначенні законом про Державний бюджет України доходів і видатків та прийнятті законів, інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на дохідну і видаткову частини бюджету, дотримуватися рівномірного співвідношення між ними та її обов'язок на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя [7].

У ч. 1 ст. 67 Конституції України встановлено обов'язок для кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [6]. Ч. 1 ст. 58 Конституції України закріплює неретроактивність дії норм законів та інших нормативно-правових актів, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [6]. Цей підхід знайшов відображення у рішеннях Конституційного Суду України № 1-зп від 13 травня 1997 р. [8] (п. 5 мотивувальної частини), від 05 квітня 2001 року № 3-рп/2001 [9] (п. 4 мотивувальної частини рішення), від 09 лютого 1999 р. № 1-рп/99 [10] (п. 1 резолютивної частини) тощо.

Національна правова податкова політика в умовах збройної агресії російської федерації проти України зорієнтована на тимчасове звільнення платників від фінансової відповідальності шляхом закріплення юридичних з ретроспективною дією, із подальшим виконанням цими особами встановлених законом зобов'язань. Наприклад, йдеться про перехід від загальних до спеціальних правил оподаткування щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. У цьому контексті Верховний Суд сформулював правову позицію, відповідно до якої вимоги до заяви платника єдиного внеску як підстави для звільнення від виконання своїх обов'язків,

визначених ч. 2 ст. 6 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» [11], на період з 14 квітня 2014 р. до закінчення антитерористичної операції, неможна виокремлювати з контексту норми, яка вимагає системного аналізу положень у сукупності ст.ст. 6, 25 і п. 9-4 розд. VIII Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [12]. Перебування платника єдиного внеску, місцезнаходження якого зареєстроване на території визначених переліком населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, на обліку в органі доходів і зборів, який розташований поза межами території проведення антитерористичної операції, – виключає звільнення такого платника від відповідальності, штрафних і фінансових санкцій, встановлених законом (згідно з рішенням Касаційного адміністративного суду від 30 березня 2018 р. [13] та постановою Великої палати Верховного Суду від 06 листопада 2018 р. у зразковій справі № 812/292/18 [14]).

На переконання Р.Ф. Ханової, законодавчі зміни внаслідок розгляду цієї зразкової справи свідчать про чіткий та зрозумілий намір законодавця стосовно звільнення платників єдиного внеску лише від відповідальності за невиконання вимог законодавства стосовно сплати єдиного внеску з фактом перебування такого платника на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, за визначеним переліком [15, с. 213]. Подальше виключення п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [12] доводить визнання помилковості попередньої державної політики.

Особливість ретроактивного правозастосування стосується гарантування недопущення «повороту до гіршого» під час перспективного регулювання правовідносин, забезпечуючи баланс між стабільністю правової системи та безпосередньою дією нормативного акта у часі, яка враховує потреби держави та суспільства стосовно вдосконалення регулятивних підходів та заповнення прогалин у праві. Наприклад, таку модель реалізації дискреції у застосуванні норм фінансового права подано у постанові Верховного Суду від 13 жовтня 2020 р. у справі № 640/19757/19 про відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями [16].

Схожий підхід до тлумачення ретроспективної дії норм про фінансову відповідальність пов'язаний із дискреційним застосуванням п. 56 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПК України [17] стосовно кваліфікації діянь платників під час здійснення податкових перевірок у контексті зміни концепції вини (до та після 01 січня 2021 р.). Під час установаження об'єктивної істини потрібно зважати на підхід *in dubio pro tributario* стосовно врахування більш сприятливих для платника наслідків [17] (п. 56.21 ст. 56 цього Кодексу) та презумпції правомірності рішень платника [17] (підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 цього Кодексу). Правовідносини, на які ретроспективно поширюється оновлена концепція вини, мають розпочатися та не припинити дію

до набрання чинності оновленою редакцією норм. Необхідно комплексно брати до уваги всі фактичні обставини, з урахуванням принципів справедливості та рівності всіх перед законом і судом.

Йдеться про поширення оновленої концепції вини на правовідносини, які виникли до 01 січня 2021 р., коли податкові перевірки ще не призначено, а здійснюються після 01 січня 2021 р., зокрема, нереальності господарських операцій, які вчинено за правилами міжнародного оподаткування та стосуються визначення наявності або відсутності ділової мети. Основне правозастосовне навантаження пов'язане із застосуванням чинних законодавчих приписів з перспективною дією. Запропонована ретроспективна дія концепції вини має допоміжний та винятковий характер, коли неможна винести повною мірою вмотивоване та законне податкове повідомлення-рішення у разі невстановлення зазначених обставин

податкового правопорушення. Описана модель правозастосування стає дієвою за умови, що це сприятиме правовій визначеності під час прийняття дискреційного рішення та унеможливить приховування несумлінної поведінки платників.

## ВИСНОВКИ

Отже, правова політика дискреції у застосуванні норм фінансового права має орієнтуватися на конституційні вимоги до насамперед перспективної дії положень законодавства як в умовах воєнного стану, так і в повоєнні часи (юридичні норми можна застосовуватися з дати введення відповідного закону в дію, набрання ним чинності). Можлива ретроспективна дія юридичних норм, які пом'якшують або скасовують відповідальність.

## Список використаних джерел

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України: Закон України від 15.08.2022 р. № 2520-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2520-20>.
4. Opinion of the Venice Commission dated of 6–7 December 2019 on amendments to the legal framework governing the Supreme Court and judicial governance bodies. *Webportal of the Council of Europe. Venice Commission*. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2019\)027-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2019)027-e).
5. Про верховенство права: доповідь, схвалена Венеційською Комісією 25–26.03.2011 р. за № 512/2009. *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
6. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
7. Рішення Конституційного Суду України у справі про збалансованість бюджету від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. С. 38. Ст. 3088.
8. Рішення Конституційного Суду України у справі щодо несумісності депутатського мандата від 13.05.1997 р. № 1-зп. *Офіційний вісник України*. 1997. № 20. С. 117.
9. Рішення Конституційного Суду України у справі про податки від 05.04.2001 р. № 3-рп/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 43. Ст. 1933.
10. Рішення Конституційного Суду України у справі про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів від 09.02.1999 р. № 1-рп/99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 7. С. 160. Ст. 255.
11. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції: Закон України від 02.09.2014 р. № 1669-VII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18>.
12. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>.
13. Рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 30.03.2018 р. у зразковій справі № 812/292/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73108956>.
14. Постанова Великої палати Верховного Суду від 06.11.2018 р. у зразковій справі № 812/292/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136>.
15. Ханова Р.Ф. Питання оподаткування в умовах воєнного стану як предмет судового розгляду. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Податкові спори в адміністративному судочинстві: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 04–05 лип. 2022 р.)*. Київ: «Компанія „BAITE“», 2022. С. 212–215.
16. Постанова Верховного Суду від 13.10.2020 р. у справі № 640/19757/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92173084>
17. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

## References

1. On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the improvement of legislation for the period of martial law: Law of Ukraine dated of 24 March 2022 No. 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (in Ukrainian).
2. On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the administration of certain taxes during the period of war and state of emergency: Law of Ukraine dated of 1 April 2022 No. 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20> (in Ukrainian).
3. On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the promotion of the development of volunteer

activities and the activities of non-profit institutions and organizations in the conditions of the armed aggression of the Russian Federation against Ukraine: Law of Ukraine dated of 15 August 2022 No. 2520-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2520-20> (in Ukrainian).

4. Opinion of the Venice Commission dated of 6–7 December 2019 on amendments to the legal framework governing the Supreme Court and judicial governance bodies. URL:

[https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2019\)027-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2019)027-e) (in English).

5. Rule of Law: Report No. 512/2009 approved by the Venice Commission on 25–26 March 2011. *Law of Ukraine*. 2011. No. 10. P. 168–184 (in Ukrainian).

6. Constitution of Ukraine: Law of Ukraine dated of 28 June 1996 No. 254k/96-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-VR> (in Ukrainian).

7. Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on budget balance dated of 27 November 2008 No. 26-rp/2008. *Official Gazette of Ukraine*. 2008. No. 93. P. 38. Art. 3088 (in Ukrainian).

8. Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case regarding the incompatibility of the deputy's mandate dated of 13 May 1997 No. 1-zp. *Official Gazette of Ukraine*. 1997. No. 20. P. 117 (in Ukrainian).

9. Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case about taxes dated of 5 April 2001 No. 3-rp/2001. *Official Gazette of Ukraine*. 2001. No. 43. Art. 1933 (in Ukrainian).

10. Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on retroactive effect of laws and other normative legal acts dated of 9 February 1999 No. 1-rp/99. *Official Gazette of Ukraine*. 1999. No. 7. P. 160. Art. 255 (in Ukrainian).

11. On temporary measures for the period of the anti-terrorist operation: Law of Ukraine dated of 2 September 2014 No. 1669-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18> (in Ukrainian).

12. On collection and accounting of a single contribution to mandatory state social insurance: Law of Ukraine dated of 23 September 1999 No. 1105-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14> (in Ukrainian).

13. Decision of the Administrative Cassation Court within the Supreme Court dated of 30 March 2018 in the case No. 812/292/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73108956> (in Ukrainian).

14. Resolution of the Grand Chamber of the Supreme Court dated of 6 November 2018 in the case No. 812/292/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136> (in Ukrainian).

15. Khanova R.F. Taxation issues under martial law as a subject of judicial review. *Administrative justice in Ukraine: issues of theory and practice. Tax disputes in administrative proceedings: materials of the International research and practical conference* (Kyiv, 04–05 July 2022). Kyiv: VAITE, 2022. P. 212–215.

16. Resolution of the Supreme Court dated of 13 October 2020 in the case No. 640/19757/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92173084> (in Ukrainian).

17. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated of 2 December 2010 No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (in Ukrainian).

#### **Anna BARIKOVA**

*PhD in Legal Sciences, Academic Adviser at the secretariat of the Administrative Court of Cassation; lecturer at National Academy of Internal Affairs*

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9707-0106>

e-mail: [anna.barikova@gmail.com](mailto:anna.barikova@gmail.com)

### **RETROSPECTIVE CHARACTERISTICS OF THE INSTITUTION OF DISCRETION IN FINANCIAL DELICTOLOGY**

**Introduction.** *Specificity of the legal policy has been dealt with regarding the effect of the provisions of tax legislation (which have a discretionary nature in law enforcement), which should be oriented to the constitutional requirements considering, foremost, the prospective effect of the provisions of the legislation both in the conditions of martial law and in post-war times (provisions of law could be applied from putting the relevant law into effect, its entry into force). Retrospective effect of legal regulations that mitigate or cancel the liability of the payer might occur.*

**The purpose of the paper is** to disclose the legal policy regarding the effect of provisions of the tax legislation, which have a discretionary nature in law enforcement.

**Results.** *It has been identified that the retrospective effect of the concept of guilt has an auxiliary and exclusive character, when it is not possible to issue a fully motivated and legal tax notice-decision in the event that the specified circumstances of a tax offence are not established. The legal relationship, which is retrospectively covered by the updated concept of guilt, is to begin and not cease before the updated version of the norms enters into force. It is necessary to comprehensively take into account all factual circumstances, with regard to the principles of justice and equality of everyone before the law and the court. The described law enforcement model becomes effective under the condition that it will contribute to legal certainty when making a discretionary decision and make it impossible to hide the dishonest payers' behaviour.*

**Conclusion.** *The author focuses on the fact that it is possible to temporarily release payers from financial responsibility by establishing provisions with retrospective effect, with subsequent these persons' fulfilment of their obligations established by law. Such law enforcement concerns the guarantee of preventing a 'turn for the worse' during the prospective regulation of legal relations, ensuring a balance between the stability of the legal system and the direct effect of the regulatory act in time, which takes into account the needs of the state and society to improve regulatory approaches and fill gaps in the law. The relevant judicial practice of the Supreme Court and the Constitutional Court of Ukraine has been addressed.*

**Keywords:** legal policy, constitutional duty, payment of taxes, law, enactment, entry into force