

УДК 336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.93.3.7>

ОСОБЛИВОСТІ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Гінда О.М.,
доктор філософії,
асистентка кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету
імені Івана Франка,
суддя Восьмого апеляційного адміністративного суду
ORCID: 0000-0001-7158-083X

Гінда О.М. Особливості судової практики в контексті реалізації державної податкової політики на сучасному етапі.

В статті проведений правовий аналіз податкових спорів, що виникають на сучасному етапі. Зосереджено увагу на проблемі множинності суб'єктів податкових правовідносин, які відносяться до публічної сторони учасників. При цьому, в статті проводиться розмежування загального та спеціального суб'єкта податкових правовідносин. Диференціація суб'єктів обумовлюється наданими повноваженнями тому чи іншому суб'єкту. Так, загальний суб'єкт наділений повноваженнями виключно щодо участі у відносинах в сфері оподаткування. Спеціальний суб'єкт вступає у податкові правовідносини виключно за певних умов.

В роботі особлива увага приділяється категорії справ, у яких учасником є Міністерство юстиції або Кабінет міністрів України в особі Міністерства юстиції, яке його представляє. Так, встановлена тенденція щодо збільшення звернення податкових органів з позовами до Міністерства юстиції України про стягнення податкового боргу установ виконання покарань та державних підприємств Державної кримінально-виконавчої служби України на кошти (майно) Міністерства юстиції.

Авторкою зосереджено увагу на помилковості встановлення законодавцем військового збору в Податковому кодексі України з огляду на наступне. По-перше, Податковим кодексом України не визначено базу військового збору, що унеможливило обрахування необхідної суми для сплати, адже відповідно до ст. 29 Податкового кодексу України сума податкового зобов'язання обчислюється шляхом множення бази оподаткування на ставку збору. По-друге, військовий збір не передбачений ст.ст. 9 - 10 Податкового кодексу України, які містять перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів.

Проаналізована категорія спорів, що пов'язується з визнанням протиправною та нечинною постанови Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану», адже вказаною постановою визначено, що податком на додану вартість за нульовою ставкою оподатковуються операції з постачання товарів, а також пально-мастильних матеріалів Збройним Силам, Національній гвардії, та ін., для потреб забезпечення національної безпеки та оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави. Авторкою аргументована підстава задоволення таких позовів з огляду на визначення елементів правового механізму податку Кабінетом Міністрів України, що не співвідноситься з приписами податкового законодавства.

Ключові слова: Податковий кодекс України, судова практика, податкові правовідносини, елементи податкового механізму, державна податкова політика.

Hinda O.M. Features of judicial practice in the context of implementing state tax policy at the present stage.

The article provides a legal analysis of tax disputes arising at the present stage. It focuses on the problem of the multiplicity of subjects of tax legal relations that relate to the public side of participants.

At the same time, the article distinguishes between general and special subjects of tax legal relations. The differentiation of subjects is determined by the powers granted to one or another subject. Thus, a general subject is vested with powers exclusively to participate in relations in the field of taxation. A special subject enters into tax legal relations only under certain conditions.

The paper pays special attention to the category of cases in which the Ministry of Justice or the Cabinet of Ministers of Ukraine, represented by the Ministry of Justice, is a participant. Thus, there is a tendency for tax authorities to increasingly file claims with the Ministry of Justice of Ukraine for the recovery of tax debts of penal institutions and state-owned enterprises of the State Criminal-Executive Service of Ukraine from the funds (property) of the Ministry of Justice.

The author focuses on the inaccuracy of the legislator's establishment of a military levy in the Tax Code of Ukraine, given the following. Firstly, the Tax Code of Ukraine does not define the basis for the military levy, which makes it impossible to calculate the amount to be paid, since, according to Article 29 of the Tax Code of Ukraine, the amount of tax liability is calculated by multiplying the tax base by the levy rate. Secondly, the military levy is not provided for in Articles 9-10 of the Tax Code of Ukraine, which contain a list of national and local taxes and levies.

The category of disputes related to the recognition of the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 178 dated 2 March 2022 'Certain Issues of Zero-Rated Value Added Tax during the Period of Martial Law' as unlawful and invalid has been analysed, as this resolution stipulates that transactions involving the supply of goods and fuel and lubricants to the Armed Forces, the National Guard, etc., for the purposes of ensuring national security and defence of Ukraine, protecting the safety of the population and the interests of the state, are subject to value added tax at a zero rate. The author argues that such claims should be satisfied in view of the definition of the elements of the legal mechanism of taxation by the Cabinet of Ministers of Ukraine, which does not correspond to the provisions of tax legislation.

Key words: Tax Code of Ukraine, judicial practice, tax legal relations, elements of the tax mechanism, state tax policy.

Постановка проблеми. Конкретний стан суспільних відносин, якісні етапи його розвитку та виклики, які характеризують умови та завдання існування суспільства визначають форми, характер, види учасників відносин. Це обумовлює як формування правового статусу таких учасників, конкретизацію в побудові їх прав та обов'язків, деталізацію на підставі цього зв'язків між ними. В основі динаміки реалізації прав та обов'язків, що обумовлюють таку поведінку, лежить деталізація інтересів учасників відносин, досягнення, узгодження та балансу між ними.

Виділення учасника відповідного галузевого правовідношення передбачає як участь його в цих відносинах в якості суб'єкта права, так і організація поведінки в такій формі, яка відображає його специфічний зв'язок з державою. Останній акцент особливо важливий для оцінки становища особи у відносинах, де держава відіграє провідну роль, тобто в публічно-правових відносинах. Податкові правовідносини якраз і є класичним різновидом відносин, упорядкування яких здійснюється методами публічно-правового впливу. Роль держави в податкових відносинах обумовлюється, перш за все, значенням податкових відносин для державного суверенітету, коли шляхом цих надходжень формується взагалі фінансова можливість існування держави, гарантування фінансового суверенітету. Крім того, вступаючи у відносини щодо справляння податків та зборів держава об'єднує дві ролі. З одного боку, вона та територіальні громади є власниками тих коштів, які справляються за рахунок податків та зборів. З іншого боку, вона виступає і організатором таких відносин, перш за все, через організацію та реалізацію нормотворчих процедур.

Метою дослідження є проведення теоретико-правового аналізу суб'єктів податкових правовідносин, встановлення особливостей податкового контролю, дослідження проблем встановлення військового збору, визначення місця Податкового кодексу України в системі ієрархічної побудови податкового законодавства, а також здійснення комплексного аналізу підстав виникнення та особливостей судової практики у податкових правовідносинах.

Стан опрацювання проблематики. Попри посилену увагу науковців щодо аналізу судової практики у сфері податкових відносин, їх динамічність та розширення спектра підстав для податкових спорів обумовлюють необхідність подальшого доктринального дослідження. Фундаментом наукової роботи стали напрацювання М.П. Кучерявенка [4], який визначає особливості податкового контролю. Доктринальні напрацювання О.Б. Заверухи [5] спрямовані на проведення пра-

вового аналізу причин виникнення податкових спорів. Ю.В. Оніщик [6] вивчає судову практику вирішення податкових спорів в умовах правового режиму воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. Для реалізації державного інтересу державою формується сукупність публічних органів, які її представляють. В цій ситуації йдеться як про представницькі, так і виконавчі органи. Хотілося б зазначити, що наділення їх відповідними повноваженнями для реалізації державного та інших варіантів публічного інтересу зовсім не означає їх абсолютного співпадіння. Такі органи характеризуються і наявністю власного інтересу, який також є різновидом публічного. Його наявність зовсім не обумовлює автоматичну узгодженість з метою та формами реалізації державного інтересу. Саме тому формування відповідного балансу між ними є важливим.

Сукупність зобов'язаних осіб характеризується таким формуванням правового статусу, який охоплює, такі права та обов'язки, які спрямовані на гарантування повної та своєчасної сплати ними податків та зборів, всебічного виконання податкового обов'язку в цілому. Підлеглість таких учасників податкових відносин державі має економічну природу і гарантується безумовним імперативним конституційним приписом – кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори (ст. 67 Конституції України) [1]. Саме тому подібна підлеглість платників податків владній стороні податкового правовідношення не ґрунтується на організаційній побудові, місця в певній владній ієрархії. Вона передбачає безумовне виконання обов'язку по обліку, сплаті та звітності при справлянні податків та зборів.

Хотілося б звернути увагу на окремі категорії справ, де однією із учасників виступає або безпосередньо Міністерство юстиції, або Кабінет міністрів України в особі Міністерства юстиції, яке його представляє. Так, на сьогодні сформувалась окрема категорія судових справ за позовами податкових органів до Міністерства юстиції про звернення стягнення податкового боргу державних установ (виправних колоній) та державних підприємств Державної кримінально-виконавчої служби України на кошти (майно) Міністерства юстиції. В цьому випадку Міністерство юстиції розглядається, як орган виконавчої влади, до сфери управління якого належать платники податків із спеціальним статусом. Слід зауважити, що у 2024 році відслідковувалась тенденція збільшення системних звернень податкових органів з позовами до Міністерства юстиції України про стягнення податкового боргу установ виконання покарань та державних підприємств Державної кримінально-виконавчої служби України на кошти (майно) Міністерства юстиції. Наявність узгоджених та непогашених сум податкових зобов'язань у державних підприємствах та установах та, відповідно, відсутність коштів і майна, за рахунок яких можливо стягнути податковий борг, зумовлює звернення податкових органів про стягнення таких боргів з Міністерства юстиції, як органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить такий платник податків.

В цьому контексті хотілося б звернути увагу на проблему множинності учасників податкових відносин, які представляють публічну сторону учасників. І держава, і територіальні громади, і державні органи є носіями публічного інтересу. Однак слід розуміти, що в цій ситуації не обов'язково безпосередні інтереси цих учасників абсолютно співпадають. Реалізація державного інтересу передбачає не лише формування системи органів, які її представляють, але і збалансоване наділення їх компетенцією для участі в якості суб'єктів податкових правовідносин. В аспекті цього доцільно ставити питання про загального та спеціального суб'єкта податкових правовідносин. Загальний суб'єкт податкових правовідносин наділяється повноваженнями виключно для участі в податкових відносинах і для того, щоб він реалізовував їх в цій сфері не треба ніяких додаткових умов чи обставин. Участь спеціального суб'єкта податкових правовідносин обумовлюється певними особливостями. Це зумовлено насамперед тим, що його повноваження реалізуються в межах інших правовідносин, однак за наявності певних умов він набуває статусу і суб'єкта податкових правовідносин.

Повноваженнями загального суб'єкта податкових правовідносин характеризуються податкові органи, тоді як в якості прикладу спеціального суб'єкта податкових правовідносин можна посылатися на компетенцію митних органів. Якщо компетенція перших пов'язується виключно із сферою оподаткування, то податкові повноваження митних органів виникають та реалізуються при певних умовах.

Проблематикою вказаної категорії справ є відсутність належного фінансування установ виконання покарань та відповідно коштів на погашення заборгованості, що виникає з огляду на несплату податків. Безумовно, у процесі аналізу таких спорів слід виходити з необхідності діалек-

тичного узгодження взаємопов'язаних, але різних за змістом режимів правового регулювання. З одного боку функціонування таких спеціальних суб'єктів пов'язуються з надходженням коштів із державного бюджету, що забезпечується шляхом реалізації бюджетно-правових норм і стосується упорядкування бюджетних видатків. З іншого боку такі суб'єкти залишаються платниками податків, діяльність яких забезпечується додержанням податкових правил, реалізацією податково-правових режимів. Саме тому принципово важливим є не кардинальне розмежування бюджетного та податкового регулювання а узгодження їх режимів, визначення межі перетинання та виключення колізій при застосуванні бюджетних та податкових норм.

Проблема формування балансу на межі бюджетного та податкового регулювання враховує наступні особливості. У межах такого регулювання впорядкування правовідносин між їх учасниками здійснюється як у режимі бюджетного, так і податкового правового регулювання, що зумовлює відсутність принципових розбіжностей у методах правового впливу на поведінку відповідних суб'єктів. В той же час, ці правові підгалузі дещо по різному оцінюють окремі особливості динаміки відносин, які пов'язані із справлянням податків та зборів. Якщо в режимі податкового регулювання момент закінчення виконання податкового обов'язку, сплати податкового обов'язку із сплати податку пов'язується з передачею коштів платником відповідній банківській установі для перерахування на казначейській рахунок бюджету, то бюджетне регулювання трохи по іншому упорядковує цей аспект. В межах дії бюджетного законодавства момент закінчення руху податкових надходжень пов'язується з моментом зарахування таких коштів на казначейській рахунок.

Саме тому виникає дискусійне питання щодо того – в який момент платник виконав обов'язок по сплаті податку чи збору: коли передав гроші або коли вони були зараховані на відповідний казначейський рахунок. Оцінюючи зазначені обставини, в окремих випадках суди дійшли висновку, що момент виконання податкового обов'язку пов'язується саме з зарахуванням коштів від сплати податків та зборів на казначейський рахунок. Такий підхід спричиняв істотні негативні наслідки, які полягали у застосуванні до платника податкових санкцій за відсутності в його діях складу податкового правопорушення. Це обумовлювалося тим, що після передачі коштів банківській установі платник не міг впливати на їх рух, він взагалі переставав бути суб'єктом відносин. З цього моменту відносини склалися між банківською установою та відділенням державного казначейства. Більш того наслідки невиконання податкового обов'язку мають регулюватися податковим законодавством, а етап перерахування коштів від банківської установи до казначейства є предметом регулювання бюджетним законодавством, яке упорядковує відносини щодо казначейського обслуговування. До того ж суб'єктами таких відносин є державні органи, юридичні особи, але фізичні особи не розглядаються як учасники таких відносин. Однак, ми наштовхуємося на протиріччя, коли щодо одних суб'єктів відносин (юридичних осіб) ми можемо використовувати певний режим регулювання, а стосовно інших, які є безпосередніми учасниками відносин оподаткування (фізичні особи) застосовувати цей режим неможливо. Саме тому врахування особливостей оцінки поведінки учасників відносин при застосуванні однотипних, але різних засобів бюджетного та податкового регулювання в таких ситуаціях набуває принципового значення.

Специфіка діяльності державних підприємств і установ Державної кримінально-виконавчої служби не врахована в податковому законодавстві, зазначені підприємства і установи сплачують податки та інші обов'язкові платежі на загальних підставах. Згідно з пунктом 10 статті 13 Закону України «Про Державну кримінально-виконавчу службу в Україні» підприємства установ виконання покарань мають право на пільги зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до законів з питань оподаткування [7], проте такі пільги в податковому законодавстві не конкретизовані, а тому оподаткування підприємств та установ виконання покарань здійснюється на загальних підставах. В той же час, навряд чи, є послідовним оцінка поведінки таких суб'єктів виходячи із критеріїв, які стосуються оцінки загального суб'єкта податкових правовідносин. Установи Державної кримінально-виконавчої служби характеризуються специфічним правовим статусом, що не може не враховуватись при визначенні правил оцінки їх поведінки та наслідків цього в умовах податково-правового регулювання.

На сьогодні сформовано судову практику [2], де судом касаційної інстанції зауважено, що контролюючий орган має виконати повний перелік дій, встановлених Податковим кодексом України щодо порядку стягнення податкового боргу з державних підприємств. Лише після цього виникають підстави щодо вчинення дій, які спрямовані на залучення коштів (майна) органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить такий платник податків, для погашення податкового

боргу останнього. У зв'язку із зазначеним наявна позитивна тенденція відмови у задоволенні позовних вимог у даній категорії справ.

Окрему категорію спорів складають спори, що пов'язані із визнанням протиправною бездіяльності Уряду щодо невчасного внесення змін до власних нормативно-правових актів. При цьому акцентується увага на специфічному колі таких актів. Така специфічність проявляється в наступному: а) стосується окремого, специфічного типу платежу (військового збору); б) стосується факультативного елементу механізму такого платежу – звільнення від сплати, пільги; в) йдеться не про будь-які доходи а специфічні доходи у вигляді грошового забезпечення військовослужбовців та прирівняних до них осіб; г) стосується суб'єктів і доходів в умовах та на протязі специфічного періоду: під час їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації. На підставі положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану» від 19.06.2022 № 2308, вказаним вище категоріям осіб встановлювалось звільнення від оподаткування військовим збором доходів у вигляді грошового забезпечення. Варто зазначити, що жодних чітких строків Уряду на приведення у відповідність своїх нормативно-правових актів встановлено вказаним законом не було. На підставі постанови від 17.03.2023 № 244 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1161», Кабінет Міністрів України виконав вказівку законодавця. Такий тривалий час розроблення акту Кабінету Міністрів України, пов'язаний із особливостями процедури розроблення та погодження актів Уряду, міністерствами та ін. центральними органами виконавчої влади. Відтак, ризики задоволення позову оцінюються як незначні.

Оцінюючи наведені обставини у ширшому контексті, доцільно звернути увагу на більш глобальну проблему, яка висвітлює штучність окремих положень Податкового кодексу України, а саме підстав введення військового збору. Обов'язок щодо справляння військового збору закріплено п. 16¹ підрозділом 10 «Інші перехідні положення» Податкового кодексу України [3]. Відповідно до цього положення, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлюється військовий збір, платниками якого є фізичні особи, фізичні особи - підприємці - платники єдиного податку першої, другої та четвертої груп. Об'єктом оподаткування збором є доходи або щомісячна сума, що дорівнює розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Ставка збору становить 1, 1,5, 5 або 10 відсотків від об'єкта оподаткування, залежно від типу платника. В той же час, виходячи із подібної конструкції обрахувати військовий збір та визначити суму його для сплати неможливо.

Відповідно до ст. 29 «Обчислення суми податку» Податкового кодексу України [3]. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів. Тобто, для визначення суми податку, яка підлягає сплаті в рахунок податкового обов'язку необхідно визначення двох показників: бази оподаткування та ставки податку. Але база військового збору не визначена. Тому виходячи із чітко закріпленої процедури розрахунку податкового зобов'язання, з'ясувати яку суму платник має сплатити в рахунок військового збору неможливо.

Є ще одна формальна юридична перешкода справляння акцизного збору. Податковий обов'язок у платника виникає виключно по тих платежах, які закріплені у ст.ст. 9-10 Податкового кодексу України [3]. Саме цими статтями визначено вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Але військового збору в цьому переліку не має. Таке становище і формує підстави, які породжують можливість не сплачувати цей збір. Вважаємо, що доцільність реалізації цього положення викликає обґрунтовані сумніви. Безумовно спрямування коштів на ті цілі, на які витрачається військовий збір логічні, обумовлені та необхідні. Однак викликає занепокоєння, коли об'єктивно обумовлена мета реалізується штучним, нефаховим правовим засобом.

Певним продовженням подібної категорії спорів є ще один різновид спорів, які пов'язані з податковими преференціями, звільненнями. Застосування пільгових режимів при справлянні податків та зборів характеризується певною умовністю. Податкова пільга як елемент податкового механізму не відноситься до категорії обов'язкових. Виходячи із змісту ст. 7 Податкового кодексу України, встановлено вичерпний перелік тих елементів без закріплення яких податок не вважається встановленим і відповідно до цього не виникає податковий обов'язок. Відповідно до змісту

цієї статті, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1. ст. 7 ПК України) [3]. В той же час, пільга не відноситься до групи обов'язкових елементів податкового механізму, які закріплені вичерпним переліком. «Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» (п. 7.2. ст. 7 ПК України) [3]. Таким чином, пільга може бути встановлена, але не обов'язково.

«Законодавство про оподаткування, закладаючи основи надання податкових пільг, в якості пільгових суб'єктів виділяє категорії платників... тобто, виділяється певна однорідна група платників податків, яка характеризується конкретною ознакою на підставі якого і формується пільговий податковий режим» [4, с.281]. Виключна орієнтованість на узагальнений критерій визначення кола осіб щодо яких мають застосовуватися преференційні податкові режими виключають індивідуалізацію податкової пільги. В цій ситуації треба мати на увазі, що пільга закріплюючи режим звільнення, саме для платника може стосуватися не лише цього окремого елементу податкового механізму. Пільговий режим може бути розповсюджений на декілька елементів податкового механізму (звільнення від оподаткування окремих складових об'єкта оподаткування, зниження ставки податку і т. д.), але всі ці зниження мають використовувати лише ті особи, яких віднесено до категорії пільгових.

Проблематика визначення нульової ставки податку на додану вартість як податкової пільги залишається дискусійною у сучасній фінансово-правовій доктрині. Складність остаточного висновку зумовлена територіальним аспектом застосування такої преференції. Як правило, нульова ставка ПДВ застосовується у сфері експортних операцій, проте у випадках, коли перехід права власності на товари, що підпадають під звільнення, здійснюється на території України, виникає правова колізія. За таких умов контролюючі органи ставлять під сумнів факт здійснення саме експортної операції, і як наслідок можливість кваліфікації відповідної господарської операції як такої, що підлягає пільговому оподаткуванню. Саме в аспекті цього і сформувалась окрема категорія спорів. Зокрема, щодо визнання протиправною та нечинною постанови Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану». Підпунктом «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 ПКУ визначено, що за нульовою ставкою оподатковуються операції з постачання товарів для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством [3].

Проте, спірною постановою Уряд установив, що до припинення чи скасування воєнного стану, операції з постачання товарів, а також пально-мастильних матеріалів Збройним Силам, Національній гвардії, та ін., для потреб забезпечення національної безпеки та оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою [8]. Разом з тим, існують ризики задоволення позовів, адже враховуючи що об'єкт оподаткування, база оподаткування та ставка податку визначаються виключно ПКУ, делегування таких повноважень Уряду, не в повній мірі узгоджуються з положеннями чинного законодавства.

Виходячи з цього хотілося б звернути увагу на принципове засадниче значення двох моментів:

1. Місце Податкового кодексу України в системі ієрархічної побудови податкового законодавства. Податкове законодавство України складається з: Конституції України; Податкового кодексу України; 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; 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 Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів (ст. 3 Податкового кодексу України) [3].

Слід зауважити, що з прийняттям Податкового кодексу України окремі аспекти дискусійності та неузгодженості щодо ієрархії та значення наслідків окремих законодавчих актів були врегульовані. Це пов'язувалося з тим, що податкові відносини регулювалися низкою законів. Практично справляння кожного податку чи збору врегульовувалося окремим законом. Поява єдиного кодифікованого акту набагато спростило цю ситуацію, унеможливило суперечності між окремими

законами, норми яких увійшли до єдиного кодифікованого податкового акту в якості окремих розділів. Однак, це не означає, що підстави колізій взагалі зникли. Оскільки, інтенсивний розвиток податкових відносин обумовлює адекватне реагування на рівні законотворчих процедур, яке своєчасно не відбувається.

2. Розуміння збалансованої системи елементів податкового механізму, які формують цілісний комплекс складових податку або збору. Як уже зазначалось вище, ст. 7 Податкового кодексу України закріплює перелік як обов'язкових елементів податкового механізму, так і факультативних (п. 7.1. та п. 7.2. ст. 7 ПК України) [3]. Обов'язковість елементів податкового механізму означає безумовну вимогу закріплення кожного із вказаних елементів при визначенні податку чи збору, що породжує виникнення податкового обов'язку у платника. Факультативність елементу підкреслює його специфічний характер, який притаманний саме йому і не обов'язково має бути присутнім в конструкції інших податків чи зборів.

З огляду на викладене, є підстави виділити особливу категорію спорів щодо визнання протиправною та нечинною постанови Кабінету Міністрів України від 03.02.2021 № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок». Відповідно до пункту 52⁻² підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України встановлюється мораторій на проведення деяких видів документальних перевірок на період з 18.03.2020 по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину. Разом з тим, скорочення строку дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, було здійснено не шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, а на підставі акту Уряду, прийнятого з посиланням на повноваження, надані Законом України від 17 вересня 2020 року № 909 «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». Наразі, враховуючи мету ведення мораторію на проведення деяких видів документальних перевірок, а також зупинення дії пункту 52⁻² підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України на період військового стану, ризики задоволення позову відсутні.

Однією із вихідних та традиційних функцій права є контролююча. Це стосується будь-яких галузевих утворень. Безумовно податкові відносини пов'язуються не лише з реалізацією призначення податкового регулювання – зібрати до доходних частин бюджетів кошти у формі податків та зборів, але і реалізувати законні засоби контролю. Реалізація контрольних функцій є обов'язковою умовою організації податкових відносин, оскільки контроль є невід'ємною складовою механізму регулювання. Специфічність реалізації контрольних функцій в сфері оподаткування пов'язується з тим, що йдеться про чітко обмежений предмет регулювання – формування публічних фондів держави та територіальних громад за рахунок надходження коштів від сплати податків та зборів.

«Здійснення податкового контролю передбачає спеціальну діяльність уповноважених державою органів в певній сфері, яка представляє функціонування досить складної, відносно узгодженої системи» [4, с. 482]. Таким чином, податковий контроль здійснюється органами, які наділені відповідними повноваженнями в податковій сфері, представляють собою частину організаційно-правової структури управління, реалізація повноважень яких спрямована на контроль щодо виконання обов'язків платників податків та осіб, які їх представляють стосовно справляння податків та зборів та становлення підстав для реалізації заходів державного примусу.

Податковий контроль характеризується певним колом особливостей [4, с. 483-488]: 1) різновид спеціально державного контролю, який реалізується спеціально уповноваженими органами відносно спеціального об'єкту (реалізація податкового обов'язку зобов'язаних осіб); 2) зосереджується на контролі за додержанням податкової дисципліни, що передбачає аналіз поведінки зобов'язаних осіб не лише стосовно сплати податків та зборів, а і додержання законодавчих приписів щодо податкового обліку та податкової звітності; 3) передбачає аналіз реалізації цільової мети при справлянні податків та зборів; 4) передбачає контролюючі заходи не лише стосовно грошових коштів платника і сум податку, але і певних аспектів правового режиму майна (при сплаті податків в натуральній формі; застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку); 5) гарантується відносинами влади та підпорядкування, засоби чого і виражають характер методів податкового регулювання; 6) реалізується, перш за все, через сукупність активних дій як владних, так і зобов'язаних суб'єктів.

При цьому хотілося б запобігти формуванню концепції вузького розуміння податкового контролю, як сукупності дій щодо оцінки поведінки зобов'язаного учасника податкових відносин

(платника), контроль за додержанням ним норм податкового законодавства. Податковий контроль на нашу думку набуває і іншого значення, як певний засіб протидії свавілля публічного суб'єкта. Контролювати поведінку платників податкові органи мають в умовах безпосереднього та абсолютного додержання ст. 19 Конституції України. Припис цієї статті обумовлює те, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1].

Виходячи з цього можна виділити і таку категорію справ, які стосуються визнання протиправною та нечинною постанови Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних». Відповідно до пункту 201.16 статті 201 ПКУ реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України. За правилами підпункту 56.23.3 пункту 56.23 статті 56 Податкового кодексу України оскарження рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється у порядку, визначеному цією статтею з урахуванням таких особливостей, а саме: скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних розглядається в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [3]. Враховуючи, зазначене Податковим кодексом України делеговано Уряду повноваження щодо розроблення відповідних порядків, тому підстави для задоволення позову відсутні.

Висновки. Судова практика на сучасному етапі реалізації державної податкової політики характеризується певними особливостями. По-перше, множинність учасників податкових відносин обумовлює необхідність розмежування суб'єктів податкових правовідносин на загальних та спеціальних залежно від компетенції. Так, загальний суб'єкт наділений повноваженнями виключно для участі у відносинах в сфері оподаткування, в той час як спеціальні суб'єкти вступають у податкові відносини за певних умов. Встановлено збільшення кількості позовів податкових органів до Міністерства юстиції України про стягнення податкового боргу установ виконання покарань та державних підприємств Державної кримінально-виконавчої служби України на кошти (майно) Міністерства юстиції.

По-друге, обставини спричинені бойовими діями на території нашої держави потребують адаптацію нормативно-правової бази до сучасних реалій. Проте, деякі нормативні-правові акти суперечать положенням приписів податкового законодавства, що породжує низку податкових спорів. Так, мова йде про справи щодо визнання протиправною та нечинною постанови Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану». Так, вказана постанова Кабінету Міністрів України визначає особливості оподаткування податком на додану вартість. Таким чином формується правова невизначеність та існують ризики задоволення позовів, адже умови оподаткування встановлюються виключно Податковим кодексом України.

По-третє, проаналізована помилковість підходів законодавця щодо встановлення військового збору. Законодавець, не враховуючи вимоги приписів Податкового кодексу України, не визначив всі елементи правового механізму передбачених ст. 7 цього Кодексу, що унеможливило обчислення суми податкового зобов'язання та не закріпив військовий збір в ст.ст. 9-10 Податкового кодексу України в яких зазначений вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що формує передумови для виникнення податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : станом на 1 січ. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr#Text> (дата звернення: 21.12.2025).
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14 лютого 2023 р., судова справа № 640/22855/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108998047> (дата звернення : 21.12.2025).

3. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: станом на 5 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.12.2025).
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III : Учение о налоге. Харьков: Легас, 2005. 600 с.
5. Заверуха О.Б. Причины виникнення конфліктів у податкових правовідносинах. *Юридичний бюлетень*. 2023. вип. 29. С. 301–308. DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2023.29.36>.
6. Оніщик Ю.В. Судова практика вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану. *Трансформація законодавства в умовах воєнного стану та післявоєнного часу: стан та перспективи*: збірник тез доповідей та повідомлень за матеріалами круглого столу, Харків, 17 берез. 2023. Харків: Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. С. 136–140. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/25028> (дата звернення: 02.01.2026).
7. Про Державну кримінально-виконавчу службу України: Закон України від 23.06.2005 № 2713-IV : станом на 12 верес. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2713-15#Text> (дата звернення: 1.02.2026).
8. Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану: Постанова Каб. Міністрів України від 02.03.2022 № 178: станом на 1 серп. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2022-п#Text> (дата звернення: 1.02.2026).

Дата першого надходження рукопису до видання: 4.02.2026
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 20.02.2026
Дата публікації: 5.03.2026

© Гінда О.М., 2026

Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0