УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ



ІРПІНСЬКИЙ ЮРИДИЧНИЙ ЧАСОПИС

Науковий журнал

Випуск 3 (7)

Ірпінь ● УДФСУ ● 2021

ISSN 2617-4154
УДК 34:33(477)(08)

Засновник та видавець: Університет державної фіскальної служби України

Заснований 2018 року.
Продовжуване видання (виходить у міру накопичення матеріалу)

Мови видання: українська, англійська

Свідоцтво про Державну реєстрацію друкованого засобами масової інформації:
Серія КВ № 23215-13055ПР від 22.03.2018

Рекомендовано до друку та поширення через мережу «Інтернет» рішенням Вченої ради Університету державної фіскальної служби України (протокол № 14 від 23.11.2021)

Редакційна колегія: д.ю.н., професор *В. В. Топчій* (голов. ред.); д.ю.н., с.н.с. *Н. Б. Новицька* (заст. голов. ред.); к.ю.н., доцент *Н. А. Лугіна* (відп. секретар); д.ю.н., доцент, *Ю. І. Аністратенко*; д.ю.н., професор *В. Т. Білоус*; д.ю.н., професор *С. В. Бобровник*; д.ю.н., професор *О. Г. Боднарчук*; д.ю.н., професор *Л. М. Касьяненко*; д.ю.н., професор *О. Є. Костюченко*; д.ю.н., професор *Н. А. Литвин*; д.ю.н., професор *Т. О. Мацелик*; д.ю.н., професор *Н. В. Никитченко*; д.ю.н., професор *А. М. Новицький*; к.ю.н., доцент *Л. В. Омельчук*; д.ю.н., професор *О. П. Рябченко*; д.ю.н., доцент *Ю. Ю. Рябченко*; д.ю.н., професор *П. В. Цимбал*; д.ю.н., професор *І. В. Чеховська*; д.ю.н., професор *А. Є. Шевченко*; д.ю.н., професор *Асар Іса огли Садигов* (Азербайджан).

Ірпінський юридичний часопис : науковий журнал / редкол. : В. В. Топчій (голов. ред.) та ін. – Ірпінь : Університет державної фіскальної служби України, 2021. – Випуск 3 (7). – 192 с. – (Серія : право).

У виданні вміщені наукові статті, присвячені актуальним проблемам юридичної науки та практики.

Науковий журнал започатковано з метою опублікування результатів наукових досліджень проблем правової науки, теоретико-прикладних проблем правового забезпечення фіскальної політики держави, удосконалення законодавства та правозастосування.

Для науковців, викладачів, аспірантів, студентів та всіх, хто цікавиться проблемами теорії права та правозастосування.

Науковий журнал індексується в Google Scholar,

Національною бібліотекою України імені В. І. Вернадського.

Розміщений на відкритій інформаційній платформі OJS Університету державної фіскальної служби України.

DOI (digital object identifier) – цифровий індикатор об'єкта привласнюється науковим статтям видання.

Редакція журналу веде систематичну роботу із включення наукового видання до міжнародних електронних бібліотек, каталогів та наукометричних баз даних з метою входження у світовий науковий інформаційний простір, підвищення рейтингу журналу та індексів цитування його авторів. Наразі редколегія провадить роботу щодо входження збірника у Scopus та Web of Science.

Адреса редакційної колегії:
України, 08201, Ірпінь, Київська обл., вул. Університетська, 31
e-mail: irpin-yur-chas@ukr.net

Використання опублікованих у збірнику матеріалів дозволяється за умови обов'язкового посилання на джерело інформації.

У разі посилання на матеріали збірника наукових праць «Ірпінський юридичний часопис» потрібно використовувати транслітеровану назву «Irpinskyi yurydychnyi chasopys», або «Irpin legal chroniclles».

© Університет державної фіскальної служби України, 2021

UNIVERSITY OF THE STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE

IRPIN LEGAL CHRONICLLES

The Scientific Journal

Issue 3 (7)

Irpin ● USFSU ● 2021

ISSN 2617-4154
UDC 34:33(477)(08)

Founder and publisher: University of the State Fiscal Service of Ukraine (hereinafter – University)
The scientific journal «Irpin legal chronicles» was founded in 2018.

Continued edition (released with the accumulation of material)
Languages of edition: Ukrainian, English.

The certificate of state registration of the printed mass media:
KV № 23215-13055PR, 22.03.2018

Recommended for printing and Internet distribution by the decision of the University Academic Council (protocol № 14, 23.11.2021)

Editorial Board: Dr., Professor *V. V. Topchiy* (Editor-in-chief); senior researcher *N. B. Novytska* (deputy Ed.); Ph.D. in Law, Docent, *N. A. Lugina* (co-ed.); Dr., Associate Professor, *Yu. I. Anistratenko*; Dr., Professor *V. T. Bilous*; Dr., Professor *S. V. Bobrovnik*; Dr., Professor *O. G. Bodnarchuk*; Dr., Professor *L. M. Kas'yanenko*; Dr., Professor *O. E. Kostyuchenko*; Dr., Professor *N. A. Lytvyn*; Dr., Professor *T. O. Matselyk*; Dr., Professor *N. V. Nikitchenko*; Dr., Professor *A. M. Novytsky*; Ph.D. in Law, Docent *L. V. Omelchuk*; Dr., Professor *O. P. Ryabchenko*; Dr., Associate Professor *Yu. Yu. Ryabchenko*; Dr., Professor *P. V. Tsymbal*; Dr., Professor *I. V. Chekhovska*; Dr., Professor *A. Eu. Shevchenko*; Dr., Professor *Asar Isa ogly Sadygov* (Azerbaijan).

Irpin legal chronicles : The Scientific Journal / Editorial Board : V. V. Topchiy (Editor-in-chief) and others. – Irpin : University of the State Fiscal Service of Ukraine, 2021. – Issue 3 (7). – 192 p. – (Series : Law).

The edition contains scientific articles devoted to the actual problems of legal science and practice.

The scientific journal was founded with the purpose of publishing the results of researches on problems of legal science, theoretical and applied problems of legal provision of the state fiscal policy, improvement of legislation and law enforcement.

The journal is intended for researchers, lecturers, postgraduates, students and anyone who is interested in law theory and law enforcement.

The Scientific Journal is indexed by Google Scholar,

V. I. Vernadsky National Library of Ukraine.

The scientific journal is located on the open information platform OJS of the University of the State Fiscal Service of Ukraine.

DOI digital object identifier is assigned to the scientific articles of the edition.

The editorial board carries out systematic work on integration of the scientific edition to the international electronic libraries, catalogs and scientometric databases with the purpose of entering the world scientific information space, increasing the rating of the journal and the citation indices of its authors. The editorial board is currently working on the inclusion of the scientific journal in Scopus and Web of Science.

Address of the editorial board:
31, Universytetska str., Irpin, Kyiv region, Ukraine, 08201
e-mail: irpin-yur-chas@ukr.net

The use of the materials published in the journal is allowed in case of obligatory referring to an information source.

Referring to the materials of the scientific journal «Irpin legal chronicles» one must use the transliterated title «Irpinskyi yurydychnyi chasopys» or «Irpin legal chronicles».

© University of SFS of Ukraine, 2021

ЗМІСТ

Теорія та історія держави і права; конституційне право

Подойніцин В. М.
Огляд окремих положень, викладених у посібнику «Юридична книга НАТО».....9

Пунда О. О., Токарский А.
Проблеми співвідношення права Євросоюзу та конституцій держав-членів.....17

Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право

Мілевська А. О., Божук І. І.
Порядок реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами.....26

Новицький А. М., Гринь М. Д.
Особливості правової еволюції уявлень про інтелектуальну власність в Україні.....37

Обривкіна О. М., Груша В. В.
До питання судового самозахисту прав недієздатних осіб:
національний та європейський досвід.....46

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Білоус В. Т., Тернущак М. М.
Удосконалення правового забезпечення оподаткування нерезидентів
постачальників електронних послуг в Україні.....53

Варшамян Т. Г.
Правове регулювання цифрового податку в Україні та Європейському Союзі.....62

Гарбінська-Руденко А. В.
Правові засади здійснення процедур безвиїзного валютного нагляду в Україні.....75

Глух М. В., Небесна М. О., Бабенко А. Ю.
Регулятивні гарантії законності адміністративних актів контролюючих
органів у сфері оподаткування.....83

Касьяненко Л. М.
Розвиток процесуальної теорії фінансового права.....93

Ковтун В. М.
Правове регулювання податкового компромісу.....99

Лозюк О. С.
Правове регулювання податкових пільг для музичної
індустрії в період карантину.....108

Мацелик Т. О.
Податково-правові статуси адвоката та оптимізація оподаткування
доходів від адвокатської діяльності.....114

Новицька Н. Б., Петрик В. М., Кудико В. М.
Реформування освітнього процесу шляхом удосконалення викладання
навчальних дисциплін, пов'язаних з інформаційною безпекою держави.....122

Стріяшко Г. М., Терепа С. В.
Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права.....132
Сухонос В. В., Сухонос В. В., Сластьоненко О. О.
Теоретичні засади економічної безпеки держави як правової категорії.....139
Тимченко Л. Д., Кононенко В. П., Новікова Л. В.
Відповідальність держави за міжнародно-протиправне діяння
як гарантія забезпечення міжнародної безпеки.....147

Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність

Гмирін А. А.
Окремі аспекти кваліфікації кримінальних правопорушень
у сфері оподаткування.....155
Дідківська Г. В., Новицький Г. В.
Проблеми кримінально-правової охорони у сфері використання
земельних ресурсів в Україні.....162
Комишнюк Ю. О.
Експертне забезпечення розслідування злочинів у сфері
фінансових ресурсів держави.....169
Подскребкіна К. О.
Громадський контроль у запобіганні корупції в секторі оборони.....181
Топчій В. В.
Кримінальні правопорушення у Збройних силах України:
криміногенні фактори.....186

CONTENTS

Theory and history of state and law; constitutional law

Podoinitsyn V. M.
Overview of selected provisions set out in textbook «NATO legal book»....9

Punda O., Tokarski A.
Problems of the relationship between EU law and the constitutions of the member states....17

Civil law and civil procedure; family law; international private law

Milevska A., Bozhuk I.
Procedure for exercise of inheritance rights by internally displaced persons....26

Novytskyi A. M., Gryn M. D.
Specifics of legal evolution of intellectual property concepts in Ukraine....37

Obryvkina O. N., Grusha V. V.
On the issue of judicial self-defense of the rights of incapacitated persons: national and European experience....46

Administrative law and process; financial law; informational law.

Bilous V. T., Ternushchak M. M.
Improvement of legal support for taxation of non-resident electronic service providers in Ukraine....53

Varshamian T. G.
Legal Regulation of Digital Tax in Ukraine and the European Union....62

Harbinska-Rudenko A.
Legal principles of implementation of foreign currency surveillance procedures in Ukraine....75

Glukh M., Nebesna M., Babenko A.
Regulatory guarantees of legality of administrative acts of control bodies in the field of taxation....83

Kasianenko L. M.
Development procedural theory of financial law....93

Kovtun V. M.
Legal regulation of the tax compromise....99

Loziuk O. S.
Legal regulation of tax benefits for the music industry during the quarantine period....108

Matselyk T. A.
Tax and legal status of a lawyer and optimization of taxation of income from advocacy....114

Novytska N. B., Petryk V. M., Kudyko V. M.
Reformation of the educational process by improving the teaching of educational disciplines related to the state's information security....122

Striashko G. M. Terepa S. V.
Tax liability and fault as categories of tax law.....132
Sukhonos V. V., Sukhonos V. V., Slastonenko O. O.
Theoretical principles of economic security of the state as a legal category.....139
Tymchenko L. D., Kononenko V. P., Novikova L. N.
Establishing the international responsibility of the state for internationally wrongful acts as a guarantee of international security.....147

Criminal procedure and criminalistics; forensic examination; operational-search activity

Gmirin A. A.
Certain aspects of qualification of criminal offenses in the field of taxation.....155
Didkovska G. V., Novyts′kyy H. V.
Problems of criminal protection in the field of use of land resources in Ukraine.....162
Komyshniuk Yu. O.
Expert provision of crime investigation in the field of state financial resources.....169
Podskrebkina E. A.
Public control of the prevention of corruption in the defense sector.....181
Topchiy V. V.
Criminal offenses in the armed forces of Ukraine: criminogenic factors.....186

Теорія та історія держави і права; конституційне право

УДК 355.356
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.9-16

В. М. Подойніцин,
канд. юрид. наук,
старший науковий співробітник,
Державний науково-дослідний
інститут МВС України
e-mail: podoynitsyn@ukr.net
ORCID ID 0000-0001-8874-1222

ОГЛЯД ОКРЕМИХ ПОЛОЖЕНЬ, ВИКЛАДЕНИХ У ПОСІБНИКУ «ЮРИДИЧНА КНИГА НАТО»

У статті надано аналітичний огляд матеріалів юридичного підручника НАТО «Юридична книга НАТО», розробленого юристами та вченими-правниками НАТО на основі адміністративно-правових документів Організації Об'єднаних Націй та Північноатлантичного договору. Розглядаються деякі аспекти правової допомоги, яка надається політичному та військовому керівництву Альянсу, а також надаються юридичні поради щодо того, як консультувати командування НАТО щодо конкретного аспекту закону. Водночас посібник не має на меті замінити національне законодавство держав НАТО або держав, які приймають військовий контингент Альянсу. Натомість у книзі припускається, що юрисконсульти продовжують надавати юридичну підтримку операціям і місіям у різних обставинах, умовах і місцях. Тому підручник та його зміст є гнучкими та географічно універсальними у використанні. У книзі також надається інформація про місії та загальну структуру Північноатлантичної ради та Міжнародного персоналу НАТО. Варто зазначити, що «Юридична книга НАТО» не є офіційно схваленим юридичним документом НАТО і тому вважається, що не відображає офіційну думку чи позицію НАТО, але точно відображає правову політику та практику НАТО. За словами авторів, у книзі немає вказівок щодо дій командирів військових місій чи інших військовослужбовців, залучених до операцій Альянсу. Цей посібник був написаний юрисконсультами і призначений лише для юристів та юрисконсультів. Обсяг і призначення книги обмежуються лише наданням допомоги військовим спеціалістам-правникам у виконанні військового завдання. Варто зазначити, що підручник є корисним, хоча маємо розуміти, що це не директива. Основні юридичні принципи, стандартна практика тлумачення та базова юридична практика вважаються питаннями, які вже відомі цільовій аудиторії, а саме юрисконсульту чи спеціалісту з юридичної служби, який не є юридичним радником на повний робочий день. Можна засвідчити, що підручник НАТО є навчальним ресурсом для юридичних радників і співробітників юридичних офісів

© Подойніцин В. М., 2021

НАТО, які готуються до практики у цій сфері, навіть якщо книга слугує лише початковим ресурсом для подальшої професійної юридичної освіти.

Ключові слова: *юридична книга НАТО, Північноатлантичний договір, юридичний персонал НАТО, національний штаб НАТО, Альянс.*

Метою статті є аналітичний огляд матеріалів, наведених у посібнику «Юридична книга НАТО».

Постановка проблеми. З прийняттям Статуту Організації Об'єднаних Націй, підписаного 26 червня 1945 року в м. Сан-Франциско (США), були прийняті основні норми права застосування військової сили, що закладені в міжнародному договорі. У Статті 51 Статуту ООН зазначено основне правило самооборони як виняток із заборони на застосування сили в міждержавних відносинах: «Ніщо в зазначеному Статуті не применшує невід'ємне право на індивідуальну або колективну самооборону, якщо збройний напад здійснюється на члена Організації Об'єднаних Націй, доки Радою Безпеки ООН не буде вжито заходів, необхідних для підтримки міжнародного миру і безпеки» [1].

Аналіз останніх публікацій. Аналіз правових документів НАТО є специфічним і вузькоспеціальним питанням, тому можемо об'єктивно посилатися тільки на нечисленні матеріали, викладені в мережі Інтернет.

Викладення основного матеріалу. У посібнику «Юридичний посібник НАТО» (далі – посібник) авторами неодноразово зазначається, що Військове командування та юридичний персонал НАТО постійно підтримують військові контингенти НАТО в нестабільних державах, тому вкрай необхідна юридична підтримка верховенства права та документування практичних рішень НАТО.

За твердженням авторів, посібник не є інструкцію або методичними вказівками до дій командирам військових місій чи іншим військовим, залученим в операціях Альянсу. Сфера охоплення посібника і цілі обмежуються наданням допомоги експертам у галузі військового права у виконанні місій. Хоча фахівці-правознавці можуть знайти посібник корисним, вони повинні розуміти, що це не збірник законів. Фундаментальні правові принципи, стандартна практика тлумачення й основні правові практики передбачаються як питання вже відомі цільовій аудиторії, а саме: юрисконсульта, помічника з правових питань або радника з юридичних питань підрозділів НАТО.

Як зазначили укладачі, автори та редактори цієї книги пан Шеррод Льюїс Бамгарднер, коммандер Джорджіо Кассателла, пан Ян Кларк, пані Андре Клеманг, пан Монте Дебуер, пан Джейсон Скотт Дюї, пані Сузі Фершлер, пан Сільвейн Фурньє, пан Бьорн Грібель, пан Ульф-Пітер Геусслер, підполковник Золтан Хегедюс, підполковник Штейн В. Йоганнессен, пан Сільвейн Лавуа, полковник Кевін Люстер, пані Джанін Мільц, пан Андрес Муньос Москера, пан Фредерік Наер, пані Домінік Палмер-Дегрев, пані Метте Прассе Хартов, пан Стівен А. Роуз, пані Ніколін Суїнки, пані Аннабел Тібо, пані Клара Тотова і пані Катерина Зіолковська: «…Цей посібник не пропонує всеосяжної формули про те, як консультувати командирів НАТО з будь-якого конкретного аспекту права, і при цьому посібник не призначений для заміни національного законодавства держави, де перебуває контингент НАТО. Замість цього в посібнику передбачається, що юридичний персонал Альянсу продовжить надавати правову підтримку операціям та місіям у безліч різних обставин, умов і місць. Тому посібник і його зміст повинні бути гнучкими і географічно універсальними в застосуванні» [2].

Можемо зазначити, що посібник також дає чітке уявлення щодо організаційної структури Північноатлантичної ради (North Atlantic Council, NAC) та повноваження і завдання, які на неї покладені. Що ж таке Північноатлантична рада?

Північноатлантична рада є основним директивним органом у рамках НАТО. Вона об'єднує представників високого рівня від кожної країни-члена Альянсу і призначена для вирішення політичних і оперативних питань, які вимагають колективних рішень. У цілому це є форум для широких консультацій між членами НАТО з усіх питань, що стосуються їх безпеки.

Північноатлантична рада має ефективну політичну владу і повноваження щодо прийняття відповідальних рішень. Цей єдиний орган був створений Північноатлантичним договором відповідно до статті 9 цього договору і наділений особливими повноваженнями щодо цілей Північноатлантичного договору [3].

Північноатлантична рада є основним органом, який приймає рішення і здійснює нагляд над політичними і військовими процесами, пов'язаними з безпекою усього Альянсу.

Щодо ключових підрозділів Північноатлантичної ради (Комітету оборонної політики та планування і Групи з ядерного планування), маємо зазначити, що вони мають порівняні повноваження в питаннях їх компетенції.

Пункти, що обговорюють, та рішення, які ухвалені на засіданнях Північноатлантичної ради, охоплюють усі аспекти діяльності НАТО і ґрунтуються на доповідях та рекомендаціях, підготовлених підпорядкованими комітетами на вимогу Північноатлантичної ради.

Посібник надає також приблизний штатний розпис та процеси прийняття рішень стосовно структури штаб-квартири НАТО.

Розглянемо основні структурні підрозділи:

1. Організаційна структура Північноатлантичної ради.

Штаб-квартира НАТО – це політичний штаб Альянсу та постійне місце дислокації Північноатлантичної ради. До складу штаб-квартири НАТО входять представники держав-членів Альянсу, які називаються постійними представниками (PERMREP) на рівні Посольства.

Північноатлантична рада під головуванням Генерального секретаря (SECGEN) обговорює та затверджує політику Альянсу.

Постійні представники зустрічаються в Брюсселі або в інших столицях держав-членів Альянсу на вищому рівні за участю міністрів закордонних справ, які часто називають скорочено «міністерствами».

На зустрічах глави держав виступають від імені своїх країн. Запропоноване рішення має повністю відображати узгоджену політику країн-членів, незалежно від рівня, на якому вони приймаються. Структура комітетів надає Альянсу можливість консультування та ухвалення рішень, забезпечуючи можливість кожної країни-члена на кожному рівні та в усіх сферах діяльності НАТО.

2. Штаб НАТО.

У штаб-квартирі НАТО розміщені Генеральний секретар (SECGEN або SG) та Міжнародний персонал (IS). Генеральний секретар є виконавчим директором НАТО, відповідальним за сприяння та управління процесом консультацій та прийняття рішень у рамках Альянсу. Він є головою Північноатлантичної ради і керівником Комітету з оборонного планування (DPC) та інших вищих комітетів НАТО. Генеральний секретар

також керує Міжнародним штабом, який підтримує роботу Північноатлантичної ради та його підпорядкованих комітетів.

Новопризначені члени Міжнародного штабу, приїжджаючи з країн-членів, несуть відповідальність перед Генеральним секретарем і зобов'язані бути вірними Альянсу. Міжнародний штаб налічує 1 300 цивільних членів і організований у декілька підрозділів, дирекцій та підпорядкованих органів.

Роботу Північноатлантичної ради проводять комітети, відповідальні за конкретні сфери політики. Комітети відіграють ключову роль у розробці політики (кількість основних Комітетів НАТО – 40) [4].

Більшість Комітетів позначені літерними кодами, наприклад DRC – Defence Review Committee (Комітет з питань оборони) [5].

Багато підпорядкованих Комітетів ідентифікуються кодом, що починається з «АС». Знання кодів Комітетів є досить корисним для пошуку в системі управління документів і для розуміння кодів документів та для доступу до документів Комітету на інших вебсайтах. Наприклад, Комітет безпеки НАТО (Security Committee, SC) має позначення «AC/35». Код AC/35 використовують для того, щоб ідентифікувати документи, які розроблені цим Комітетом. Індекс Комітету також показує підпорядкований підрозділ цього Комітету, наприклад AC/35 AHWG/FRNSP (Спеціальна робоча група з фундаментального огляду НАТО)[1].

Назви, коди та індекси Комітетів, як правило, упорядковуються ієрархічно. Наприклад, група морських озброєнь НАТО (NNAG) має код AC/141 або AC/141 (NNAG) і додаткові такі елементи:

– група NNAG підпорядковується морській групі 1 з питань надводних бойових дій, з кодом AC/141 (NG/1);

– підгрупа NG/1 – це підгрупа 11 за морським аспектам протиракетної оборони театру військових дій (МТВМВ). Слідуючи ієрархічному підходу, використовується код AC/141 (NG/1-SG/11).

Найкращим єдиним джерелом для визначення скорочень листів Комітетів та кодів AC/XXX є перелік Комітетів та робочих груп НАТО. Цей перелік має обсяг близько 50 сторінок і доступний безпосередньо з вебсторінки штаб-квартири НАТО. Він включає Комітети та групи Міжнародного штабу, Міжнародного військового штабу, Офісу стандартизації НАТО та керівні Комітети [2].

3. Національні штаби та представники.

Кожну державу-члена НАТО в Північноатлантичній раді представляє Посол, якого називають постійним представником (PERMREP). Кожен Посол підтримується національною делегацією, що складається з радників та посадових осіб, які представляють свою країну в різних Комітетах НАТО.

Делегації, які мають постійні представництва в штаб-квартирі НАТО, подібні невеликим посольствам і повинні мати робочі відносини між національними делегаціями та працівниками НАТО. Це цивільна чи політична сторона представництва держави-члена, військова сторона представлена у Військовому комітеті.

[1] Наприклад, Комітет з безпеки НАТО визначений як AC/35. Код AC/35 використовується для ідентифікації документів, що надходять від цього Комітету. Індекс Комітету також показує AC/35 (AHWG/FRNSP), Спеціальну робочу групу з фундаментального огляду політики безпеки НАТО. (Документ для прикладу: «NATO security Committee directive on industrial security» 8 September 2009 Document AC/35-D/2003-REV4) [6].

Розглянемо структури Військового комітету (МС) і Міжнародного військового штабу (IMS). У штабі НАТО також розміщуються національні військові представники (MILREP), голова Військового комітету (СМС) та Міжнародний військовий штаб:

1. Військовий комітет (МС).

МС є вищим військовим органом НАТО і має повноваження від Північноатлантичної ради, Комітету з планування оборони (DPC) і Групи ядерного планування (NPG). Військовий комітет допомагає та консультує структурні підрозділи НАТО з військових питань. Військовий комітет також надає військові вказівки стратегічним командувачам НАТО, представники яких відвідують засідання Військового комітету. Міжнародний військовий штаб підтримує роботу Військового комітету, готуючи та виконуючи його вказівки.

До складу МС входять начальники штабів оборонних відомств кожної країни-члена НАТО.

МС зазвичай скликається три рази на рік на рівні начальників штабів міністерств оборони (CHOD). Дві з цих зустрічей відбуваються у Брюсселі (квітень-травень або листопад-грудень), а одну (у вересні) приймають держави-члени НАТО по черзі.

2. Роль Голови Військового комітету (СМС).

Голова Військового комітету обирається представниками міністерств оборони держав-членів НАТО на трирічний термін. Він представляє їхні точки зору як головний військовий радник Генерального секретаря Північноатлантичної ради та інших високопоставлених членів НАТО. Голова Військового комітету керує програмою й обговоренням Комітету, вислуховуючи погляди, та працює над узгодженням можливих розбіжностей щодо національних позицій чи політичних розбіжностей, з якими можуть погодитися всі.

Кожен представник країни-члена НАТО має рівні права під час обговорення та ухвалення рішень Військового комітету. Усі країни-члени НАТО забезпечують персоналом та фінансовими ресурсами, необхідними для проведення заходів. Як вищий офіцер Альянсу та найбільш високопоставлений військовий представник Альянсу, Голова Військового комітету відвідує місії, а також країни союзників і партнерів, щоб пояснити роль і військові завдання НАТО, а також максимально збільшити військовий потенціал та ефективність НАТО.

3. Міжнародний військовий штаб (IMS).

Міжнародний військовий штаб є виконавчим органом Військового комітету. Він надає службову підтримку Військовому комітету і відповідає за підготовку рішень та інших робіт з військових питань НАТО. Міжнародний військовий штаб під керівництвом Директора Міжнародного військового штабу (DIMS) несе відповідальність за планування, реалізацію рішень та надає рекомендацій щодо військових питань для розгляду Військовим комітетом, а також за забезпечення виконання політики та рішень цього Комітету.

Міжнародний військовий штаб забезпечує зв'язок між органами, які приймають політичні рішення Альянсу, і стратегічними військовими командуваннями НАТО та їхнім персоналом. У складі Міжнародного військового штабу приблизно 380 військовослужбовців. Персонал IMS складається з представників країн-членів НАТО, за винятком Ісландії, яка не має власних збройних сил.

IMS організований у п'яти функціональних підрозділах: планування і політика, операції і розвідка, співробітництво і регіональна безпека, логістика, озброєння і ресурси, а також має ряд філій підтримки [7].

У контексті НАТО пропонуємо розглянути рівні Міжнародних військових штабів та процедури створення цих штабів. Процедура створення, як правило, супроводжується актом Північноатлантичної ради під назвою «активація», який надає штаб-квартирі НАТО міжнародний статус відповідно до Паризького протоколу 1952 р. [8].

Цей порядок створення заснований на повноваженнях, передбачених статтею 9 Вашингтонського договору, яка дозволяє Північноатлантичній раді створювати допоміжні органи.

У мирний час це відбувається, коли Військовий комітет пропонує Північноатлантичній раді затвердити активацію або реорганізацію військового органу. Північноатлантична рада розглядає запит разом зі звітом Військового бюджетного комітету про можливі фінансові наслідки. Зазвичай Північноатлантична рада надає міжнародний статус військовому органу НАТО, який:

– має міжнародний статус;

– проводить визначену місію НАТО, яка має міжнародний характер, або складається з організації, що має багатонаціональний характер [9].

Є інші види організацій, які в розумінні Паризького протоколу не є Міжнародними військовими штабами. Переважно, це так звані організації (Memorandum of understanding, MOU), які створені за межами командної структури НАТО, тоді як країни, що співпрацюють, створюють організацію, підписуючи Меморандум про взаєморозуміння та пропонуючи його послуги для НАТО [10]. Навіть якщо ці організації не є Міжнародними військовими штабами в сенсі Паризького протоколу, вони можуть бути або військовими штабами, або іншими військовими органами.

Північноатлантична рада утримує цей орган відповідно до статті 9 Вашингтонського договору та статті 14 Паризького протоколу, що дозволяє Північноатлантичній раді застосовувати положення Північноатлантичної угоди 1951 р. [11] щодо статусу їхніх збройних сил – SOFA та Паризького протоколу до інших організацій [8; 9].

Маємо зазначити, що структура Головного штабу НАТО була реорганізована 2003 року. Структура військового командування НАТО компактна, гнучка, більш ефективна та має кращу здатність виконувати весь спектр місій Альянсу. Ця структура є важливим компонентом трансформації НАТО і тісно пов'язана зі створенням надійних сил швидкого реагування.

Висновки. Цей посібник розроблено та видано з метою обізнаності військового командування, персоналу НАТО і юридичних фахівців держав-партнерів та за підтримкою і допомогою Управління юридичного радника штаб-квартири членів НАТО (м. Норфолк, США), а також за допомогою юридичних радників НАТО й академічних фахівців поза НАТО, Управління юридичного радника Союзного командування НАТО в Європі (м. Монс, Бельгія) було розроблено і видано книгу під назвою «Юридична книга НАТО» (NATO Legal Deskbook).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Статут Організації Об'єднаних Націй [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_010#Text

2. NATO LEGAL DESKBOOK [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://info.publicintelligence.net/NATO-LegalDeskbook.pdf

3. Північноатлантичний договір, Вашингтон, округ Колумбія, 4 квітня 1949 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950_008#Text

4. What is NATO? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.nato.int/nato-welcome/index.html

5. NATO Atlantic treaty organization [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://archives.nato.int/defence-review-committee-2

6. Directive on industrial securit [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.jftc.nato.int/images/budfin/ac-35-d-2003-rev4.pdf

7. International Military Staff (IMS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.nato.int/cps/en/natohq/topics_64557.htm?

8. Paris Protocol (1952) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikipedia.org/wiki/Paris_Protocol (1952)

9. North Atlantic Treaty [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://en.wikipedia.org/wiki/North_Atlantic_Treaty

10. Allied air command [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.airn.nato.int/BRTE_V/factsheets/pdf/AIRN_FACTSHEET_CAOC_UEDEM_NU.pdf

11. Agreement between the Parties to the North Atlantic Treaty regarding the Status of their Forces [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.nato.int/cps/en/natohq/official_texts_17265.htm

REFERENCES

1. Charter of the United Nations. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_010#Text

2. NATO LEGAL DESKBOOK. – URL: https://info.publicintelligence.net/NATO-LegalDeskbook.pdf

3. North Atlantic Treaty, Washington, DC, April 4, 1949. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950_008#Text

4. What is NATO? – URL: https://www.nato.int/nato-welcome/index.html

5. NATO Atlantic treaty organization. – URL: https://archives.nato.int/defence-review-committee-2

6. Directive on industrial securit. – URL: https://www.jftc.nato.int/images/budfin/ac-35-d-2003-rev4.pdf

7. International Military Staff (IMS). – URL: https://www.nato.int/cps/en/natohq/topics_64557.htm?

8. Paris Protocol (1952). – URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Paris_Protocol_(1952)

9. North Atlantic Treaty. – URL: https://en.wikipedia.org/wiki/North_Atlantic_Treaty

10. Allied air command. – URL: http://www.airn.nato.int/BRTE_V/factsheets/pdf/AIRN_FACTSHEET_CAOC_UEDEM_NU.pdf

11. Agreement between the Parties to the North Atlantic Treaty regarding the Status of their Forces. – URL: https://www.nato.int/cps/en/natohq/official_texts_17265.htm

V. M. Podoinitsyn. Overview of Selected Provisions Set Out in Textbook «Nato Legal Book»

The article provides an analytical review of the materials contained in the NATO legal textbook «NATO Legal Book», developed by NATO lawyers and legal scholars on the basis of

administrative and legal documents of the United Nations and the North Atlantic Treaty. Some aspects of legal assistance provided to the political and military leadership of the Alliance are considered, and legal advice is given on how to advise NATO command on a specific aspect of the law. At the same time, the manual is not intended to replace the national legislation of NATO states or states hosting the military contingent of the Alliance. Instead, the book assumes that legal advisers continue to provide legal support to operations and missions in a variety of different circumstances, conditions, and locations. Therefore, the textbook and its content are flexible and geographically universal in use. The book also provides information on the missions and general structure of the North Atlantic Council and NATO International Staff.

It should be noted that the NATO Legal Book is not an officially endorsed NATO legal document and therefore is not considered to reflect NATO's official opinion or position, but accurately reflects NATO's legal policies and practices.

According to the authors, there is no guidance in the book regarding the actions of the commanders of military missions or other military personnel involved in the operations of the Alliance. This manual has been written by legal advisers and is for lawyers and legal advisors only. The scope and purpose of the book is limited only to providing assistance to military legal specialists in the execution of a military mission.

It should be noted that the tutorial is helpful, although we must understand that this is not a directive. Basic Legal Principles, Standard Interpretive Practices, and Basic Legal Practices are considered to be issues that are already known to the target audience, namely, a legal advisor, counsel or legal office professional who is not a full-time legal advisor.

The NATO Law Book can be said to be a training resource for legal advisers and NATO legal office staff preparing to practice in this area, even if the book serves only as a starting resource for further professional legal education.

Keywords: *NATO legal book, North Atlantic Treaty, NATO legal staff, NATO national headquarters, Alliance.*

Стаття надійшла до редколегії 3 листопада 2021 року

УДК 324.7
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.17-25

O. Punda,
д-р юрид. наук, доцент,
Університет ДФС України
e-mail: oleksandrpunda@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-9175-3141;
A. Tokarski,
dr, Wyższa Szkoła Handlowa
w Radomiu (Polska)
e-mail: atokarski@wsh.pl
ORCID ID 0000-0001-9675-260X

PROBLEM WZAJEMNYCH RELACJI PRAWA UE I KONSTYTUCJI KRAJOWYCH

The article is devoted to the relationship between EU law and the constitutions of EU member states, which is extremely relevant for Ukraine's European course. The issues of mutual harmonization of the legal system of the European Union and the legislation of the member states remain out of the attention of domestic researchers. Current law enforcement practice of EU member states and the European Court of Human Rights shows the use of the developed methodology of interpretation, which is based on the method of consensus, ie combining the interpretation of international treaties with the practice of Member States (national legal system), use of broad standards interpretations. An important approach in the interpretative mechanisms of EU law is the concept of European legal consensus. The Constitutional Tribunal of Poland has declared unconstitutional the provisions of the European Convention for the Protection of Human Rights insofar as it recognizes the jurisdiction of the European Court of Human Rights to assess the legality of the election of judges of the Constitutional Tribunal. The decision emphasized that the supremacy of constitutional law over other sources of law directly follows from the Constitution of the Republic of Poland. The Constitutional Tribunal notes that the ECtHR has no grounds for verifying the independence of judges of the Constitutional Tribunal, as its sources are the constitution and the statute, and judicial independence is always assessed on the basis of a specific case pending before a court. Analysis of the consequences of the decision for Poland and the EU is an important task for the near future. At the same time, Ukraine must adopt the necessary strategic documents today, which should clearly outline its vision of its European future and its consent to join the requirements of the European legal consensus.

Keywords: *European Union, ECtHR, European legal consensus, European integration, Constitutional Tribunal of Poland.*

Zmiany geopolityczne, które rozpoczęły się na przełomie XX i XXI wieku, determinują pilność problemu integracji europejskiej i euroatlantyckiej Ukrainy. Współpraca Ukrainy z UE jest ważnym środkiem jej integracji z europejską przestrzenią prawną i gospodarczą. Wraz z wejściem w życie Umowy Stowarzyszeniowej między Ukrainą a Unią Europejską naglący

© *Punda O., Tokarski A., 2021*

staje się problem prawnego wsparcia współpracy między Ukrainą a UE oraz pogłębienia stosunków we wszystkich jej dziedzinach na zasadach stowarzyszenia politycznego i integracji gospodarczej.

Najbliższy sąsiad i strategiczny partner Ukrainy, Polska, została członkiem Unii Europejskiej 1 maja 2004 roku. Dziś Ukraina jest dopiero na drodze do uzyskania prawa do członkostwa w UE. Najpierw podpisano Stowarzyszenie, a później dokonano nowelizacji Konstytucji Ukrainy o europejskim wektorze rozwoju Ukrainy [1]. W szczególności do preambuły Konstytucji Ukrainy i niektórych innych norm dołączono postanowienie, że Rada Najwyższa Ukrainy w imieniu narodu ukraińskiego (obywateli Ukrainy wszystkich narodowości), dba o umocnienie na Ukrainie harmonii obywatelskiej i potwierdzenie tożsamości europejskiej narodu ukraińskiego oraz nieodwracalności europejskiego i euroatlantyckiego kursu Ukrainy.

„Umowa o stowarzyszeniu między Ukrainą, z jednej strony, a Unią Europejską, Europejską Wspólnotą Energii Atomowej i ich państwami członkowskimi, z drugiej strony" («Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their member states, of the one part, and Ukraine, of the other part»), powszechnie określany jako «Układ Stowarzyszeniowy między Ukrainą a UE», ratyfikowany we wrześniu 2014 r., potwierdza wspólne europejskie wartości, które stanowią podstawę krajowej i zagranicznej polityki stron: demokracja, rządy prawa, poszanowanie praw człowieka, niezależność, suwerenność, integralność terytorialna i nienaruszalność granic [2]. Dokument ten wyraźnie reguluje stopniowe zbliżenie gospodarcze i polityczne Ukrainy z Unią Europejską, skupia się na wzmacnianiu standardów europejskich, których realizacja pozwala na poprawę przestrzeni politycznej i prawnej państwa, a także na wzrost dobrobytu jego obywateli.

Niestety więcej uwagi poświęca się kwestiom gospodarczym i politycznym. W mniejszym stopniu dotyczy to kwestii prawnych i legislacyjnych.

Kwestie wzajemnej harmonizacji systemu prawnego Unii Europejskiej i ustawodawstwa państw członkowskich pozostają poza zasięgiem zainteresowania badaczy krajowych. Przede wszystkim ważne jest odniesienie do Konstytucji państw. W kontekście oceny problematycznych kwestii w tym zakresie niezwykle istotnym tematem dla Ukrainy jest badanie konsekwencji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności niektórych artykułów traktatów Unii Europejskiej w kraju. Zagadnienia hierarchii źródeł prawa są w narodowej doktrynie prawa rozważane także tylko teoretycznie i fragmentarycznie. Sama hierarchia źródeł prawa nie jest zapisana w żadnym akcie ustawodawczym.

Celem artykułu jest ocena problemu wzajemnych relacji prawa UE i konstytucjami krajowymi.

Obecna praktyka ścigania państw członkowskich UE oraz działalność Europejskiego Trybunału Praw Człowieka świadczą o stosowaniu wypracowanej metodologii interpretacji, opartej na międzynarodowej metodzie konsensusu, czyli łączenie interpretacji umów międzynarodowych z praktyką państw członkowskich (krajowy system prawny), stosowanie dość szerokich standardów, analiza interpretacji konstytucyjnych.

Ważnym podejściem w mechanizmach interpretacyjnych prawa unijnego jest koncepcja europejskiego konsensusu prawnego.

Konsensus europejski jest definiowany przede wszystkim na dwóch poziomach. Po pierwsze, można ją zdefiniować na poziomie reguł, co odnosi się do konkretnych działań wdrożeniowych podejmowanych w celu realizacji zasady prawnej w konkretnym systemie. Po drugie, konsensus

może działać na poziomie faktycznych zasad, czyli ogólnych pojęć leżących u podstaw krajowych norm prawnych [3].

Oczywiste jest, że znajomość standardów opracowanych przez UE, zrozumienie procesu i mechanizmów interpretacyjnych wykorzystywanych do ich ustanowienia ma kluczowe znaczenie dla ich prawidłowego stosowania na szczeblu krajowym, zwłaszcza że sądy krajowe odgrywają ważną rolę w procesie interpretacji.

Integracja ze strukturami Unii Europejskiej była przełomowym momentem w najnowszej historii Rzeczypospolitej Polskiej. Obok ustalenia zasad integracji na płaszczyźnie gospodarczej, jedną z najważniejszych i najbardziej kontrowersyjnych kwestii wiążących się z procesem funkcjonowania Polski w strukturach Unii Europejskiej stanowi wzajemna relacja wspólnotowego oraz krajowego porządku prawnego. Przedmiotem szczególnie intensywnej dyskusji w doktrynie prawa konstytucyjnego jest miejsce prawa unijnego w konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Wskutek zmian politycznych zachodzących w Polsce po 2015 r. zagadnienie to stało się obecnie osią gwałtownego sporu pomiędzy Polską, a instytucjami Unii Europejskiej. Spór ten w opinii wielu komentatorów zagraża spójności całej Unii Europejskiej oraz stawia pod znakiem zapytania dalsze członkostwo Polski w jej strukturach.

Dla zrozumienia istoty współistnienia porządków prawnych Polski i Unii Europejskiej w pierwszej kolejności niezbędne jest przeanalizowanie postanowień Konstytucji RP oraz orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) odnoszących się do hierarchii źródeł prawa i przekazywania kompetencji państwowych organizacji międzynarodowej. Na gruncie Konstytucji RP z 1997 r. podstawowe znaczenie dla określenia źródeł prawa powszechnie obowiązującego ma art. 87 ust. 1 i 2. Przepis ten, wraz z innymi postanowieniami Konstytucji (np. art. 234, art. 235), w sposób wyczerpujący określa zamknięty w aspekcie przedmiotowym katalog aktów prawych zawierających normy o charakterze powszechnie obowiązującym. W myśl tego przepisu źródłami powszechnie obowiązującego prawa są Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a na obszarze działania organów, które je ustanowiły także akty prawa miejscowej.

Konstytucja RP z 1997 r. wyraźnie określa pozycję prawa międzynarodowego względem aktów rangi ustawowej. Czyni to wprowadzając podział na umowy międzynarodowe ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie i umowy międzynarodowe, które takiej zgody nie wymagają. Pierwsza z wymienionych kategorii umów na mocy art. 91 ust. 2 Konstytucji ma pierwszeństwo przed ustawą w sytuacji, gdy ustawy tej nie można pogodzić z umową międzynarodową. W sytuacji kolizji, nadrzędną wobec ustawy moc ma także prawo stanowione przez organizację międzynarodową, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą umowy międzynarodowej konstytuującej tą organizację (art. 91 ust. 3).

Reguła kolizyjna zawarta w art. 91 ust. 3 Konstytucji RP odnosi się do prawa stanowionego autonomicznie przez organizację międzynarodową, do której przystąpienie umożliwia art. 90 Konstytucji RP [4]. Przepis ten stanowi, że Rzeczpospolita Polska może na podstawie umowy międzynarodowej przekazać organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu kompetencje organów państwowych w niektórych sprawach. O szczególnym charakterze takiej umowy międzynarodowej stanowi konieczność uzyskania zgody na jej ratyfikację, uchwalanej przez Sejm wysoką większością kwalifikowaną 2/3 głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów oraz przez Senat większością 2/3 głosów co najmniej połowy ustawowej liczby senatorów. Wyrażenie zgody na ratyfikację takiej umowy może być również

uchwalone w trybie referendum ogólnokrajowego, gdy Sejm podejmie uchwałę w tym przedmiocie bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów. W orzecznictwie TK wyrażony został pogląd, że tak dalekie obostrzenie procedury ratyfikowania umów określonych w art. 90 Konstytucji stanowi o ich szczególnym charakterze, który przede wszystkim wynika z celu tych umów, jakim jest włączenie Polski w procesy integracyjne.

Przepis art. 90 jest jedną z „nowych" regulacji Konstytucji RP, czyli nie miał on swojego odpowiednika we wcześniejszych polskich ustawach zasadniczych. Mimo, że art. 90 nie wymienia wprost żadnej instytucji międzynarodowej, jego wprowadzenie do Konstytucji ściśle wiązało się z zamiarem umożliwienia Polsce członkostwa w UE [5].

W tym miejscu zauważyć należy jednak, iż treść i zastosowanie w praktyce ustrojowej art. 90 Konstytucji RP z 1997 r. wzbudza poważne wątpliwości. Przepis ten jest krytykowany szczególnie ze względu na jego nieprecyzyjność, przejawiającą się w braku określenia granic dopuszczalnego przekazywania kompetencji „w niektórych sprawach" [6], a także rozumienia samego pojęcia „przekazywania kompetencji" [7]. Niedostatki regulacji Konstytucji RP w tym zakresie spowodowały pojawienie się wątpliwości dotyczących wzajemnej hierarchii postanowień ustawy zasadniczej i ratyfikowanej umowy międzynarodowej, o której mówi art. 90 Konstytucji RP.

W orzecznictwie TK wyrażony został pogląd zakładający, że przekazanie kompetencji w niektórych sprawach, o którym stanowi art. 90, „oznacza zakaz przekazania ogółu kompetencji danego organu, przekazania kompetencji w całości spraw w danej dziedzinie i zakaz przekazania kompetencji co do istoty spraw określających gestie danego organu władzy państwowej; ewentualna zmiana trybu oraz przedmiotu przekazania wymaga przestrzegania rygorów zmiany Konstytucji. [8]".

W innym wyroku, wydanym w sprawie zgodności z Konstytucją RP traktatu z Lizbony, TK orzekł, iż granicę przekazania kompetencji na mocy art. 90 Konstytucji RP wyznacza pojęcie tożsamości konstytucyjnej. Trybunał zauważając trudności w sformułowaniu wyczerpującego katalogu kompetencji nieprzekazywalnych stwierdził, że całkowitym zakazem przekazywania objęte powinny zostać „postanowienia określające zasady naczelne Konstytucji oraz postanowienia dotyczące praw jednostki wyznaczające tożsamość państwa, w tym w szczególności wymóg zapewnienia ochrony godności człowieka i praw konstytucyjnych, zasadę państwowości, zasadę demokracji, zasadę państwa prawnego, zasadę sprawiedliwości społecznej, zasadę pomocniczości, a także wymóg zapewnienia lepszej realizacji wartości konstytucyjnych i zakaz przekazywania władzy ustrojodawczej oraz kompetencji do kreowania kompetencji". Niezwykle istotnym jest wyrażone w wyroku trybunalskim zastrzeżenie, że granicę transferu kompetencji wyznacza także aksjologia. Rzeczpospolitą i «organizację» lub «organ», któremu przekazano kompetencje, musi bowiem łączyć «wspólny system wartości uniwersalnych, takich jak demokratyczny ustrój, przestrzeganie praw człowieka» [9].

Ponadto TK orzekł, iż niedopuszczalnym jest przeniesienie kompetencji organów konstytucyjnych w zakresie, który podważałby sens istnienia lub funkcjonowania któregoś z organów Rzeczypospolitej. Jednocześnie Trybunał stwierdził, że takie działania pozostawałyby w wyraźnej sprzeczności z art. 8 ust. 1 Konstytucji RP, co wyraźnie przesądza o jej nadrzędności względem umowy międzynarodowej przekazującej kompetencję organów władzy państwowej. Na potwierdzenie tej tezy TK kategorycznie stwierdził, iż reguła kolizyjna określona w art. 91 ust. 2 przyznająca pierwszeństwo umów międzynarodowych ratyfikowanych

na podstawie upoważnienia ustawowego lub zgody wyrażanej w referendum nad ustawami, których postanowień nie da się współstosować, w żadnym wypadku nie znajduje zastosowania do postanowień Konstytucji [10].

Analiza orzecznictwa TK prowadzi więc do wniosku, że Konstytucja RP jest aktem o najwyższej mocy prawnej, także względem prawa unijnego. Wyznacza ona bowiem zakres praw jednostki stanowiący o tożsamości konstytucyjnej państwa, stanowi o sensie istnienia i minimalnym zakresie kompetencji, który jest niezbędny dla funkcjonowania konstytucyjnych organów państwa. Wreszcie ustawa zasadnicza określa system wartości, który musi być uznawany przez organizację międzynarodową, żeby możliwym było w ogóle zastosowanie art. 90 Konstytucji RP. Pogląd o najwyższej mocy prawnej Konstytucji jest powszechnie uznawany w Polskiej doktrynie i jest zgodne także z rozwiązaniami przyjętymi w większości państw UE [11].

Inaczej kwestia wzajemnych relacji krajowych ustaw zasadniczych i prawa unijnego przedstawia się w orzecznictwie europejskich trybunałów. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości sformułowana została zasada pierwszeństwa prawa unijnego. Dla określenia tej zasady fundamentalne znaczenie miał wyrok w sprawie 6/64 F. *Costa przeciwko ENEL.* Trybunał orzekł w nim, iż prawo stanowione przez ówcześnie obowiązujący Traktat o utworzeniu EWG jest autonomicznym źródłem prawa i wynika z tego, że żadne inne przepisy prawa krajowego nie mogą być wobec niego nadrzędne. Trybunał uznał ponadto, że z właściwości prawa stanowionego przez traktaty wynika jego pierwszeństwo wobec wyrażonej w różnej formie przepisów prawa wewnętrznego, a moc wiążąca prawa wspólnotowego nie może bowiem różnić się w poszczególnych państwach w zależności od ich późniejszego wewnętrznego ustawodawstwa, gdyż zagroziłoby to realizacji celów traktatu [12].

W poźniejszym wyroku w sprawie 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* [13] Trybunał Sprawiedliwości opowiedział się za stosowaniem zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego także w odniesieniu do norm krajowych porządków konstytucyjnych [14].

Omawianie wszystkich etapów kształtowania się zasady pierwszeństwa prawa unijnego znacznie przekracza zakres niniejszego opracowania, dlatego też poprzestać należy na stwierdzeniu, iż obecny etap zapoczątkowany został przez wejście w życie traktatu z Lizbony z 2009 r. Zasada pierwszeństwa została wyrażona w Deklaracji nr 17 dołączonej do aktu końcowego konferencji międzyrządowej. Deklaracja ta nie jest częścią Traktatu i nie ma mocy wiążącej prawnie, jednakże stanowi ona potwierdzenie przez państwa członkowskie dalszego obowiązywania tej zasady. W świetle Deklaracji, prawo unijne ma pierwszeństwo „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej" [15].

Jak łatwo zauważyć zasada pierwszeństwa prawa unijnego może przyczynić się do zaistnienia kolizji między regulacjami wspólnotowymi, a postanowieniami ustawy zasadniczej, których nadrzędność wynika wprost z postanowień Konstytucji i znajduje oparcie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W sytuacji, gdy zaistnieje nieusuwalna sprzeczność pomiędzy normą Konstytucji, a normami prawa wspólnotowego z zasady nadrzędności Konstytucji – jak zauważa TK – wynika, że niedopuszczalnym jest uznanie nadrzędności normy wspólnotowej. Niedopuszczalnym jest również stwierdzenie utraty mocy obowiązującej przez normę konstytucyjną i zastąpienie jej normą wspólnotową ani ograniczenie zakresu stosowania normy konstytucyjnej do obszaru, który nie został objęty regulacją prawa wspólnotowego. W takiej sytuacji polski ustawodawca może natomiast podjąć decyzję albo o zmianie Konstytucji (art. 235 ust. 1-7 Konstytucji RP), albo o podjęciu starań o zmianę regulacji wspólnotowych.

Ostateczną decyzją – stanowiącą przejaw suwerenności państwa – jest decyzja o wystąpieniu z Unii Europejskiej na zasadach określonych w Konstytucji RP [16].

Realizacja tak radykalnego scenariusza powinna być jednak uznana za działanie o charakterze wyjątkowym. Prawdopodobieństwo pojawienia się nieusuwalnej sprzeczności pomiędzy normami Konstytucji, a normami prawa unijnego jest bowiem ograniczone z uwagi na wspólność założeń i wartości obu porządków normatywnych. TK w jednym ze swoich orzeczeń wprost stwierdza, że „Konstytucja RP oraz prawo wspólnotowe oparte są na tym samym zespole wspólnych wartości wyznaczających naturę demokratycznego państwa prawnego oraz katalog i treść praw podstawowych". Okoliczność – ta zdaniem TK – znacząco ułatwia współstosowanie oraz obopólnie przyjazną wykładnią prawa krajowego i wspólnotowego. Wykładnia ta powinna być prowadzona również przy uwzględnieniu zasady przychylności Rzeczypospolitej dla integracji europejskiej, której istnienie potwierdził w swoim orzecznictwie TK [17].

Wykładnie prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym – w świetle poglądów doktryny i orzeczeń TK – uzasadnia również przynależność Polski i innych państw członkowskich UE do kręgu kulturowego opartego na wspólnych tradycjach prawnych. Świadomość istnienia wspólnej tradycji i aksjologicznych podstaw zobowiązuje państwa członkowskie UE do przyjaznej prawu unijnemu wykładni regulacji krajowych. Korelatem tego obowiązku jest uwzględnianie wspólnych tradycji konstytucyjnych państw członkowskich UE przez organy unijne, w tym TSUE, w procesie wykładni prawa krajowego [18].

Zasada wykładni przyjaznej prawu unijnemu ma wyraźne zakotwiczenie w Konstytucji RP. Konstytucyjny nakaz przestrzegania prawa międzynarodowego zawiera również nakaz przestrzegania prawa unijnego. Stosowanie tej reguły może być realizacją „potrzeby współpracy ze wszystkimi krajami dla dobra Rodziny Ludzkiej", która określona została już w preambule do polskiej ustawy zasadniczej. Zasada nadrzędności Konstytucji wyznacza natomiast granicę stosowania zasady przyjaznej wykładni. Wykładnia ta nie może bowiem prowadzić do wniosków sprzecznych z wyraźnym brzmieniem norm konstytucyjnych, kwestionować obowiązującej normy konstytucyjnej.

Problematykę wynikającą z potencjalnych kolizji dostrzega również Trybunał Sprawiedliwości UE, uznając jednocześnie potrzebę podjęcia „konstruktywnego dialogu" z sądami państw członkowskich [19].

Ugruntowana linia orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego rozstrzygająca o wzajemnej niesprzeczności i tożsamości aksjologicznej systemów prawa unijnego i krajowego została radykalnie zakwestionowana przez orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 października 2021 r. W przywołanym wyroku TK stwierdził bowiem wprost, iż niektóre postanowienia Traktatu o Unii Europejskiej są niezgodne Konstytucją. Zdumiewającym jest również fakt, że TK nie tylko orzekł o sprzeczności postanowień Traktatu z polską ustawą zasadniczą, ale orzekł także, iż odbywająca się na podstawie prawa unijnego integracja osiągnęła etap, w którym organy Unii Europejskiej działają poza obszarem przyznanych im kompetencji, kwestionują nadrzędność polskiej Konstytucji i uniemożliwiają Polsce funkcjonowanie, jako państwo demokratyczne i suwerenne (!) [20].

Trybunał *de facto* uznając w swoim orzeczeniu, że członkostwo w UE narusza Konstytucję RP i godzi w suwerenność państwa zakwestionował także przywołany już w niniejszym opracowaniu pogląd, iż w sytuacji nierozstrzygalnej kolizji pomiędzy prawem krajowym a wspólnotowym możliwe są tylko: zmiana Konstytucji, zmiana prawa europejskiego albo wystąpienie z UE.

Trybunał zaznaczył również, że jest twierdzenie czysto akademickie, „zapominając", iż teza ta znajduje również potwierdzenie nie tylko w doktrynie, ale również we wcześniejszym orzecznictwie TK. [21].

Pomijając wątpliwości co do legalności wydania tego wyroku przez polski Trybunał Konstytucyjny [22] należy zauważyć, że orzeczenie to radykalnie zmienia dotychczasowe zasady współistnienia obu porządków prawnych. Podważa ono bowiem nie tylko ukształtowane przez orzecznictwo TK założenie o niesprzeczności aksjologicznej obu porządków, ale także ukształtowane w oparciu o to założenie metody rozwiązywania ewentualnych kolizji ich norm. Stwierdzić należy zatem, że orzeczenie z 7 października 2021 r. jest wyrazem radykalnego odejścia od zasady wykładni przyjaznej prawu unijnemu i stanowi próbę przekreślenia dorobku orzecznictwa i doktryny prawa konstytucyjnego w tym zakresie.

Analiza konsekwencji tej decyzji dla Polski i UE jest ważnym zadaniem w najbliższej przyszłości. Jednocześnie Ukraina musi dziś przyjąć niezbędne dokumenty strategiczne, które powinny jasno nakreślać jej wizję przyszłości europejskiej i zgodę na przystąpienie do wymogów europejskiego konsensusu prawnego.

LISTA REFERENCJI

1. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР / Верховна Рада України // База «Законодавство України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/961 (дата звернення: 20.09.2021).

2. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, 27 червня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2014. – № 75, т. 1. – С. 83. – Ст. 2125.

3. Dzehtsiarou K. European Consensus and the Legitimacy of the European Court of Human Rights / K. Dzehtsiarou // Cambridge University Press. – 2015. – C. 13.

4. Radziewicz P. Komentarz do art. 91 Konstytucji RP [w:] P. Tuleja (red.) / P. Radziewicz // Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. – Warszawa, 2019. – S. 299.

5. Szpunar M. Art. 90 Konstytucja RP, [w:] / M. Szpunar, M. Safjan, L. Bosek (red.) // Konstytucja RP. – Tom II. Komentarz. Art. 87–243. – Warszawa, 2016. SIP Legalis.

6. Balicki R. Zagadnienie „rozdziału europejskiego" w Konstytucji RP- uwagi de lege ferenda, [w:] / R. Balicki, M. Jabłoński, Sylwia Jarosz-Żukowska (red.) // Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej w praktyce działania organów władzy publicznej RP. – Wrocław, 2015. – S. 98.

7. Rozumienie pojęcia „przekazywania kompetencji" budziło wątpliwości już na etapie prac nad Konstytucją z 1997 r. Zob / K. Wojtyczek // Przekazywanie kompetencji państwa organizacjom międzynarodowym. Wybrane zagadnienia prawno konstytucyjne. – Kraków, 2007. – S. 25.

8. Wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., sygn. akt K 18/04, Lex 520249198.

9. Wyrok TK z dnia 24 listopada 2010 r., K 32/09.

10. Wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., sygn. akt K 18/04, Lex 520249198.

11. Banaszak B. Zasada nadrzędności Konstytucji w polskim porządku prawnym, [w:] / B. Banaszak, M. Jabłoński, Sylwia Jarosz-Żukowska (red.) // Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej w praktyce działania organów władzy publicznej RP. – Wrocław, 2015. – S. 44.

Wyjątkiem jest Republika Irlandii. Konstytucja Irlandii w art. 29.4.6 stanowi o nadrzędności prawa unijnego względem postanowień Konstytucji. Więcej na temat konstytucyjnoprawnych aspektów członkostwa Irlandii w UE zob. J. Kavanagh, Constitutional Law in Ireland, Dublin 2018, s. 36–38.

12. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64 F. Costa przeciwko ENEL. – URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006 (dostęp z dnia 13.11.2021).

13. Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 17.12.1970 w sprawie 11/70. – URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61970CJ0011&/from=PL (dostęp z dnia 13.11.2021).

14. Całka E. Zasada pierwszeństwa wprawie Unii Europejskiej. Wybrane problemy / E. Całka // Studia Iuridica Lublinesia. – 2016. – Vol. XXV, 1. – S. 51.

15. Biernat S. Zasada pierwszeństwa prawa unijnego po traktacie z Lizbony / S. Biernat // Gdańskie Studia Prawnicze. – 2011. – T. XXV. – S. 54–55.

16. Wyrok z dnia 11 maja 2005 r., sygn. akt K 18/04, Lex 520249198.

17. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 listopada 2011 r. sygn. akt SK 45/09. (Dz.U. 2011 nr 254 poz. 1530).

18. Florczak-Wątor M. Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa / M. Florczak-Wątor, A. Grabowski // Komentarz. – Kraków, 2021. – S. 923–924, 932.

19. Całka E. Zasada pierwszeństwa wprawie Unii Europejskiej. Wybrane problemy / E. Całka // Studia Iuridica Lublinesia. – 2016. – Vol. XXV, 1. – S. 53.

20. Wyrok TK z dnia 12 października 2021 r., sygn. akt K 3/21. (Dz. U. 2021 poz. 1852).

21. Komunikat TK po wyroku z dnia 12 października 2021 r. – URL: https://trybunal.gov.pl/postepowanie-i-orzeczenia/wyroki/art/11662-ocena-zgodnosci-z-konstytucja-rp-wybranych-przepisow-traktatu-o-unii-europejskiej, (dostęp z dnia 17.11.2021).

22. Uchwała Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej o wyroku z 7 października 2021 r. – URL: https://www.adwokatura.pl/z-zycia-nra/prezydium-nra-o-orzeczeniu-tk-z-7-pazdziernika-2021-r-uchwala (dostęp z dnia 17.11.2021).

О. Пунда, А. Токарський. Проблеми співвідношення права Євросоюзу та конституцій держав-членів

Стаття присвячена питанням співвідношення права Євросоюзу та конституцій держав-членів ЄС, що є виключно актуальним для європейського курсу України. Поза увагою вітчизняних дослідників залишаються питання взаємоузгодження правової системи Європейського Союзу та законодавства країн-членів. Сучасна правозастосовна практика країн-членів ЄС та діяльності Європейського суду з прав людини свідчить про використання напрацьованої методології інтерпретації, в основі якої лежить метод консенсусу, тобто поєднання інтерпретації міжнародних договорів з практикою держав-членів (національною правовою системою), використання досить широких стандартів, аналіз конституційних інтерпретацій. Важливим підходом в інтерпретаційних механізмах права ЄС є концепція європейського правового консенсусу. Конституційний трибунал Польщі визнав неконституційним положення Європейської конвенції про захист прав людини в частині, в якій визнається компетенція Європейського суду з прав людини до оцінки законності вибору суддів Конституційного трибуналу. У рішенні було наголошено, що верховенство конституційного права над іншими джерелами права прямо випливає

з Конституції Республіки Польща. Конституційний трибунал зазначає, що ЄСПЛ не має підстав для перевірки незалежності суддів Конституційного трибуналу, оскільки її джерелами є конституція та статут, а суддівська незалежність завжди оцінюється на підставі конкретної справи, яка перебуває на розгляді в суді. Аналіз наслідків прийнятого рішення для самої Польщі та ЄС є важливим завданням найближчого майбутнього. Водночас Україна вже сьогодні має прийняти необхідні стратегічні документи, що мають чітко окреслювати її бачення свого європейського майбутнього та згоди на приєднання до вимог європейського правового консенсусу.

Ключові слова: *Європейський Союз, ЄСПЛ, європейський правовий консенсус, євроінтеграція, Конституційний трибунал Польщі.*

Стаття надійшла до редколегії 19 листопада 2021 року

Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право

УДК 347.6
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.26-36

А. О. Мілевська,
канд. юрид. наук, доцент, доцент кафедри цивільного права та процесу
e-mail: milevska-ntsk@ukr.net
ORCID ID 0000-0003-1876-1636;
І. І. Божук,
здобувач вищої освіти,
Університет ДФС України
e-mail: i.bozhuk.uni@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-2307-151X

ПОРЯДОК РЕАЛІЗАЦІЇ СПАДКОВИХ ПРАВ ВНУТРІШНЬО ПЕРЕМІЩЕНИМИ ОСОБАМИ

У статті досліджується порядок реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами. Проаналізовано законодавче визначення поняття «внутрішньо переміщена особа». Визначено основні нормативно-правові акти, що становлять правову основу регулювання цієї сфери.

Досліджено основні теоретичні та практичні аспекти реалізації внутрішньо переміщеними особами права на спадкування. Виокремлено проблеми реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами та запропоновано деякі шляхи їх удосконалення. Зокрема, запропоновано:

1. Міністерству юстиції України внести зміни до «Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України», затвердженого наказом Мін'юсту від 22.02.2012 № 296/5 щодо можливості продовження спадкових справ за даними Спадкового реєстру або «повторним відкриттям» спадкової справи та здійсненням процедури відновлення втрачених матеріалів спадкової справи.

2. Нотаріальній палаті України та іншим уповноваженим суб'єктам надати відповідні додаткові роз'яснення про те, що надання довідки житлово-експлуатаційної організації з місця проживання спадкодавців, які проживали та були зареєстровані на тимчасово окупованій території, не повинні вимагатися нотаріусами.

3. Надати юридичну можливість спадкоємцям, що з будь-яких причин не можуть приїхати на підконтрольні території відправляти документи, що необхідні для прийняття спадщини, за допомогою захищених інформаційно-телекомунікаційних систем, зокрема е-поштою з електронним цифровим підписом спадкоємця.

4. Уповноваженим органам розглянути можливість прийняття спадщини законним представником спадкоємця, який перебуває на підконтрольній території в інтересах та від імені спадкоємця.

© Мілевська А. О., Божук І. І., 2021

5. Збільшити законодавчі строки на прийняття спадщини внутрішньо переміщеними особами.

6. Звільнити внутрішньо переміщених осіб від обов'язку зі сплати судового збору, у зв'язку з поданням заяв для встановлення факту смерті спадкодавця.

Ключові слова: *внутрішньо переміщена особа, цивільне право, право на спадкування, спадщина, правове регулювання, спадкоємець.*

Метою статті є дослідження порядку реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами. Для досягнення визначеної мети ставляться такі *завдання*: проаналізувати законодавче визначення поняття «внутрішньо переміщена особа», визначити основні нормативно-правові акти, що становлять правову основу регулювання цієї сфери, дослідити теоретичні та практичні аспекти реалізації внутрішньо переміщеними особами права на спадкування, виокремити основні проблеми реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами та запропонувати шляхи вдосконалення існуючого порядку.

Постановка проблеми. З огляду на військову агресію та окупацію частини території України виникла необхідність належного забезпечення прав внутрішньо переміщених осіб. Україна як демократична та правова держава є гарантом охорони та захисту прав громадян, зокрема і тих, хто перебуває у статусі внутрішньо переміщених осіб.

Перед науковцями, практиками та державою в цілому постало завдання – дослідити та розробити ефективний механізм соціально-правового захисту для внутрішньо переміщених осіб. Особливо актуальним видається удосконалення правової системи у сфері спадкових правовідносин, адже непоодинокими є випадки виникнення труднощів у реалізації законних спадкових прав внутрішньо переміщених осіб.

Разом з тим варто зазначити, що законодавцем на сьогодні вже розроблено ряд нормативних актів з метою закріплення правового статусу внутрішньо переміщених осіб, проте вони носять більш загальний і відсилковий характер.

З метою покращення нормативної та інституційної системи регулювання правовідносин, пов'язаних з внутрішньо переміщеними особами, існує необхідність глибокого дослідження вітчизняними науковцями та юристами-практиками механізмів захисту прав внутрішньо переміщених осіб.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемою забезпечення прав і визначення правового статусу внутрішньо переміщених осіб займалися такі вітчизняні науковці, як І. Басова, Ю. Деркаченко, В. Дяченко, С. Кухтик, К. Крахмальова, В. Михайловський, О. Соколов та ін. Разом з тим спадковим правовідносинам присвячено увагу в роботах таких учених, як Ю. Заїка, І. Калаур, Н. Когут, О. Криштопа, О. Кухарєв, І. Спасибо-Фатєєва.

Проте в українській науковій доктрині не вистачає напрацювань стосовно реалізації прав на спадкування внутрішньо переміщеними особами, хоча ця проблема сьогодні стоїть доволі гостро з урахуванням анексії Автономної Республіки Крим і збройного конфлікту на території Донецької та Луганської областей.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зіткнувшись безпосередньо з проблемою масового недобровільного переміщення осіб у межах України, влада повинна вжити всі необхідні заходи з метою забезпечення законних прав своїх громадян. Для цих цілей законодавцем було розроблено ряд законів, покликаних закріпити права та статус

цієї категорії громадян. Однак, незважаючи на це, внутрішньо переміщені особи все ж не можуть належно реалізовувати свої права в різних сферах життєдіяльності через колізії, недосконалості або ж відсутність певних правових інструментів та механізмів у законодавстві. У контексті зазначених проблем надзвичайно актуально постало питання реалізації та захисту спадкових прав внутрішньо переміщених осіб.

Як зазначає О. Соколов, проблема спадкування внутрішньо переміщеними особами має наукове та практичне значення, оскільки встановлення факту смерті спадкодавця, що проживав на окупованій території та у зоні проведення антитерористичної операції, прийняття спадщини такими особами здійснюється за особливою процедурою [1, с. 141].

У контексті цієї проблеми важливо зазначити, що, відповідно до статті 1 Закону України «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб», «внутрішньо переміщеною особою (далі – ВПО) є громадянин України, іноземець або особа без громадянства, яка перебуває на території України на законних підставах та має право на постійне проживання в Україні, яку змусили залишити або покинути своє місце проживання у результаті або з метою уникнення негативних наслідків збройного конфлікту, тимчасової окупації, повсюдних проявів насильства, порушень прав людини та надзвичайних ситуацій природного чи техногенного характеру» [2].

Відповідно до статті 1 Конституції України [3] Україна є суверенною, незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою, а згідно з її статтею 8 в Україні визнається і діє принцип верховенства права.

Згідно з положеннями Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» основою гуманітарної, соціальної та економічної політики держави Україна стосовно населення тимчасово окупованої території України є захист і повноцінна реалізація національно-культурних, соціальних та політичних прав громадян України, зокрема корінних народів та національних меншин [4].

Відповідно до статті 9 Закону України «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб» внутрішньо переміщена особа має право на усі права, визначені Конституцією та законами України, а стаття 14 цього Закону закріплює заборону дискримінації внутрішньо переміщених осіб [2].

Доцільно вказати, що правову основу національного регулювання порядку реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами становлять: Конституція України, Цивільний кодекс України (далі – ЦК України), закони України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України», «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб», «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення реалізації права на спадкування», «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», «Про нотаріат», наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України», розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження Переліку населених пунктів, на території яких органи державної влади тимчасово не здійснюють свої повноваження, та переліку населених пунктів, що розташовані на лінії зіткнення», лист Міністерства юстиції України «Щодо надання роз'яснень щодо витребування нотаріусами довідок житлово-експлуатаційних організацій при заведенні спадкових справ та видачі свідоцтв про право на спадщину після смерті осіб, які проживали та були зареєстровані на території проведення антитерористичної

операції» та інші нормативно-правові акти України в частині, що стосується цих правовідносин.

Основоположні вимоги щодо гарантування прав ВПО у межах європейського правопорядку викладено у Рекомендації Rec(2006)6 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо внутрішньо переміщених осіб, яку було схвалено на 961-му засіданні заступників міністрів 5 квітня 2006 року [5].

Факт внутрішнього переміщення ВПО підтверджується довідкою про взяття на облік ВПО, порядок видачі якої регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 01.10.14 № 509 «Про облік внутрішньо переміщених осіб». За даними сайту Міністерства соціальної політики України, станом на 22.02.2021 на території України обліковано 1 460 806 внутрішньо переміщених осіб [6].

Відповідно до ст. 1216 ЦК України спадкуванням є перехід прав та обов'язків (спадщини) від фізичної особи, яка померла (спадкодавця), до інших осіб (спадкоємців) [7].

Важливим кроком для забезпечення прав внутрішньо переміщених осіб на спадкування стало прийняття Закону України від 12.02.2015 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення реалізації права на спадкування» . Цим нормативно-правовим актом було внесено зміни до ЦК України, законів України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» та «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» [8].

Зокрема, ЦК України доповнено статтею 11-1, що визначає порядок забезпечення реалізації права на спадкування. Положеннями передбачено, що «у разі якщо останнім місцем проживання спадкодавця є тимчасово окупована територія, місцем відкриття спадщини є місце подання першої заяви, що свідчить про волевиявлення щодо спадкового майна, спадкоємців, виконавців заповіту, осіб, заінтересованих в охороні спадкового майна, або вимоги кредиторів» [7].

Частиною 2 статті 11-1 закріплено, що «якщо місце проживання спадкодавця невідоме, а нерухоме майно або основна його частина у разі відсутності нерухомого майна – основна частина рухомого майна перебуває на території, передбаченій частиною першою цієї статті, місцем відкриття спадщини є місце подання першої заяви, що свідчить про волевиявлення щодо спадкового майна, спадкоємців, виконавців заповіту, осіб, заінтересованих в охороні спадкового майна, або вимоги кредиторів». Разом з тим, відповідно до ЦК України, така спадкова справа підлягає реєстрації у Спадковому реєстрі в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України [7].

Вищевикладені положення продубльовані також у статті 9-1 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції».

Звідси випливає, що для внутрішньо переміщених осіб діє загальний порядок спадкування. Але разом з тим є певні особливості щодо місця відкриття спадщини та подання документів для вступу у спадщину у разі, якщо останнім місцем проживання спадкодавця був населений пункт, на території якого органи державної влади тимчасово не здійснюють або здійснюють не повним обсягом свої повноваження.

Відповідно до статті 1221 ЦК України місцем відкриття спадщини є останнє місце проживання спадкодавця. Якщо місце проживання спадкодавця невідоме, місцем відкриття спадщини є місцезнаходження нерухомого майна або основної його частини, а за відсутності нерухомого майна – місцезнаходження основної частини рухомого майна. В особливих випадках місце відкриття спадщини встановлюється законом [7].

Згідно з підпунктом 1.1 пункту 1 глави 10 розділу ІІ Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України, затвердженого наказом Міністерства юстиції України 22.02.2012 № 296/5 (із змінами) (далі – Порядок), спадщина відкривається внаслідок смерті особи або оголошення її померлою [9].

З огляду на наведені положення, якщо спадкодавець був зареєстрований і проживав на тимчасово окупованій території, місце відкриття спадщини не прив'язують до місця проживання спадкодавця, а визначають місцем подання першої заяви до нотаріуса або місцем пред'явлення вимоги кредиторів (особливі випадки, встановлені законом).

За чинним законодавством, у разі звернення спадкоємця з метою вступу в спадщину нотаріуси повинні з'ясувати всі відомості, пов'язані з фактом смерті спадкодавця, щодо часу і місця відкриття спадщини, кола спадкоємців, наявності заповіту тощо. Разом з тим Україною не визнаються легітимними документи, видані окупаційною владою в Криму та на територіях, де органи державної влади тимчасово не здійснюють або здійснюють не повним обсягом свої повноваження.

Факт смерті фізичної особи і час відкриття спадщини нотаріус перевіряє шляхом витребовування від спадкоємця свідоцтва про смерть, виданого органом державної реєстрації актів цивільного стану. У разі неможливості пред'явлення спадкоємцями свідоцтва про смерть спадкодавця нотаріус повинен витребувати від органу державної реєстрації актів цивільного стану копію актового запису про смерть спадкодавця або повний витяг з Державного реєстру актів цивільного стану громадян щодо актового запису про смерть [10].

Свідоцтво про смерть громадян України, які переселилися з тимчасово окупованої території України, можна отримати у відділі державної реєстрації актів цивільного стану за місцем звернення заявника. Проте процедура отримання свідоцтва про смерть особи, яка померла на тимчасово окупованій території України, складається з етапів, а саме:

1) звернення до будь-якого відділу державної реєстрації актів цивільного стану в межах території, підконтрольної легітимній владі України, та отримання письмової відмови, яка має бути використана під час підготовки заяви до суду;

2) подання до будь-якого суду заяви про встановлення факту смерті особи на тимчасово окупованій території України та документів про сплату судового збору.

Варто також враховувати, що для успадкування майна існують строки, а саме шість місяців від дня смерті особи, для подання будь-якому нотаріусу в будь-якому населеному пункті країни письмової заяви про прийняття спадщини. У разі подачі заяви особа повинна мати із собою оригінали ідентифікаційних документів, що посвідчують її особу. Після проведення всіх моніторингових дій нотаріусом останній створює спадкову справу, яку реєструє у Спадковому реєстрі в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України. Реєстрація справи в Спадковому реєстрі забезпечує те, що іншим нотаріусом не буде відкрита ідентична спадкова справа.

Свідоцтво про право на спадщину видається на підставі відповідної заяви спадкоємців, які прийняли спадщину, після закінчення шести місяців з дня відкриття спадщини. Відповідно до статті 66 Закону України «Про нотаріат» свідоцтво про право на спадщину видається за місцем відкриття спадщини, тобто за місцем подання першої заяви, яке є також місцем перебування спадкової справи [11].

Як зазначає Н. Мельничук, «на сьогодні нотаріуси в межах закону допомагають переселенцям закріпити своє право на спадщину, використовуючи практику колег з приводу таких ситуацій, оскільки спеціальне законодавство стосовно прав внутрішньо переміщених осіб не передбачає однозначного механізму під час вчинення нотаріальних дій щодо об'єктів нерухомого майна, які розташовані на непідконтрольній Україні території, а також достатніх правових підстав, щоб зробити це безспірно. Адже основною перевагою нотаріального процесу є безспірність вчинення нотаріальної дії» [10].

У контексті дослідження варто зазначити, що, за даними ООН, у першій половині 2020 року у світі було зафіксовано рекордну кількість ВПО – 80 мільйонів осіб, які через конфлікти та війни залишили місця проживання і переселилися в інші регіони. Серед них найбільша кількість ВПО у Європі з часів завершення Другої світової війни налічується в Україні.

З огляду на таку кількість ВПО у світі доцільно розглянути деякі аспекти спадкування за кордоном.

Відповідно до ст. 1324 ЦК Грузії місцем відкриття спадщини вважається місце проживання спадкодавця, а якщо воно невідоме, – місце перебування спадщини. У разі якщо спадщина перебуває у різних місцях, місцем відкриття спадщини вважається місцезнаходження нерухомого майна або його цінної частини, а якщо нерухомого майна немає, – місцезнаходження рухомого майна або основної його частини. Місцем відкриття спадщини після смерті громадянина Грузії, який тимчасово мешкав і помер за кордоном, є місце його проживання до від'їзду за кордон, а якщо воно невідоме, – місцезнаходження спадщини або її основної частини (ст. 1325 ЦК Грузії). За правилом ст. 1326 ЦК Грузії, місцем відкриття спадщини після смерті громадянина, який постійно проживав за кордоном, вважається країна, де він проживав [12]. Згідно зі ст. 613 ЦК Квебеку спадщина відкривається за останнім місцем проживання спадкодавця [12].

Цікавим є той факт, що в Італії строк для прийняття спадщини становить 10 років. Перебіг строку розпочинається з дня відкриття спадщини, а для спадкування за заповітом за умови – з дня настання відповідної умови. Отже, довгий строк на прийняття спадщини дає можливість особам, що з будь-яких причин не можуть або не мають можливості, прийняти спадщину, в цьому контексті і для ВПО забезпечується така можливість.

Розглядаючи питання спадкування ВПО в Україні, варто звернути увагу на практику Європейського суду з прав людини, зокрема під час вирішення справ, що пов'язані з конфліктом у Нагірному Карабасі, в результаті якого жителі цієї території зазнали значних порушень свої прав, пов'язаних зі спадкуванням.

Актуальною в цьому контексті є CASE OF SARGSYAN v. AZERBAIJAN (заява № 40167/06), рішення від 16 червня 2015 року [13], в матеріалах якої міститься така інформація: «Уряд також надав копії судових рішень у двох справах про спадкування, в яких апеляційні суди ухвалили рішення на користь етнічних вірмен, проживаючих за кордоном. Справа «Mammadova Ziba Sultan проти Mammadova Zoya Sergeyevna та Mammadov Farhad Tarif» (рішення Цивільної колегії Апеляційного суду Азербайджанської Республіки від 24 травня 2007 року) стосується спору про спадкування майна, відповідачами в якому є етнічні вірмени – дружина і син померлого, що живуть у Сполучених Штатах Америки. Апеляційний суд скасував рішення суду першої інстанції, відхиливши його висновок про те, що відповідачів варто вважати недобросовісними спадкоємцями.

У справі Sinyukova, Korovkova та Zaimkina (справа «Chagaryan»; рішення Цивільної колегії Шекінського апеляційного суду від 7 листопада 2007 року) апеляційний суд виніс рішення, яким зобов'язав державну нотаріальну контору міста Мінгечаур видати свідоцтво про право на спадщину на квартиру трьом позивачкам – дочкам етнічного вірмена, проживаючого за кордоном, оскільки визнав, що їх варто вважати такими, що подали заяви про спадщину вчасно. Визнаючи, що ці справи не стосуються ситуацій, порівняних із ситуацією у справі заявника, уряд, проте, вважає, що зазначені справи свідчать про можливість ефективного здійснення вірменами своїх прав в азербайджанській правовій системі у разі зверненні з позовами стосовно прав власності та інших захищених прав».

З огляду на викладене можна структурувати найпоширеніші проблеми і труднощі, які виникають під час реалізації спадкових прав у внутрішньо переміщених осіб та нотаріусів.

По-перше, найбільш проблемним сьогодні є порядок оформлення спадщини, що відкрита нотаріусом на території, непідконтрольній Україні. У сучасних реаліях усі документи, що перебувають у спадковій справі, фактично не можуть бути передані на територію України та залишаються невідомими для нотаріуса. Більшість нотаріусів відмовляють внутрішньо переміщеним особам у видачі свідоцтва про спадщину, адже немає ніякої нотаріальної практики або тимчасового механізму для вирішення цієї проблеми. Разом з тим права внутрішньо переміщених осіб порушуються.

По-друге, як відомо, нотаріус повинен дослідити коло спадкоємців та їх права на спадок. Проте у нотаріуса немає змоги визначити наявність спадкоємців, які прийняли спадщину шляхом проживання разом із спадкоємцем на час відкриття спадщини, якщо спадкодавець на час відкриття спадщини був зареєстрований на тимчасово окупованій території. На підставі цього можуть бути вчиненні помилки та порушуватися права спадкоємців, виникати спори, хоча нотаріальна діяльність є безспірною за своїм змістом.

По-третє, незважаючи на роз'яснення органів влади, деякі нотаріуси продовжують вимагати від внутрішньо переміщених осіб довідку з місця проживання померлого та зареєстрованих у житловому приміщенні осіб, що також унеможливлює прийняти спадщину.

По-четверте, факт смерті спадкодавця визнається в судовому порядку. Тобто внутрішньо переміщена особа має понести матеріальні та часові затрати у зв'язку зі сплатою судового збору та судового розгляду. З урахуванням того, як довго суди розглядають справи, внутрішньо переміщена особа може прострочити шестимісячний термін для прийняття спадщини, а потім буде змушена доводити поважність причин, з яких його було порушено.

По-п'яте, не врегульовано питання передання документів нотаріусу з метою реалізації спадкових прав, якщо спадкоємець не має можливості, зокрема з урахуванням пандемії, приїхати на підконтрольну територію України і залишається на окупованій території. Вбачається, що така особа може засвідчити свій підпис нотаріально на документах та відправити засобами поштового зв'язку відповідному нотаріусу. Проте такий варіант є беззмістовним, оскільки посвідчувальний напис нотаріуса буде вважатися нелегітимним, оскільки вчинений за межами підконтрольної території, разом з тим листи з непідконтрольної території досить рідко перетинають кордон України та знаходять свого адресата.

З урахуванням вищевикладених проблем вважаємо доречним запропонувати деякі шляхи їх вирішення:

1. Міністерству юстиції України внести зміни до «Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України», затвердженого наказом Мін'юсту від 22.02.2012 № 296/5 щодо можливості продовження спадкових справ за даними Спадкового реєстру або «повторним відкриттям» спадкової справи та здійсненням процедури відновлення втрачених матеріалів спадкової справи.

2. Нотаріальній палаті України та іншим уповноваженим суб'єктам надати відповідні додаткові роз'яснення про те, що надання довідки житлово-експлуатаційної організації з місця проживання спадкодавців, які проживали та були зареєстровані на тимчасово окупованій території, не повинні вимагатися нотаріусами.

3. Надати юридичну можливість спадкоємцям, що з будь-яких причин не можуть приїхати на підконтрольні території, відправляти документи, що необхідні для прийняття спадщини, за допомогою захищених інформаційно-телекомунікаційних систем, зокрема е-поштою з електронним цифровим підписом спадкоємця.

4. Уповноваженим органам розглянути можливість прийняття спадщини законним представником спадкоємця, який перебуває на підконтрольній території в інтересах та від імені спадкоємця.

5. Збільшити законодавчі строки на прийняття спадщини внутрішньо переміщеними особами.

6. Звільнити внутрішньо переміщених осіб від обов'язку зі сплати судового збору у зв'язку із поданням заяв для встановлення факту смерті спадкодавця.

Висновки. З урахуванням проведеного дослідження можна зробити такі висновки. Сьогодні в Україні уже існує основне законодавство, що регулює забезпечення прав внутрішньо переміщених осіб. Законодавцем закріплено поняття «внутрішньо переміщена особа». У державі створена опорна система нормативно-правових актів з метою реалізації прав внутрішньо переміщених осіб у різних сферах.

Разом з тим існують значні проблеми під час реалізації спадкових прав внутрішньо переміщеними особами. Зазначено, що окремо механізму для спадкування цією категорією громадян не передбачається, а тому застосовуються загальні положення спадкування. Запропоновано деякі шляхи вдосконалення та покращення поточної ситуації з метою забезпечення прав внутрішньо переміщених осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Соколов О. М. Процесуальний аспект спадкування внутрішньо переміщеними особами / О. М. Соколов // Порівняльно-аналітичне право. – 2017. – № 6. – С. 141–144.

2. Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб: Закон України від 20.10.2014 № 1706-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-18/conv#Text (дата звернення: 25.03.2021).

3. Конституція України: Закон від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР / Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – 23 липня.

4. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України: Закон України від 15.04.2014 № 1207-VII [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text (дата звернення: 25.03.2021).

5. Рекомендації Rec(2006)6 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо внутрішньо переміщених осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://rm.coe.int/16806b5ab1 (дата звернення: 25.03.2021).

6. Статистичні дані з вебсайту Міністерства соціальної політики України про облік внутрішньо переміщених осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.msp.gov.ua/timeline/Vnutrishno-peremishcheni-osobi.html (дата звернення: 25.03.2021).

7. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (дата звернення: 25.03.2021).

8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення реалізації права на спадкування: Закон України від 12.02.2015 № 189-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/189-19#Text (дата звернення: 25.03.2021).

9. Про затвердження Порядку вчинення нотаріальних дій нотаріусами України: наказ Міністерства юстиції України від 22.02.2012 № 296/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0282-12#Text (дата звернення: 25.03.2021).

10. Оформлення спадщини внутрішньо переміщеними особами: роз'яснення завідувача Млинівської районної державної нотаріальної контори Мельничука Н. В. / ДП «Інформаційни центр» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://rivnejust.gov.ua/media/files_for_pages/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F_3.pdf (дата звернення: 25.03.2021).

11. Про нотаріат: Закон України від 02.09.1993 № 3425-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text (дата звернення: 25.03.2021).

12. Кухарєв О. Є. Спадкове право України: навч. посібник [Електронний ресурс] / О. Є. Кухарєв. – К.: Алерта, 2013. – Режим доступу: https://pidru4niki.com/1584072056932/pravo/spadkove_pravo_ukrayini (дата звернення: 25.03.2021).

13. CASE OF SARGSYAN v. AZERBAIJAN by the COE Human Rights Trust Fund [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://hudoc.echr.coe.int/ukr?i=001-163042 (дата звернення: 25.03.2021).

REFERENCES

1. Sokolov O. M. Procedural aspect of inheritance by internally displaced persons / O. M. Sokolov // Comparative and analytical law. – 2017. – № 6. – Pp. 141–144.

2. On ensuring the rights and freedoms of internally displaced persons: Law of Ukraine of 20.10.2014 № 1706-VII. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-18/conv#Text (access date: 25.03.2021).

3. The Constitution of Ukraine: Law of June 28, 1996 № 254k/96-VR // Information of the Verkhovna Rada of Ukraine of July 23, 1996. – № 30.

4. On ensuring the rights and freedoms of citizens and the legal regime in the temporarily occupied territory of Ukraine: Law of Ukraine of 15.04.2014 № 1207-VII. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text (access date: 25.03.2021).

5. Recommendation Rec (2006) 6 of the Committee of Ministers of the Council of Europe to member states on internally displaced persons. – URL: https://rm.coe.int/16806b5ab1 (accessed: 25.03.2021).

6. Statistics from the website of the Ministry of Social Policy on the registration of internally displaced persons. – URL: https://www.msp.gov.ua/timeline/Vnutrishno-peremishcheni-osobi.html (access date: 25.03.2021).

7. Civil Code of Ukraine: Law of Ukraine of January 16, 2003 № 435-IV. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (access date: 25.03.2021).

8. On amendments to some legislative acts of Ukraine to ensure the implementation of the right to inheritance: Law of Ukraine of 12.02.2015 № 189-VIII. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/189-19#Text (access date: 25.03.2021).

9. On approval of the Procedure for notarial acts by notaries of Ukraine: order of the Ministry of Justice of Ukraine dated 22.02.2012 № 296/5. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0282-12#Text (access date: 25.03.2021).

10. Registration of inheritance by internally displaced persons: explanation of the head of Mlyniv district state notary office Melnychuk N. V. / State Enterprise "Information Center". – URL: https://rivnejust.gov.ua/media/files_for_pages/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F_3.pdf (access date: 25.03.2021).

11. On notaries: Law of Ukraine of September 2, 1993 № 3425-XII. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text (access date: 25.02.2021).

12. Kukharev O. Ye. Inheritance law of Ukraine: textbook. manual / O. Ye. Kukharev. – K.: Alerta, 2013. – URL: https://pidru4niki.com/1584072056932/pravo/spadkove_pravo_ukrayini (access date: 25.03.2021).

13. CASE OF SARGSYAN v. AZERBAIJAN by the COE Human Rights Trust Fund. – URL: http://hudoc.echr.coe.int/ukr?i=001-163042 (access date: 25.03.2021).

A. Milevska, I. Bozhuk. Procedure for exercise of inheritance rights by internally displaced persons

The article examines the procedure for exercising inheritance rights by internally displaced persons. The legislative definition of the concept of "internally displaced person" is analyzed. The main normative legal acts that constitute the legal basis for the regulation of this area are identified.

The main theoretical and practical aspects of the realization of the right to inheritance by internally displaced persons are studied. The problems of realization of inheritance rights by internally displaced persons are singled out and some ways of their improvement are suggested. In particular, it is proposed: 1. The Ministry of Justice of Ukraine to amend the «Procedure for notarial acts by notaries of Ukraine», approved by the Order of the Ministry of Justice of 22.02.2012 № 296/5 on the possibility of continuing inheritance cases according to the Inheritance Register or «reopening» inheritance cases and lost materials of the inheritance case. 2. To provide the Notary Chamber of Ukraine and other authorized entities with additional explanations that the provision of a certificate of housing and operational organization from the place of residence of testators who lived and were registered in the temporarily occupied territory should not be required by notaries. 3. Give legal heirs to heirs who for some reason can not come to the controlled territories to send the documents necessary for the acceptance

of the inheritance through secure information and telecommunications systems, including e-mail with electronic digital signature of the heir. 4. The authorized bodies shall consider the possibility of acceptance of the inheritance by the legal representative of the heir who is in the controlled territory in the interests and on behalf of the heir. 5. Increase the legal deadlines for the acceptance of inheritance by internally displaced persons. 6. Exempt internally displaced persons from the obligation to pay court fees in connection with the submission of applications to establish the death of the testator.

Keywords: *internally displaced person, civil law, right to inherit, inheritance, legal regulation, heir.*

Стаття надійшла до редколегії 10 вересня 2021 року

УДК 347.78.025
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.37-45

А. М. Новицький,
д-р юрид. наук, професор,
Університет ДФС України
e-mail: izipg@ukr.net
ORCID ID 0000-0001-6860-9654;
М. Д. Гринь,
здобувач вищої освіти,
Національна академія СБ України
e-mail: maksim.grinok@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-7255-0365

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОЇ ЕВОЛЮЦІЇ УЯВЛЕНЬ ПРО ІНТЕЛЕКТУАЛЬНУ ВЛАСНІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті охарактеризовано особливості розвитку правових уявлень про інтелектуальну власність в Європі та США, зроблено висновок щодо відображення історичних етапів розвитку таких уявлень в Україні. На основі аналізу законодавства України щодо визначення інтелектуальної власності та окремих аспектів її правового забезпечення виокремлено напрями оптимізації правових уявлень про інтелектуальну власність в Україні та прогнозовано подальшу динаміку розвитку таких уявлень.

Сучасне українське суспільство в контексті ставлення до інтелектуальної власності стало нащадком радянського, оскільки так само не усвідомлює важливість інтелектуальної власності та її роль у сучасному світі. Авторами констатується, що в Україні є спеціальні закони, які регулюють правовідносини з питань інтелектуальної власності та відображають безліч сфер, пов'язаних з інтелектуальною власністю, де може виникнути потреба правового регулювання, і це позитивний фактор. В Україні також планується затвердження Стратегії розвитку сфери інтелектуальної власності. Водночас рівень правосвідомості щодо інтелектуальної власності є надто низьким, і тому ефективна реалізація правових аспектів у державі викликає сумніви. Особливо яскраво таке проявляється у сфері надання інтелектуальних послуг. Пересічний українець не усвідомлює важливості і сутності інтелектуальної власності, а тому не розуміє, чому потрібно платити, наприклад, за професійну консультацію юриста. Це стосується й інших сфер надання послуг. Однак найбільша проблема правового усвідомлення інтелектуальної власності в Україні полягає не в кількості правопорушень саме права інтелектуальної власності. Основна проблема в тому, що українці навіть не усвідомлюють, що певна їх діяльність порушує чиїсь права, адже в сучасному наративі розвитку суспільства немає позицій щодо значення інтелектуальної власності як такої. Трансформація правового усвідомлення можлива лише за умови відображення конкретних положень у стратегії розвитку держави і, відповідно, сфери інтелектуальної власності. Необхідно запроваджувати державні програми з підвищення рівня правосвідомості,

© Новицький А. М., Гринь М. Д., 2021

акцентувати увагу на стратегічних перспективах використання інтелектуальної власності, відображати значення інтелектуальної та творчої праці. Лише за таких умов Україна та українське суспільство зможе бути конкурентоспроможним у міжнародному середовищі та в межах глобального процесу світової еволюції.

Ключові слова: *інтелектуальна власність, право інтелектуальної власності, правова еволюція, правове уявлення про інтелектуальну власність.*

Мета статті. Детальне та комплексне дослідження історичних передумов створення інституту правового регулювання інтелектуальної власності, визначення ступеня та важливості правової регламентації упродовж останніх років для відображення впливу рівня правової свідомості українців на уявлення про важливість захисту права інтелектуальної власності.

Постановка проблеми. Значення інтелектуальної власності в сучасному світі відображається на доволі високому рівні. Про це свідчить культура сприйняття результатів інтелектуальної діяльності в найбільш розвинених країнах світу. Соціальний статус, рівень доходів, перспективи подальшого професійного зростання – обов'язкові елементи діяння осіб, що створюють певні продукти в результаті інтелектуальної або творчої діяльності. Натомість в Україні правова та культурна еволюція уявлень про інтелектуальну власність дещо відстає від загальносвітових тенденцій і тому сповільнює розвиток держави та суспільства загалом. Цю проблематику також можна визначити на основі соціально-економічних та політичних показників, але така дійсність – це лише поверхневий результат глибинних деструктивних процесів в українському суспільстві, зокрема і в його правовому вимірі. Тому з метою більш детального та комплексного дослідження необхідно проаналізувати історичні передумови створення інституту правового регулювання інтелектуальної власності, визначити ступінь і важливість його правової регламентації упродовж останніх років та відобразити вплив рівня правової свідомості українців на уявлення про важливість захисту права інтелектуальної власності.

Аналіз останніх публікацій. Проблематиці формування інтелектуальної власності в Україні та її правового вираження присвячено чимало робіт, зокрема розробкою цього питання займалися такі вчені, як: О. М. Пастухов, О. А. Підопригора [27], І. В. Арістова, К. І. Бєляков, Р. А. Калюжний, О. В. Копан, В. С. Цимбалюк, І. Г. Запорожець, П. П. Крайнєва, О. М. Мельник, О. П. Орлюк [28], О. Д. Святоцький, О. Ш. Чомахашвілі, А. В. Чукаєва та інші. Ці вчені висвітлили значну кількість проблем і способів їх вирішення щодо інтелектуальної власності та її правової регламентації в державі. Однак здебільшого сучасні дослідження спрямовуються на зовнішню репрезентацію інтелектуальної власності у правовій площині. Натомість уваги потребують і умови перебігу правової еволюції як самого поняття інтелектуальної власності та її прав в Україні, так і особливості створення та розвитку уявлень про інтелектуальну власність у суспільстві.

Написання статті зумовило необхідність виконання таких завдань:

– проаналізувати законодавство України щодо визначення інтелектуальної власності та окремих аспектів її правового забезпечення;

– охарактеризувати особливості розвитку правових уявлень про інтелектуальну власність в Європі та США і відобразити історичні етапи розвитку таких уявлень в Україні;

– виокремити напрями оптимізації правових уявлень про інтелектуальну власність в Україні та спрогнозувати подальшу динаміку розвитку таких уявлень.

Виклад основного матеріалу. Сучасний український законодавець надає таке визначення поняття права інтелектуальної власності: «Право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений цим Кодексом та іншим законом» [1]. Тобто з цього визначення можна виокремити поняття і самої інтелектуальної власності, яке відображатиме конкретний результат інтелектуальної або творчої діяльності людини. Інститут правового регулювання інтелектуальної власності пройшов тривалий процес творення і сьогодні функціонує в багатьох країнах світу: десь ефективно, десь не дуже. Однак сам результат творчої або інтелектуальної діяльності існував уже з моменту існування людини, оскільки вона активно використовувала інтелектуальну перевагу в процесі власної еволюції. Так само людина взаємодіяла і з матеріальним світом та притаманними йому об'єктами чи предметами. Втім, проводячи аналіз давніх нормативно-правових актів чи їх аналогів, було визначено правове закріплення та регулювання лише матеріальних (майнових) норм, зокрема тих, що безпосередньо стосувалися вираження матеріального світу в житті людей. Наприклад, у Законах дванадцяти таблиць [2] існує ряд правил регулюючих суспільні відносини майнового характеру, і жодного, яке б стосувалося інтелектуальної власності. Такий самий стан речей можна побачити і у Законах Хамурапі [3], і в Салічній правді [4], і навіть у Руській правді [5]. Ці приклади свідчать про складність інтерпретації результатів інтелектуальної власності у процесі еволюції не лише окремих суспільств, але і людини загалом. Матеріальні аспекти життя регулювалися першочергово, натомість розуміння інтелектуальної власності як окремого поняття суспільстві не існувало, хоча воно і було фактично присутнім постійно. І тому можна свідчити про специфічність розвитку права інтелектуальної власності в усьому світі упродовж його ретроспективи.

Незважаючи на складність та категорійну специфічність розвитку права інтелектуальної власності в сучасному світі, воно має певне закріплення та певний розвиток. Крім конкретних прикладів національного правового регулювання, на міжнародному рівні функціонує Всесвітня організація інтелектуальної власності [6], що, по-перше, підкреслює важливість функціонування такого права і, по-друге, корегує діяльність у цій сфері. Що стосується національного рівня забезпечення права інтелектуальної власності та правової еволюції уявлень про інтелектуальну власність, можна навести приклад США. У них існує управління з питань інтелектуальної власності [7], яке не лише сприяє ефективному функціонуванню системи захисту прав інтелектуальної власності, але і відображає важливість такого типу власності для розвитку суспільства та держави. Американці позначають важливість використання результатів інтелектуальної або творчої діяльності в межах конкурентного середовища, а саме на прикладі створення і реалізації глобальних інновацій [7]. Такий підхід зумовлює переваги США над багатьма країнами в сучасному світі і є яскравим прикладом трансформації правових уявлень суспільства в більш прогресивному напрямі, і саме завдяки таким перетворенням у США відбувається поступовий перехід від матеріально-ресурсного існування до інноваційно-технологічного розвитку. Втім для України досвід Європейського континенту є ближчим і більш цікавим, тому варто зазначити, що Європа є осередком патентного та авторського права [8; 9; 10]. Ще у XVII–XVIII століттях Європейські країни відобразили важливість права інтелектуальної власності у відповідних нормативно-правових актах. Також можна зазначити поступовість

та циклічність тогочасного Європейського права, яке здебільшого формалізувало суспільні відносини. Це означає наявність суспільних відносин у контексті наявності інтелектуальної власності і також певних проблем, які виникали в процесі здійснення такої діяльності. Варто зазначити про правову еволюцію уявлень щодо інтелектуальної власності в Європі, оскільки, крім матеріального (майнового) права, суспільство чітко визначало потребу врегулювання і проблем, пов'язаних з інтелектуальною та творчою діяльністю. За таких обставин цілком закономірною є сучасна інтерпретація інтелектуальної власності в західних країнах, а саме стійкий фокус на вдосконалення процесів створення об'єктів інтелектуальної власності, її використання та захисту.

Попри стрімкий розвиток права інтелектуальної власності в Європі та географічну близькість України до держав-засновниць цього права, українське суспільство оминуло етапи осягнення важливості інтелектуальної власності та стратегічних переваг, які надаються шляхом використання результатів творчої та інтелектуальної діяльності людини. По-перше, українське законодавство у сфері інтелектуальної власності відстало від європейського на декілька століть. Однак це не є причиною відсутності сучасних конотацій щодо перспектив використання інтелектуальної власності, а є наслідком наступних факторів розвитку України та українського суспільства.

По-друге, Україна тривалий час перебувала під впливом чи під безпосереднім контролем інших держав, і це визначало складність поетапного та поступового розвитку національного законодавства, а отже, і стратегії розвитку держави. Українське суспільство, на відміну від європейського чи американського, не мало можливості перебувати в процесі сталого та поступового розвитку. Особливо це проявлялося у постійній необхідності відстоювання незалежності українців як у територіальних межах, так і в культурних. І по-третє, розвиток права інтелектуальної власності був неможливий через перманентне руйнування прошарку суспільства, який міг би створювати інтелектуальну власність. Найбільш яскравим прикладом цього факту може стати період XX–XXI століть, коли масово знищувалася українська інтелігенція. Це призвело до того, що увага суспільства здебільшого стосувалася майнових відносин і всіляко обходила відносини у сфері інтелектуальної власності. Відповідно, в тогочасному суспільстві без наявності таких відносин не могло і сформуватися право інтелектуальної власності. Також не могло виникнути правового уявлення про важливість інтелектуальної власності та її подальшого розвитку.

Для цього дослідження важливим є період перебування українського суспільства у складі СРСР, а саме сутність та ідеологічна основа побудови не лише радянської держави, але і суспільства. Перша Конституція СРСР [11] визначала спрямованість на побудову соціалістичної держави шляхом використання диктатури пролетаріату. Ця теза пропагувалася упродовж усього періоду існування СРСР і знайшла відображення і в Конституції [12], а тому можна позначити її сталість. За етимологічними ознаками, пролетаріат походить від лат. prōlētārius, що означає «незаможний, але юридично вільний римський громадянин, який служить державі тільки тим, що має дітей» [13]. За своєю природою пролетаріат – це робітничий клас суспільства, який заробляє на життя продажем власної робочої сили. Тобто цей клас суспільства не може створювати інтелектуальну власність системно, а якщо певні представники і реалізують цю можливість, то це швидше буде виключенням, але не закономірністю. За таких обставин політика та ідеологія СРСР була налаштована так, щоб унеможливити використання інтелектуальної власності не

лише в Україні, але і у всьому СРСР. Паралельно з основним вектором розвитку держави керівництво СРСР знищувало інтелігенцію в Україні [14]. Приклад «Розстріляного відродження» є одним із найбільш показових, проте не єдиним. Репресій та утисків зазнавали і науковці, розробники, конструктори тощо. Політична спрямованість СРСР знищення української інтелігенції, поглиблення радянської пропаганди з відповідними ціннісними орієнтирами та елементами соціально-культурної трансформації призвели до відсутності правових і не тільки уявлень про інтелектуальну власність в Україні. Суспільство не лише не могло сформувати право інтелектуальної власності чи відносини у сфері такої власності, воно не могло навіть уявити, що інтелектуальна чи творча діяльність можуть створити правовідносини. Сам термін «інтелектуальна власність» своє офіційне визнання отримав 1968 року, коли Президія Верховної Ради СРСР прийняла указ про ратифікацію Конвенції, яка започатковує Всесвітню організацію інтелектуальної власності (ВОІВ) [6], але фактично Радянський Союз націоналізував майже всю можливу інтелектуальну власність в Україні. З 1973 року існувала і постанова відкриття та винаходи [15], втім її реальна ефективність була мінімальною. По-перше, СРСР приймав нормативно-правові акти в середовищі інтелектуальної власності здебільшого у другій половині XX століття. По-друге, такі положення мали декларативний характер і лише номінально відображали участь СРСР у світових тенденціях. Фактично Радянський Союз унеможливлював поширення ідей необхідності вдосконалення процесів створення інтелектуальної власності, а також елементів правового захисту.

Висновки. Сучасне українське суспільство в контексті ставлення до інтелектуальної власності стало нащадком радянського, оскільки так само не усвідомлює важливість інтелектуальної власності та її роль у сучасному світі. В Україні є спеціальні закони, що регулюють правовідносини з питань інтелектуальної власності, а саме: Закон України «Про авторське право і суміжні права», Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» та інші [20–25]. Нормативно-правова база відображає безліч сфер, пов'язаних з інтелектуальною власністю, де може виникнути потреба у правовому регулюванні, і це позитивний фактор. В Україні також планується і затвердження Стратегії розвитку сфери інтелектуальної власності [26]. Водночас рівень правосвідомості щодо інтелектуальної власності є надто низьким, і тому ефективна реалізація правових аспектів у державі викликає сумніви. Проблему правового усвідомлення інтелектуальної власності в Україні можна позначити на прикладі широкого використання об'єктів інтелектуальної власності поза межами правового регулювання. Наприклад, використання музики та пісень без дозволу, функціонування сайтів з безкоштовними фільмами, значна кількість піратських комп'ютерних ігор або репаків до них, безпосередня крадіжка або запозичення інших об'єктів. Особливо яскраво таке проявляється у сфері надання інтелектуальних послуг. Пересічний українець не усвідомлює важливості і сутності інтелектуальної власності, тому не розуміє, чому потрібно платити, наприклад, за професійну консультацію юриста. Це стосується й інших сфер надання послуг. Однак найбільша проблема правового усвідомлення інтелектуальної власності в Україні полягає не в кількості правопорушень саме права інтелектуальної власності. Основна проблема в тому, що українці навіть не усвідомлюють, що певна їх діяльність порушує чиїсь права, адже в сучасному наративі розвитку суспільства немає позицій щодо значення інтелектуальної власності як такої. Можна припускати, що це є наслідком культу майна та майнового права в СРСР, можливо, це наслідок політичних проблем українського суспільства в процесі історичного

розвитку, вірогідна наявність й інших факторів. У будь-якому випадку сьогодні в Україні існує проблема правового усвідомлення інтелектуальної власності і без вирішення цього функціонування ефективної системи права інтелектуальної власності не є можливим. Трансформація правового усвідомлення можлива лише за умови відображення конкретних положень у стратегії розвитку держави і, відповідно, сфери інтелектуальної власності. Необхідно запроваджувати державні програми з підвищення рівня правосвідомості, акцентувати увагу на стратегічних перспективах використання інтелектуальної власності, відображати значення інтелектуальної та творчої праці. Лише за таких умов Україна та українське суспільство зможе бути конкурентоспроможним у міжнародному середовищі та в межах глобального процесу світової еволюції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (дата звернення: 10.11.2021).

2. The Law of the Twelve Tables [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://thelatinlibrary.com/law/12tables.html (дата звернення: 10.11.2021).

3. The Code of Hammurabi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://avalon.law.yale.edu/ancient/hamframe.asp (дата звернення: 10.11.2021).

4. The Salic Law [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://avalon.law.yale.edu/medieval/salic.asp (дата звернення: 10.11.2021).

5. Руська правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://litopys.org.ua/oldukr2/oldukr51.htm (дата звернення: 10.11.2021).

6. World intellectual property organization [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.wipo.int/portal/en/index.html (дата звернення: 10.11.2021).

7. Intellectual Property Enforcement [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.state.gov/intellectual-property-enforcement/

8. Patent Cooperation Treaty (PCT) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://wipolex.wipo.int/en/treaties/textdetails/12635 (дата звернення: 10.11.2021).

9. Statute of Monopolies (original text, modern spelling) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://archive.org/details/compendiumofmerc00smituoft?view=theater#page/i/mode/1up (дата звернення: 10.11.2021).

10. The Statute of Anne, 1710 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://avalon.law.yale.edu/18th_century/anne_1710.asp (дата звернення: 10.11.2021).

11. Основний закон СРСР від 6 червня 1923 року і в кінцевій редакції від 31 січня 1924 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/cnst1924.htm (дата звернення: 10.11.2021).

12. Конституція СРСР від 7 жовтня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001400-77#Text (дата звернення: 10.11.2021).

13. Карл Маркс, Фрідріх Енгельс. Про пролетаріят [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://vpered.wordpress.com/2013/12/12/marx-engels-proletariat/ (дата звернення: 10.11.2021).

14. Українській інститут національної пам'яті. Розстріляне Відродження [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uinp.gov.ua/tegy/rozstrilyane-vidrodzhennya (дата звернення: 10.11.2021).

15. Об утверждении Положения об открытиях, изобретениях и рационализаторских предложениях: Постановление от 21 августа 1973 г. № 584 / Совет министров СССР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0584400-73#Text (дата звернення: 10.11.2021).

16. Про авторське право і суміжні права: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12 (дата звернення: 10.11.2021).

17. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3687-12#Text (дата звернення: 10.11.2021).

18. Про інноваційну діяльність: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text (дата звернення: 10.11.2021).

19. Про інформацію: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text (дата звернення: 10.11.2021).

20. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3688-12 (дата звернення: 10.11.2021).

21. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12#Text (дата звернення: 10.11.2021).

22. Про правову охорону географічних зазначень: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752-14#Text (дата звернення: 10.11.2021).

23. Про охорону прав на компонування напівпровідникових виробів: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/97-вр#Text (дата звернення: 10.11.2021).

24. Про охорону прав на сорти рослин: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3116-12 (дата звернення: 10.11.2021).

25. Про племінну справу у тваринництві: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3691-12#Text (дата звернення: 10.11.2021).

26. Стратегія розвитку сфери інтелектуальної власності [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/news/oleksij-lyubchenko-v-ukrayini-vpershe-bude-zatverdzheno-strategiyu-rozvitku-sferi-intelektualnoyi-vlasnosti (дата звернення: 10.11.2021).

REFERENCES

1. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

2. The Law of the Twelve Tables. – URL: https://thelatinlibrary.com/law/12tables.html (data zvernennia: 10.11.2021).

3. The Code of Hammurabi. – URL: https://avalon.law.yale.edu/ancient/hamframe.asp (data zvernennia: 10.11.2021).

4. The Salic Law. – URL: https://avalon.law.yale.edu/medieval/salic.asp (data zvernennia: 10.11.2021).

5. Ruska pravda. – URL: http://litopys.org.ua/oldukr2/oldukr51.htm (data zvernennia: 10.11.2021).

6. World intellectual property organization. – URL: https://www.wipo.int/portal/en/index.html (data zvernennia: 10.11.2021).

7. Intellectual Property Enforcement. – URL: https://www.state.gov/intellectual-property-enforcement/

8. Patent Cooperation Treaty (PCT). – URL: https://wipolex.wipo.int/en/treaties/textdetails/12635 (data zvernennia: 10.11.2021).

9. Statute of Monopolies (original text, modern spelling). – URL: https://archive.org/details/compendiumofmerc00smituoft?view=theater#page/i/mode/1up (data zvernennia: 06.01.2022).

10. The Statute of Anne, 1710. – URL: https://avalon.law.yale.edu/18th_century/anne_1710.asp (data zvernennia: 10.11.2021).

11. Osnovnyi zakon SRSR vid 6 chervnia 1923 roku i v kintsevii redaktsii vid 31 sichnia 1924 roku. – URL: http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/cnst1924.htm (data zvernennia: 10.11.2021).

12. Konstytutsiia SRSR vid 7 zhovtnia 1977 roku. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001400-77#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

13. Pro proletariiat. Karl Marks, Fridrikh Enhels. – URL: https://vpered.wordpress.com/2013/12/12/marx-engels-proletariat/ (data zvernennia: 10.11.2021).

14. Ukrainskii instytut natsionalnoi pamiati. Rozstriliane Vidrodzhennia. – URL: https://uinp.gov.ua/tegy/rozstrilyane-vidrodzhennya (data zvernennia: 10.11.2021).

15. Ob utverzhdenyy Polozhenyia ob otkrытyiakh, yzobretenyiakh y ratsyonalyzatorskykh predlozhenyiakh: Postanovlenye ot 21 avhusta 1973 h. № 584 / Sovet mynystrov SSSR. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0584400-73#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

16. Pro avtorske pravo i sumizhni prava: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12 (data zvernennia: 10.11.2021).

17. Pro okhoronu prav na vynakhody i korysni modeli: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3687-12#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

18. Pro innovatsiinu diialnist: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

19. Pro informatsiiu: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

20. Pro okhoronu prav na promyslovi zrazky: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3688-12 (data zvernennia: 10.11.2021).

21. Pro okhoronu prav na znaky dlia tovariv i posluh: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

22. Pro pravovu okhoronu heohrafichnykh zaznachen: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752-14#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

23. Pro okhoronu prav na komponuvannia napivprovidnykovykh vyrobiv: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/97-vr#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

24. Pro okhoronu prav na sorty roslyn: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3116-12 (data zvernennia: 10.11.2021).

25. Pro pleminnu spravu u tvarynnytstvi: Zakon Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3691-12#Text (data zvernennia: 10.11.2021).

26. Stratehiia rozvytku sfery intelektualnoi vlasnosti // Uriadovyi portal. – URL: https://www.kmu.gov.ua/news/oleksij-lyubchenko-v-ukrayini-vpershe-bude-zatverdzheno-strategiyu-rozvitku-sferi-intelektualnoyi-vlasnosti (data zvernennia: 10.11.2021).

A. M. Novytskyi, M. D. Gryn. Specifics of Legal Evolution of Intellectual Property Concepts in Ukraine

The article analyses the specifics of the development of legal ideas about intellectual property in Europe and the United States of America and underlines the reflection of the studied historical stages of development of such ideas in Ukraine. Based on the analysis of the Ukrainian legislation on the definition of intellectual property and certain aspects of its legal support, the directions of optimization of legal ideas about intellectual property in Ukraine are identified and the further dynamics of development of such ideas is predicted.

Modern Ukrainian society in the context of the attitude to intellectual property stays in the Soviet epoch as we are also unaware of the importance of intellectual property and its role in the modern world. The authors state that in Ukraine we have special laws that regulate legal relations on intellectual property and reflect many areas related to intellectual property, where there may be a need for legal regulation, and this is a positive factor. In Ukraine, it is also planned to approve the Strategy for the Development of Intellectual Property. At the same time, the level of legal awareness on intellectual property is extremely low and therefore the effective implementation of legal aspects in the State is questionable. This is especially evident in the field of intellectual services. The average citizen is not aware of the importance and essence of intellectual property and therefore does not understand why you have to pay, for example, for professional advice from a lawyer and this also applies to other areas of service provision. However, the biggest problem of legal awareness of intellectual property in Ukraine is not the number of infringements of intellectual property rights, the main problem is that Ukrainians are not even aware that some their activities violate someone's rights, because in the modern narrative of the society's development no positions on the importance of intellectual property present. Transformation of legal awareness becomes possible if specific provisions are reflected in the development strategy of the State and, accordingly, the sphere of intellectual property. It is necessary to introduce State programs to raise the level of legal awareness with focus on strategic prospects for the use of intellectual property, reflect the importance of intellectual and creative work. Only under such conditions, Ukraine and Ukrainian society can be competitive in the international environment and within the global evolution process.

Keywords: *intellectual property, intellectual property law, legal evolution, legal representation of intellectual property.*

Стаття надійшла до редколегії 16 листопада 2021 року

УДК 347.77
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.46-52

О. М. Обривкіна,
канд. пед. наук, доцент
e-mail: sana_1968@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-8768-7778;
В. В. Груша,
здобувачка вищої освіти,
Університет ДФС України
e-mail: lera_grusha@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-5021-1549

ДО ПИТАННЯ СУДОВОГО САМОЗАХИСТУ ПРАВ НЕДІЄЗДАТНИХ ОСІБ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД

У статті досліджуються актуальні питання введення новел та змін до цивільного процесуального законодавства, а саме судового самозахисту недієздатних осіб. Окреслене питання потребує особливого правового врегулювання, оскільки Конституцією України кожному громадянину нашої держави гарантовано захист його прав, свобод та законних інтересів, отже, відповідне положення має бути не лише прийнятим, а й виконаним. На сьогодні надзвичайно важливим етапом в історії України є повноцінна та всебічна її інтеграція у Європейську спільноту, адже європейська країна – це не тільки географічний аспект. На нашу думку, першим і найважливішим кроком до інтеграції буде приведення національного законодавства у відповідність до європейських стандартів, зокрема стандартів, встановлених «Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод». І саме сьогодні, коли Україна хоче перетворитися на європейську державу, пріоритетного значення набуває захист гарантованих прав уже не лише національного законодавства, а й норм міжнародних, які мають бути дотримані у всіх країн-членів Ради Європи, зростає роль уже міжнародних механізмів захисту прав людини.

Застосовувані державою обмеження щодо доступу особи до національного суду не повинні звужувати чи зменшувати залишені особі можливості доступу до суду в такий спосіб або такою мірою, що буде знівельована, власне, сутність цього права.

Саме тому для недієздатних українців важливим є створення можливостей для самостійного захисту своїх гарантованих прав та розроблення механізму, який дозволить їм поновлювати свою цивільну дієздатність власними діями, а не залежати від опікуна або органу опіки та піклування. Зрозуміло, що за таких умов може виникати ризик безпідставних звернень від недієздатних осіб, але в ряді випадків, саме право на судовий самозахист є досить важливим і необхідним для особи, на що і звернув увагу у своєму рішенні ЄСПЛ.

Опрацьовано національну та європейську практику з цієї проблематики.

Ключові слова: *недієздатні особи, цивільна дієздатність, фізична особа, поновлення цивільної дієздатності, Європейський суд з прав людини, права людини, захист прав людини.*

© Обривкіна О. М., Груша В. В., 2021

Метою статті є здійснення всебічного дослідження питання судового самозахисту прав та свобод недієздатних осіб. Проаналізувати національні та міжнародні нормативно-правові акти з цього питання, знайти в них позитивні та негативні моменти, а також запропонувати власні зміни до національного законодавства.

Постановка проблеми. На сьогодні надзвичайно важливим етапом в історії України є повноцінна та всебічна її інтеграція у Європейську спільноту, адже європейська країна – це не тільки географічний аспект. На нашу думку, першим і найважливішим кроком до інтеграції буде приведення національного законодавства у відповідність до європейських стандартів, зокрема стандартів, встановлених «Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод» 1950 року.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окреслене коло питань та проблем досліджували такі сучасні науковці: І. В. Арістова, І. Л. Бачило, О. В. Соснін, В. Д. Гавловський, К. Р. Калюжний, Ю. О. Гелич, О. В. Кохановська В. Д. Блажеєв, І. Н. Пятилетов, А. М. Новицький, О. С. Дяковський, О. В. Харенко, В. В. Комаров, А. В. Усталова, Р. А. Калюжний та багато інших вітчизняних і зарубіжних науковців, праці яких були присвячені досліджуваному питанню.

Виклад основного матеріалу дослідження. Почнемо дослідження з розгляду «європейського» аспекту питання, враховуючи, що, відповідно до Закону України «Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції», у 1997 році Конвенцію було ратифіковано державою Україною і визнано її частиною національного законодавства [1].

Варто зазначити, що «Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) – це міжнародний судовий орган регіонального рівня, який перебуває на постійній основі в місті Страсбург (Франція), головне завдання якого полягає у контролі за дотриманням прав і свобод людини та громадянина, закріплених у Європейській конвенції з прав людини, ратифікованої 1953 року» [2, с. 16].

У своїй діяльності ЄСПЛ керується положеннями Європейської конвенції з прав людини. Отже, Європейська конвенція з прав людини – це міжнародний договір регіонального рівня, який мають право підписувати лише держави-члени Ради Європи [2, с. 14]. ЄСПЛ було засновано на підставі Конвенції, яка визначає його функціонування та містить перелік прав і гарантій їх забезпечення, яких держави зобов'язалися дотримуватися.

І саме сьогодні, коли Україна хоче перетворитися на європейську державу, пріоритетного значення набуває захист гарантованих прав уже не лише національного законодавства, а й норм міжнародних, які мають бути дотримані у всіх країн-членів Ради Європи, зростає роль уже міжнародних механізмів захисту прав людини.

Практика Європейського суду з прав людини, що підлягає застосуванню судами України як джерело права згідно зі ст. 17 Закону від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», свідчить про те, що «Європейський суд завжди наголошував на важливості ролі права на справедливий суд, аспектом якого є право на доступ до суду, та досить широко його тлумачив. Право на доступ до суду Європейський суд розглядає у комплексі наявності в особи права ініціювати розгляд судом певного питання та механізму ефективної його реалізації» [3, с. 42].

Отже, з підписанням Україною вищеназваних документів, кожна фізична особа, неурядова організація або група осіб, які перебувають під юрисдикцією України,

одержали право на звернення до ЄСПЛ зі скаргою про порушення Україною тих прав і свобод, які безперечно гарантовані Європейською конвенцією з прав людини. Але право на звернення до ЄСПЛ з'являється лише після того, як були вичерпані всі засоби захисту своїх прав, передбачених національною правовою системою, і лише впродовж шести місяців з дати винесення остаточного рішення.

Відповідно до положень Європейської конвенції з прав людини індивідуальну скаргу до ЄСПЛ може подати будь-яка фізична особа, яка перебуває під юрисдикцією держави-учасника Конвенції, у разі якщо її гарантовані права порушено. Також можна підкреслити, що Конвенція з прав людини не встановлює ніяких обмежень щодо правоздатності та дієздатності осіб, які бажають звернутися до ЄСПЛ за захистом свого порушеного права. Саме тому ст. 34 Конвенції розповсюджується ще й на неповнолітніх, інвалідів та душевно хворих осіб, це означає, що обмежено дієздатні та недієздатні особи є повноправними суб'єктами міжнародного правосуддя і також можуть звернутися з індивідуальною скаргою до Страсбурзького суду [4].

Отже, варто зазначити, що, відповідно до Європейської конвенції з прав людини, а саме статті 6, кожна недієздатна фізична особа може звернутися до суду за захистом свого порушеного права та отримати кваліфіковану правову допомогу.

Прикладом забезпечення доступу до ЄСПЛ недієздатних осіб та поновлення цивільної дієздатності є справа «Наталії Михайленко проти України», № 49069/11, рішення від 30 травня 2013 року [5]. Але в Україні відповідна категорія осіб не має змоги отримати таке право. Це обумовлено тим, що, відповідно до ст. 42 ЦК України, заяву про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи може подати лише опікун або орган опіки та піклування [6].

Застосовувані державою обмеження щодо доступу особи до національного суду не повинні звужувати чи зменшувати залишені особі можливості доступу до суду в такий спосіб або такою мірою, що буде знівельована, власне, сутність цього права. Таке обмеження суперечитиме п. 1 ст. 6 ЄКЗПЛ, якщо воно не матиме законної мети і якщо не буде забезпечено пропорційного співвідношення між застосованими засобами та поставленою метою (рішення від 18 лютого 1999 р. у справі «Вайт і Кеннеді проти Німеччини» (п. 59), рішення від 10 травня 2001 р. у справі «Т. Р. та К. М. проти Сполученого Королівства» (п. 98), рішення від 10 травня 2001 р. у справі «Z. та інші проти Сполученого Королівства» (п. 93), рішення від 12 липня 2001 р. у справі «Принц Ліхтенштейну Ганс-Адам II проти Німеччини» (п. 44) [7].

Справа «Наталії Михайленко проти України» полягала у тому, що заявниця, відповідно до українського законодавства, не мала можливості безпосередньо вимагати поновлення своєї дієздатності, адже її питання взагалі не розглядалось українськими судами, які, посилаючись на ч. 3 ст. 121 та ч. 4 ст. 241 ЦПК України, стверджували, що особа, яку було визнано недієздатною, не має права подавати заяву на поновлення своєї дієздатності самостійно [8].

Відповідно до цієї справи ЄСПЛ зазначає, що оскільки заявниця не мала змоги безпосередньо самостійно звернутися з вимогою про поновлення своєї цивільної дієздатності, зазначене питання взагалі не розглядалося українськими судами. Обставини цієї справи спонукають ЄСПЛ до висновку про те, що ситуація, в якій опинилася заявниця, призвела до відмови їй у правосудді щодо можливості забезпечення перегляду її цивільної дієздатності. Отже, було зафіксовано порушення п. 1 ст. 6 Конвенції, а саме право кожного на справедливий розгляд його справи упродовж розумного строку судом [5].

Розглядаючи відповідну справу, ЄСПЛ здійснив тлумачення п. 1 ст. 6 Конвенції, в якому підкреслив, що відповідна стаття гарантує прямий доступ до суду з метою розгляду питання про поновлення своєї дієздатності кожному, кого було оголошено обмежено дієздатним чи недієздатним.

Як показує життєвий досвід, діяльність ЄСПЛ користується значною авторитетністю у всіх країнах Європи, а ряд справ, без перебільшення, є зразковими і саме на їх прикладі стає можливим подальше вирішення аналогічних спірних відносин.

Для України практика ЄСПЛ також є авторитетною, адже після її ратифікації 1997 року вона стала частиною національного законодавства. Особливого значення щодо застосування Конвенції та практики Європейського суду вони набули для суддів України з прийняттям Закону України від 23 лютого 2006 року «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» [9].

Але, як показує практика, багато з рішень ЄСПЛ залишаються роками не виконаними в Україні, справа «Наталії Михайленко проти України» не стала виключенням. Відповідна справа дістала гучного розголосу в нашій державі і навіть уже починала свій рух в Україні, адже було розпочато розробку законопроєкту № 4763-1 «Проєкт Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту права особи на доступ до суду у зв'язку з визнанням її недієздатною чи обмежено дієздатною або поновленням її цивільної дієздатності», проте з невідомих причин у листопаді 2014 року проєкт було відкликано.

Натомість були внесені зміни до ЦПК України [8], якими передбачено:

1) обов'язкову присутність особи, щодо якої розглядається справа, безпосередньо в залі суду або через відеоконференцію (в тому випадку, якщо особа перебуває в психіатричному закладі) – ч. 1 ст. 299 ЦПК України;

2) надання права особі, яку визнано недієздатною, самостійно звертатися до суду про скасування рішення про визнання її недієздатною – ч. 3 ст. 300 ЦПК України;

3) строк дії рішення про визнання фізичної особи недієздатною визначається судом, але не може перевищувати двох років – ч. 6 ст. 300 ЦПК України.

Саме вищенаведені новели процесуального законодавства повинні були б гарантувати можливість недієздатних осіб звертатися до суду для поновлення своєї дієздатності. Але практика показує іншу реальність, а саме що заяви, які подаються недієздатними особами до суду про поновлення їх цивільної дієздатності, на підставах статті 42 ЦК України, підлягають поверненню. Це обумовлено невнесенням змін до статті 42 ЦК України: у ній зазначено, що «суд поновлює цивільну дієздатність фізичної особи, яка була визнана недієздатною, за заявою опікуна або органу опіки та піклування» [5].

Прикладом може бути ухвала Подільського районного суду м. Києва № 758/8758/18 від 9 липня 2018 року, ухвала Вінницького районного суду Вінницької області № 128/3140/18 від 14 листопада 2018 року, в яких подана заява підлягала поверненню на підставі статті 42 ЦК України [10; 11].

Як зазначають Я. М. Романюк та Л. О. Майстренко, «існує констатована Європейським судом недосконаліть національного законодавства України в частині захисту прав недієздатних осіб на об'єктивне вирішення питання про поновлення їх дієздатності. Така недосконаліть повинна бути усунута шляхом прийняття відповідних змін у законодавстві, але виявленого Європейським судом порушення Конвенції у справі «Наталія Михайленко проти України» все ж можливо було уникнути, якби суди України звернули увагу на

необхідність застосування норм Конвенції та прецедентної практики Європейського суду не лише під час розгляду справ за сутністю, а й у процесі вирішення питання про можливість прийняття заяви до розгляду за сутністю» [3, с. 48].

Висновки. На нашу думку, для недієздатних українців важливим є створення можливостей для самостійного захисту своїх гарантованих прав та розроблення механізму, який дозволить їм поновлювати свою цивільну дієздатність власними діями, а не залежати від опікуна або органу опіки та піклування. Зрозуміло, що за таких умов може виникати ризик безпідставних звернень від недієздатних осіб, але в ряді випадків саме право на судовий самозахист є досить важливим і необхідним для особи, на що і звернув увагу у своєму рішенні ЄСПЛ.

Отже, можна з впевненістю наголосити, що питання поновлення цивільної дієздатності фізичної особи, яка була визнана недієздатною, потребує негайного вирішення. Насамперед потрібно усунути колізії в нормах національного законодавства та привести його у відповідність до міжнародних стандартів. З метою узгодження ч. 1 ст. 42 ЦК України з ч. 3 ст. 300 ЦПК України пропонуємо ст. 42 ЦК України викласти у такій редакції: «За заявою самої фізичної особи, її піклувальника, членів сім'ї або органу опіки та піклування суд поновлює цивільну дієздатність фізичної особи, яка була визнана недієздатною, і припиняє опіку, якщо буде встановлено, що внаслідок видужання або значного поліпшення її психічного стану у неї поновилася здатність усвідомлювати значення своїх дій та керувати ними».

Окреслене питання потребує особливого правового врегулювання, оскільки Конституцією України кожному громадянину нашої держави гарантовано захист його прав, свобод та законних інтересів, отже, відповідне положення має бути не лише прийнятим, а й виконаним.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції: Закон України від 17 липня 1997 р. № 475/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 40. – Ст. 263.

2. Караман І. В. Європейський суд з прав людини, Європейська конвенція з прав людини та індивідуальні заяви: перше знайомство / І. В. Караман, В. В. Козіна. – Київ: ВАІТЕ, 2015. – 136 с.

3. Романюк Я. М. Процесуальний аспект захисту права недієздатної особи на поновлення цивільної дієздатності / Я. М. Романюк, Л. О. Майстренко // Вісник Верховного Суду України. – 2014. – № 5. – С. 41–48.

4. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод: ратифіковано Законом № 475/97-ВР від 17.07.97 зі змінами та доповненнями, внесеними Протоколом № 11 від 11 травня 1994 року, Протоколом № 14 від 13 травня 2004 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004 (дата звернення: 15 жовтня 2021 р.).

5. Справа «Наталія Михайленко проти України» (Заява № 49069/11) Страсбург, 30 травня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://precedent.in.ua/2016/04/08/ nataliya-myhajlenko-proty-ukrayiny-rish/ (дата звернення: 15 жовтня 2021 р.).

6. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

7. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 р. № 1618-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40–41, 42.

8. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 30. – Ст. 260.

9. Ухвала Подільського районного суду м. Києва у справі № 758/8758/18 від 9 липня 2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77069469 (дата звернення: 15 жовтня 2021 р.).

10. Ухвала Вінницького районного суду Вінницької області у справі № 128/3140/18 від 14 листопада 2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://reyestr.court.gov.ua/Review/77868637 (дата звернення: 15 жовтня 2021 р.).

REFERENCES

1. On the ratification of the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of 1950, the First Protocol and Protocols No. 2, 4, 7 and 11 to the Convention: Law of Ukraine of 17 July 1997 № 475/97-VR // Information of the Verkhovna Rada of Ukraine. – 1997. – № 40. – St. 263.

2. Karaman I. V. The European Court of Human Rights, the European Convention on Human Rights and individual statements: a first acquaintance / I. V. Karaman, V. V. Kozina. – Kyiv: VAITE, 2015. – 136 p.

3. Romanyuk Y. M. Procedural aspect of protection of the right of an incapable person to restore civil capacity / Y. M. Romanyuk, L. O. Maistrenko // Visnyk of the Supreme Court of Ukraine. – 2014. – № 5. – Pp. 41–48.

4. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms: ratified by Law № 475/97-VR of 17 July 1997, as amended by Protocol № 11 of 11 May 1994, and Protocol № 14 of 13 May 2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004

5. The case of Natalia Mykhaylenko v. Ukraine (Application no. 49069/11) Strasbourg, 30 May 2013. URL: https://precedent.in.ua/2016/04/08/ nataliya-myhajlenko-proty-ukrayiny-rish / (access date: October 15, 2021).

6. Civil Code of Ukraine: Law of Ukraine of January 16, 2003 № 435-IV // Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. – 2003. – № 40–44. – Article 356.

7. Civil Procedure Code of Ukraine: Law of Ukraine of March 18, 2004 № 1618-IV // Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. – 2004. – № 40–41, 42.

8. On the implementation of decisions and application of the case law of the European Court of Human Rights: Law of Ukraine of February 23, 2006 № 3477-IV // Information of the Verkhovna Rada of Ukraine. – 2006. – № 30. – St. 260.

9. Decision of the Podilsky District Court of Kyiv in case № 758/8758/18 of July 9, 2018. URL: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77069469

10. Decision of the Vinnytsia District Court of the Vinnytsia Region in case № 128/3140/18 of 14 November 2018. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/77868637

O. N. Obryvkina, V. V. Grusha. On the issue of judicial self-defense of the rights of incapacitated persons: national and European experience

The article examines topical issues of introducing short stories and changes in civil procedural legislation, namely, judicial self-defense of incapacitated persons. This issue requires a special legal settlement, as the Constitution of Ukraine guarantees the protection of every citizen of our state of his rights, freedoms and legitimate interests, so the relevant provision must be not only adopted but also implemented. Today, an extremely important stage in the history of Ukraine is its full and comprehensive integration into the European Community, because the European country is not only a geographical aspect. In our opinion, the first and most important step towards integration will be to bring national legislation in line with European standards, in particular, the standards established by the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. And right now, when Ukraine wants to become a European state, the protection of guaranteed rights is becoming a priority not only for national legislation, but also for international norms, which must be observed by all Council of Europe member states.

Restrictions imposed by the state on a person's access to a national court should not restrict or reduce the person's access to a court in such a way or to such an extent as to diminish the essence of the right.

That is why it is important for incapable Ukrainians to create opportunities for self-defense of their guaranteed rights and to develop a mechanism that will allow them to restore their civil capacity by their own actions, rather than depend on a guardian or guardianship authority. It is clear that in such circumstances there may be a risk of unjustified appeals from incapacitated persons, but in some cases, the right to judicial self-defense is extremely important and necessary for the person, as noted in his decision of the ECHR.

Studied national and European practice on this issue.

Keywords: *incapacitated persons, civil legal capacity, natural person, restoration of legal capacity, European Court of Human Rights, human rights, protection of human rights.*

Стаття надійшла до редколегії 21 жовтня 2021 року

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

УДК 342(9)
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.53-61

В. Т. Білоус,
д-р юрид. наук, професор, професор кафедри фінансового права, Університет ДФС України
e-mail: bvt05@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-1390-1065;
М. М. Тернущак,
д-р юрид. наук, доцент кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права, Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет»
e-mail: mykhailoternushchak@uzhnu.edu.ua
ORCID ID 0000-0002-3370-400x

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРЕЗИДЕНТІВ ПОСТАЧАЛЬНИКІВ ЕЛЕКТРОННИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

У статті досліджено удосконалення порядку правового забезпечення адміністрування ПДВ під час оподаткування діяльності щодо постачання електронних послуг нерезидентами фізичним особам в Україні.

Проаналізовано положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам», а саме зміни у законодавстві щодо механізмів адміністрування ПДВ з нерезидентів-постачальників електронних послуг в Україні та окремі приклади з міжнародної практики стосовно оподаткування ПДВ постачальників-нерезидентів електронних послуг.

Встановлено, що основними пропозиціями, підставами та передумовами ухвалення закону й удосконалення законодавства у сфері оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам у цілому виступили: визначення переліку електронних послуг; включення нерезидентів до переліку осіб, які реєструються платниками ПДВ; встановлення правила визначення місця постачання електронних послуг

© Білоус В. Т., Тернущак М. М., 2021

(B2C); запровадження єдиної форми та визначення порядку надсилання податкового повідомлення нерезиденту і скарги на таке рішення; визначення спрощеної процедури реєстрації платника ПДВ для постачальників-нерезидентів, яка може здійснюватися віддалено в електронній формі на спеціально розробленому вебпорталі; визначення правила податкового обліку з податку на додану вартість для нерезидентів, що надають фізичним особам електронні послуги, місце постачання яких розташовано на митній території України; звільнення від обов'язку нерезидента реєструвати податкові накладні; передбачення сплати податкового зобов'язання для нерезидента в іноземній валюті; звільнення від оподаткування податком на додану вартість постачання електронних послуг шляхом надання доступу до електронних освітніх (навчальних) ресурсів у рамках надання освітніх послуг.

Розглянуто законодавчу класифікацію електронних послуг, до яких належать ті, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, зокрема шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях, а саме: постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації; надання доступу до баз даних, зокрема користування пошуковими системами та службами каталогів у мережі Інтернет; постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів; надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів; постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, проведення та надання якого не потребує участі людини; надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів, ресурсів зберігання або систем електронних комунікацій за допомогою технологій хмарних обчислень; постачання програмного забезпечення та оновлень до нього.

Ключові слова: *електронні послуги, нерезиденти, адміністрування ПДВ, фізичні особи, мережа Інтернет, державний бюджет.*

Виклад основного матеріалу. 03.06.2021 прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам», яким розроблено механізми адміністрування ПДВ під час оподаткування діяльності щодо постачання електронних послуг нерезидентами з метою збільшення дохідної частини державного бюджету.

Сутність ухваленого Закону, який умовно назвали «податком на Google», полягає у тому, що незареєстровані в Україні міжнародні інтернет-компанії з 2021 року повинні сплачувати податок на додану вартість (ПДВ) у розмірі 20 відсотків з доходів від послуг, які вони надають вітчизняним споживачам. Оподаткування ПДВ стосуватиметься також соцмереж, таких як Facebook, Twitter, TikTok, стрімінгового сервісу Netflix, техкомпаній Apple і Microsoft, сервісів реєстрації доменів і хостингу, а також багатьох інших ІТ-компаній [1].

Відтак з 01.01.2022 ІТ-компанії (нерезиденти) з обсягом постачання електронних послуг, що перевищує 1 000 000 гривень, зобов'язанні зареєструватися платниками ПДВ за законодавчо-визначеною спеціальною процедурою та сплачувати ПДВ з вартості поставлених електронних послуг споживачам – фізичним особам в Україні.

Згідно з положеннями Закону «будь-яка міжнародна компанія, що надає послуги на території України, повинна буде зареєструватися платником податків. Причому зробити це можна буде віддалено в електронній формі. Спілкуватися з українськими фіскалами інтернет-компаніям також пропонують дистанційно – через спеціальний електронний сервіс, а сплачувати податок у валюті – в євро чи доларах США за курсом НБУ. За підрахунками авторів закону, нові норми залучать до бюджету додаткові 3 мільярди гривень на рік» [1].

У пояснювальній записці до проєкту відповідного Закону наводяться приклади з міжнародного досвіду, зокрема ЄС 2015 року сформував підхід щодо оподаткування ПДВ електронних послуг, який передбачав «зміну правил визначення місця постачання електронних послуг. До 2015 року місце постачання електронних послуг визначалося за місцем реєстрації постачальника, що дозволяло деяким постачальникам мінімізувати податок, реєструючись у країнах, де застосовувалася низька ставка ПДВ або послуги взагалі звільнялися від оподаткування. Розроблені правила дозволяли оподаткувати ПДВ електронні послуги саме за місцем їхнього споживання. Відтак ЄС було запроваджено спеціальну систему MOSS (Mini One Stop Shop), яка дозволила суб'єктам господарювання декларувати та сплачувати ПДВ у країні споживання послуги без необхідності реєстрації платником ПДВ у загальному порядку» [2].

Практика оподаткування ПДВ постачальників-нерезидентів електронних послуг уже реалізована у країнах колишнього СРСР, у Російській Федерації, Білорусі та Казахстані. У Російській Федерації з «01.01.2017 був введений податок, який зобов'язав нерезидентів сплачувати податок на додану вартість з продажу на території РФ електронних послуг: цифрового контенту, послуг зберігання та обробки інформації, реєстрації доменів і хостингу та ін., при цьому вони повинні стати на податковий облік. Серед технологічних гігантів у контролюючому органі зареєструвались Apple Distribution International, Google Commerce, Microsoft Ireland, Netflix International B.V., Wargaming Group, Bloomberg, Alibaba, Booking.com та ін.» [2].

Узагальнюючи міжнародну практику, не можна не відмітити домовленість 130 країн світу запровадити мінімальний податок – 15 відсотків – для великих мультинаціональних корпорацій, яку окреслили «Проривом десятиліття». Про це повідомила 01.07.2021 Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Деталі угоди мають виробити до жовтня та запровадити на рівні національних законодавств не раніше 2023 року [3]. У цьому контексті виділяються невеликі держави на кшталт Ірландії, яка вже обкладає великі корпорації нижчим податком, ставка якого становить 12,5 відсотка, що надало змогу привабити Facebook, Google і Apple: відкрити свої європейські представництва в Ірландії [3].

Так, на стадії подання законопроєту обґрунтування його прийняття забезпечувалося такими пропозиціями удосконалення законодавства у сфері оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам:

1) визначити перелік електронних послуг;

2) включити нерезидентів до переліку осіб, які реєструються платниками податку на додану вартість;

3) встановити правила визначення місця постачання електронних послуг (B2C);

4) встановити форму та визначити порядок надсилання податкового повідомлення нерезиденту іскарги на таке рішення;

5) визначити спрощену процедуру реєстрації платника ПДВ для постачальників-нерезидентів, яка може здійснюватися віддалено в електронній формі на спеціально розробленому вебпорталі;

6) визначити правила податкового обліку з податку на додану вартість для нерезидентів, що надають фізичним особам електронні послуги, місце постачання яких розташовано на митній території України;

7) звільнити від обов'язку нерезидента реєструвати податкові накладні;

8) передбачити сплату податкового зобов'язання для нерезидента в іноземній валюті;

9) звільнити від оподаткування податком на додану вартість постачання електронних послуг шляхом надання доступу до електронних освітніх (навчальних) ресурсів у рамках надання освітніх послуг [2].

Згідно із Законом до електронних послуг належать послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, зокрема шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. Такими послугами, але не виключно, виступають:

– постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, зокрема, але не виключно, підписка на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів;

– надання доступу до баз даних, зокрема користування пошуковими системами та службами каталогів у мережі Інтернет;

– постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг за участю в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх транслюванням через телевізійну мережу;

– надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів, зокрема, але не виключно, розміщених на платформах спільного доступу до інформації чи відеоматеріалів;

– постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, проведення та надання якого не потребує участі людини, зокрема шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, у яких учні виконують завдання онлайн, а оцінки виставляються автоматично, без участі людини (або з мінімальною її участю);

– надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів, ресурсів зберігання або систем електронних комунікацій за допомогою технологій хмарних обчислень;

– постачання програмного забезпечення та оновлень до нього, зокремаелектронних примірників, надання доступу до них, а також дистанційне обслуговування програмного забезпечення та електронного обладнання;

– надання рекламних послуг у мережі Інтернет, мобільних додатках та на інших електронних ресурсах, надання рекламного простору, а саме шляхом розміщення банерних рекламних повідомлень на вебсайтах, вебсторінках чи вебпорталах [4].

Відтак законом вводиться визначення «електронних послуг», серед основних ознак яких є надання послуг через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, а також визначає кінцевих споживачів – такими вважаються фізичні особи, зокрема й ті, які зареєстровані фізичними особами-підприємцями без реєстрації платниками ПДВ [5].

Між тим Законом передбачено, що до «електронних послуг не належать ті, що замовляються через Інтернет, але виконуються без нього. Наприклад, замовлення таксі чи доставки їжі не підпадає під цей закон. Не оподатковуватимуться освітні послуги, якщо «мережа Інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем», тож турбуватися про дистанційне навчання теж не варто» [6], загалом послуги визначені абзацом першим підпунктом 14.1.565 Податкового кодексу України.

Втім, як зазначають фахівці аудиторської компанії Baker Tilly, відповідний Закон несе ряд ризиків, зокрема «в переліку визначених електронних послуг наведені операції з програмною продукцією, а на сьогодні такі операції, згідно з перехідними положеннями ПКУ, звільнені від оподаткування ПДВ, тому внесені зміни в ПКУ не дають відповіді на питання, чи стосується таке звільнення нерезидентів. Натомість норми п. 2081.12 нової статті 2081 вказують, що норми цієї статті є спеціальними щодо інших норм ПКУ в частині визначення правил оподаткування особи-нерезидента, зареєстрованої як платника податку. То ж чи будуть підлягати оподаткуванню ПДВ операції з постачання нерезидентами програмної продукції на користь фізичних осіб? Крім того, до відкритих питань варто віднести питання ціни: чи перекладуть нерезиденти сплату ПДВ повним обсягом на споживачів своїх послуг, чи тільки частково» [7].

Законом передбачено внесення змін до Податкового кодексу України у частині процедури визначення валютних курсів у разі адміністрування митних та податкових платежів, де вказано, що з метою визначення податкових зобов'язань зі сплати митних платежів застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі якщо митна декларація не подається, – дня визначення податкових зобов'язань [4].

Крім того, норми Податкового кодексу України доповнюються статтями 58^1–58^5, у яких визначено зміст, порядки надсилання податкового повідомлення особі-нерезиденту та сплати суми грошового зобов'язання.

Так, за встановленими правилами податкове повідомлення особі-нерезиденту, не зареєстрованій як платник податку на додану вартість, надсилається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до компетентного органу іноземної держави для інформування особи-нерезидента, якщо особа-нерезидент не зареєструвалася як платник податку на додану вартість, а у випадку якщо особа-нерезидент зареєстрована як платник податку на додану вартість, то податкове повідомлення надсилається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, у разі неподання спрощеної податкової декларації у встановлений термін; несплати узгодженої суми грошових зобов'язань з податку на додану вартість у встановлений термін; здійснення інших порушення вимог Податкового

кодексу України, за яке передбачена відповідальність у вигляді штрафної (фінансової) санкції [4].

Відповідне податкове повідомлення надсилається в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, з одночасним повідомленням на електронну адресу особи-нерезидента, зазначену нею під час реєстрації як платника податку на додану вартість упродовж 30 календарних днів після спливу встановлених термінів сплати узгодженої суми податкових зобов'язань та/або подання спрощеної податкової декларації та/або встановлення факту іншого порушення вимог Податкового кодексу України [4]. Сума ж грошового зобов'язання, зазначена у податковому повідомленні особі-нерезиденту, підлягає сплаті упродовж 90 календарних днів, що настають за днем отримання такого податкового повідомлення [4].

У податковому повідомленні особі-нерезиденту вказується: підстава для складання та/або нарахування грошового зобов'язання; сума грошового зобов'язання, що повинна сплатити особа-нерезидент; граничні строки та порядок сплати такого грошового зобов'язання; реквізити валютного рахунка, відкритого центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в уповноваженому банку, на який сплачується грошове зобов'язання; попередження про необхідність подання спрощеної податкової декларації; граничні строки та порядок оскарження такого податкового повідомлення [4].

До актуальних нововведень Закону, на нашу думку, варто вважати доповнення пунктом 186.31 статті 186 Податкового кодексу України стосовно встановлення місця постачання електронних послуг, яке вважається місцезнаходження отримувача послуг.

У цьому Законі зазначено, що застосування пункту місцезнаходження отримувача електронних послуг визначається, враховуючи статус фізичної особи, а саме наявності статусу суб'єкта господарювання. Зокрема, для фізичної особи суб'єкта господарювання – за місцем реєстрації; для фізичної особи, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання, – за місцем фактичного місцезнаходження такої фізичної особи отримувача послуг. При цьому для встановлення фактичного місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг враховуються такі відомості:

1) під час надання електронних послуг засобами фіксованого зв'язку – фактичним місцезнаходженням фізичної особи вважається країна встановлення лінії фіксованого зв'язку (місцезнаходження провайдера телекомунікацій, послугами якого користувався одержувач у процесі отримання електронної послуги);

2) у разі надання електронних послуг засобами рухомого (мобільного) зв'язку – фактичним місцезнаходженням фізичної особи вважається країна, яку ідентифікують за мобільним кодом країни SIM-карти, яка використовується під час отримання таких послуг;

3) якщо електронні послуги надаються іншими засобами зв'язку, зокрема з використанням картки доступу, – фактичним місцезнаходженням фізичної особи вважається країна, в якій розміщені такі інші засоби зв'язку або до якої надіслано карту доступу для її використання (зокрема місцезнаходженням пристрою, яке визначається за його IP-адресою, що використовувалося отримувачем електронної послуги) [4].

Висновок. Отже, вважаємо, що ухвалення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих

нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» сприятиме наповненню та збільшенню дохідної частини державного бюджету шляхом адміністрування ПДВ у розмірі 20 % з нерезидентів за надання фізичним особам в Україні електронних послуг і спростить процедуру оподаткування відповідних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Податок на Google»: що змінить для українців ПДВ на послуги IT-гігантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.dw.com/uk/podatok-na-google-shcho-zminyt-dlia-ukraintsiv-pdv-na-posluhy-it-hihantiv/a-57780295

2. ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА до проєкту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4184&skl=10

3. Прорив десятиліття: 130 країн домовилися про податок для великих корпорацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nk.org.ua/sobytiia-v-mire/proriv-desiatilittia-130-krayin-domovilisia-pro-podatok-dlia-velikikh-korporatsii-00458741

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 03.06.2021 № 1525-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text

5. ПДВ на електронні послуги від нерезидентів: які зміни на нас чекають? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://sk.ua/uk/news-uk/pdv-na-elektronni-poslugi-vid-nerezid/

6. «Податок на Google»: що ухвалила Рада і як це зачепить українців [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.bbc.com/ukrainian/news-57342331

7. Інтернет-послуги від іноземців. Хто має платити ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://bakertilly.ua/news/id49840

REFERENCES

1. «Podatok na Google»: shcho zminyt dlia ukraintsiv PDV na posluhy IT-hihantiv. – URL: https://www.dw.com/uk/podatok-na-google-shcho-zminyt-dlia-ukraintsiv-pdv-na-posluhy-it-hihantiv/a-57780295

2. POIaSNIuVALNA ZAPYSKA do proektu Zakonu Ukrainy pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo skasuvannia opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh nerezydentamy u vyhliadi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsiudzhennia reklamy ta udoskonalennia poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z postachannia nerezydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam. – URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4184&skl=10

3. Proryv desiatylittia: 130 krain domovylysia pro podatok dlia velykykh korporatsii. – URL: https://nk.org.ua/sobytiia-v-mire/proriv-desiatilittia-130-krayin-domovilisia-pro-podatok-dlia-velikikh-korporatsii-00458741

4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo skasuvannia opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh nerezydentamy u vyhliadi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsiudzhennia reklamy, ta udoskonalennia poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z postachannia nerezydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam: Zakon Ukrainy vid 03.06.2021 № 1525-IX. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text

5. PDV na elektronni posluhy vid nerezydentiv: yaki zminy na nas chekaiut? – URL: https://sk.ua/uk/news-uk/pdv-na-elektronni-poslugi-vid-nerezid/

6. «Podatok na Google»: shcho ukhvalyla Rada i yak tse zachepyt ukraintsiv. – URL: https://www.bbc.com/ukrainian/news-57342331

7. Internet-posluhy vid inozemtsiv. Khto maie platyty PDV. – URL: https://bakertilly.ua/news/id49840

V. T. Bilous, M. M. Ternushchak. Improvement of legal support for taxation of non-resident electronic service providers in Ukraine

The article examines the improvement of the procedure for legal support of PDV administration in the taxation of activities related to the supply of electronic services by non-residents to individuals in Ukraine. The provisions of the Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the Abolition of Taxation of Income Received by Nonresidents in the Form of Payment for Production and/or Distribution of Advertising and Improving the Procedure for Value Added Tax on Transactions for Supply of Electronic Services to Non-Residents» were analyzed. changes in the legislation on the mechanisms of PDV administration from non-resident providers of electronic services in Ukraine and some examples from international practice regarding PDV taxation of non-resident providers of electronic services. It is established that the main proposals, grounds and prerequisites for the adoption of the law and improvement of legislation in the field of PDV taxation of transactions for the supply of electronic services by non-residents to individuals in general were: definition of the list of electronic services; inclusion of non-residents in the list of persons registered as PDV payers; establishing a rule for determining the place of supply of electronic services (B2C); introduction of a uniform form and determination of the procedure for sending a tax notice to a non-resident and a complaint against such a decision; definition of a simplified procedure for PDV payer registration for non-resident suppliers, which can be carried out remotely in electronic form on a specially designed web portal; determination of the rules of tax accounting for value added tax for non-residents who provide electronic services to individuals, the place of supply of which is located in the customs territory of Ukraine; exemption from the obligation of a non-resident to register tax invoices; provision for payment of tax liability for a non-resident in foreign currency; exemption from value added tax for the supply of electronic services by providing access to electronic educational (training) resources in the provision of educational services. The legislative classification of electronic services, including those provided via the Internet, is considered, automated, using information technology and mostly without human intervention, including by installing a special application or application on smartphones, tablets, televisions or other digital devices, including: supply of electronic copies,

providing access to images, texts and information; providing access to databases, including the use of search engines and directory services on the Internet; provision of electronic copies (electronic digital information) and / or provision of access to audiovisual works, video and audio works to order, games, provision of services for access to television programs (channels) or their packages; providing access to information, commercial, entertainment electronic resources and other similar resources; provision of distance learning services on the Internet, the conduct and provision of which does not require human participation; provision of cloud services in terms of providing computing resources, storage resources or electronic communications systems using cloud computing technologies; supply software and updates to it.

Keywords: *electronic services, non-residents, PDV administration, individuals, Internet, state budget.*

Стаття надійшла до редколегії 11 листопада 2021 року

УДК 347.73
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.62-74

Т. Г. Варшамян,
аспірант кафедри фінансового права
ННІ права,
Університет ДФС України
e-mail: vlbu.legal@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-7213-6375

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЦИФРОВОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ

У статті приділена увага оподаткуванню цифровим податком електронних послуг в Україні, що надаються інтернет-компаніями, які вже давно працюють на ринку ІТ-послуг та отримують дохід. Весь цей час діяльність таких компаній на території України здійснювалась без належного оподаткування. Автор аналізує особливості правового механізму цифрового податку в Україні, підкреслюючи його позитивні та негативні наслідки, одночасно наголошуючи на необхідності його дії. Аналізується концепція оподаткування електронних послуг у Європейському Союзі та зазначається необхідність уніфікувати норми вітчизняного фінансового законодавства у цій сфері з нормами законодавства ЄС.

Проаналізоване нове поняття, що включене до Податкового кодексу України (п. 14.1.56[5] ст. 14), – «електронні послуги» – послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, зокрема шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. При цьому автором доведено, що не всі послуги, що надаються через мережу Інтернет, автоматично визнаються електронними.

У статті обґрунтовується положення, що метою введення цифрового податку є збільшення доходів Державного бюджету від податку на додану вартість за рахунок залучення до оподаткування цим податком нерезидентів, що надають фізичним особам електронні послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України, за ставкою 20 %. Автором зазначається, що введення цифрового податку вирішує таке важливе завдання, як забезпечення справедливих умов оподаткування для національних компаній порівняно з міжнародними компаніями, які надають електронні послуги на території України, тому що у сучасних умовах в Україні відповідні електронні послуги надають такі компанії, як Ukr.net, Bigmir, Meta.ua, TopPing, Online.ua, Uaportal, I.ua, Poshucach.com, Shukalka, і вони є платниками податку на додану вартість з огляду на принцип податкового резиденства. Але доходи національних інтернет-компаній не можуть порівнюватися з доходами міжнародних компаній у цій сфері, а отже, оподаткування останніх є доречним та необхідним з позицій захисту державного інтересу у сфері оподаткування. На підтвердження цього висновку у статті

© Варшамян Т. Г., 2021

наводяться конкретні показники доходів міжнародних компаній та їх майбутні прибуткові очікування.

Автором досліджується й інша сторона введення цифрового податку, а саме звертається увага на те, що це непрямий податок, податок на споживання, а отже він включається у вигляді надбавки до ціни надання електронної послуги і сплачується кінцевим користувачем такої послуги. Тому у статті прогнозується, що буде цілком імовірним те, що компанії, які надають платні сервіси, просто перекладуть свій податковий тягар на користувачів. А користувачі будуть сплачувати ціну за електронні послуги вже з урахуванням ставки податку на додану вартість, що призведе до подорожчання сервісів на ті самі 20 %. Для обґрунтування такого прогнозу наведено конкретні приклади, що вже мали місце у світовій практиці оподаткування цифровим податком.

Основний акцент у статті зроблено на основоположному принципі оподаткування електронних послуг в ЄС, згідно з яким немає необхідності вводити новий податок для податкового регулювання сфери надання електронних послуг. Усі зусилля, відповідно до цього правила, повинні бути зосереджені на повній адаптації вже існуючих податків до специфіки ринку надання електронних послуг і насамперед податку на додану вартість та податку на прибуток. Автором підтримано такий підхід, тому що у цих податкових правовідносинах йдеться про звичайне правове регулювання оподаткування дещо специфічного виду послуг – електронних послуг, яких раніше не існувало. Отже, у статті правильно доведено, що вітчизняне податкове законодавство також дотримується цього правила.

Ключові слова: *цифровий податок, електронні послуги, компанії інтернет-гіганти, податок на додану вартість, ринок IT-послуг, місце споживання послуги, нерезидент, постійне представництво, доходи бюджету, рівність оподаткування, уніфікація фінансового законодавства, концепція оподаткування, ставка податку, єдиний податковий режим.*

Метою статті є дослідження загальних правил та особливостей правового регулювання оподаткування цифровим податком електронних послуг в Україні та Європейському Союзі й обґрунтування на цій основі пропозицій для України.

Постановка проблеми. Розвиток та поширення технологій у сучасному світі привели до масштабування електронних (цифрових) продуктів (послуг) у віртуальному просторі. Електронні послуги, які можна отримати та якими можна користуватися через мережу Інтернет, швидко набувають попиту серед користувачів унаслідок притаманних їм особливостей: швидкості надання, зручності, цікавості, універсальності, доступності, у більшій частині – безоплатності тощо. У сучасному світі більша частина людства вже є споживачами електронних (цифрових) послуг у різних сферах свого існування. Електронні послуги охоплюють працю, навчання, відпочинок людини, її захоплення та інтереси, мандрування, ведення домашнього господарства, фінансову діяльність, а в цілому надають можливості вдосконалювати своє життя та розширювати світогляд. Такий рівень життя, який став доступний сьогодні для багатьох людей у світі завдяки інформаційно-комп'ютерним технологіям та електронним послугам, що розробляються та надаються на їх основі, ніколи не був би можливий у звичайному фізичному світі. На це просто б не вистачило ні часу, ні коштів. До цього варто також додати і те, що в умовах світової пандемії коронавірусу саме IT-сектор краще, ніж усі інші сектори економіки, «вписався» в нові,

дистанційні умови життя, тому що користування електронними послугами виявилось для людей єдиною можливістю не переривати свою працю, навчання, займатися необхідними справами.

Як відомо, попит породжує пропозицію. І тому цифрові компанії та корпорації, тобто ті, що займаються розробкою високих технологій (high technology, high tech), не обмежують свою діяльність територією однієї держави і навіть одного континенту. Це логічне явище, що пов'язане зі специфікою самої послуги, яка за своєю сутністю є електронною, тобто надається у віртуальному просторі, в інтернет-просторі, а значить, є екстериторіальною та міжнаціональною. Той факт, що більшість таких компаній (головні офіси) зосереджені у США (штаті Каліфорнія), не впливає на екстериторіальний характер послуг, які надаються у віртуальному просторі по всьому світу. Цифрові компанії та корпорації розширюють свою діяльність і масштабують свій продукт у різних державах та на різних континентах незалежно від конкретної фізичної присутності компанії-нерезидента.

В Україні інтернет-компанії вже давно працюють на ринку ІТ-послуг та отримують дохід. І весь цей час діяльність таких компаній на території України здійснювалась без належного оподаткування. Справа в тому, що в розумінні національного фінансового законодавства (складовою частиною якого є податкове) є взаємозв'язок постійного представництва і нерезидента, який успішно застосовується під час надання послуг традиційними іноземними компаніями в Україні, не враховує специфіку та природу діяльності саме цифрових компаній.

Відповідно до чинного національного фінансового законодавства частина електронних послуг, що надаються цифровими компаніями в мережі Інтернет, оподатковується податком на додану вартість через механізм делегування їх покупцями обов'язку декларувати податкові зобов'язання у разі, якщо останні є платниками податку на додану вартість або суб'єктами господарювання, навіть якщо вони не зареєстровані платниками цього податку. Питання ж щодо оподаткування податком на додану вартість електронних послуг, що надаються цифровими компаніями-нерезидентами для фізичних осіб, які не мають статусу суб'єкта господарювання, не мало свого законодавчого регулювання до цього часу, що знижувало ефект від оподаткування цим податком у цілому та призводило до значних втрат державного бюджету.

При цьому аналогічне питання вже врегульоване й успішно реалізується у ряді країн світу, а особливо у країнах Європейського Союзу. Встановлення правил оподаткування податком на додану вартість електронних послуг стає звичайною практикою в більш благополучних державах світу, ніж Україна. Такі технологічні «гіганти», як Apple Distribution International, Google Commerce, Microsoft Ireland, Netflix International B. V., Wargaming Group, Bloomberg, Alibaba, Booking.com та інші (це далеко не повний перелік компаній-нерезидентів), уже з 2015–2017 років сплачують значні суми податку на додану вартість у бюджети держав Європейського Союзу, які обчислюються у мільярдах доларів. Близько 1 580 цифрових компаній різної величини є платниками податку на додану вартість у Європейському Союзі і поповнюють дохідну частину бюджетів. Отже, для України є актуальним створення передумов для адміністрування податку на додану вартість під час оподаткування електронних послуг фізичним особам, що надаються (постачаються) нерезидентами (цифровими компаніями) в мережі Інтернет з урахуванням не тільки особливостей національного законодавства, а й іноземного досвіду.

Аналіз останніх публікацій. Проблема щодо оподаткування електронних послуг в Україні у фінансово-правовій науці досліджувалась у роботах таких учених, як В. Білоус, Д. Турецький, А. Зануда, Н. Малініна, Т. Затонацька, О. Мельничук, І. Бєлік, Т. Татарова, під час аналізу окремо поставлених питань, а саме, оподаткування ринку електронної комерції, оподаткування електронного бізнесу в Україні, окремих питань податкового контролю під час здійснення електронної комерції в Україні, особливостей оподаткування ІТ-діяльності в Україні та перспектив її вдосконалення, аналіз нових правил оподаткування ІТ-індустрії в умовах «Дія Сіті», [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7]. Проте з прийняттям 03.06.2021 Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» [8] в Україні з'явився цифровий податок, хоча за фактом це – різновид податку на додану вартість. Діє цей податок у вузько окреслених податкових правовідносинах і характеризується своєю специфікою. Особливостям правового регулювання цього податку в Україні та порівняльному аналізу з аналогічним податком у Європейському Союзі у науці податкового права увага ще не приділялась. Тому ця проблема, що має вузько спрямований зміст, є недостатньо висвітленою в сучасній науковій літературі та потребує нашої уваги.

Виклад основного матеріалу. 2 липня 2021 року набув чинності прийнятий Верховною Радою України Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» № 1525-IX (далі – «Закон № 1525»). Цей Закон зобов'язує іноземні компанії (компанії-нерезиденти), які постачають електронні послуги фізичним особам в обсягах, що перевищують 1 млн гривень на рік, зареєструватися платниками податку на додану вартість за спрощеною процедурою та сплачувати цей податок до бюджету України. Варто зазначити, що ще до прийняття цього Закону в Україні діяв порядок оподаткування податком на додану вартість послуг, що постачаються нерезидентами на території держави. Такий механізм здійснювався через інститут постійного представництва, інститут оподаткування податком на репатріацію доходів нерезидентів від реклами (у складі податку на прибуток), оподаткування окремих послуг, що надавалися нерезидентами в Україні. Проте всі ці механізми оподаткування не враховували таке поняття, як «електронні послуги» або «цифрові послуги», сутність яких не дає можливості визнати наявність постійного представництва нерезидента в Україні, визначити весь обсяг послуг, що постачаються нерезидентами на території України. Прийняття нового Закону врахувало ці зміни. І хоча нову форму оподаткування вже назвали «цифровим податком» або «податком на цифрову економіку», Закон № 1525 не створює в Україні новий податок, а швидше розширює базу вже діючого податку на додану вартість за рахунок як збільшення кола платників цього податку, так і видів об'єкта оподаткування, що є об'єктивно пов'язаними одне з одним категоріями.

Уже існуючий перелік платників податку на додану вартість доповнено ще одним видом – нерезидентами, які не мають постійного представництва та постачають на митній території України фізичним особам, Зокрема фізичним особам-підприємцям, не зареєстрованим платниками податку на додану вартість, електронні послуги. Пунктом 14.1.565 ст. 14 Податкового кодексу України введено поняття електронних послуг, до

яких належать послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, зокрема шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях [9]. При цьому не всі послуги, що надаються через мережу Інтернет, автоматично визнаються, згідно із Законом № 1525, електронними. Перелік електронних послуг також є невичерпним, що дає можливість у подальшому розширювати базу оподаткування податком на додану вартість. Так, до електронних послуг належать: 1) постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, зокрема, але не виключно, підписка на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів. Тобто електронні журнали, фотостоки; 2) надання доступу до баз даних, включно з користуванням пошуковими системами та службами каталогів в Інтернеті; 3) постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/ або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг за участю у таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів. Тобто ігрові платформи та стрімінгові сервіси; 4) надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів, зокрема, але не виключно, розміщених на платформах спільного доступу до інформації чи відеоматеріалів. Тобто соціальні мережі та інші, а саме: масові онлайн-курси, хмарні сервіси та хостинги, постачання програмного забезпечення, послуги реклами.

При цьому Закон № 1525 не відносить до електронних послуг послуги, які замовляються в Інтернеті, але виконуються фізично, придбання техніки з наперед встановленим програмним забезпеченням, постачання послуг з дистанційного навчання в Інтернеті, якщо Інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем, постачання примірників творів у галузі науки, літератури, мистецтва на матеріальних носіях, надання консультаційних послуг електронною поштою, надання послуг з доступу до мережі Інтернет.

Метою прийняття Закону № 1525 є збільшення доходів Державного бюджету України від податку на додану вартість за рахунок залучення до оподаткування податком на додану вартість нерезидентів, що надають фізичним особам електронні послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України (адже ставка податку на додану вартість становить 20 % та включена у ціну електронних послуг. Це велика ставка податку порівняно з тими, що застосовуються у країнах ЄС. При цьому податок може бути сплачений в іноземній валюті (євро або долар США). Додатковою метою є забезпечення справедливих умов оподаткування для національних та міжнародних компаній, які надають електронні послуги на території України. На сьогодні в Україні надають відповідні електронні послуги такі компанії, як Ukr.net., Bigmir, Meta.ua, TopPing, Online.ua, Uaportal, I.ua, Poshucach.com., Shukalka та ін. Вони є платниками податку на додану вартість з огляду на принцип податкового резиденства. Але доходи національних інтернет-компаній не можуть порівнюватися з доходами міжнародних компаній у цій сфері, а отже, оподаткування останніх є доречним та необхідним з позицій захисту державного інтересу у сфері оподаткування. Так, наприклад, дохід компанії Amazon тільки за 2020 рік становив 386 млрд доларів. У майбутньому Amazon очікує ще більше підвищити свої показники, причому, за прогнозами експертів, на 40 %. Facebook 2020 року отримав дохід

у сумі 189 млрд доларів, і також з перспективою подальшого зростання. Компанія Google отримала прибуток у розмірі 159 млрд доларів [10]. До того ж в умовах сучасної світової пандемії обсяги доходів міжнародних інтернет-компаній будуть тільки збільшуватися, що тягне за собою і підвищення податкових надходжень. За орієнтовними прогнозами експертів, цифровий податок принесе у бюджет близько 3–3,5 млрд гривень [11]. Але є й інший бік введення цього податку.

По-перше, не варто забувати, що йдеться про непрямий податок, тобто податок на споживання. Навіть і критерій, який закладено в основу цифрового податку, це не фізичне місцезнаходження компанії-нерезидента (її представництва), а саме місце споживання послуги. Непрямий податок – це податок, який справляється в процесі витрачання матеріальних благ, визначається розміром споживання, включається у вигляді надбавки до ціни реалізації товару (у нашому випадку це електронна послуга) і сплачується споживачем. У разі непрямого оподаткування юридичним (формальним) платником є продавець товару (робіт, послуг), а споживач товару є платником реальним або фактичним. Отже, цифровий податок – це класичний непрямий податок, різновид податку на додану вартість. Історія оподаткування податком на додану вартість будь-якого товару або послуги завжди призводила до одного результату – ціна на такий товар або послугу для кінцевого споживача зростала, якщо тільки держава не контролювала процес ціноутворення. У цьому випадку, коли йдеться про міжнародні технологічні компанії-гіганти, то Україна ніяк не може впливати на такий процес. Тому буде цілком передбачуваним та ймовірним те, що компанії, які надають платні сервіси, просто перекладуть свій податковий тягар на користувачів. А користувачі сплачуватимуть ціну за електронні послуги вже з урахуванням ставки податку на додану вартість, що призведе до подорожчання сервісів на ті самі 20 %. До речі, у світі вже є конкретні приклади цього. Так, у Великобританії після введення податку на цифрові послуги, який був більшим на 2 % від середнього (а середній становив 20 %) саме для компаній інтернет-гігантів, Apple, Google та Amazon оголосили про збільшення ціни на електронні послуги для британських користувачів як компенсацію за новий цифровий податок. У цілому позиція інтернет-компаній щодо введення або збільшення податкового тягаря є вже відомою: на сайтах компаній уже розміщено інформацію щодо того, що внаслідок змін податкової політики в певній державі змінюються і ціни на послуги. Це офіційна позиція компаній-нерезидентів. До того ж самі представники компаній, зокрема Google та Amazon, заявляють про те, що замість того, щоб вводити окремі закони про оподаткування електронних послуг у кожній окремій державі, необхідно зосередити свою увагу на створенні одних уніфікованих правил, які б діяли у всьому світі.

По-друге, ставка податку 20 % в Україні є однією з найбільш високих у Європейському Союзі, і через таку надмірну ставку існує потенційна ймовірність виходу окремих компаній-платників з українського ринку електронних послуг (можуть бути втрачені окремі сервіси для споживачів). Безумовно, що всі компанії не відмовляться від українського ринку, але знайдуться і такі, що приймуть це рішення. Зменшення кола платників завжди призводить до втрат бюджету. Можливо, було б більш правильно застосовувати знижену (пільгову) ставку податку на додану вартість до такого виду платників, що, навпаки, послугувало б стимулом для розширення надання електронних послуг на території України і збільшенню податкових надходжень.

По-третє, існує відповідна законодавча невизначеність стосовно оподаткування податком на додану вартість електронних послуг в Україні. Залишається невідомим,

які саме компанії повністю підпадають під дію Закону. Хоча існує визначений перелік електронних послуг, останній не є вичерпним (про що вже раніше йшлося), що відкриває простір для широкого тлумачення. Наприклад, такі компанії, як Amazon та eBay, фактично не надають електронних послуг, проте їх основною діяльністю є продаж товарів та послуг через мережу Інтернет. Через недостатню визначеність положень Закону ці та подібні компанії можуть підпасти під його дію. А трактування невизначеної податкової норми фіскальними органами є передбачуваним заздалегідь. Судові ж спори з фіскальними органами України не є метою діяльності іноземних інтернет-компаній на території країни. Це також не сприяє перебуванню на національному ринку компаній-нерезидентів.

Отже, введення податку на додану вартість для компаній-нерезидентів, які постачають електронні послуги фізичним особам в Україні, має свої позитивні та негативні наслідки. До позитивних, безумовно, належать поповнення доходів бюджету за рахунок розширення бази оподаткування податком на додану вартість та створення рівних недискримінаційних умов для національних інтернет-компаній. До позитивного моменту можна віднести й те, що Закон № 1525 наближує податкове законодавство України до законодавства ЄС у частині оподаткування електронних послуг. До негативних наслідків варто віднести платність або підвищення вартості на деякі електронні послуги, перелік яких насправді достатньо широкий, а отже підвищення фінансового тягаря, який у підсумку буде перекладено на кінцевих споживачів та користувачів таких послуг в Україні.

Україна не перша країна, яка запровадила у себе оподаткування електронних послуг та ввела цифровий податок. Ряд інших країн Європейського Союзу вже встановив цей податок, деякі тільки виявили готовність та зацікавленість у цьому (наприклад, Бельгія, Латвія, Норвегія, Іспанія, Словенія та Словаччина).

Вперше на оподаткування податком на додану вартість електронних послуг звернули увагу в Європейському Союзі, змінивши правила визначення місця постачання таких послуг. Так, до 2015 року місце постачання електронних послуг визначалося за місцем реєстрації постачальника, що дозволяло деяким компаніям-постачальникам суттєво мінімізувати податок, реєструючись у країнах, де застосовувалася низька ставка податку на додану вартість або такі послуги взагалі звільнялися від оподаткування. Саме тому були розроблені правила, які змінили це положення, тобто які дозволили оподатковувати податком на додану вартість електронні послуги за місцем їх споживання. Варто зазначити, що дані зміни в оподаткуванні без перебільшення можна назвати «революційними», тому що досить довгий час (з початку XX століття) у світі, насамперед у Європі та США, за основу бралося інше правило, корінь якого лежить у питаннях подвійного оподаткування. 1920 року за результатами конференції у Брюсселі щодо проблем подвійного оподаткування була прийнята Резолюція, в якій було закріплено базовий принцип міжнародного податкового права: оподаткування (корпоративне оподаткування) прив'язувалося до фізичної присутності компанії у певному місці. Адже тільки фізична присутність компанії-нерезидента (її представництва) в країні надавало фізичну можливість постачати відповідну послугу. Цей підхід відповідав вимогам того часу, був логічний та зрозумілий, він склався в умовах традиційного «фізичного» ведення бізнесу, в умовах надання різних послуг у матеріальному світі.

На сьогодні такий підхід є не тільки застарілим, а ще і небезпечним для держав, тому що його застосування дає можливість уникнути оподаткування взагалі або суттєво його мінімізувати, внаслідок чого бюджети втрачають значні надходження. Тепер треба враховувати той факт, що з'явилася нова форма надання послуг – електронна (цифрова),

завдяки якій виникли не тільки нові послуги, яких не існувало раніше і які можуть надаватися виключно у віртуальному просторі, а й послуги, що раніше надавалися виключно у фізичному світі, а тепер поступово перейшли у віртуальну сферу без «перспектив повернення назад» та, навпаки, з перспективами подальшого все більшого поглинання сторін фізичного буття людей. А таке буття і складається з повсякденного отримання та надання відповідних послуг між людьми (компаніями) одне одному незалежно від їх національної або територіальної ідентифікації. У такій ситуації, тобто в умовах стрімкого зростання ринку цифрових послуг, прив'язка податкової юрисдикції держави до фізичної присутності компанії на її території (представництва компанії) створює цілком реальну загрозу у сфері податкової безпеки. Нині фізична присутність компанії в державі не є обов'язковим чинником для можливості постачання в ній послуг. Більш того, не лише можливо, але й вигідніше надавати послуги екстериторіального характеру, не змінюючи при цьому своє фізичне місцезнаходження. Саме тому нове положення, яке прив'язує податкову юрисдикцію держави щодо податку на додану вартість не до фізичної присутності компанії-нерезидента (її представництва), а до місця споживання електронних послуг, є правильним та своєчасним. При цьому і від першого підходу держави Європейського Союзу цілком не відмовляються. Воно діє відносно тих послуг, які надаються у фізичному реальному світі, як і раніше.

Оподаткування електронних (цифрових) послуг у Європейському Союзі включає в себе податок на додану вартість, сплата якого прив'язана до місця споживання, як уже зазначалося вище, та корпоративний податок на прибуток, який сплачується компанією за місцем її реєстрації. Для спрощення адміністрування та сплати податку на додану вартість у Європейському Союзі було запроваджено спеціальну систему MOSS (Mini One Stop Shop), яка дозволила суб'єктам господарювання декларувати та сплачувати податок на додану вартість у країні споживання послуги без необхідності реєстрації платником цього податку в загальному порядку. До дії цієї системи компанія-нерезидент під час надання електронних послуг фізичній особі (громадянину Європейського Союзу) була зобов'язана отримати локальний ПДВ-номер і звітувати й оплачувати податок на додану вартість у країні місцезнаходження споживача. У такій ситуації компанія-платник податку на додану вартість повинна була б реєструватися у кожній країні, в якій є споживач її електронних послуг. Поява системи MOSS, як уже зазначалося раніше, спростила сплату та звітування щодо податку на додану вартість, оскільки за допомогою цієї системи не потрібно отримувати локальні ПДВ-номери в кожній країні ЄС, куди постачаються електронні послуги. Достатньо зареєструватися у цій системі та надати інформацію про кількість і суму продажу своїх електронних послуг у кожній державі ЄС, а вже далі система сама передає дані та оплату податку на додану вартість у кожну країну, де виникли підстави для оподаткування цим податком. Запропонована Європейським Союзом модель оподаткування податком на додану вартість електронних послуг стала основою для інших держав у процесі розробки подібних податкових режимів, дозволивши збільшити розмір податкових надходжень до бюджету відповідної держави, шляхом оподаткування послуги безпосередньо у країні їх споживання.

2018 року Європейська комісія внесла на розгляд Директиву № 2018/0072 щодо оподаткування цифрових послуг в односторонньому режимі та з метою стандартизації загальних правил у цьому напрямі. Хоча ця Директива не була прийнята внаслідок того, що країни-учасниці не дійшли єдиного консенсусу, все ж таки вона дозволила визначити загальні елементи так званого цифрового податку, а саме: суб'єкти оподаткування, об'єкти

оподаткування, місце оподаткування та ставка. Згідно з цієї Директиви до суб'єктів оподаткування належать компанії, які відповідають двом критеріям: а) світовий дохід за останній фінансовий рік перевищує 750 млн євро та б) з них дохід компанії всередині ЄС за відповідний фінансовий рік перевищує 50 млн євро. До об'єкта оподаткування належить реклама, розміщена на цифрових інтерфейсах; передача даних про користувачів, які були зібрані під час взаємодії користувачів та розміщеної реклами; надання доступу користувачам до багатостороннього цифрового інтерфейсу, за допомогою якого користувачі можуть знаходити інших користувачів та взаємодіяти з ними, а також ті інтерфейси, які сприяють наданню послуг або постачанню товарів між користувачами. Що стосується одержання цифрових послуг, то встановлено, що користувач перебуває в державі-члені в податковому періоді, якщо користувач використовує пристрій у цій державі в цьому податковому періоді для доступу до цифрового інтерфейсу, через який надаються цифрові послуги. Держава-член, в якій використовується пристрій, визначається на основі IP-адреси пристрою або будь-якого іншого методу визначення місця розташування [12]. Іншими словами, цифрові послуги оподатковуються за місцем перебування користувача (тобто за місцем споживання) за однією для всіх країн-членів ЄС ставкою у 3 %. Варто зазначити, що в цілому держави-члени ЄС намагалися дотримуватися цієї схеми оподаткування, але з урахуванням своїх особливостей.

Так, у липні 2019 року Франція прийняла закон, що регулює оподаткування електронних послуг. Платниками цифрового податку є компанії та групи компаній, світовий дохід яких перевищує 750 млн євро, з них 25 млн євро з джерелом походження у Франції. Об'єктом оподаткування є послуги, аналогічні тим, які визначаються Директивою. Ставка податку становить 3 % [13].

Починаючи з 1 січня 2020 року Австрія запровадила оподаткування цифрових послуг, наданих на її території. Місце надання послуг визначається IP-адресою та іншими технологіями. Об'єкт оподаткування відповідає послугам, встановленим Директивою. Послуги онлайн-рекламування визначаються як реклама, розміщена на цифровому інтерфейсі, зокрема рекламні банери, реклама, розміщена в пошукових системах. Для того щоб бути платником цього податку, необхідно, щоб світовий дохід компанії був більший, ніж 750 млн євро, а місцевий (на території Австрії) дохід становив не менш ніж 25 млн євро. Ставка податку вища, ніж у Франції, та становить 5 % [13].

З 1 січня 2019 року бюджетний комітет Сенату Італії схвалив пропозицію ввести 6 % податку на цифрові послуги. Встановивши податок на рівні 6 %, Італія є однією з кількох країн, які закликають Євросоюз ще раз переглянути механізм оподаткування цифровим податком високотехнологічні компанії-нерезиденти у бік його збільшення [13]. На відміну від українського законодавства, норми, що визначають перелік електронних послуг, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, мають вичерпний характер та не мають подвійного тлумачення.

У цілому кожна держава-член ЄС може встановлювати власну ставку податку на додану вартість та регулювати особливості справляння цифрового податку. Головне, щоб до 2022 року всі держави-члени ЄС запровадили такий вид оподаткування на своїй території.

Основоположним принципом оподаткування електронних послуг в ЄС є правило, згідно з яким немає необхідності вводити новий податок для податкового регулювання цієї сфери. Усі зусилля повинні бути зосереджені на повній адаптації вже існуючих податків до специфіки ринку надання електронних послуг. Насамперед йдеться про

податок на додану вартість та податок на прибуток. Такий підхід є цілком правильним, тому що фактично мовиться про звичайне правове регулювання оподаткування дещо специфічного виду послуг – електронних послуг, яких раніше не існувало. Вітчизняне податкове законодавство також дотримується цього правила.

Отже, на сучасному етапі країни ЄС виробили єдину модель оподаткування цифровим податком електронних послуг, що в цілому вирішило цю проблему у цій сфері та підвищило податкові надходження до бюджетів держав-учасниць ЄС. Водночас, на нашу думку, було б правильним, якби Україна намагалася за можливістю уніфікувати своє податкове законодавство стосовно справляння цифрового податку із законодавством ЄС. Це виразилося б у фіксуванні однакової ставки у розмірі 5 %, приєднанні до системи MOSS, виробленні аналогічного переліку електронних послуг, визначенні єдиного критерію щодо виникнення податкового зобов'язання з цифрового податку. На цьому наголошують і самі платники цього податку – інтернет-компанії та корпорації, закликаючи країни виробити єдиний податковий режим у цій сфері для створення сприятливого порядку ведення бізнесу.

Висновки. Отже, варто зазначити, що Україна на сучасному етапі йде у руслі світового податкового «тренду» і запроваджує нові податки, прикладом якого є цифровий податок. Сама концепція оподаткування цим податком була запозичена у Європейському Союзі, але існують відповідні особливості, що відрізняють вітчизняний цифровий податок від його аналогів у ЄС. Це висока ставка оподаткування (20 %), низький пороговий критерій для визначення податкового зобов'язання за цим податком (1 млн гривень на рік, враховуючи, що йдеться про компанії та корпорації [інтернет-гігантів]), досить широкий перелік електронних послуг, що підлягають оподаткуванню, і малий перелік послуг, що звільняється від оподаткування (в ЄС усе навпаки). Зрозуміло, що цей податок тільки введено у дію і тільки з часом можна буде зробити більш точні висновки щодо окремих аспектів сплати цифрового податку на території України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білоус В. Особливості оподаткування ІТ-діяльності в Україні: перспективи вдосконалення [Електронний ресурс] / В. Білоус, Т. Варшамян // Knoledge. Education. Law. Management Nauka. Oswiata. Pravo. Zarzadzanie. – 2020. – Vol 1. – № 7 (35). – P. 122–129. – Режим доступу: http://www.kelmczasopisma.com/jornal/29

2. Турецький Д. Оподаткування ІТ-бізнесу в Україні: що чекає резидентів «Дія Сіті»? [Електронний ресурс] / Д. Турецький // Вісник «Офіційно про податки». – 2021. – 7 липня. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100025616-opodatkuvannya-it-biznesu-v-ukrayini-scho-chekaye-rezidentiv-diya-siti

3. Зануда А. ІТ-шникам хочуть змінити правила гри в Україні. Що передбачає Дія Сіті [Електронний ресурс] / А. Зануда // BBS NEWS Україна. – 2021. – 11 лютого. – Режим доступу: http://www.bbc.com/ukrainian/features-55983843

4. Малініна Н. М. Оподаткування електронного бізнесу в Україні: сучасні реалії та перспективи / Н. М. Малініна // Вісник Одеського національного університету. Серія: «Економіка». – 2016. – Т. 21, вип. 7 (1). – С. 152–55.

5. Затонацька Т. Особливості оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції / Т. Затонацька, О. Мельничук // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченко. Серія: «Економіка». – 2016. – № 9 (186). – С. 16–22.

6. Бєлік І. Б. Міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції / І. Б. Бєлік // Форум права. – 2019. – № 2. – С. 49–54.

7. Татарова Т. О. Окремі аспекти податкового контролю під час здійснення електронної комерції / Т. О. Татарова // Науковий вісник публічного та приватного права. – 2016. – № 4. – С. 201–201.

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 03.06.2021 № 1525-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 зі змінами від 02.07.2021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

10. На чём зарабатывают Apple, Google, Amazon, Microsoft и Facebook [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/rus/news/2019/04/3/646667

11. Інтернет-гіганти будуть платити Україні «цифровий податок» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.smida.gov.ua/news

12. Директива ЄС № 2018/0072 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.europarl.europa.eu

13. Швиденко А. Оподаткування е-послуг: огляд світової практики [Електронний ресурс] / А. Швиденко. – Режим доступу: https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/opodatkuvannya-eposlug-oglyad-svitovoyi-praktiki.html

REFERENCES

1. Bilous V. (2020). Osoblivosti opodatkuvannia IT-diyalnosti v Ukrayiny: perspektyvy vdoskonalennia [Features of Taxation of IT Activities in Ukraine: Prospects for Improvement.] / V. Bilous, T. Varshamian // Knoledge. Education. Law. Management Nauka. Oswiata. Pravo. Zarzadzanie. – 2020. – Vol 1. – № 7 (35). – P. 122–129. – URL: http://www.kelmczasopisma.com/jornal/29

2. Turetskyi D. (2021). Opodatkuvannia IT biznesu v Ukrayini: scho chekaye rezydentiv "Diya Siti" [Taxation of IT Business in Ukraine: What Awaits Residents of "Diya City"] / D. Turetskyi // Visnyk "Oficiyno Pro Podatky". – URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100025616-opodatkuvannya-it-biznesu-v-ukrayini-scho-chekaye-rezidentiv-diya-siti

3. Zanuda A. (2021). IT-shnykam khochut zminyty pravyla gry v Ukrayini. Scho peredbachaye Diya Siti [They want to change the rules of the game for IT specialists in Ukraine. What does Diya Siti imply] / A. Zanuda // BBS NEWS Ukrayina. – URL: http://www.bbc.com/ukrainian/features-55983843

4. Malinina N. M. (2016). Opodatkuvannia elektronnoho biznesu v Ukrayini: suchasni realii ta perspektyvy [E-business taxation in Ukraine: modern realities and prospects] / N. M. Malinina // Visnyk Odeskoho Natsionalnoho Universytetu Ukrayiny. Series: «Ekonomika». – T. 21. – Vol. 7 (1). – P. 152–155.

5. Zatonatska T. (2016). Osoblyvosti opodatkuvannia subyektiv rynku elektronnoyi komertsii [Features of Taxation of E-commerce Market Participants.] / T. Zatonatska, O. Melnychuk //

Visnyk Kyivskoho Natsionalnoho Universytetu im. Tarasa Shevchenko. Series: «Ekonomika». – № 9 (186). – P. 16–22.

6. Belik I. B. (2019). Mizhnarodno-pravovyi dosvid opodatkuvannia elektronnoi komertsii [International Legal Experience of E-commerce Taxation] / I. B. Belik // Forum Prava. – № 2. – P. 49–54.

7. Tatarova T. O. (2016). Okremi aspekty podatkovoho kontrolu pid chas zdiysnennia elektronnoi komertsii [Some aspects of tax control while carrying of e-commerce] / T. O. Tatarova // Naukovyi visnyk publichnoho I pryvatnoho prava. – № 4. – P. 201–201.

8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo skasuvannia opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh nerezydentamy u vyhliadi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsiudzhennia reklamy ta udoskonalennia poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z postachannia nerezydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam: Zakon Ukrayiny № 1525-IX [On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Abolition of Taxation of Income Received by Nonresidents in the Form of Payment for Production and / or Distribution of Advertising, and Improvement of the Procedure for Value Added Tax on Transactions for Supply of Electronic Services to Individuals by Nonresidents: Law of Ukraine № 1525-IX] (2021). – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text

9. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 zi zminamy vid 02.07.2021 [Tax Code of Ukraine] (2021). – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

10. Na chyom zarabatyvayut Apple, Google, Amazon, Microsoft и Facebook [How Apple, Google, Amazon, Microsoft and Facebook make money]. – URL: http://www.epravda.com.ua/rus/news/2019/04/3/646667

11. Internet-hihanty budut platyty Ukrayini “tsifrovyy podatok” [Internet giants will pay a “digital tax” to Ukraine]. – URL: http://www.smida.gov.ua/news

12. Dyrektyva YeS № 2018/0072 [EU Directive № 2018/0072]. – URL: http://www.europarl.europa.eu

13. Shvydenko A. Opodatkuvannia e-posluh: ohlyad svitovoi praktyky [Taxation of E-services: A Review of World Practice]. – URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/opodatkuvannya-eposlug-oglyad-svitovoyi-praktiki.html

T. Varshamian. Legal Regulation of Digital Tax in Ukraine and the European Union

The article focuses on the digital taxation of electronic services in Ukraine, provided by Internet companies that have been operating in the IT services market for a long time and receive income. All this time, the activities of such companies on the territory of Ukraine were carried out without proper taxation. The author analyzes the features of the legal mechanism of the digital tax in Ukraine, emphasizing its positive and negative consequences, while emphasizing the need for its action. The concept of taxation of electronic services in the European Union is analyzed and the need to unify the norms of domestic financial legislation in this area with the norms of EU legislation is indicated.

A new concept included in the Tax Code of Ukraine (clause 14.1.56[5] article 14) is analyzed – “electronic services” – services delivered via the Internet, automated, using information technology and mostly without human intervention, including by installing special application or application on smartphones, tablets, televisions or other digital devices. At the same time, the author proved that not all services provided via the Internet are automatically recognized as electronic.

The article substantiates the position that the purpose of introducing a digital tax is to increase the revenues of the State budget from value added tax by attracting to taxation by this tax non-residents providing electronic services to individuals, the place of delivery of which is located on the customs territory of Ukraine, at a rate of 20 %. The author notes that the introduction of a digital tax solves such an important task as ensuring fair taxation conditions for national companies in comparison with international companies providing electronic services on the territory of Ukraine, since in modern conditions in Ukraine relevant electronic services are provided by such companies as Ukr.net, Bigmir, Meta.ua, TopPing, Online.ua, Uaportal, I.ua, Poshucach.com, Shukalka, and they are payers of value added tax based on the principle of tax residence. But the income of national Internet companies cannot be compared with the income of international companies in this area, which means that the taxation of the latter is appropriate and necessary from the standpoint of protecting the state interest in the field of taxation. In support of this conclusion, the article provides specific indicators of the income of international companies and their future expectations.

The author also explores the other side of the introduction of a digital tax, namely, draws attention to the fact that this is an indirect tax, a consumption tax, which means that it is included as a surcharge on the price of providing an electronic service and is paid by the end user of such a service. Therefore, the article predicts that it will be quite likely that companies providing paid services will simply shift their tax burden onto users. And users will pay the price for electronic services already taking into account the value added tax rate, which will lead to a rise in the cost of services by 20 %. To substantiate such a forecast, specific examples are given that have already taken place in the world practice of taxation with a digital tax.

The main focus of the article is on the fundamental principle of taxation of electronic services in the EU, according to which there is no need to introduce a new tax for tax regulation of the provision of electronic services. All efforts under this rule should be focused on the full adaptation of existing taxes to the specifics of the market for the provision of electronic services and, above all, value added tax and income tax. The author supports this approach, since in these tax legal relations we are talking about the usual legal regulation of taxation of a somewhat specific type of service - electronic services that did not previously exist. Therefore, the article correctly proves that the domestic tax legislation also complies with this rule.

Keywords: *digital tax, electronic services, Internet giants, value added tax, IT services market, place of consumption of services, non-resident, permanent establishment, budget revenues, equality of taxation, unification of financial legislation, concept of taxation, tax rate, single tax regime.*

Стаття надійшла до редколегії 8 листопада 2021 року

УДК 347.73
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.75-82

А. В. Гарбінська-Руденко,
канд. юрид. наук, доцент,
Університет ДФС України
e-mail: prokyror.irpin@i.ua
ORCID ID 0000-0002-0971-1234

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕДУР БЕЗВИЇЗНОГО ВАЛЮТНОГО НАГЛЯДУ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто та проаналізовано сучасний стан правового регулювання здійснення валютного нагляду, досліджено окрему процедуру безвиїзного валютного нагляду. Зазначено, що суб'єкти валютних правовідносин, що здійснюють валютні операції, підпадають під вплив правових та організаційних ризиків, а модель поведінки під час дії таких ризиків матиме важливе значення під час процедур нагляду уповноваженими органами за валютними операціями. Аналіз окремих процедур валютного нагляду хоч і проводився вказаними вище науковцями, але враховуючи абсолютне оновлення валютного законодавства, що триває і сьогодні, зміст нашого дослідження є актуальним, оскільки процедури безвиїзного та виїзного валютного нагляду були оновлені 2020 року. Особливу увагу приділено аналізу змін у валютному законодавстві в частині здійснення валютного нагляду, що заснований на ризик-орієнтованому підході. Виокремлено етапи здійснення безвиїзного валютного нагляду з урахуванням чинних законодавчих процедур.

Автор зазначає, що визначення безвиїзного нагляду, що міститься в чинному валютному законодавстві, не відповідає фактичному наповненню, оскільки зазначені процедури його здійснення не можуть бути такими, що здійснюються на постійній основі. Категорія безвиїзного нагляду, що міститься в чинному валютному законодавстві, потребує уточнення, а саме варто трактувати безвиїзний валютний нагляд як безвиїзну валютну перевірку, що проводиться з метою аналізу дотримання банками та установами, що здійснюють валютні операції, вимог валютного законодавства з урахуванням ризик-орієнтованого підходу працівниками Національного банку України без їх присутності за місцем перебування банку чи установи.

Ключові слова: *валютна перевірка, фінансовий моніторинг, валютне законодавство, безвиїзний нагляд, валютні операції, валютний нагляд, ризик-орієнтований підхід.*

Метою статті є дослідження процедур організації та здійснення валютного нагляду у безвиїзній формі згідно з чинним валютним законодавством.

Постановка проблеми. Суб'єкти валютних правовідносин, що здійснюють валютні операції, підпадають під вплив правових та організаційних ризиків, а модель поведінки під час дії таких ризиків матиме важливе значення у процесі процедур нагляду уповноваженими органами за валютними операціями. На зміну обов'язковому валютному

© Гарбінська-Руденко А. В., 2021

контролю з прийняттям Закону України «Про валюту і валютні операції» [1], що набрав чинності з лютого 2019 року, прийшов більш «м'який» валютний нагляд, який заснований на ризик-орієнтованому підході, що, звісно, як і все нове, викликає багато запитань. Перелік ризиків, що оцінюються під час процедур валютного нагляду, міститься у Положенні про порядок здійснення вповноваженими закладами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, що затверджений постановою Правління НБУ від 02.01.2019 № 8, що набуло чинності 07.02.2019 [2]. Ризик-орієнтований підхід стосується як банків, небанківських фінансових установ, операторів поштового зв'язку, які отримали ліцензію Національного банку України на здійснення валютних операцій (уповноважені установи, які є агентами валютного нагляду), так і безпосередньо Національного банку України як органу валютного нагляду. Отже, замість жорсткого валютного контролю за усіма операціями було впроваджено іншу систему, яка грунтується на принципі: «Менше ризиків – менше уваги, більше ризиків – більше уваги». Підвищеної уваги заслуговують і процедури організації та здійснення валютного нагляду з урахуванням ризик-орієнтованого підходу, що врегульовуються Положенням про порядок організації та здійснення нагляду у сфері фінансового моніторингу, валютного нагляду, нагляду з питань реалізації і моніторингу ефективності персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), що затверджено постановою Правління НБУ від 30.06.2020 № 90 [3]. Вказане Положення закріплює особливі процедури безвиїзного нагляду та нагляду у формі виїзних перевірок, що є новим досвідом для вітчизняного валютного законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню окремих аспектів валютних відносин та валютного регулювання в Україні присвятили свою увагу такі вчені-правники, як В. Б. Авер'янов, Є. О. Алісов, О. Ф. Андрійко, І. Г. Андрущенко, Ж. В. Завальна, С. Т. Кадькаленко, Є. В. Карманов, О. А. Костюченко, Л. М. Кравченко, С. І. Лучковська, П. С. Пацурківський, О. Є. Северин, М. В. Старинський, О. С. Шевчик та багато інших науковців.

У юридичній науковій літературі термін «валютний нагляд» тлумачиться переважно через призму загальної категорії «нагляд» [4, с. 105]. У загальному вигляді термін «нагляд» означає спостереження з метою перевірки, групу осіб, орган для спостереження за будь-ким (технічний, санітарний, патентний, валютний, прокурорський нагляд) [5, с. 6]. Обговорюється і така категорія нагляду, як здійснення спеціальними державними структурами цільового спостереження за дотриманням виконавчо-розпорядчими органами, підприємствами, установами й організаціями та громадянами правил, передбачених нормативними актами. Наповнення терміна «нагляд» у деяких тлумачних словниках розкривається і через категорію «контроль». Про подібність термінів «контроль» та «нагляд» вкзує В. Т. Бусел, на думку якого, у звичайному розумінні значення цих слів тотожне: «Спостереження (тимчасове чи постійне) з метою нагляду, перевірки за будь-ким (або будь-чим) за дотриманням певних правил» [6, с. 992]. Як влучно зазначає В. М. Гаращук, «поняття «контроль» та «нагляд» поєднує спільна мета – забезпечення законності та дисципліни». Основною відмінністю контролю від нагляду є те, що «контролюючий орган», на відміну від наглядового, має право втручатися в оперативну діяльність підконтрольного об'єкта (іноді аж до підміни собою його керівного органу), а також те, що контролюючі органи мають право притягувати винних до юридичної відповідальності [7, с. 60].

Аналіз окремих процедур валютного нагляду хоч і проводився вказаними вище науковцями, але, враховуючи абсолютне оновлення валютного законодавства, що триває і сьогодні, зміст нашого дослідження є актуальним, оскільки процедури безвиїзного та виїзного валютного нагляду були оновлення 2020 року.

Виклад основного матеріалу. Правила організації та здійснення валютного нагляду у порядку безвиїзного та виїзного нагляду визначені в Положенні про порядок організації та здійснення нагляду у сфері фінансового моніторингу, валютного нагляду, нагляду з питань реалізації і моніторингу ефективності персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), що затверджено постановою Правління НБУ від 30.06.2020 № 90 (далі – постанова НБУ № 90) [3]. Вказаний порядок безвиїзного та виїзного нагляду стосується таких суб'єктів:

– банків, їх відокремлених підрозділів та філій іноземних банків;

– страховиків (перестраховиків), страхових (перестрахових) брокерів, кредитних спілок, ломбардів та інших фінансових установ (крім фінансових установ та інших юридичних осіб, щодо яких державне регулювання і нагляд у сфері запобігання та протидії здійснюються іншими суб'єктами державного фінансового моніторингу);

– платіжних організації, учасників чи членів платіжних систем, які надають фінансові послуги на підставі відповідних ліцензій чи реєстраційних документів;

– операторів поштового зв'язку;

– інших установ, які надають послуги з переказу коштів та здійснення валютних операцій;

– філій або представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, які надають фінансові послуги на території України, інших юридичних осіб, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають окремі фінансові послуги;

– небанківських фінансових установ, їх структурних підрозділів, а також операторів поштового зв'язку, які отримали ліцензію НБУ на здійснення валютних операцій або генеральну ліцензію на здійснення валютних операцій, яка не втратила чинність після введення в дію Закону України «Про валюту і валютні операції» [3].

Кардинальною відмінністю валютного контролю, що здійснювався до 2019 року, від нової системи валютного нагляду є мета такого нагляду, яка полягає насамперед у попередженні валютних правопорушень, підтвердженням чого має бути запровадження безвиїзного валютного нагляду. Постанова НБУ № 90 визначає безвиїзний нагляд як аналіз діяльності банку / установи з питань дотримання банком / установою вимог законодавства, який проводиться на постійній основі з урахуванням ризик-орієнтованого підходу працівниками Національного банку України без їх присутності за місцезнаходженням банку / установи [3].

Окрему увагу варто приділити категорії ризик-орієнтованого підходу, оскільки саме його критерії визначатимуть необхідність та актуальність процедур безвиїзного валютного нагляду. Ризик-орієнтований підхід є класичним міжнародним принципом у сфері запобігання та протидії відмиванню доходів, отриманих у злочинний спосіб. Рекомендації Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), які встановлюють загальні умови застосування цих заходів, уже в редакції від 2003 року частково ґрунтувалися на застосуванні ризик-орієнтованого підходу [8]. 2012 року після чергового перегляду Рекомендацій застосування ризик-орієнтованого підходу стало необхідною передумовою для ефективного втілення рекомендацій у життя [8].

Застосування ризик-орієнтованого підходу в Україні як принципу фінансового моніторингу бере свій початок з 2014 року. Відповідно до вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 14.10.2014 № 1702-VII [9], що був чинний до кінця 2019 року, суб'єкти первинного фінансового моніторингу були зобов'язані самостійно здійснювати оцінку ризику своїх клієнтів з урахуванням, зокрема, критеріїв ризиків, визначених Міністерством фінансів України, і вживати застережних заходів щодо клієнтів, стосовно яких встановлено високий ризик. У чинному Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-IX [10] категорія ризик-орієнтованого підходу отримала своє буквальне визначення, а саме: «Ризик-орієнтований підхід – визначення (виявлення), оцінка (переоцінка) та розуміння ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та/або фінансування розповсюдження зброї масового знищення, а також вжиття відповідних заходів щодо управління ризиками у спосіб та в обсязі, що забезпечують мінімізацію таких ризиків залежно від їх рівня».

У валютному законодавстві з прийняттям Закону України «Про валюту і валютні операції» [1] 2019 р. було задекларовано нову систему валютного нагляду, що базується на ризик-орієнтованому підході. Обов'язок здійснювати безпосередній валютний нагляд під час проведення валютних операцій було покладено на вповноважені установи, а саме: на банки, небанківські фінансові установи й операторів поштового зв'язку. Відповідно до вимог Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, затвердженого постановою Правління НБУ від 02.01.2019 № 8, уповноважена установа зобов'язана забезпечити всебічний аналіз і перевірку документів (інформації) про валютні операції [2]. Отже, уповноважені установи зобов'язані здійснювати нагляд за валютними операціями, розраховуючи ризик-орієнтований підхід. У разі порушення агентами валютного нагляду вимог валютного законодавства Національний банк України застосовує до таких агентів заходи впливу.

З метою здійснення безвиїзного нагляду, що засновується на ризик-орієнтованому підході, НБУ наділений доволі широкими повноваженнями щодо отримання інформації як від банку чи установи, що здійснює валютні операції, так і від органів державної влади, юридичних та фізичних осіб, яким він може надсилати запити в електронній чи паперовій формі.

Безвиїзний нагляд здійснюється на підставі аналізу:

– даних статистичної звітності банку / установи;

– інформації, документів у різних їх формах, що отримані від банку / установи;

– інформації та документів, отриманих від підрозділів НБУ, суб'єктів державного фінансового моніторингу, інших державних органів, а також іншої інформації та документів, отриманих НБУ під час виконання ним своїх функцій;

– довідок про виїзну перевірку та інших матеріалів виїзної перевірки банку / установи.

Зі свого боку банк чи установа зобов'язані на запит НБУ своєчасно та повним обсягом надати у визначених порядку, форматі, структурі, вигляді збережену на визначених носіях надання такої інформації достовірну інформацію, матеріали, дані відеоархіву, документи (їхні копії та/або витяги з них) (незалежно від наявності / відсутності грифа обмеження

доступу), у яких можна прочитати всі написані в них відомості, а також пояснення, які можуть бути надані в письмовій формі [3].

Після аналізу НБУ наданих банком чи установою, що здійснює валютні операції, документів та інформації, складатиметься акт у вигляді електронного документа, що підписується працівниками Національного банку України, які його склали. Акт має бути надісланий НБУ у вигляді електронного документа на адресу банку чи установи. Перший примірник акта в паперовій формі із супровідним листом надсилається засобами поштового зв'язку або передається банку чи установі у разі неможливості надсилання акта у вигляді електронного документа. Акт вважається доведеним до відома банку або установи, що здійснює валютні операції, упродовж 15 робочих днів з дня його надсилання НБУ та/або порушення порядку та/або строку надання пояснень / заперечень до акта.

НБУ під час здійснення безвиїзного нагляду має право надавати банку або установі, що здійснює валютні операції, рекомендації з метою підвищення ефективності організації та проведення первинного фінансового моніторингу, застосування ризик-орієнтованого підходу, усунення виявлених недоліків. Форми доведення до відома банку або установи вказаних рекомендацій:

– надсилання акту безвиїзного нагляду;
– надсилання листа до банку або установи, що здійснює валютні операції.

Рекомендації, які були надіслані до банку або установи, що здійснює валютні операції, є обов'язковими до виконання, оскільки, згідно з Постановою НБУ № 90 [3], банк або установа упродовж місяця з дня їх отримання зобов'язана подати до НБУ план заходів, в яких зобов'язується виконати рекомендації НБУ, при цьому вказавши і відповідальних осіб, і строки здійснення зазначених заходів.

І на підтвердження імперативності цієї процедури норми постанови НБУ № 90 вказують на право НБУ надати пропозиції та зауваження до такого плану заходів, які є обов'язковими для врахування і виконання банком або установою. Банк або установа, що здійснює валютні операції, зобов'язані виконати план заходів та повідомити письмово НБУ про виконання з доданням документального підтвердження упродовж п'яти робочих днів з дати виконання відповідного заходу [3].

Вказані процедури безвиїзного валютного нагляду, що закріплені в постанові НБУ № 90 [3], дають підстави стверджувати, що, незважаючи на нормативний акцент його постійності та м'якості, безвиїзний валютний нагляд має відповідні етапи його проведення, тобто має свій початок та форму завершення. Аналізуючи процедури постанови НБУ № 90, можна впевнено стверджувати, що безвиїзний нагляд є різновидом безвиїзної або камеральної перевірки, яка є традиційним методом фінансового контролю, а отже, не може вважатися наглядом. Норми постанови НБУ № 90 ще раз підтверджують факт, що шлях лібералізації процедур валютного нагляду виглядає досить умовно.

Вважаємо, що з огляду на нормативно врегульовані процедури безвиїзного нагляду, що здійснюються НБУ, варто виокремити такі його етапи:

1) ознайомлення з документами, що засвідчують здійснення валютних операцій;
2) запити додаткової інформації з метою проведення безвиїзного нагляду;
3) аналіз отриманих документів та інформації під час безвиїзного нагляду;
4) складання акта безвиїзного нагляду;
5) надсилання рекомендацій до банку або установи та отримання плану заходів на врахування рекомендацій;

6) контроль за виконанням плану заходів на врахування рекомендацій безвиїзного нагляду.

Висновки. Отже, на нашу думку, визначення безвиїзного нагляду, що міститься в постанові НБУ № 90, не відповідає фактичному наповненню, оскільки зазначені процедури його здійснення не можуть бути такими, що здійснюються на постійній основі. Тому вважаємо, що категорія безвиїзного нагляду, що міститься в постанові НБУ № 90, потребує уточнення, а саме варто трактувати безвиїзний валютний нагляд як безвиїзну валютну перевірку, що проводиться з метою аналізу дотримання банками та установами, що здійснюють валютні операції, вимог валютного законодавства з урахуванням ризик-орієнтованого підходу працівниками Національного банку України без їх присутності за місцем перебування банку чи установи. Вважаємо, що вказане уточнення у змісті категорії безвиїзного валютного нагляду якісно поліпшить розуміння сутності вказаної процедури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text

2. Положення про порядок здійснення вповноваженими закладами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції: постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19#Text

3. Положення про порядок організації та здійснення нагляду у сфері фінансового моніторингу, валютного нагляду, нагляду з питань реалізації і моніторингу ефективності персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій): постанова Правління НБУ від 30.06.2020 № 90 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0090500-20#Text

4. Лісовол О. М. Теоретичні засади дослідження фінансово-правового регулювання валютного контролю в Україні / О. М. Лісовол // Науковий вісник публічного та приватного права. – 2017. – № 3. – С. 105–108.

5. Мурза В. В. Особливості державного нагляду в державі [Електронний ресурс] / В. В. Мурза // Форум права. – 2012. – № 2. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2012-2/12mvvnvd.pdf.

6. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2004. – 1 440 с.

7. Гаращук В. М. Контроль та нагляд у державному управлінні / В. М. Гаращук. – Х.: Фоліо, 2002. – 172 с.

8. Ризик-орієнтований підхід: чи ефективний метод протидії відмивання коштів? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://cutt.ly/MIorXhJ

9. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: Закону України від 14.10.2014 № 1702-VII (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18#Text

10. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 № 361-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

REFERENCES

1. About currency and currency transactions. Law of Ukraine of June 21, 2018 № 2473-VIII. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text

2. Regulations on the procedure for analysis and verification of documents (information) on foreign exchange transactions by authorized institutions: Resolution of the NBU Board of January 2, 2019 № 8. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19 #Text

3. Regulations on the procedure for organizing and exercising supervision in the field of financial monitoring, currency supervision, supervision over the implementation and monitoring of the effectiveness of personal special economic and other restrictive measures (sanctions): Resolution of the NBU Board of 30.06.2020 № 90. – URL: https : //zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0090500-20#Text

4. Lisovol O. M. Theoretical principles of research of financial and legal regulation of currency control in Ukraine / O. M. Lisovol // Scientific Bulletin of Public and Private Law. – 2017. – № 3. – S. 105–108.

5. Murza V. V. Features of state supervision in the state / V. V. Murza // Law Forum. – 2012. – № 2. – URL: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2012-2/12mvvnvd.pdf

6. Busel V. T. Large explanatory dictionary of the modern Ukrainian language / style. and heads. ed. W. T. Busel. – K.; Irpen: WTF «Perun», 2004. – 1 440 p.

7. Garashchuk V. M. Control and supervision in public administration / V. M. Garashchuk. – H.: Folio, 2002. – 172 p.

8. Risk-oriented approach: is the method of counteracting money laundering effective? – URL: https://cutt.ly/MIorXhJ

9. On prevention and counteraction to legalization (laundering) of proceeds from crime: Law of Ukraine of 14.10.2014 № 1702-VII (repealed). – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18#Text

10. On prevention and counteraction to legalization (laundering) of proceeds from crime, financing of terrorism and financing of proliferation of weapons of mass destruction. Law of Ukraine of December 6, 2019 № 361-IX. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

A. Harbinska-Rudenko. Legal principles of implementation of foreign currency surveillance procedures in Ukraine

The article considers and analyzes the current state of legal regulation of currency supervision, explores a separate procedure for off-site currency supervision. It is noted that the subjects of foreign exchange transactions that carry out foreign exchange transactions are subject to legal and organizational risks, and the pattern of behavior during such risks will be important during the procedures of supervision by authorized bodies of foreign exchange transactions.

Although the above-mentioned scholars conducted an analysis of certain currency supervision procedures, given the absolute update of currency legislation that continues today, the content of our study is relevant, as the procedures for off-site and exit currency supervision were updated in 2020. Particular attention is paid to the analysis of changes in foreign exchange legislation in the implementation of foreign exchange supervision, which is based on a risk-oriented approach. The stages of off-site currency supervision, taking into account the current legislative procedures, are highlighted. The author notes that the definition of off-site supervision contained

in the current currency legislation does not correspond to the actual content, as these procedures can not be carried out on a permanent basis. The category of off-site supervision contained in the current currency legislation needs to be clarified, namely the on-site foreign exchange supervision should be interpreted as off-site currency inspection, which analyzes the care of banks and institutions, detects foreign exchange transactions Ukraine without their presence at the location of the bank or institution.

Keywords: *currency audit, financial monitoring, currency legislation, off-site supervision, currency transactions, currency supervision, risk-oriented approach.*

Стаття надійшла до редколегії 29 жовтня 2021 року

УДК 392.924
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.83-92

М. В. Глух,
канд. юрид. наук, доцент
e-mail: marina_gluh@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-6107-5415;
М. О. Небесна,
канд. юрид. наук, доцент кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства
e-mail: nebesnarita10@gmail.com
ORCID ID 0000-0003-1022-6161;
А. Ю. Бабенко,
канд. юрид. наук, доцент кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства, Університет ДФС України
e-mail: a.y.babenko@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-8462-4763

РЕГУЛЯТИВНІ ГАРАНТІЇ ЗАКОННОСТІ АДМІНІСТРАТИВНИХ АКТІВ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті проведено комплексне дослідження регулятивних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. Проаналізовано види контролю як регулятивної гарантії реалізації принципу законності адміністративних актів у сфері оподаткування, які зі свого боку розмежовано на фактичні та юридичні. Зазначається, що гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування класифіковано на такі групи: загальні гарантії-передумови та спеціально-юридичні. Серед спеціально-юридичних доцільно виділяти регулятивні та охоронні гарантії, що пов'язано з існуванням відповідних норм права і виникненням на їх основі правовідносин.

Регулятивні гарантії мають переважно превентивний характер, вони покликані забезпечити правомірні юридично значущі дії працівників податкових органів під час прийняття адміністративних актів. До таких належать контроль та нагляд за діяльністю контролюючих органів у сфері оподаткування з метою належної реалізації ними повноважень під час ухвалення адміністративних актів.

До контролю як регулятивної гарантії реалізації принципу законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування віднесено такі види контролю: державний, контролю з боку органів місцевого самоврядування та громадський контроль. Державний контроль класифіковано на зовнішній та внутрішній контроль. Зовнішній контроль – діяльність уповноважених суб'єктів щодо виявлення реального стану

© Глух М. В., Небесна М. О., Бабенко А. Ю., 2021

реалізації принципу законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, які організаційно не підпорядковані зазначеним органам і не входять до структури Державної податкової служби України. Внутрішній контроль здійснюється усередині системи органів державної податкової служби України, гарантуючи тим самим законність внутрішньоорганізаційної діяльності зазначених органів. Контроль з боку органів місцевого самоврядування займає проміжне місце між державним та громадським контролем і становить самостійний вид контролю, оскільки суб'єктом його здійснення виступають виконавчі органи місцевих рад, а метою здійснення – забезпечення реалізації прав територіальної громади. Громадському контролю підлягають: діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування та управлінські рішення у формі проєктів нормативно-правових актів. Громадський контроль здійснюється громадянами, їх об'єднаннями, зокрема і громадською радою при Державній податковій службі України та її регіональних органах у таких формах: звернення громадянина, проведення громадської експертизи, проведення антикорупційної експертизи проєктів нормативно-правових актів, проведення громадського обговорення проєктів регуляторних актів.

Ключові слова: *адміністративні акти, акти контролюючих органів, гарантії законності, регулятивні гарантії.*

Метою статті є аналіз стану правового забезпечення регулятивних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування.

Постановка проблеми. Адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування на основі принципу законності гарантуються системою заходів і засобів державно-владного характеру, які застосовують уповноважені державні органи (їх посадові особи). Серед цих заходів і засобів виділяються і регулятивні, які, на відміну від охоронних, мають переважно превентивний характер, а тому їх застосування повинно бути систематичним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню гарантій законності адміністративних актів у сфері оподаткування присвячено наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених: В. Г. Афанасьєв, С. В. Ківалова, Н. О. Бондаренко, В. М. Гаращук, С. Г. Брателя, О. О. Бригінця, О. О. Мандюк. Проте, незважаючи на науковий інтерес до досліджуваної проблематики, вітчизняними ученими заявлений напрям дослідження розкрито недостатньо.

Виклад основного матеріалу. Основною гарантією регулятивних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування є контроль. С. В. Ківалов зазначає, що контроль дає можливість встановити відповідність чи невідповідність фактичного стану справ у системі державного управління тим вимогам, які встановлюються нормативно-правовими актами [1, с. 174]. У науковій літературі контрольна діяльність визначається як порівняння фактичних результатів із запланованими й виявлення порушень для покарання винних [2, с. 85]. На думку В. Г. Афанасьєва, контроль – це діяльність зі спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням: законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам тощо; виявлення результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від принципів організації та регулювання [3, с. 125]. Зі свого боку Н. О. Бондаренко стверджує, що контроль – це самостійна функція управління, виступає засобом установлення зворотних зв'язків,

завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень [4, с. 72].

У юридичній літературі відмічається, що за допомогою контролю суб'єкт управління отримує інформацію про результати діяльності, а також про ті помилки та зміни ситуації, що можуть призвести до невиконання поставлених завдань чи отримання зовсім інших результатів. Маючи таку інформацію, можна оперативно втрутитися, привести важелі управління у відповідність з умовами, що виникають, та попередити небажані наслідки. При цьому необхідно відмітити, що контроль дозволяє не тільки усунути недоліки у функціонуванні об'єктів управління, оцінювати дисципліну виконання законодавчих актів, але і судити про те, наскільки ефективне саме правове регулювання у певній сфері управління, які зміни доцільно внести до нормативно-правових актів для покращення стану їх виконання, а також наскільки норми правових актів відповідають сутності та закономірностям регулюючих суспільних відносин [5, с. 349]. В. М. Гаращук зазначає, що слово «контроль» більш правильно тлумачити як перевірку, а також спостереження з ціллю перевірки для протидії чомусь небажаному, тобто виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого [3, с. 37].

С. Г. Братель класифікує контроль за такими критеріями: залежно від призначення контролю виділяється загальний (всебічно охоплює діяльність суб'єкта, що контролюється) і спеціалізований (контроль окремого напряму роботи); залежно від мети та часу, в який здійснюється контроль, розрізняються: попередній (спрямований на прогнозування та запобігання проблем), поточний (призначений для підтримки установленої схеми взаємодії суб'єктів) та підсумковий контроль (який застосовується для покращення роботи всієї системи) та інші види [4, с. 34–35]. Водночас для встановлення сутності контролю як гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів сприйнятою є позиція Д. М. Бахраха про три види контролю: державного, контролю з боку органів місцевого самоврядування та громадського.

У літературі відмічається, що контроль з боку органів місцевого самоврядування займає проміжне місце між державним та громадським контролем і становить самостійний вид контролю, оскільки суб'єктом його здійснення виступають виконавчі органи місцевих рад, а метою здійснення – забезпечення реалізації прав територіальної громади [5, с. 122].

Характеризуючи державний контроль як гарантію законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, доцільно зазначити про таку його систему, яка складається із зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній – діяльність уповноважених суб'єктів щодо виявлення реального стану реалізації принципу законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, які організаційно не підпорядковані зазначеним органам і не входять до структури Державної податкової служби України. Внутрішній контроль здійснюється усередині системи органів державної податкової служби України, гарантуючи тим самим законність внутрішньоорганізаційної діяльності зазначених органів.

Зовнішній контроль за діяльністю контролюючих органів у сфері оподаткування також доцільно розподілити за суб'єктами, які його здійснюють. Це – парламентський, президентський та урядовий контроль [6, с. 241].

Відповідно до Конституції України, законів України «Про комітети Верховної Ради України», «Про статус народного депутата України», Регламенту Верховної Ради України парламентський контроль здійснює Верховна Рада України. До органів, які здійснюють

парламентський контроль, можна також віднести Рахункову палату, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, постійних та тимчасових контрольних комісій.

Верховна Рада України володіє достатньо широкими повноваженнями щодо контролю за діяльністю органів виконавчої влади [7, с. 99]. Водночас О. О. Майданник звертає увагу на те, що норми Конституції України надають таке коло повноважень лише за діяльністю Кабінету Міністрів України. Так, відповідно до статті 113 Конституції України Кабінет Міністрів України є підконтрольним і підзвітним Верховній Раді України у межах, передбачених стст. 85, 87 Конституції України [8, с. 106].

З огляду на це О. О. Майданник зазначає, що комітети Верховної Ради України доцільно наділити контрольними повноваженнями щодо діяльності «профільних» міністерств і відомств шляхом надання фахової оцінки діяльності органу виконавчої влади, посадової особи, що має бути основою для оцінки їх діяльності, та під час виявлення відхилень від приписів закону – вжиття заходів впливу щодо їх усунення [8, с. 106]. Такий контроль має бути подібний до нагляду. Даючи оцінку діяльності конкретного міністерства чи відомства або їх посадових осіб, комітет не повинен мати повноваження щодо прийняття рішення стосовно відповідних кадрових змін в уряді. Такі рішення може ухвалювати тільки Верховна Рада України [9, с. 404].

Порядок організації та здійснення контролю за виконанням указів, розпоряджень, доручень Президента України визначено Положенням про контроль за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України, затвердженим указом Президента України від 19 лютого 2002 року № 155. Відповідно до підпункту 15 пункту 4 Положення про Офіс Президента України президентський контроль за реалізацією принципу законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування полягає у контролі за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України. Отже, контроль з боку Президента України за діяльністю органів виконавчої влади обумовлюється визначеними Конституцією України особливостями його конституційно-правового статусу. Цей контроль поширюється переважно на діяльність щодо виконання указів та розпоряджень Президента України [7, с. 101].

Згідно з ч. 2 ст. 21 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» міністерства та інші центральні органи виконавчої влади підконтрольні та підзвітні Кабінету Міністрів України. У ч. 6 ст. 21 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» встановлено, що Кабінет Міністрів України має право скасовувати повністю чи в окремій частині акти міністерств та інших органів виконавчої влади.

Другим видом контролю як засобу забезпечення дії принципу законності було виділено внутрішній контроль, який здійснюється у середині системи контролюючих органів у сфері оподаткування стосовно нижчого органу (посадової особи) вищим органом (посадовою особою). Його правовою основою, на відміну від зовнішнього контролю, є норми не лише конституційного та адміністративного права, але й трудового.

Враховуючи сутність контролю як гарантії законності діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування та призначення внутрішнього контролю, можемо сформулювати таке визначення внутрішньовідомчого контролю: це – заснований на нормах адміністративного, трудового та конституційного права спосіб забезпечення законності діяльності підконтрольних посадових осіб, який полягає у зіставленні реальних та запланованих показників діяльності контролюючого органу (його посадової особи) на предмет відповідності діяльності нормам законодавства, виявленні відхилень

від запланованих показників, їх коригуванні, з'ясуванні причин та умов, що сприяли виникненню таких відхилень.

Завданням внутрішнього контролю в контролюючих органах є коригування діяльності підпорядкованих суб'єктів з метою підвищення ефективності та результативності їх діяльності в частині дотримання норм законодавства під час адміністративної діяльності, здійснення її в межах законодавчо встановленої компетенції виключно у спосіб, встановлений законом, з дотриманням правил етики державного службовця (тобто ефективно, обґрунтовано, сумлінно та ін.) [6, с. 244–245].

Яскравим прикладом реалізації вищезазначеного завдання є встановлення підпунктом 78.1.12 частини 78.1 статті 78 ПК України такої підстави проведення позапланової документальної перевірки платника податків, як те, що контролюючим органом вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані у процесі перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається контролюючим органом вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

До заходів, які застосовуються у результаті виявлення порушень реалізації принципу законності за наслідками проведення внутрішнього контролю, варто віднести: винесення офіційного застереження, ініціювання проведення службового розслідування стосовно порушників, притягнення до дисциплінарної відповідальності, звільнення із займаної посади, передання матеріалів до уповноважених органів у разі виявлення ознак адміністративного чи кримінального правопорушення, винесення подання про усунення причин та умов, що сприяли вчиненню правопорушень працівниками контролюючих органів у сфері оподаткування [6, с. 246].

Поряд з державним контролем важливу роль у забезпеченні гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподатування відіграє громадський контроль. Виключно за умови існування демократичного громадянського суспільства, яке не просто на законній, а насамперед правовій основі контролює державну владу, державно організоване суспільство має змогу як обмежувати, так і самообмежувати державні імперативні адміністративно-командні прагнення [10, с. 254].

Громадський контроль є функцією громадянського суспільства, тому є способом залучення населення до управління суспільством та державою. Він є важливою формою реалізації демократії, оскільки дає можливість населенню брати участь у державному управлінні, у вирішенні державних і суспільних справ, активно впливати на діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування [11, с. 75].

В «Енциклопедії державного управління» громадський контроль розуміється як громадська оцінка ступеня виконання органами влади та іншими підконтрольними об'єктами їх соціальних завдань, дотримання певних соціальних норм. Громадський

контроль є формою участі громадськості в управлінні для підвищення ефективності діяльності органів публічної влади, підприємств, установ і організацій, що надають соціальні послуги [12, с. 113]. Провідним суб'єктом громадського контролю виступають різноманітні громадські об'єднання, які реалізуючи свої статутні завдання захищають інтереси своїх членів [13, с. 273–274]. Суб'єктами громадського контролю можуть виступати також окремі громадяни. О. Полтараков громадський контроль визначає як систему відносин громадянського суспільства з державою, яка ґрунтується на підзвітності органів державної виконавчої влади органам державної законодавчої влади (парламентський контроль) недержавним структурам («третьому сектору» та ЗМІ) [14].

А. С. Крупник відмічає, що характерні відмінності громадського контролю від будь-якого іншого виду контролю лежать у суб'єктно-об'єктній сфері і полягають у тому, що, по-перше, громадський контроль здійснюється саме громадськістю (організованою та неорганізованою) і, по-друге, що у процесі здійснення громадського контролю контролюється виконання саме соціальних завдань, безпосередньо пов'язаних із захистом і реалізацією прав і свобод громадян, задоволенням та узгодженням соціальних потреб та інтересів населення. На думку С. Ф. Денисюка, діяльність суб'єктів громадського контролю назвати контролем можна лише досить умовно, оскільки в роботі багатьох з них відсутні обов'язкові ознаки контролю – право втручатися в оперативну діяльність того, кого контролюють, право самостійно притягувати винних до юридичної відповідальності [15, с. 57].

Формами громадського контролю є: звернення громадян, діяльність громадських рад, громадська експертиза, взаємодія із ЗМІ, інформаційна взаємодія із громадянами [15, с. 68–78].

Щодо діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування, громадський контроль проявляється у створенні громадських рад, одним із основних завдань яких є здійснення громадського контролю за діяльністю регіональних контролюючих органів. Громадська рада проводить, відповідно до законодавства, громадську експертизу та громадську антикорупційну експертизу проєктів нормативно-правових актів. Пропозиції, підготовлені інститутом громадянського суспільства за результатами проведеної громадської експертизи, враховуються органом виконавчої влади під час підготовки програм соціально-економічного розвитку, державних цільових та регіональних програм, формування бюджетів відповідного рівня, вирішення питань поточної діяльності.

Отже, громадськість отримала можливість контролювати, власне, діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування. Крім діяльності, контролю також підлягають і проєкти нормативно-правових актів, щодо яких проводиться громадська антикорупційна експертиза та громадське обговорення (у випадку прийняття регуляторного акта). Громадськість може контролювати стан дотримання принципу законності ще на етапі прийняття управлінського рішення у формі нормативного акта. Аналогічні права громадськості доцільно було б встановити й у процесі укладання адміністративних договорів [6, с. 255].

Дієвість та ефективність контролю обумовлена наявністю повноважень у суб'єкта контролю щодо прийняття рішень та застосування заходів реагування на порушення законності стосовно об'єкта контролю за результатами його здійснення. Наявність таких повноважень у Президента України та Кабінету Міністрів України свідчить про ефективність їх контролю за діяльністю контролюючих органів у сфері оподаткування. Водночас контрольні повноваження Верховної Ради України потребують удосконалення. Громадському контролю підлягають: діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування та управлінські рішення у формі проєктів нормативно-правових актів.

Громадський контроль здійснюється громадянами, їх об'єднаннями, зокрема і громадською радою при Державній податковій службі України та її регіональних органах у таких формах: звернення громадянина, проведення громадської експертизи, проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів; проведення громадського обговорення проектів регуляторних актів [6, с. 255].

На думку І. О. Сквірського, правове забезпечення громадського контролю потребує вдосконалення, у зв'язку з чим він пропонує підготувати концепцію, у якій мають бути визначені основні напрями правового забезпечення громадського контролю. Зазначена концепція могла б стати своєрідним планом правотворчої діяльності в названій сфері. Основна ідея цього документа має полягати в тому, що в демократичній та правовій державі не може бути сфер, вилучених з-під громадського контролю, оскільки народ, який є єдиним джерелом влади в державі, повинен мати можливість контролювати порядок її реалізації відповідними суб'єктами. Це означає, що законодавством України має бути передбачено порядок організації та здійснення громадського контролю за органом законодавчої влади, органами виконавчої та судової влади, а також іншими суб'єктами, які реалізують публічні функції [16, с. 152].

Ще одним видом регулятивних гарантій законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування є нагляд, який у літературі визначають як здійснення спеціально уповноваженими органами цільового спостереження за станом законності, фіксації його порушень і вжиття заходів щодо притягнення порушників до відповідальності. На відміну від контролю, нагляду властива організаційна непідпорядкованість піднаглядних об'єктів [17, с. 77] та відсутність втручання до їх оперативної діяльності (зазвичай застосовується лише опосередкований вплив) [18, с. 266]. У літературі розрізняють прокурорський та адміністративний нагляд (пожежний, санітарно-епідеміологічний, за дотриманням законодавства про працю) [19, с. 408]. Прокурорський нагляд за правоохоронною діяльністю у сфері оподаткування здійснюється в частині додержання законів органами, що провадять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство, а адміністративний нагляд стосується внутрішньоорганізаційної діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування (організація праці службовців, виконання санітарних норм і правил та інше) [6, с. 257–258].

Висновки. Регулятивні гарантії законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування носять переважно превентивний характер та покликані забезпечити правомірні юридично значущі дії працівників податкових органів під час прийняття адміністративних актів. Дієвість нагляду та контролю залежить від повноважень суб'єкта контролю щодо застосування адекватних заходів реагування на порушення принципу законності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування та необхідності розробки так званих «відновлювальних» заходів, які були б спрямовані на відновлення порушених прав та інтересів платників податків і держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кивалов С. В. Административное право Украины: учебник / С. В. Кивалов. – Х.: Одиссей, 2004. – 880 с.

2. Аппарат государственного управления: интересы и деятельность: монография / В. Ф. Сиренко, В. В. Цветков, Е. Б. Кунько и др. – К.: Наук. думка, 1993. – 163 с.

3. Гаращук В. М. Контроль та нагляд в державному управлінні / В. М. Гаращук. – Харків: Фоліо, 2002. – 176 с.

4. Братель С. Г. Громадський контроль за діяльністю міліції: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Київський національний ун-т внутрішніх справ / С. Г. Братель. – Київ, 2007. – 269 с.

5. Чернетченко О. М. Законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. М. Чернетченко. – Ірпінь, 2014. – 227 с.

6. Солдатова В. Д. Сутність та загальна характеристика юридичних гарантій законності в адміністративній діяльності ОВС України / В. Д. Солдатова // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 846–852.

7. Ківалов С. В. Адміністративне право України: навчально-методичний посібник / С. В. Ківалов, Л. Р. Біла. – Одеса: Юридична література, 2002. – 312 с.

8. Майданник О. О. Парламентський контроль за діяльністю виконавчої влади в Україні: питання теорії / О. О. Майданник // Право України. – 2012. – № 5. – С. 102–109.

9. Єрмолін В. П. Контроль за органами виконавчої влади як складова розвитку парламентаризму в Україні / В. П. Єрмолін // Парламентаризм в Україні: теорія та практика: міжнародна наук.-практ. конф., 26 червня 2001 р.: тези доп. – Київ, 2001. – С. 403–405.

10. Селіванов В. М. Право і влада суверенної України: методологічні аспекти: монографія / В. М. Селіванов. – К.: видавничий Дім «Ін Юре», 2002. – 724 с.

11. Іжа М. Громадський контроль в системі публічного управління як ефективний інструмент експертизи державно-управлінських рішень / М. Іжа // Публічне управління: теорія та практика. – 2012. – № 4 (12). – С. 74–79.

12. Енциклопедія державного управління: у 8 т. Т. 1: Теорія державного управління / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України; наук.-ред. колегія: Ю. В. Ковбасюк (голова), В. М. Князєв (співголова), І. В. Розпутенко (співголова) та ін. – К.: НАДУ, 2011. – 748 с.

13. Громадський контроль і його вплив на формування ефективності роботи місцевого врядування. Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади: монографія / Т. В. Панченко, О. В. Власенко, П. В. Ворона, М. О. Пухтинський та ін. – Полтава, 2009. – С. 273–274.

14. Полтораков О. Громадський контроль над «силовими» структурами в Україні: проблеми та перспективи [Електронний ресурс] / О. Полтораков. – Режим доступу: http://niisp.org.ua/defau~38.php

15. Денисюк С. Ф. Громадський контроль за правоохоронною діяльністю в Україні: адміністративно-правові засади: дис.… канд. юрид. наук: 12.00.07 / С. Ф. Денисюк. – Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2010. – 193 с.

16. Сквірський І. О. Правові засади організації і здійснення громадського контрою в Україні: стан та перспективи розвитку / І. О. Сквірський // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 3. – С. 149–152.

17. Ківалов С. В. Адміністративне право України: навчальний посібник / С. В. Ківалов, Л. Р. Біла-Тіунова. – Одеса: Фенікс, 2011. – 399 с.

18. Прокопенко В. В. Нагляд прокуратури за дотриманням законності реалізації митними органами адміністративних повноважень / В. В. Прокопенко // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (1). – С. 263–271.

19. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – 668 с.

REFERENCES

1. Kivalov S. V. Administrative law of Ukraine: Textbook / S. V. Kivalov. – H.: Odyssey, 2004. – 880 p.

2. Apparatus of public administration: interests and activities: monograph / V. F. Sirenko, V. V. Tsvetkov, E. B. Kunko etc. – K.: Nauk. opinion, 1993. – 163 p.

3. Garashchuk V. M. Control and supervision in public administration / V. M. Garashchuk. – Kharkiv: Folio, 2002. – 176 p.

4. Brother S. G. Public control over the activities of the police: dis. ... cand. jurid. Science: 12.00.07; Kyiv National University of Internal Affairs / S. G. Brother. – Kyiv, 2007. – 269 p.

5. Chernetchenko O. M. Legality as a principle of administrative activity of bodies of incomes and fees in the tax sphere: dis. ... cand. jurid. science: 12.00.07 / O. M. Chernetchenko. – Irpen, 2014. – 227 p.

6. Soldatova V. D. The essence and general characteristics of legal guarantees of legality in the administrative activity of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine / V. D. Soldatova // Law Forum. – 2010. – № 4. – S. 846–852.

7. Kivalov S. V. Administrative law of Ukraine: a textbook / S. V. Kivalov, L. P. White. – Odessa: Legal Literature, 2002. – 312 p.

8. Майданник О. О. Parliamentary control over the activities of the executive branch in Ukraine: questions of theory / О. О. Майданник // Law of Ukraine. – 2012. – № 5. – Pp. 102–109.

9. Ermolin V. P. Control over the executive branch as a component of the development of parliamentarism in Ukraine / V. P. Ermolin // Parliamentarism in Ukraine: theory and practice: international scientific practice. Conf., June 26, 2001: these add. – Kyiv, 2001. – S. 403–405.

10. Selivanov V. M. Law and power of sovereign Ukraine: methodological aspects: monograph / V. M. Selivanov. – K.: In Yure Publishing House, 2002. – 724 p.

11. Izha M. Public control in the system of public administration as an effective tool for the examination of public administration decisions / M. Izha // Public administration: theory and practice. – 2012. – № 4 (12). – Pp. 74–79.

12. Encyclopedia of public administration: in 8 volumes. Vol. 1: Theory of public administration / Nat. acad. state упр. under the President of Ukraine; scientific editor Board: Yu. V. Kovbasyuk (chairman) V. M. Knyazev (co-chairman), I. V. Rozputenko (co-chairman) and others. – K.: NAPA, 2011. – 748 p.

13. Public control and its influence on the formation of the effectiveness of local government. Foreign experience of organization and work of local government: monograph / Т. В. Панченко, О. В. Власенко, П. В. Ворона, М. О. Pukhtinsky and others. – Poltava, 2009. – S. 273–274.

14. Poltorakov O. Public control over «power» structures in Ukraine: problems and prospects / O. Poltorakov. – URL: http://niisp.org.ua/defau~38.php

15. Denisyuk S. F. Public control over law enforcement in Ukraine: administrative and legal principles: dis. … Cand. jurid. Science: 12.00.07 / S. F. Denisyuk. – Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs, 2010. – 193 p.

16. Skvirsky I. O. Legal bases of the organization and realization of public control in Ukraine: a condition and prospects of development / I. O. Skvirsky // Bulletin of Zaporizhia National University. – 2012. – № 3. – Pp. 149–152.

17. Kivalov S. V. Administrative law of Ukraine: a textbook / S. V. Kivalov, L. R. Bila-Tiunova. – Odessa: Phoenix, 2011. – 399 p.

18. Prokopenko V. V. Supervision of the prosecutor's office for compliance with the lawfulness of the implementation of administrative powers by customs authorities / V. V. Prokopenko // Bulletin of Zaporizhia National University. – 2012. – № 1 (1). – Pp. 263–271.

19. Executive power and administrative law / According to the general. ed. V. B. Averyanova. – K.: In-Jure Publishing House, 2002. – 668 p.

M. Glukh, M. Nebesna, A. Babenko. Regulatory guarantees of legality of administrative acts of control bodies in the field of taxation

The article conducts a comprehensive study of regulatory guarantees of legality of administrative acts of regulatory authorities in the field of taxation. The types of control as a regulatory guarantee of the implementation of the principle of legality of administrative acts in the field of taxation, which in turn are divided into factual and legal. It is noted that guarantees of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation are classified into the following groups: general guarantees-preconditions and special-legal ones. Among the special legal it is advisable to distinguish regulatory and protective guarantees, which is associated with the existence of relevant rules of law and the emergence of legal relations based on them.

Regulatory guarantees are mainly preventive in nature, they are designed to ensure lawful legally significant actions of tax officials during the adoption of administrative acts. These include control and supervision of the activities of regulatory authorities in the field of taxation in order to properly exercise their powers during the adoption of administrative acts.

The following types of control are included in the control as a regulatory guarantee of the implementation of the principle of legality of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation: state control, control by local self-government bodies and public control. State control is classified into external and internal control. External control – the activities of authorized entities to identify the real state of implementation of the principle of legality of administrative acts of regulatory authorities in the field of taxation, which are not organizationally subordinated to these bodies and are not part of the State Tax Service of Ukraine. Internal control is carried out within the system of bodies of the state tax service of Ukraine, thus guaranteeing the legality of the internal organizational activities of these bodies. Control by local governments is an intermediate place between state and public control and is an independent type of control, as the subject of its implementation are the executive bodies of local councils, and the purpose of implementation - to ensure the rights of the territorial community. The following are subject to public control: the activities of regulatory bodies in the field of taxation and management decisions in the form of draft regulations. Public control is exercised by citizens, their associations, including the public council at the State Tax Service of Ukraine and its regional bodies in the following forms: citizen's appeal, public examination, anti-corruption examination of draft regulations; conducting public discussion of draft regulatory acts.

Keywords: *administrative acts; acts of controlling bodies; guarantees of legality; regulatory guarantees.*

Стаття надійшла до редколегії 29 вересня 2021 року

УДК 347.73
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.93-98

Liubov M. Kasianenko,
Doctor of Science of Law, Professor,
Department of Financial Law,
University of the SFS of Ukraine
e-mail: kasyanenko_l@ukr.net
ORCID ID 0000-0003-1742-7580

DEVELOPMENT PROCEDURAL THEORY OF FINANCIAL LAW

Procedural financial and legal theory, first of all, is associated with the development of the corresponding categorical apparatus. The theoretical sources regarding the concepts of «the process» and «the procedure» are analyzed in the article, as well as among scientists there is no consensus about these terms. The content of the concept «the legal process» and «the legal procedure» is quite close, almost synonymous, moreover, that this proximity explains common root in the Latin word correspondence. In the static sense, it is established in the legal order or practice, the order of carrying out of certain actions. The activity would even be disorganized and chaotic without this, and it was impossible to organize social relations. In the dynamic sense, a process or procedure can be considered as a practical implementation of the established order by issuing legal acts, making decisions and taking certain actions for their implementation.

The establishment of financial and procedural legal theory, first of all, is connected with the development of appropriate categorical apparatus, which is represented as a network of basic notions of scientific thinking and so it ensures its unity, integrity and constant reproduction. In our opinion, a broad understanding of the process should facilitate a deeper scientific study and comprehension of this category. Many researchers attribute the concept of legal process to such legal categories as action, activity and equate it with categories that characterize the form, the formal side of the legal status, actions, etc. As the financial activity of the state government and local self-government bodies generally has procedural order, it requires legal regulation not less than, for example, judicial activity. Taking into account the scholars' research, it is suggested that the procedural form is inherent in any financial activity, and the widespread opinion that only legal proceedings can be carried out in a special procedural form is insufficiently reasoned. The meaning of any activity is disclosed through a set of consistent actions carried out by its subjects.

In our opinion, in order to determine the objective limits of the financial and legal process, it is necessary to proceed from the main directions and functions of financial activity of the state and local self-government bodies which should be expedient, oriented on the implementation of legitimate state and public interests, carried out in the appropriate procedural form, which must conform to the principle of legality, be rational, free of empty formalities.

Keywords: *financial and legal process, financial responsibility, process, procedure, procedural theory of financial law.*

© Liubov M. Kasianenko, 2021

The purpose of the article. Legal science is trying to penetrate deeper into the essence of law, to study its structure, correlation, interrelation and interdependence of its components in the light of modern state and law-making processes in Ukraine focused on the practical implementation of the provisions of the Constitution concerning the creation of democratic, social, independent, legal state, reflecting the objective process of development of the law, differentiation and integration of regulatory.

Formulation of the problem. The development and strengthening of the Ukrainian state, its inclusion into the global integration processes, the adoption of its own way of development is inseparably linked with the reformation of the financial system, improvement of its legal regulation and achieving compliance with modern trends of legal development and international standards.

Analysis of recent research and publications. Scholars in the field of financial law have to some extent paid attention to issues of procedural theory. Among them it is necessary to name such as: L. Voronova, O. Dmytryk, I. Krynytsky, V. Kuznechenkova, M. Kucheryavenko, O. Lukashev, O. Orlyuk, N. Prishva, L. Cavchenko and others.

Presentation of the main research material. The field of financial law, which needs a strong procedural basis, has been developing very rapidly for the last years. Procedural development of financial law is of great practical importance as it is a guarantee of realization of material financial and legal norms, ensuring legality in the process of formation, distribution, redistribution, using the financial resources of the state government and local self-government bodies and the effectiveness of financial control. And now widely used notion of process norms cannot be considered to have been finally formed, as it has invested quite different content, calling these norms process, procedural, procedural and processual, organizational and processual, etc. It should be mentioned that scholars underestimate procedural norms despite the social significance of them, although they play an important role in providing optimal conditions of legal regulation, bearing the main burden of the normative way of strengthening the rule of law, ensuring the rights and freedoms of citizens.

It should be noted that the issue of procedural norms in non-procedural fields of law is one of the most controversial in legal science. In the financial and legal theory procedural phenomena have not been recognized yet as a certain system of interconnected elements – norms, relations, procedural form, process, although they exist and to a certain extent fulfill their functions. Nowadays there is a situation where practice is ahead of the theory. In our opinion, the procedural and legal regulation of financial activity of the state government and local self-government bodies, which should be expedient, focused on the implementation of legitimate state and public interests, becomes important today. The requirement of the procedural form is that such a form must comply with the principle of legality. In financial activity, this requirement is crucial, as aiming to ensure legitimacy, so it must be done within the law, according to law, without the slightest deviation from the procedural regime.

It should be noted that so far there is no consensus regarding the relationship between the concepts of process, procedure in researches of lawyers and this has a negative impact. In our opinion, the notion of a process is more extensive, and a part of a process that has an independent meaning for any legal relationship is consistent with the understanding of the procedure. This uncertainty is also influenced by the fact that in its linguistic content the concept of process and procedure coincide. In terminological literature the procedure is considered as the officially established or customary order for the implementation, carrying out or registration of something;

any number of actions, the carrying out of something; the order of consideration, discussion, carrying out of a series of logical measures, actions in any complex case; procedure – (French – procedure, Latin – procedo – go forward) – established procedure for conducting, consideration of certain cases; officially established or customary order, procedure for the implementation or registration of certain cases; any number of actions, carrying out of something; officially established or customary order for the implementation, carrying out or registration of something.

The content of the concept «the legal process» and «the legal procedure» is quite close, almost synonymous, moreover, that this proximity explains common root in the Latin word correspondence. In our opinion and etymological and legal side of these words can be considered both in a static and dynamic sense. In the static sense, it is established in the legal order or practice, the order of carrying out of certain actions. The activity would even be disorganized and chaotic without this, and it was impossible to organize social relations. In the dynamic sense, a process or procedure can be considered as a practical implementation of the established order by issuing legal acts, making decisions and taking certain actions for their implementation.

In our opinion, there are no grounds for limiting the use of the term "the procedure" for judicial proceedings, except so far legislated terminology that does not always correspond to objective truth, as evidenced by numerous amendments to the legislation. Scholars consider the procedure as a prescription as to what actions to take in a particular situation, specific actions, part of the operation that must be performed or taken to achieve this goal. The process has a higher level of orderliness and guarantee in achieving the goal. Thus the main difference between the procedure and the process is the level of orderliness of the activity.

In our opinion, not every procedure, regulated by the law, can be recognized as a process. Undoubtedly, such legal phenomena have much in common. Firstly, they are strictly regulated by law, secondly, it is legally significant action, and thirdly, such actions are carried out in strict sequence, i.e., a certain condition is the subject to certain stages. Thus legally significant actions, carried out in a certain sequence determined by the legislator, can be called a process. Analyzing all these definitions, we can conclude that the phenomenon of process and procedure are closely interrelated, comparable, but not identical. The process is implemented through specific legal procedures. There is no doubt understanding the procedure as an order. It creates a system of complex procedural rules, through which legislative, civil, administrative processes are exercised. The process of financial activity is formed more difficult, which is characterized by considerable extent, dynamism, transience. Those are tax, budget, control, currency processes. And that's why the procedure is of great importance in these processes.

In the field of legal science, the concept of broad understanding of the legal process as an integrated system of legal activity forms of the authorized state bodies, officials, and also other subjects of law, interested in solving various legal cases, is intensively developed. The reason is that any law enforcement as well as law-making activity that is carried out within a certain procedure makes sense of process. The essence of «the broad concept» of the legal process is that it is not limited only to the regulation of compulsion and the consideration of criminal and civil-law disputes. In the system of substantive fields of law, there are procedural norms and institutions, in addition to criminal and civil proceedings, on the basis of which activities are carried out on the application of substantive law rules of other fields of law.

It should be noted that the search for the ways of establishing legality of law and order suggests that the whole financial activity is interrelated in order to meet the different needs of society. It must be performed by the rules, established in advance, in order to strictly following

of the procedures. The use of procedural forms in financial activity of the state should ensure the correct application of legal norms. The content of the procedural form of financial activity of the state and bodies of local self-government is a set of unified procedural requirements to the participants in the financial and legal process. These requirements are objectively reflected in the components of financial and legal process, where the procedural proceedings are the defining characteristic element in its structure and reflect its subject, the procedural stages are dynamic characteristic of the process, and the procedural regime permeates the whole matter of the financial and legal process in general.

In the complex ensuring of the legality and financial discipline in the field of public finance is achieved through the form of implementation of the protective function of financial law – legal liability. There are a number of qualities that are common for all kinds of legal liability and mostly relate to the need for its application. Firstly, legal liability reflects the specifics of all legal phenomena; secondly, it is always connected with state-power activities, with its state-powerful will; thirdly, legal liability has two aspects: positive and negative; fourthly, the offense is the ground for retrospective liability; fifthly, all types of legal liability are carried out on the basis of normative constructions, which represent the unity of the rules of substantive and procedural law; legal liability can be characterized as a special responsible state of parties to legal relations.

Scholars have not formulated a common position on the place of financial responsibility in the system of legal liability yet. In our opinion, one reason for discussions is the lack of clarity in the defining notions and categories of the general theory of legal liability and the theory of liability of branch legal sciences, insufficient drawing-up of methodological problems of liability in financial and legal regulation. We believe that the talk about independence of a certain type of liability needs to define criteria of this type as an individual as well as the features that will be the basis for differentiation. We agree that these criteria should include the independence of the field of law, the specific regulation of social relations, the independence and specificity of the law offense, the distinctive features of liability measures and the special order of their application, subjects authorized with the right to enforce measures of liability [1, c. 366].

In our opinion, financial responsibility as a kind of legal liability is a consequence and form of the state reaction on the violation of the prescriptions of financial and legal norms, and is manifested in the enforcement in accordance with the legislation and the established procedure of the prescribed measures of influence. It is also associated with the enforcement of fines towards the offender of penalties in multiple size in accordance with the amount of damage.

The establishment of financial and procedural legal theory, first of all, is connected with the development of appropriate categorical apparatus, which is represented as a network of basic notions of scientific thinking and so it ensures its unity, integrity and constant reproduction. In our opinion, a broad understanding of the process should facilitate a deeper scientific study and comprehension of this category. Many researchers attribute the concept of legal process to such legal categories as action, activity and equate it with categories that characterize the form, the formal side of the legal status, actions, etc. As the financial activity of the state government and local self-government bodies generally has procedural order, it requires legal regulation not less than, for example, judicial activity. Taking into account the scholars' research, it is suggested that the procedural form is inherent in any financial activity, and the widespread opinion that only legal proceedings can be carried out in a special procedural form is insufficiently reasoned. The meaning of any activity is disclosed through a set of consistent actions carried out by its subjects.

In our opinion, in order to determine the objective limits of the financial and legal process, it is necessary to proceed from the main directions and functions of financial activity of the state and local self-government bodies which should be expedient, oriented on the implementation of legitimate state and public interests, carried out in the appropriate procedural form, which must conform to the principle of legality, be rational, free of empty formalities.

The peculiarities of the financial and legal process are: the financial activity of the state and local self-government bodies which is focused on the process of formation, distribution, redistribution, use of financial resources and its actual content; the financial and legal process are associated with the material rules of financial law; enforcement of the rules of financial substantive law is carried out in a certain procedural order, regulated by procedural financial and legal norms; financial procedural norms are contained in different normative and legal acts depending on the legal force; the parties to the financial and legal process are the bodies of different branches of government and local self-government bodies; the financial and legal process is directed not only to the solution of individual cases, but also to the normative regulation of the activities of parties that are involved, within the limits of its competence; the procedural legal norms in this area are characterized by a large variety of types of parties, maintained in their enforcement, because such parties include, as individual (heads of state government bodies, their deputies), and collective (The Verkhovna Rada, local councils); the financial and legal process is characterized by special stages, proceedings, procedural regime; the financial and legal process is a systematic process.

The content of the financial and legal process is disclosed at certain stages: formation of financial resources of the state government and local self-government bodies, distribution of financial resources, use of financial resources. The control process with inherent stages (planning, preparation, programming, monitoring organization in place, documentary and actual check, systematization of check materials, drafting of a legal document, etc.) accompanies all previous stages. Each stage of financial and legal process, reflecting the typical nature of financial and legal relations is characterized by its specificity.

The financial and legal process is characterized by the fact that its types: budget, tax, control and currency are focused on the implementation of independent groups of financial and material norms, which also represent the appropriate legal institutions of financial law. They are complex depending on the legal nature and include a large number of different proceedings.

Conclusions. Financial responsibility, which includes legal measures of procedural compulsion, provided by financial legislation is also applied to violators of financial discipline, in addition to other types of liability. Special attention should be paid to the proceedings of cases on financial violations, and the enforcement of measures of state compulsion during these proceedings requires clear procedural regulation. This kind of proceedings is distinguished among others by a number of specific features: arises only in connection with the committing of a financial offense; is carried out by the control bodies and bodies of justice. There is the practical implementation of financial sanctions only in this proceeding.

The need for practice in financial and legal regulation, on the one hand, and the level of the financial law science, on the other hand, predetermines the necessity and the possibility of developing the procedural part of financial law.

REFERENCES

1. Kasianenko L. Financial and legal process: monograph / L. Kasianenko. – Irpen: National University of the State Tax Service of Ukraine, 2010. – 505 p.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Касьяненко Л. М. Фінансово-правовий процес: монографія / Л. М. Касьяненко. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.

Л. М. Касьяненко. Розвиток процесуальної теорії фінансового права

Процесуальна фінансово-правова теорія насамперед пов'язана з розробкою відповідного категоріального апарату. У статті проаналізовано теоретичні джерела щодо понять «процес» та «процедура», а також серед науковців немає єдиної думки щодо цих термінів. Зміст понять «юридичний процес» і «юридична процедура» досить близький, майже синонімічний, до того ж саме ця близькість пояснює спільнокореневі в латинському слові «кореспонденція». У статичному розумінні це встановлює в правовому порядку чи практиці порядок здійснення певних дій. Без цього діяльність була б навіть неорганізованою і хаотичною, а суспільні відносини організувати неможливо. У динамічному розумінні процес або процедуру можна розглядати як практичну реалізацію встановленого порядку шляхом видання правових актів, ухвалення рішень та здійснення певних дій для їх реалізації.

Становлення фінансово-процесуальної правової теорії насамперед пов'язане з розробкою відповідного категоріального апарату, який представлений у вигляді мережі основних понять наукового мислення і так забезпечує його єдність, цілісність і постійне відтворення. На нашу думку, широке розуміння процесу має сприяти більш глибокому науковому вивченню та осмисленню цієї категорії. Багато дослідників відносять поняття юридичного процесу до таких правових категорій, як дія, діяльність, і ототожнюють його з категоріями, що характеризують форму, формальний бік правового статусу, дії тощо. Оскільки фінансова діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування загалом має процесуальний порядок, вона потребує правового регулювання не менше ніж, наприклад, судова діяльність. Враховуючи дослідження вчених, висловлюється припущення, що будь-якій фінансовій діяльності притаманна процесуальна форма, недостатньо обґрунтованою є поширена думка про те, що тільки судочинство може здійснюватися в спеціальній процесуальній формі. Сенс будь-якої діяльності розкривається через сукупність послідовних дій, що здійснюються її суб'єктами.

На нашу думку, для визначення об'єктивних меж фінансово-правового процесу необхідно виходити з основних напрямів і функцій фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, які мають бути доцільними, орієнтованими на реалізацію законних державних і громадських інтересів, здійснених у відповідній процесуальній формі, яка повинна відповідати принципу законності, бути раціональною, вільною від порожніх формальностей.

Ключові слова: *фінансово-правовий процес, фінансова відповідальність, процес, процедура, процесуальна теорія фінансового права.*

Стаття надійшла до редколегії 19 жовтня 2021 року

УДК 347.7
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.99-107

В. М. Ковтун,
канд. юрид. наук, доцент кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права, Університет ДФС України
e-mail: kovtun.9900@gmail.com
ORCID ID 0000-0003-0109-7257

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОМПРОМІСУ

Статтю присвячено дослідженню податково-правового компромісу інтересів платника податків і держави. Визначено поняття та особливості податково-правового компромісу. Досліджуються права та обов'язки держави, права та обов'язки платника податків, а також гарантії реалізації їх прав як складові елементи змісту податково-правового компромісу. Надано визначення юридичних форм податково-правового компромісу. Виділено види юридичних форм податково-правового компромісу.

Розглядаються підстави застосування податково-правового компромісу, порядок укладання договору між державою та платником податків. Дослідження також пояснює необхідність податкового компромісу в українській податковій політиці. У статті надано аналіз проєктів законодавчих актів, які мають регулювати застосування податкового компромісу в податковій системі України. Актуальність статті полягає у тому, що у складній політичній та економічній ситуації перед законодавчими інституціями стоїть досить складне і важливе питання: реформувати існуючу нормативно-правову базу з урахуванням багатьох, іноді суперечливих інтересів. З одного боку, з точки зору військових операцій на сході країни фінансова стабільність означає коливання курсу обміну та значний бюджетний дефіцит, законотворцям необхідно подумати про те, як знайти нові чи реформувати старі джерела наповнення бюджету. З іншого – нові шляхи не повинні завдавати шкоди інтересам громадян, зокрема підприємців і виробників, які є основою економічного розвитку. Якщо, наприклад, підвищити податки – основне джерело наповнення бюджету, то зупиниться підприємницька діяльність в Україні, і тоді можна не одержати не тільки поступального розвитку економіки, а й виходу з економічної кризи. Але це не означає, що податок є небезпечним з юридичної точки зору, він широко використовується в різних країнах для збільшення надходжень до державного бюджету. Провівши дослідження, було зроблено висновок, що застосування податкового компромісу в Україні має на меті: 1) створити систему свідомих платників податків, які будуть сумлінно платити податок; 2) забезпечити надходження до державної скарбниці; 3) імплементувати європейські норми в зазначену сферу українського законодавства.

Ключові слова: *податково-правовий компроміс, податкові конфлікти, податки, справляння податків, податкові права та обов'язки, інтерес, правове регулювання.*

© Ковтун В. М., 2021

Метою дослідження є розкриття теоретико-методологічних і практичних аспектів податково-правового компромісу для визначення його особливостей; вивчення й узагальнення досягнень фінансово-правової науки.

Постановка проблеми. Визначення податково-правового компромісу належить до найбільш актуальних проблем у соціально-економічному й політичному житті суспільства. Зумовлено це тим, що в Україні на конституційному рівні закріплено як основний обов'язок держави утвердження та забезпечення прав і свобод людини та громадянина й обов'язок громадянина сплачувати податки. Проте багатовікова історія людства переконливо свідчить про єдність і протиріччя індивідуальних та публічних інтересів. Це протиріччя проявляється в тому, що публічні інтереси здійснюються переважно з порушенням інтересів приватних або реалізація приватних інтересів здійснюється в чітко встановлених межах, які не допускають порушення публічного інтересу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науково-теоретичне підґрунтя дослідження становлять праці основоположників науки фінансового права: С. І. Іловайського, А. О. Ісаєва, Л. К. Воронової, І. Б. Заверухи, М. П. Кучерявенка, О. А. Музики, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, В. М. Свириденко та інших.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відсутність теоретичного обґрунтування податково-правового компромісу і недостатнє врегулювання на рівні закону підстав та форм його досягнення як під час регулювання податкових відносин, так і на практиці викликає значні непорозуміння між носіями публічного та приватного інтересів з приводу мобілізації фінансових ресурсів з метою утворення публічних фондів коштів [1].

Кінець 2010 року позначився важливими кроками України на шляху формування правової держави та налагодження взаємозв'язків між державою і громадянським суспільством. Зокрема, Закон України від 23 грудня 2010 року «Про соціальний діалог в Україні» визначив принципи, на основі яких здійснюється соціальний діалог та загалом націлений на врегулювання ситуацій, що потребують врахування інтересів приватних суб'єктів та держави, встановлює нові форми досягнення компромісу. Прийняття Податкового кодексу України 2 грудня 2010 року стало ще більш важливим кроком на шляху впровадження в життя засад податково-правового компромісу. По-перше, він ухвалювався за умов широкого громадського обговорення його положень, що сприяло коригуванню його змісту та врахування більшості зауважень громадськості, і по-друге, Кодекс більш широко передбачає способи оперативного вирішення спірних ситуацій та інші шляхи досягнення компромісу інтересів платників податків і держави в особі податкових органів [2].

Сьогодення української економіки й особливості правової системи України обумовлюють гостру потребу впровадження нових підходів до запровадження ефективних механізмів із запобігання виникненню спорів у різних правовідносинах та їх вирішення. Сферу податкових правовідносин сміливо можна визнати однією з найбільш конфліктних, враховуючи постійне протиборство публічного (державного) інтересу та інтересу платників податків.

Домінування фіскально-контрольної функції податкових органів над сервісною, а також недосконаліть українського правового регулювання у поєднанні з можливістю неоднозначного тлумачення податкового законодавства провокує платників податків

до ухилення від сплати податків і зборів, а також до тривалих судових процедур для максимального відстрочення виконання податкових зобов'язань [3].

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», прийнятий Верховною Радою України 25 грудня 2014 року (далі – Закон від 22.12.2014), унормовує процедуру так званого «податкового компромісу», доцільність запровадження якого у пояснювальній записці до вказаного проєкту пояснюється необхідністю «встановлення діалогу між державою та платниками податків, звільнення платників податків від фінансової, кримінальної та адміністративної відповідальності за умови сплати не задекларованих та/або неузгоджених платежів з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, зменшення кількості адміністративних скарг до контролюючих органів та адміністративних позовів до суду платників податків на рішення контролюючих органів, а також забезпечення додаткових податкових надходжень до бюджету» [4].

Податково-правовий компроміс «генетично» пов'язаний з категорією «інтерес». Він виникає і розвивається внаслідок існуючої диференціації інтересів, необхідності їх розмежування, захисту, створення умов і спеціально-юридичних механізмів їх реалізації.

Інтерес є безпосереднім і основним фактором, першоосновою податково-правового компромісу, є сутнісною межею – субстанцією останнього.

Інтерес у податковому праві проявляється в прагненні суб'єктів податкових відносин шляхом вчинення законних дій, спрямованих на задоволення потреб, забезпечити захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ і виконання обов'язків, які покладені на них Конституцією України і податковим законодавством. Відповідно до цього можна виділити інтерес, який притаманний платнику податків, та інтерес, який притаманний державі. Його пропонується називати податково-правовим інтересом. Метою податково-правового компромісу є узгодження саме таких приватних податкових інтересів та публічних податково-правових інтересів [5].

Для того щоб поєднати та узгодити інтереси зазначених суб'єктів, їх інтереси мають бути визнані та оформлені у вигляді закріплених за цими суб'єктами прав і обов'язків, які б відповідали одне одному і були нормативно визначені. З огляду на потреби реалізації інтересів держави основні конституційні принципи є нічим іншим як юридичним закріпленням прав держави у сфері оподаткування на конституційному рівні. Юридичне закріплення прав держави – це соціальне визнання її права на керівну (інструментальну) роль у суспільстві. Зі свого боку юридична конструкція обов'язків держави безпосередньо не закріплена на нормативному рівні. Вони проявляються передусім у формі повноважень органів держави. Хоча окремі положення та декларативні ідеї містяться в численних нормативних документах, однак вони не об'єднані в певну концепцію [6].

Платник податків як представник приватного інтересу у податково-правовому компромісі наділяється рядом прав, які мають такі риси: 1) право платника податків – це передбачена нормою податкового законодавства міра його можливої поведінки; 2) право платника податків означає, що він може будувати модель своєї поведінки на власний розсуд, але в межах дій, не заборонених законом, і може здійснювати вчинки, передбачені нормами податкового законодавства, в тій мірі, в якій це передбачено податковим законом; 3) невикористання платником податків свого права не означає його припинення; 4) право

повинно наділятися такою ознакою, як можливість його здійснення платником податків у будь-який час, доки воно існує, тобто маються на увазі часові межі здійснення права, які залежать від податкового звітного періоду; 5) до осіб, які протидіють платнику податків у реалізації ним своїх прав, повинні застосовуватися заходи державного примусу, які в кінцевому результаті допомагають платнику податків реалізувати своє законне право. На підставі цих ознак є можливим визначення юридичних прав платників податків [7, с. 8]. Зі свого боку О. Бречко вказує на те, що «… податковий компроміс є складовою процесу досудового врегулювання спорів» [17, с. 19].

При цьому автором зазначається практика його застосування неефективною та неприйнятною.

Вчений стверджує, що «… податковий орган та платник податків взагалі не можуть домовлятися про мирне врегулювання податкового спору, зокрема за участю адміністративного суду, який розглядає справу, оскільки норми податкового права, їх зміст та тлумачення взагалі не можуть бути предметом домовленості сторін публічно-правових (податкових) відносин» [17, с. 23].

Крім того, застосування процедури податкового компромісу може виступати надзвичайно вигідним засобом для фінансових махінацій і зловживань як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів.

У своєму дослідженні, присвяченому причинам виникнення та скорочення податкового боргу, В. Ільяшенко пов'язує податковий компроміс з активним податковим боргом, класифікуючи його як один із заходів взаємного узгодження позицій та оцінок [21].

Крім того, податковий компроміс зазіхає на саму сутність права, оскільки податки повинні справлятися на підставі приписів чинного законодавства, а не на розсуд посадових осіб податкових органів.

Важливим у процесі наукового осмислення змісту податкового компромісу є досвід країн, які мають значні досягнення в цій сфері. Так, у Німеччині, Ірландії, Канаді, Швейцарії, Нідерландах податкові органи нараховують податок у меншому розмірі або взагалі звільняють від оподаткування платника за умови, що виконання податкового обов'язку у цьому конкретному випадку було б несправедливим тягарем.

При цьому В. Коротина як переваги наводить:

«… – забезпечення ефективного контролю податковими органами дотримання платниками податків податкового законодавства;

– передбачуваність оподаткування бізнесу завдяки можливості вирішення складних питань у цій сфері через відкритий діалог з податковими органами» [21].

Особливе місце серед юридичних конфліктів посідають податкові конфлікти, оскільки вони стосуються визначальної для держави та приватних суб'єктів сфери – фінансової. Податкові правовідносини, за загальним визнанням, є найбільш конфліктними серед інших.

Реалізація податково-правових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів, обумовлених різними причинами.

Потрібно зазначити, що «… податкові конфлікти в системі податкових правовідносин посідають особливе місце, оскільки виникають щодо реалізації належних повноважень фіскальних органів із залученням громадян до виконання податкових обов'язків унаслідок оспорювання відповідного податкового акта про це або неналежного його виконання» [10].

Будь-які податкові конфлікти мають свій початок. Як правило, це результати податкових перевірок, певні дії податкових органів зі стягнення поточних недоїмок (пені, штрафів), дії (бездіяльність) податкових органів тощо.

Враховуючи особливу значущість для держави дотримання публічного інтересу у сфері оподаткування та необхідність захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин, потребує належної уваги питання щодо встановлення причин і вирішення податкових спорів. Використовуючи терміни «податковий конфлікт» і «податковий спір», варто зазначити, що «.. податковий конфлікт розглядається як суперечність, що після переведення в процесуально-правову площину трансформується в податковий спір, який згодом має бути вирішений» [11].

При цьому необхідно звернути увагу на характерну ознаку податкових правовідносин – нерівність сторін, на відмінність, наприклад, від цивільно-правових відносин, де рівність сторін становить фундаментальну умову останніх.

Така нерівність відбувається через те, що «… податкові правовідносини входять у сферу публічно-правових відносин, у яких беруть участь, з одного боку, наділений легітимною владою суб'єкт права, а з іншого – йому протиставлений підлеглий суб'єкт права, який, відповідно до закону, зобов'язаний виконувати обґрунтовані та законні вимоги владного суб'єкта» [12, с. 11].

Податкові конфлікти є невід'ємною складовою податкових правовідносин, що виникають з природи та механізмів оподаткування, коли платник податків не має права на власний розсуд розпорядитися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до бюджету чи позабюджетного цільового фонду.

У цьому зобов'язанні втілений «… публічний інтерес усіх громадян, що визначає і законодавчу форму закріплення податку, обов'язок його сплати, примус у разі забезпечення цього обов'язку, однобічний характер податкових обов'язків тощо» [13, с. 178].

Але варто ще раз наголосити на тому, що «… кожен платник податку має право, згідно зі статтею 55 Конституції України, … будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права й свободи» [1].

Значним чинником, що впливає на появу податкових конфліктів, є якість податкового законодавства. Наявність Податкового кодексу (далі – ПК) України не гарантує відсутність прогалин і колізій правових норм. Навпаки, постійна зміна умов оподаткування, непослідовне та раптове внесення змін до ПК України лише поглиблює проблему.

Практика внесення змін до ПК України упродовж останніх років наприкінці 2015 року призвела до появи значної кількості норм, що не узгоджуються між собою, суперечать основним засадам податкового законодавства, зокрема принципу стабільності [2].

Законодавча база передбачає створення єдиного системного нормативно-правового засобу на стабільній основі.

Щодо цього варто зазначити, що «… нестабільність змісту ПК України досить часто обумовлюється не динамікою розвитку суспільних відносин у сфері оподаткування, а відсутністю чіткого аналізу стану та переваг розвитку податкових відносин, незадовільним прогнозуванням наслідків прийняття кодифікованого акта» [13, с. 94].

Обмеженість процедури застосування податкового компромісу в часі, а також бюрократичний апарат податкових органів та відсутність довіри у платників податків не дозволили податковому компромісу (амністії) здійснити прорив у податковому врегулюванні та не сприяли ефективному впровадженню у законодавство України.

Широкий підхід до визначення податкового компромісу дозволяє визначати його через будь-яке досягнення взаємовигідного результату для платника податку та держави. Податковий компроміс може досягатися як у разі виникнення спору між платником податку та податковим органом, так і на стадії декларування чи сплати податкових зобов'язань або податкового боргу.

У чинній редакції ПК України «… розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу є яскравим прикладом податкового компромісу, який може бути досягнутий між платником податку та податковим органом шляхом відтермінування оплати податкового зобов'язання або податкового боргу чи здійснення оплати зобов'язання або податкового боргу частковими платежами згідно з правилами…» [2], встановленими ст. 100 ПК України.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, податковий компроміс можна вважати методом податкового регулювання, який застосовується у процесі реалізації функції контролю податковими органами процесу нарахування та сплати податків, зокрема на етапі узгодження податкового зобов'язання або вирішення питання погашення податкового боргу.

Щодо податково-правового компромісу як узгодження публічних та приватних інтересів у податкових відносинах, можна стверджувати, що історично склалися і відображають реальний стан речей свого часу два такі підходи до розуміння податково-правового компромісу: етатистський та ліберально-демократичний. Саме за ліберально-демократичним розумінням компромісу: 1) фінансовий інтерес держави визначається виключно публічними потребами суспільства; 2) відбувається утвердження і забезпечення прав і свобод людини у всіх сферах, зокрема і в оподаткуванні, є основним конституційним обов'язком держави; 3) відносини держави і платника податків позбавляються характеру протистояння та здебільшого набувають рис партнерства; 4) держава перестає бути монополістом публічної влади, а розділяє її з окремими суб'єктами суспільства, громадянським суспільством у цілому.

Податково-правовий компроміс визначено як публічну угоду між державою (публічними утвореннями) та приватним суб'єктом (платник податків, податковий агент) на основі погодження публічних і приватних податкових інтересів, які об'єктивно зумовлені соціальними факторами і справедливо збалансовані за їх можливостями, що досягається у ході соціального діалогу або індивідуального звернення платника податків.

Публічні інтереси – інтереси публічного суб'єкта – це загальні інтереси, що поєднують особисті, групові інтереси, задоволення яких націлене як на реалізацію приватних інтересів, так і на забезпечення цілісності, стійкості і нормального розвитку організацій, держав, націй, соціальних прошарків, нарешті, суспільства в цілому. Публічний податковий інтерес – це збалансована сукупність офіційно визнаних та нормативно закріплених об'єктивних податкових потреб і прагнень публічних суб'єктів податкових відносин, які забезпечуються та охороняються державою відповідними способами охорони та правовими гарантіями. Публічний податковий інтерес поділяється на три види: державний податковий інтерес, територіальний податковий інтерес та суспільний податковий інтерес.

Приватний податковий інтерес становить сукупність охоронюваних правом і визнаних законом інтересів, які властиві певному індивідові та полягають у прагненні суб'єктів

податкових відносин (платників податків) забезпечити їх законну реалізацію, здійснити дії, які спрямовані на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ і одержання належних можливостей для виконання обов'язків, що покладені на них Конституцією України і податковим законодавством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Трубін І. О. Застосування податкового компромісу та податкової амністії / І. О. Трубін // Фінансове право. – 2014. – С. 39–42.

2. Про соціальний діалог в Україні: Закон України від 23 грудня 2010 року // БД «Законодавство України» / ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2862-17 (дата звернення: 05.05.2021).

3. Палій О. Податковий компроміс як варіант податкової амністії / О. Палій // Віче. – 2015. – № 6. – С. 24–26.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 05.05.2021).

5. Шевченко А. Є. Виключення юридичної відповідальності. Звільнення від юридичної відповідальності / А. Є. Шевченко // Юридична відповідальність: проблеми виключення та звільнення / О. Ф. Андрійко, Ю. В. Баулін, М. І. Іншинта ін.; відп. ред. Ю. В. Баулін. – Донецьк: Кальміус, 2013. – С. 40–56.

6. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України від 28 черв. 1996 р. // БД «Законодавство України» / ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254 (дата звернення: 05.04.2021).

7. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. А. Вдовічен. – К., 2011. – 20 с.

8. Бречко О. Аналіз звернень громадян в податкові органи як гарантія забезпечення прав та інтересів платників податків у контексті стратегічного партнерства [Електронний ресурс] / О. Бречко // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 2. – С. 74–79. – Режим доступу: http://library.tneu.edu.ua/index.php/uk/servisy/zamovlennia-literatury/43-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/b/100-2011-09-05-10-51-24 (дата звернення: 05.05.2021).

9. Ільяшенко В. А. Причини виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні / В. А. Ільяшенко // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. – 2013. – № 2. – С. 34–40.

10. Коротина В. Л. Специфика конфликтов в налоговой сфере / В. Л. Коротина // Известия Саратовского ун-та. – 2013. – Вып. 4(2). – С. 638.

REFERENCES

1. Trubin I. O. Zastosuvannia podatkovoho kompromisu ta podatkovoi amnistii / I. O. Trubin // Finansove pravo. – 2014. – S. 39–42.

2. Pro sotsialnyi dialoh v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 23 hrudnia 2010 roku // BD «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2862-17 (data zvernennia: 05.05.2021).

3. Palii O. Podatkovyi kompromis yak variant podatkovoi amnistii / O. Palii // Viche. – 2015. – № 6. – S. 24–26.

4. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI // BD «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. – URL: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (data zvernennia: 05.05.2021).

5. Shevchenko A. Ie. Vykliuchennia yurydychnoi vidpovidalnosti. Zvilnennia vid yurydychnoi vidpovidalnosti / A. Ie. Shevchenko // Yurydychna vidpovidalnist:problemy vykliuchennia ta zvilnennia / O. F. Andriiko, Yu. V. Baulin, M. I. Inshynta in.; vidp. red. Yu. V. Baulin. – Donetsk: Kalmius, 2013. – S. 40–56.

6. Konstytutsiia Ukrainy: pryiniata na piatii sesii Verkhovnoi Rady Ukrainy vid 28 cherv. 1996 r. // BD «Zakonodavstvo Ukrainy» / VR Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254 (data zvernennia: 05.04.2021).

7. Vdovichen V. A. Podatkovo-pravovyi kompromis interesiv platnyka podatkiv i derzhavy: avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk: 12.00.07 / V. A. Vdovichen. – K., 2011. – 20 c.

8. Brechko O. Analiz zvernen hromadian v podatkovi orhany yak harantiia zabezpechennia prav ta interesiv platnykiv podatkiv u konteksti stratehichnoho partnerstva / O. Brechko // Ekonomichnyi analiz: zb. nauk. prats kaf. ekon. analizu Ternop. nats.ekon. un-tu. – Ternopil, 2008. – Vyp. 2. – S. 74–79. – URL: http://library.tneu.edu.ua/index.php/uk/servisy/zamovlennia-literatury/43-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/b/100-2011-09-05-10-51-24 (data zvernennia: 05.05.2021).

9. Iliashenko V. A. Prychyny vynyknennia ta metody skoro¬chennia podatkovoho borhu v Ukraini / V. A. Iliashenko // Naukovyi visnyk Chernihivskoho derzhavnoho instytutu ekonomiky i upravlinnia. – 2013. – № 2. – S. 34–40.

10. Korotyna V. L. Spetsyfyka konflyktov v nalohovoi sfere / V. L. Korotyna // Yzvestyia Saratovskoho un-ta. – 2013. – Vyp. 4(2). – S. 638.

V. M. Kovtun. Legal Regulation of the Tax Compromise

The article is devoted to the research of the Offerin Compromise Inparticular, the article concerns the grounds for applicati on for the Offerin Compromise, procedure of enter in gintoa greementon the issue between the state and the tax payer. The resear chalso explains the necessity of tax compromisein the Ukrainian tax policy. The article provides the analysis of the law projects, which should regulate the application of tax compromise in Ukrainian tax system. Relevance of the to picisthat in a complex political and economic situation in front of legisl at or sis very complicated and important ask – to reform the existing regulatory frame work, taking in to account the many sometimes conflicting in terests for the future. Now it is especially difficult taskezhyt in the plane off or mation of the state bud get during the economic crisis. On the one hand, in terms of military operation sin the east of the country, financial in stability, signify can tex change rate fluctuations and a significant budget deficit, law makers need to think about how to find new or reform the old sources of filling the budget. On the other hand, so new ways must not damage the in terests of the citizens, in particular, entrepreneurs and producers, who are the back bone of economic development. If, for example, to raise taxes – the main source of filling hes Tate budget the who lsebui ness in Ukraine will stop and you can for get not only about the progressive economic development, but also to withe draw from the economic crisis. Alth ghthis could bacons dere das a tax am nesty from the legal pointo fview, suchan in strumpet swidely use dacross different country esinor derto in crease in flows

to the public funds.The auth or came to the conclus in that the mechanic of tax compromise adopted in Ukraine is aimed to as follows: 1) create the system couragement of tax payers which will pay tax esin good faith; 2) build the preconditions for control and pun is hymen of taxpayers, which will eve detaxati on; 3) secure in flows to the stat treasury; 4) implement European no rmsin this field of Ukrainian legislation. In general, the legislative activity in Ukraine in the fiel dof the tax transparency should beacon duct din the following directions: in titration to the system of counteract on against jurisdiction swish do not cooperate nordert of ight tax evasion by joining the implementation of the directive sof the EU related to the tax transparency; creation legal preconditions to develop cooperation with other country esinorder to improve the exchangeo fin formation concern tax payer sas wellas the system of tax payment in general; adherence to the principle off air tax competition.

Keywords: *tax-legalcompromise, taxconflicts, taxes, taxcollection, taxrightsandobligations, interest, legalregulation.*

Стаття надійшла до редколегії 2 листопада 2021 року

УДК.347.73
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.108-113

О. С. Лозюк,
аспірант,
Університет ДФС України
e-mail: oleksander.loziuk@gmail.com
ORCID ID 0000-0001-6707-8740

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ДЛЯ МУЗИЧНОЇ ІНДУСТРІЇ В ПЕРІОД КАРАНТИНУ

Світова практика показує, що розвиток креативних сфер не може обійтись без якісного впливу держави, особливо якщо це стосується країн, які розвиваються. Загальновідомий приклад Південної Кореї, музика якої в хорошому сенсі «захопила» увесь світ, чим спричинила стрімке зростання інвестиційної привабливості й іміджу країни у світовій спільноті, причиною такого результату є фінансування державою свого культурного продукту та податкове стимулювання великих корпорацій щодо його підтримки.

У випадку України, де ресурс державного бюджету є обмежений, правове регулювання музичної індустрії, зокрема зменшення податкового навантаження на неї, є тим виходом, який держава може собі дозволити. Водночас зміни та належне регулювання цієї галузі тривалий час відкладались, оскільки не було пріоритетним напрямом діяльності державної політики. Фінансова криза 2020 року, яка стала наслідком введення карантину на всій території України, спричиненого коронавірусом SARS-CoV-2, черговий раз звернула увагу на проблему оподаткування музичної індустрії, а саме в ситуації, коли вона опинилась на межі прірви. Національне правове законодавство є часто неналежним або застарілим, зокрема податкове швидше створює обтяження, ніж додатковий стимул для розвитку національного культурного продукту. Наслідком катастрофічної ситуації були прийняті тимчасові податкові пільги та повноцінні зміни до Податкового кодексу України, їх пропонується розглянути у цій статті.

Ключові слова: *музична індустрія, концерти, оподаткування, податкові пільги, карантин, ПДВ.*

Метою статті є дослідження стану правового регулювання податкових пільг, наданих музичній індустрії в період карантину.

Проаналізовані зміни до Податкового кодексу України, прийняті 2020 року, аналіз ринку концертної індустрії в Україні та світі й актуальних вітчизняних досліджень та позиція представників індустрії.

Завданнями цієї статті є аналіз стану і проблематики правового регулювання податкових пільг для музичної індустрії в період карантину згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Про запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19». Серед заборон, які вона містить, є: проведення всіх масових заходів, у яких

© Лозюк О. С., 2021

бере участь понад 200 осіб, крім заходів, необхідних для забезпечення роботи органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Спортивні заходи дозволяється проводити без участі глядачів (уболівальників) [8]. Наслідком цього стало катастрофічне падіння продаж квитків на події, зокрема концерти і фестивалі. Зокрема, співзасновник одного з найбільших квиткових операторів України Concert.ua Дмитро Чінь зазначив, що галузь видовищних заходів постраждала однією з перших. У день анонсування обмежень Київським міським головою Віталієм Кличком продажі квитків знизилися. А вже ввечері 13 березня, коли карантин офіційно був введений Кабінетом Міністрів України, вони катастрофічно впали. А саме відбулось зниження стабільної, умовно 100 %, норми денних продажів до 1 % [5]. Як зазначає Д. Чінь, за різними оцінками український концертний ринок за 2020 рік втратив від 500 мільйонів до 1 мільярда гривень. Ідентична ситуація відбулась у світі, де сфера музичної індустрії має значно більші обсяги. Відбулись катастрофічні падіння прибутків та масові скорочення персоналу. Зокрема, американська компанія Live Nation Entertainment. Inc, яка є глобальним лідером у сфері організації та проведення розважальних заходів (концерти, фестивалі тощо), 2020 року втратила прибутки у розмірі 98 % порівняно з фінансовими результатами 2019 року.

Обсяг концертного ринку України станом на 2019 рік сягає близько 3–4 млрд грн (90–120 млн євро), а кількість музичних подій різного масштабу – у понад три тисячі заходів на рік. Якщо порівнювати ці приблизні цифри з показниками закордонних досліджень, то український концертний ринок у грошовому еквіваленті значно менший за німецький (1,57 млрд євро), британський (1,26 млрд євро) чи французький (776 млн євро), проте близький до польського (125 млн євро) та випереджає, наприклад, ринки Греції (98 млн євро), Португалії (79 млн євро), Фінляндії (69 млн євро), Угорщини (43 млн євро), Чехії (29 млн євро) [7].

Для підтримки підприємців усіх індустрій, та музичної зокрема, впродовж 2020 року Верховна Рада Україна ухвалила ряд норм щодо зменшення податкового навантаження, а саме: 1) Законом України від 17 березня 2020 року № 533-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» фізичні особи-підприємці, особи тимчасово звільняються від нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в частині сум, що підлягають нарахуванню, обчисленню та сплаті такими особами за періоди з 1 березня по 31 березня та з 1 квітня по 30 квітня 2020 року за себе [2]; 2) Законом України від 4 листопада 2020 року № 962-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій», який встановив ставку ПДВ 7 % для сфери культури, туризму та креативних індустрій [3].

Перша норма мала тимчасовий характер, яка станом на сьогодні є реалізована, тому варто детальніше розглянути другий Закон.

4 листопада 2020 року Верховна Рада України прийняла в другому читанні законопроєкт № 3851 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій. За ухвалення документа проголосували 293 народних депутати. Як зазначив міністр культури та інформаційної політики О. Ткаченко, «це рішення, без перебільшень, є рухом вперед для сфери, якій у коронавірусний час найважче. Тепер представники галузі зможуть існувати, плануючи завтрашній робочий

день для своїх підприємств та співробітників. А ще – створюючи нові якісні національні культурні, туристичні продукти та продукти креативних індустрій» [6].

Цей Закон передбачив, зокрема, що від податку на прибуток підприємств та ПДФО звільняється отримана платниками цільова допомога, яка надається за рахунок бюджетних коштів або коштів міжнародної технічної допомоги для реалізації проєктів або програм у сфері креативних індустрій. Також визначено застосування зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 % для операцій з: постачання послуг з показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів; постачання послуг з показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках і заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами; постачання послуг з розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих, відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху [3].

Зниження ставки ПДВ викликало численні обговорення ринком, зокрема Д. Феліксов, співзасновник і керівник концертної агенції VIRUS Music і квиткового оператора Concert.ua, звернув увагу, що наразі складно усвідомити важливість цих змін, доки вся галузь у локдауні, й застосувати нові поліпшення неможливо. А ще й тому, що значна частина підприємців (організаторів подій) вели свою господарську діяльність, використовуючи можливості спрощеної системи оподаткування. Такий підхід забезпечував мінімальну з можливих податкову ставку, але надто сильно сковував роботу через наявність лімітів та інших обмежень. Також досить важлива зміна – це те, що імпорт послуг нерезидентів у сфері культури тепер оподатковується за ставкою ПДВ у розмірі 7 %. Це дасть можливість оплачувати міжнародних артистів, не вимиваючи гроші з обігу, оскільки в тому самому податковому періоді такі витрати ставляться у дохід і витрату. Третє стосується так званих додаткових благ. Під час роботи з артистами організатор події завжди повинен оплачувати, крім гонорару, ще й проживання, дорогу, харчування артиста і всієї групи. Раніше такі витрати повинні були обкладатися 18 % прибуткового податку і 1,5 % військового збору. Тепер це – 0 [4].

Згідно з дослідженнями української музичної агенції «Soundbuzz», проведеного в 2020 році за підтримки Українського культурного фонду, самі концертні організатори також не завжди діють прозоро. За законодавством, сьогодні юридичні особи, що займаються гастрольною діяльністю, мають працювати виключно за загальною системою оподаткування. Однак це правило нерідко ігнорується: 43,8 % опитаних промоутерів оформлюють діяльність як фізичні особи-підприємці, проте деякі з них використовують «неконцертний» КВЕД (вид діяльності), обираючи спрощену систему оподаткування та штучно знижуючи податкову ставку. Через небажання оформлюватися легально або відсутність коректних КВЕДів багато представників концертної індустрії влітку 2020 року не змогли податися на антикризові гранти Українського культурного фонду й отримати державну підтримку, яку просили. Однак не варто робити однозначні висновки, начебто організатори просто женуться за більшим прибутком. Часто сама система оподаткування, якою вона є сьогодні, виглядає абсурдно. Наприклад, влаштовуючи концерт іноземного артиста і виплачуючи гонорар за кордон, український промоутер має сплатити близько

54,5 % податків: 20 % ПДВ, 18 % податку на прибуток підприємств, 15 % податку на доходи нерезидентів та 1,5 % воєнного збору. Через це вартість артиста збільшується в півтора рази, суттєво зростає ціна квитків, а з нею і ризик понести збитки. Тож корінь проблеми варто шукати насамперед у податковій системі.

Висновки. Музична індустрія як частина українського культурного простору залежить від правового регулювання, зокрема податкового. Критична ситуація, яку спричинив карантин на території України, змусила державу прийняти норми, які б допомогли індустрії впоратися з кризою та зробити умови ведення бізнесу в цій сфері конкурентоспроможними щодо сусідніх держав. Так, тимчасові податкові канікули та зниження ставки ПДВ до 7 % є суттєвим зрушенням у діалозі між державою та бізнесом, проте для якісного розвитку внутрішнього культурного продукту та розвитку ринку й української музичної індустрії, зокрема, потрібне вдосконалення чинного законодавства. Серед рекомендацій щодо оздоровлення і покращення роботи ринку є: 1) скасувати ПДВ для гастрольної діяльності в Україні; 2) дозволити фізичним особам-підприємцям, зареєстрованим на спрощеній системі оподаткування, займатись гастрольною діяльністю; 3) актуалізувати КВЕДи з виокремленням музичного ринку; 4) розглянути новий законопроєкт «Про музичну індустрію» та актуалізувати чинний Закон України «Про гастрольну діяльність»; 5) завершити реформування сфери колективного управління авторськими та суміжними правами. А також потрібно налагодити належний контроль діяльності ОКУ й систему моніторингу розподілу роялті [7].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України [Електронний ресурс] / ВРУ // Офіційний вебпортал парламенту України. – 2020. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/530-20#Text

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України [Електронний ресурс] / ВРУ // Офіційний вебпортал парламенту України. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій: Закон України // Офіційний вебпортал парламенту України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-20#Text

4. Верховна Рада України ухвалила закон про державну підтримку культури [Електронний ресурс] // СЛУХ. – 2020. – Режим доступу: https://slukh.media/news/new-law-support-of-culture/

5. Кабачинський І. Рынок уже потерял 500 млн грн: как кризис повлиял на ивент-индустрию страны — рассказывает совладелец Concert.ua [Електронний ресурс] / І. Кабачинський. – 2020. – Режим доступу: https://ain.ua/2020/04/08/dmitrij-chin-concert-ua/

6. МКІП: Верховна Рада України зменшила ставку ПДВ для культури до 7 % [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – 2020. – Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/news/mkip-verhovna-rada-zmenshila-stavku-pdv-dlya-kulturi-do-7

7. Музична агенція Soundbuzz. Дослідження музичного ринку України та його зовнішньоекономічних перспектив. Звіт [Електронний ресурс] // Музична агенція Soundbuzz. – 2020. – Режим доступу: https://soundbuzz.com.ua/uk/musicmarketua-ua

8. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text

REFERENCES

1. Verkhovna Rada Ukrainy. Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy, spriamovanykh na zapobihannia vynyknenniu i poshyrenniu koronavirusnoi khvoroby (COVID-19)» // Ofitsiinyi veb-portal parlamentu Ukrainy. – 2020. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/530-20#Text

2. Verkhovna Rada Ukrainy. Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo pidtrymky platnykiv podatkiv na period zdiisnennia zakhodiv, spriamovanykh na zapobihannia vynyknenniu i poshyrenniu koronavirusnoi khvoroby (COVID-19)» // Ofitsiinyi veb-portal parlamentu Ukrainy. – 2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text

3. Verkhovna Rada Ukrainy. Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo derzhavnoi pidtrymky kultury, turyzmu ta kreatyvnykh industrii» // Ofitsiinyi veb-portal parlamentu Ukrainy. – 2020. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-20#Text

4. Verkhovna Rada ukhvalyla zakon pro derzhavnu pidtrymku kultury // SLUKh. – 2020. – URL: https://slukh.media/news/new-law-support-of-culture/

5. Kabachynskyi I. Rynok uzhe poterial 500 mln hrn: kak kryzys povlyial na yvent-yndustryiu strany – rasskazyvaet sovladelets Concert.ua / I. Kabachynskyi. – 2020. – URL: https://ain.ua/2020/04/08/dmitrij-chin-concert-ua/

6. MKIP: Verkhovna Rada zmenshyla stavku PDV dlia kultury do 7 % // Uriadovyi portal. – 2020. – URL: https://www.kmu.gov.ua/news/mkip-verhovna-rada-zmenshila-stavku-pdv-dlya-kulturi-do-7

7. Muzychna ahentsiia Soundbuzz. Doslidzhennia muzychnoho rynku Ukrainy ta yoho zovnishnoekonomichnykh perspektyv // Zvit. – 2020. – URL: https://soundbuzz.com.ua/uk/musicmarketua-ua

8. Pro zapobihannia poshyrenniu na terytorii Ukrainy hostroi respiratornoi khvoroby COVID-19, sprychynenoi koronavirusom SARS-CoV-2: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy // Uriadovyi portal. – 2020. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text

O. S. Loziuk. Legal regulation of tax benefits for the music industry during the quarantine period

National legal legislation is often inappropriate or outdated, and it is the tax law that creates a burden rather than an additional incentive for the development of a national cultural product.

The purpose of the article is to study the state of legal regulation of tax benefits provided to the music industry during the quarantine period

The changes to the Tax Code of Ukraine adopted in 2020, the analysis of the concert industry market in Ukraine and the world, and current domestic research and the position of industry representatives are analyzed.

The music industry, as part of the Ukrainian cultural space, depends on legal regulation, including tax. The critical situation caused by quarantine in Ukraine has forced the state to adopt regulations that would help the industry cope with the crisis and make the conditions for doing business in this area competitive with neighboring countries. Thus, temporary tax holidays and reduction of the VAT rate to 7 % are a significant shift in the dialogue between the state and business, but for the quality development of domestic cultural product and market development and the Ukrainian music industry in particular need to improve existing legislation.

Among the recommendations for improving and improving the market are: 1) abolish VAT for touring in Ukraine; 2) allow natural persons-entrepreneurs registered under the simplified taxation system to engage in touring activities; 3) update the NACE with the separation of the music market; 4) consider a new bill «On the music industry» and update the current Law of Ukraine «On touring»; 5) complete the reform of the field of collective management of copyright and related rights. Establish proper control over the activities of the OCU and a system for monitoring the distribution of royalties.

Keywords: *music industry, concerts, taxation, tax benefits, quarantine, VAT.*

Стаття надійшла до редколегії 19 жовтня 2021 року

УДК 336.225.678
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.114-121

Т. О. Мацелик,
д-р юрид. наук, професор,
професор кафедри публічного права,
Державний податковий університет
e-mail: 2012boom@ukr.net
ORCID ID 0000-0003-0354-4663

ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ СТАТУСИ АДВОКАТА ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД АДВОКАТСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття присвячена різновидам податково-правових статусів та оптимізації оподаткування доходів від адвокатської діяльності. Акцентовано увагу, що правосуб'єктність фізичних осіб-платників податків суттєво відрізняється від того, якою діяльністю вони займаються. Участь фізичної особи у діяльності певного виду зумовлює необхідність реєстрації як фізичної особи-підприємця або набуття статусу самозайнятої особи. Встановлено, що адвокати є спеціальними суб'єктами податкових правовідносин, оскільки сплата ними податків пов'язана з їх професійною діяльністю. Констатовано, що аналіз Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» дає можливість виокремити три форми здійснення адвокатської діяльності: найманого працівника (коли особа, маючи посвідчення адвоката, працює як штатний працівник в юридичній особі); індивідуальну (у разі здійснення незалежної професійної діяльності або ж реєстрації як ФОП) та у формі юридичної особи – адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання. Визначено, що оподатковуваний дохід від адвокатської діяльності залежить від розміру гонорару, який отримує адвокат. У національному законодавстві розмір гонорару не обмежується законодавством, на відміну від законодавства Німеччини, де мінімальна сума гонорару встановлюється законодавством та забороняються домовленості з клієнтом про гонорари (включаючи збори, витрати) нижчі, ніж встановлені законом про винагороду адвокатів. Запропоновано на підставі позитивного досвіду встановити мінімальний розмір гонорару в національне законодавство, зазначена сума забезпечить встановлення та розрахунок мінімального податкового зобов'язання адвокатів – самозайнятих осіб.

Охарактеризовано сучасний стан правового регулювання оподаткування доходів адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність. Зазначено, що похідні статуси адвокат може набувати, приймаючи на роботу найманих працівників або представляючи інтереси інших платників податків. Встановлено, що оптимальне оподаткування доходів від адвокатської діяльності є перебування на спрощеній системі оподаткування (3 група) у статусі фізичної особи-підприємця з відповідною позначкою про незалежну професійну діяльність.

Ключові слова: *адвокатська діяльність, самозайнята особа, незалежна професійна діяльність, адвокат, правовий статус, податкові правовідносини, податковий обов'язок, фізична особа-підприємець, суб'єкт податкового права, гонорар, оподатковуваний дохід.*

© Мацелик Т. О., 2021

Мета статті. Охарактеризувати сучасний стан правового регулювання оподаткування доходів адвокатів, які здійснюють адвокатську діяльність. Здійснити аналіз податково-правових статусів адвоката з метою оптимізації оподаткування доходів від адвокатської діяльності.

Постановка проблеми. Правосуб'єктність фізичних осіб-платників податків суттєво відрізняється від того, якою діяльністю вони займаються. Участь фізичної особи у діяльності певного виду зумовлює необхідність реєстрації як фізичної особи-підприємця, або набуття статусу самозайнятої особи. Правовий статус таких суб'єктів суттєво відрізняється від правового статусу звичайної фізичної особи-платника податку. Відмінність виявляється в процесі реалізації всіх складових податкового обов'язку, що впливає на його виконання в цілому та відображається на економічній мотивації останніх, адже в такому випадку фінансовий результат діяльності переважно залежить від неї самої. Одним з різновидів такої діяльності є адвокатська діяльність. Питання щодо поняття, різновидів правових статусів та особливостей оподаткування доходів від адвокатської діяльності давно привертають увагу вчених-юристів та практиків-адвокатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти правового статусу адвокатів та оподаткування їх діяльності у своїх працях досліджували вітчизняні дослідники, а саме: М. Р. Аракелян, Н. М. Бакаянова, Т. В. Варфоломеєва, Т. Б. Вільчик, М. В. Завальний, С. С. Калинюк, П. В. Кучеревський, Н. А. Маринів, Ю. В. Оніщик, А. Б. Романюк, О. Д. Святоцький, І. Я. Семенюк, Л. В. Тацій, Є. Ф. Шкребець, О. Г. Яновська та ін. Проте суттєві трансформаційні зміни, що відбулися у сфері податкового законодавства, актуалізують питання диференціації податково-правових статусів адвоката та оптимізації оподаткування доходів від адвокатської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Адвокатів як суб'єктів податкових правовідносин варто віднести до зобов'язаних суб'єктів, у правовому статусі яких переважає обов'язок щодо сплати податку. Такими суб'єктами в теорії податкового права вчені визначають платників податків і зборів, податкових агентів, представників платника податків і зборів. Платника податків як носія приватного інтересу визначають однією з центральних системоутворюючих категорій у податковому праві. Щодо податкового агента та представника платника податків, зазначені статуси є похідними від статусу платника податків та в окремих випадках притаманні для адвокатів. Однак зазначені похідні статуси передбачають виконання певних функціональних обов'язків та, по суті, не впливають на оподаткування. Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність, може виступати як податковий агент у разі виплат на користь фізичних осіб за трудовими договорами або договорами цивільно-правового характеру, а також для нерезидентів. Обсяг прав та обов'язків таких суб'єктів відрізняється, однак водночас цим підкреслюється загальна спрямованість відносин у сфері оподаткування – повне та своєчасне надходження грошових коштів від платника податків до публічних грошових фондів.

Зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин платник податків адвокат наділяється нормами податкового права спеціальним статусом. Як зазначає А. Г. Васильєва, класифікація суб'єктів на загальних і спеціальних дає відповідь на питання: характеризується платник податків як суб'єкт податкових правовідносин якимись особливими, притаманними виключно йому рисами правового статусу або для участі в податкових правовідносинах йому не потрібна деталізація ніяких моментів або аспектів правосуб'єктності і він бере участь у них на загальних підставах.

Як загальні зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин, необхідно розглядати осіб, у яких податковий обов'язок виникає за наявності об'єкта оподаткування без будь-яких додаткових умов або особливостей, що характеризують діяльність платника податків або його специфічні риси. До загальних зобов'язаних суб'єктів можна, наприклад, віднести фізичну особу у разі сплати податку на доходи, якщо податковий обов'язок виникає без додаткових умов або особливих характеристик фізичної особи. За наявності доходу як об'єкта оподаткування будь-яка фізична особа (громадяни України, іноземці, особи без громадянства) є платником цього податку. Це принципове положення. Воно може деталізуватися – виступає ця фізична особа платником на підставах резидентства або як податковий нерезидент; виступає ця особа платником за специфічними видами доходів (авторські гонорари, спадщина, доходи від підприємницької діяльності). При цьому якраз і виходимо на проблему спеціального зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин. Спеціальний зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин характеризується рисами, які притаманні виключно йому, і залежно від цього уточнюється, чи деталізується податковий обов'язок цього виду платників. Більшість платників податків належить саме до цього типу суб'єктів [1, с. 34–35].

Аналіз Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» дає можливість виокремити три форми здійснення адвокатської діяльності: найманого працівника (коли особа, маючи посвідчення адвоката, працює як штатний працівник в юридичній особі); індивідуальну (у разі здійснення незалежної професійної діяльності або ж реєстрації як ФОП) та у формі юридичної особи – адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання [2]. Індивідуальна форма адвокатської діяльності забезпечує адвокату статус платника податків – «самозайнятої особи, яка є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності» [3], та зумовлює виникнення відповідних прав, обов'язків та відповідальності у сфері оподаткування.

Незалежна професійна діяльність податковим законодавством визначається як участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більш ніж чотирьох фізичних осіб [3].

Адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою та самостійно організовує власну адвокатську діяльність, самостійно забезпечує себе працею, не працює за наймом, а сам може бути роботодавцем, а також самостійно розпоряджається вигодами від цієї діяльності та несе усі ризики, пов'язані з нею [4, с. 135].

За результатами аналізу багаточисельної судової практики законодавець відкоригував норми, що створювали певний дисонанс, та встановив, що у випадку коли фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Разом з тим залишається відмінною система набуття статусу ФОП та статусу самозайнятої особи, що відрізняється процедурою реєстрації:

– ФОП – в Державному реєстрі фізичних осіб-підприємців, юридичних осіб та громадських формувань (Мінюст) та взяттям на облік в органах ДПС України;

– самозайняті особи стають на облік лише в органах ДПС України шляхом здійснення відповідних записів у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків.

Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

Крім того, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Облік доходів і витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, зокрема через електронний кабінет.

Оподаткування доходів від адвокатської діяльності, відповідно, залежить від форми її здійснення. Норми податкового законодавства України передбачають дві системи оподаткування: загальну та спрощену (3-тя група єдиного податку). Одночасно оподатковуваний дохід залежить від отриманого гонорару. Чинний Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» у ч. 1 ст. 30 визначає гонорар як форму винагороди адвоката за здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту. Сформульоване у цій нормі Закону поняття, як правильно зазначає О. О. Джабурія, є неправильним в аспекті визначення суб'єкта цієї винагороди. З огляду на положення про організаційні форми адвокатської діяльності гонорар повинен розглядатися як винагорода виконавця за договором про надання правової допомоги, а таким виконавцем (стороною договору) є не адвокат, а організаційна форма адвокатської діяльності, якими є адвокат, що здійснює індивідуальну адвокатську діяльність, адвокатське бюро чи адвокатське об'єднання. У зв'язку з цим і суб'єктами отримання гонорару повинні бути визначені не лише адвокат (як нині має місце), а загалом організаційні форми адвокатської діяльності. Принаймні такий підхід щодо суб'єктів отримання гонорару сформульовано вже у ст. 29 Закону. Отже, фактично існує суперечність між положеннями стст. 29 та 30 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», яка має бути усунута [4, с. 147–148].

Положення про гонорар містить і ст. 28 ПАЕ. Зокрема, вона передбачає, що гонорар є формою винагороди адвоката за здійснення захисту, представництва та надання інших видів професійної правничої (правової) допомоги клієнту. Розмір гонорару визначається за погодженням адвоката з клієнтом. Адвокат має право у розумних межах визначати розмір гонорару з огляду на власні міркування. У разі встановлення розміру гонорару можуть враховуватися складність справи, кваліфікація, досвід і завантаженість адвоката та інші обставини [5].

У національному законодавстві розмір гонорару не обмежується законодавством, на відміну від законодавства Німеччини, де мінімальна сума гонорару встановлюється законодавством та забороняються домовленості з клієнтом про гонорари (включаючи збори, витрати) нижчі, ніж встановлені законом про винагороду адвокатів, якщо цим законом не передбачено інше. Наприклад, як виняток може йтися про право адвоката надати знижку або взагалі звільнити клієнта від сплати зборів, витрат у зв'язку з його скрутним матеріальним становищем після виконання замовлення. Не допускаються домовленості про гонорар, розмір якого залежить від результату справи, від успішності адвокатської діяльності або з умовою виплати адвокату частини відсудженої суми, якщо інше не передбачено законом про винагороду адвокатів. Адвокату забороняється здійснювати судові, адміністративні витрати або інші витрати замість інших учасників процесу

(частини 1, 2 §49b Федерального положення про адвокатуру) [6]. Детальніше винагорода за професійну діяльність адвокатів урегульована в законі про адвокатську винагороду (Rechtsanwaltsvergütungsgesetz або RVG). За загальним правилом, сума винагороди обчислюється відповідно до вартості предмета професійної діяльності адвоката (вартості позову). Конкретний розмір гонорару визначається згідно з доданим тарифом винагороди (§ 2 RVG). Наприклад, консультативна допомога оцінена в 15 євро, тоді як плата за вивчення перспективи успішності використання апеляційного засобу захисту становить від 30 до 320 євро. Вартість участі у розгляді справи в суді першої інстанції прирівняна до розміру процесуального збору. Натомість за участь адвоката в апеляційному провадженні встановлений тариф 1,3, який округлюється до 1 [7]. Згідно з ч. 1 § 33 RVG, якщо сума винагороди не обчислюється відповідно до вартості процесуального збору або якщо такої вартості не існує, то суд відповідної інстанції за поданням заявника видає розпорядження зі своєю незалежною оцінкою вартості предмета професійної діяльності адвоката [7].

У позасудовому порядку може бути погоджена винагорода у меншому розмірі, ніж встановлено законом. При цьому адвокат не може вимагати більшої винагороди, ніж та, що визначена законом (ч. 1 § 3a, ч. 1 § 4, § 4b RVG) [7].

Встановлення мінімального розміру гонорару нам видається позитивним досвідом, який варто запровадити в національне законодавство, зазначена сума забезпечить встановлення та розрахунок мінімального податкового зобов'язання.

Самозайнята особа сплачує податок на доходи фізичних осіб 18 %; військовий збір – 1,5 %; єдиний соціальний внесок – 22 % нараховується на доходи, що підлягають оподаткуванню та оподатковуються податком на доходи фізичних осіб.

Фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності сплачує єдиний податок від суми всього отриманого доходу – 5 % та єдиний соціальний внесок – 22 % від мінімальної заробітної плати, встановлений на момент сплати.

Адвокат, який працює як найманий працівник, позбавлений статусу самозайнятої особи. Водночас факт перебування адвоката у трудових відносинах з роботодавцем жодним чином не обмежує його професійні права та обов'язки, визначені Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність». Адвокат як найманий працівник може працювати в адвокатському бюро або адвокатському об'єднанні. Варто також зазначити, що адвокат має право суміщати роботу найманого працівника (юриста) в межах певної юридичної особи з адвокатською діяльністю шляхом обрання відповідної організаційної форми адвокатської діяльності [8, с. 321–322].

Якщо адвокат провадить незалежну професійну діяльність індивідуально (не в складі юридичної особи) не з дати видачі відповідного свідоцтва, то для підтвердження періодів, упродовж яких незалежна професійна діяльність не провадилась, подається документ відповідного уповноваженого органу чи витяг з реєстру, яким забезпечується реєстрація незалежної професійної діяльності, із зазначенням дат зупинення та поновлення права на заняття незалежною професійною діяльністю або дат зміни організаційної форми відповідної діяльності» [9].

Оподаткування доходів від адвокатської діяльності передбачає і одночасну сплату єдиного соціального внеску. Аналіз чинного законодавства дає можливість виокремити особливості сплати ЄСВ особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, пов'язану з пенсійним віком таких осіб, заборгованістю за внесками, а також сплатою внесків у період, коли доходи особами не отримуються.

Так, законодавець усунув колізійність норм та передбачив право сплатити ЄСВ за періоди, коли він не отримував дохід від незалежної професійної діяльності: для формування страхового стажу; перебуваючи у статусі адвокат-ФОП, не сплачує подвійний ЄСВ; звільняються від сплати ЄСВ адвокати – самозайняті особи, які отримують пенсію за віком або вислугою років.

Висновки. Підсумовуючи, варто зазначити, що адвокат як зобов'язаний суб'єкт-платник податків має спеціальний статус, який визначається організаційною формою адвокатської діяльності; похідні статуси адвокат може набувати, приймаючи на роботу найманих працівників або представляючи інтереси інших платників податків; оподаткування доходів від адвокатської діяльності, відповідно, залежить від форми її здійснення; оподатковуваний дохід залежить від отриманого гонорару; видається позитивним встановлення мінімального розміру гонорару, який варто запровадити в національне законодавство, зазначена сума забезпечить встановлення та розрахунок мінімального податкового зобов'язання; оптимальне оподаткування доходів від адвокатської діяльність є перебуванням на спрощеній системі оподаткування (3 група) у статусі фізичної особи-підприємця з відповідною позначкою про незалежну професійну діяльність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07 / А. Г. Васильєва. – Харків, 2016. – 192 с.

2. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5 липня 2012 р. № 5076-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text (дата звернення: 01.11.2021).

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 28.10.2021).

4. Джабурія О.О. Організаційні форми адвокатської діяльності: дис. … докт. філос. права: 081 право / О. О. Джабурія. – Одеса, 2020. – 223 с.

5. Правила адвокатської етики від 9 червня 2017 р. / З'їзд адвокатів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001891-17#Text (дата звернення: 01.11.2021).

6. Федеральне Положення про адвокатуру Федеративної Республіки Німеччина (BRAO) (переклад Національної асоціації адвокатів України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://unba.org.ua/assets/uploads/legislations/pologennya/bundesrechtsanwaltsordnung-ukr.pdf/ (дата звернення: 01.11.2021).

7. Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.gesetze-iminternet.de/rvg/ (last accessed: 01.11.2021).

8. Садовська І. О. Правові особливості оподаткування доходів адвокатів як найманих працівників / І. О. Садовська // Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування): збірник статей, доповідей та тез учасників Міжнар. наук.-практ. конф., м. Ірпінь, 4–5 жовтня 2019 р. / редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. – Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. – С. 319–323.

9. Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України від 24 червня 2020 р. № 323 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-20#Text (дата звернення: 01.11.2021).

REFERENCES

1. Vasylieva A. H. Pravova pryroda oboviazkiv platnyka podatkiv: dys. … kand. yuryd. nauk: 12.00.07 / A. H. Vasylieva. – Kharkiv, 2016. – 192 s.

2. Pro advokaturu ta advokatsku diialnist: Zakonu Ukrainy vid 5 lypnia 2012 r. № 5076-VI / Verkhovna Rada Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text (data zvernennia: 01.11.2021).

3. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (data zvernennia 28.10.2021).

4. Dzhaburiia O. O. Orhanizatsiini formy advokatskoi diialnosti: dys. … dokt. filos. prava: 081 pravo / O. O. Dzhaburiia. – Odesa, 2020. – 223 s.

5. Pravyla advokatskoi etyky vid 9 chervnia 2017 r. / Zizd advokativ Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0001891-17#Text (data zvernennia: 01.11.2021).

6. Federalne Polozhennia pro advokaturu Federatyvnoi Respubliky Nimechchyna (BRAO) (pereklad Natsionalnoi asotsiatsii advokativ Ukrainy). – URL: https://unba.org.ua/assets/uploads/legislations/pologennya/bundesrechtsanwaltsordnu ng-ukr.pdf/ (data zvernennia: 01.11.2021).

7. Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG). – URL: https://www.gesetze-iminternet.de/rvg/ (last accessed: 01.11.2021).

8. Sadovska I. O. Pravovi osoblyvosti opodatkuvannia dokhodiv advokativ yak naimanykh pratsivnykiv / I. O. Sadovska // Voronovski chytannia (Sudovyy pretsedent – dzherelo prava abo pryklad pravozastosuvannia): zbirnyk stateĭ, dopovideĭta tez uchasnykiv Mizhnar. nauk.-prakt. konf, m. Irpin, 4–5 zhovtnia 2019 r. / redkol.: M. Kucheriavenko, O. Holovashevych. – Kharkiv: Asotsiatsiia finansovoho prava Ukraïny, 2019. – S. 319–323.

9. Pro zatverdzhennia Zmin do Poriadku obliku platnykiv podatkiv i zboriv: Nakaz vid 24 chervnia 2020 r. № 323 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-20#Text (data zvernennia: 01.11.2021).

T. A. Matselyk. Tax and legal status of a lawyer and optimization of taxation of income from advocacy

The article is devoted to the types of tax and legal statuses and optimization of taxation of income from advocacy. Emphasis is placed on the fact that the legal personality of individual taxpayers differs significantly from the activities in which they are engaged. The participation of an individual in a certain type of activity presupposes the need to register as a natural person-entrepreneur, or to acquire the status of a self-employed person. It has been established that lawyers are special subjects of tax relations, as their payment of taxes is related to their professional activities.

It is stated that the analysis of the Law of Ukraine "On Advocacy and Advocacy" makes it possible to distinguish three forms of advocacy: an employee (when a person with a lawyer's certificate works as a staff member in a legal entity); individual (in the exercise of independent professional activity or registration as a sole proprietor) and in the form of a legal entity – a law firm or a law firm.

It is determined that the taxable income from advocacy depends on the amount of fees received by the lawyer.

In national law, the amount of the fee is not limited by law, unlike in Germany, where the minimum amount of the fee is set by law and agreements with the client on fees (including fees, costs) lower than those set by the Law on Remuneration of Lawyers are prohibited.

It is proposed, based on positive experience, to establish a minimum fee in national law, this amount will ensure the establishment and calculation of the minimum tax liability of lawyers – self-employed persons.

The current state of legal regulation of income taxation of lawyers practicing law is described. It is noted that a lawyer can acquire derivative statuses by hiring employees or representing the interests of other taxpayers.

It is established that the optimal taxation of income from advocacy is to be on the simplified taxation system (group 3) in the status of a natural person – entrepreneur with the appropriate mark of independent professional activity.

Keywords: *advocacy, self-employed person, independent professional activity, lawyer, legal status, tax legal relations, tax liability, natural person entrepreneur, subject of tax law, fee, taxable income.*

Стаття надійшла до редколегії 10 листопада 2021 року

УДК 347.7
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.122-131

Н. Б. Новицька,
д-р юрид. наук, с.н.с., професор кафедри публічного права, Університет ДФС України
e-mail: natalka_bn_@ukr.net
ORCID ID 0000-0003-4753-7625;
В. М. Петрик,
канд. наук з держ. управл., доцент, доцент спеціальної кафедри № 4 Інституту спеціального зв'язку та захисту інформації
e-mail: iszzi_open@ukr.net
ORCID ID 0000-0003-2662-0876;
В. М. Кудико,
старший викладач спеціальної кафедри № 2 Інституту спеціального зв'язку та захисту інформації, НТУ України «Київський політехнічний інститут ім. Ігоря Сікорського»
e-mail: gamlet2007@ukr.net
ORCID ID 0000-0001-8573-588X

РЕФОРМУВАННЯ ОСВІТНЬОГО ПРОЦЕСУ ШЛЯХОМ УДОСКОНАЛЕННЯ ВИКЛАДАННЯ НАВЧАЛЬНИХ ДИСЦИПЛІН, ПОВ'ЯЗАНИХ З ІНФОРМАЦІЙНОЮ БЕЗПЕКОЮ ДЕРЖАВИ

У статті розглянуто питання реформування освітнього процесу шляхом удосконалення викладання навчальних дисциплін, пов'язаних з інформаційною безпекою держави. Зазначається, що сьогодні в Україні припинено підготовку фахівців з управління інформаційною безпекою, а також майже відсутня система навчання для формування у населення знань, умінь і навичок захисту від прихованих та шкідливих інформаційно-психологічних впливів, що є серйозним недоліком системи освіти в умовах тотальної інформаційної війни. Зазначено, що вдосконалення методів та засобів державного управління під час демократизації та інформатизації суспільства, інтеграції нашої країни до міжнародної спільноти потребує пильної, комплексної уваги як з боку практиків та науковців, так і з боку освітянської спільноти.

Обґрунтовано пропозиції щодо реформування освітнього процесу у закладах вищої освіти для підготовки фахівців з інформаційної безпеки держави та створення курсів

© Новицька Н. Б., Петрик В. М., Кудико В. М., 2021

підготовки перепідготовки і підвищення кваліфікації фахівців із захисту інформаційного простору України. Також запропоновано напрями реформування освітнього процесу вищих та середніх навчальних закладах для захисту молоді від шкідливих інформаційно-психологічних впливів. Проаналізовано особливості викладання начальних дисциплін, пов'язаних з інформаційною безпекою держави, з метою надання пропозицій їх змістовного вдосконалення. Провівши аналіз стану підготовки фахівців з інформаційної безпеки, пропонується для підготовки фахівців з інформаційної безпеки держави впроваджувати в освітній процес відповідних ЗВО навчальні дисципліни «Інформаційна безпека держави», «Менеджмент інформаційної безпеки», «Забезпечення інформаційної безпека держави». Розкрито роль та місце правової складової навчальних дисциплін.

Ключові слова: *інформаційна безпека держави, управління інформаційною безпекою, підготовка фахівців, заклади вищої освіти (ЗВО), освітній процес, навчальні дисципліни, шкідливі інформаційно-психологічних впливи, захист інформаційного простору, навчальна література.*

Мета статті. На основі аналізу стану підготовки фахівців з інформаційної безпеки запропонувати шляхи реформування освітнього процесу через удосконалення викладання навчальних дисциплін, пов'язаних з інформаційною безпекою держави.

Постановка проблеми. Розвиток глобальних інформаційних процесів визначив інформацію основним базовим параметром глобальної інформаційної цивілізації. Видавнича справа, преса, радіо, телебачення, комп'ютерні технології, інші засоби електронного зв'язку стали провідними факторами економіки, виробничої, наукової, освітянської, політичної та інших сфер суспільної діяльності.

В умовах постійної конкуренції за володіння інформацією виникає потреба у розробці та запровадженні чіткої, злагодженої системи її захисту. На сьогодні в Україні ще й досі залишаються відкритими питання як щодо проблем на шляху до розвитку інформаційного суспільства, так і щодо правового забезпечення способів та механізмів захисту інформації. Значна кількість робіт присвячена піднятій нами проблемі, зокрема й на монографічному рівні. У статті 17 Конституції України до найважливіших функцій держави віднесено захист суверенітету і територіальної цілісності України, забезпечення її економічної та інформаційної безпеки. Разом з тим далі у цій статті забезпечення державної безпеки покладено на відповідні військові формування та правоохоронні органи держави, організація і порядок діяльності яких визначаються законом. Отже, законодавець відніс інформаційну безпеку до складових національної безпеки.

На сьогодні маємо достатньо істотні зрушення щодо забезпечення інформаційної безпеки в українському суспільстві. Але й досі маємо ряд проблем, робота над якими начебто і ведеться, а зрушень – майже ніяких. Однією з таких проблем є проблема підготовки фахівців з інформаційної безпеки, але не у сфері технічного забезпечення, а саме в соціальній сфері. І відсутність нормативно-правових актів на кшталт державних стандартів у сфері вищої освіти тільки загострює зазначену проблему.

Аналіз останніх досліджень. Питанням правового забезпечення інформаційної безпеки приділяли увагу зарубіжні та вітчизняні вчені, зокрема І. В. Арістова, К. І. Бєляков, В. М. Брижко, Р. А. Калюжний, Б. І. Кормич, А. І. Марущак, В. С. Цимбалюк, М. Я. Швець та інші. Проблеми забезпечення інформаційної безпеки держави шляхом реформування навчального процесу у сфері інформаційної безпеки розглядались

В. Д. Бровком, С. О. Воскобойніковим, В. І. Кащуком, С. М. Конюшком, С. О. Кузніченком, С. М. Мамченком, О. О. Пучковим, А. В. Тарасюком, В. М. Петриком [1–12] та ін., але фрагментарно. На сьогодні системних досліджень з цієї проблематики не існує.

Нині в Україні припинено підготовку фахівців з управління інформаційною безпекою, а також майже відсутня система навчання для формування у населення знань, умінь і навичок захисту від прихованих та шкідливих інформаційно-психологічних впливів. Викликають певне занепокоєння окремі положення Постанови Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 року № 266 «Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти», де передбачається руйнування системи підготовки фахівців з управління інформаційною безпекою. Ліквідовано галузь знань 1701 «Інформаційна безпека» взагалі і зокрема напряму підготовки 6.170103 «Управління інформаційною безпекою». Введено нову галузь знань 12 «Інформаційні технології», до неї входять такі спеціальності: «Інженерія програмного забезпечення», «Комп'ютерні науки та інформаційні технології», «Комп'ютерна інженерія», «Системний аналіз», «Кібербезпека».

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні у зв'язку з відсутністю взаємопов'язаних, чітко розроблених заходів та теоретичних розробок щодо забезпечення інформаційної безпеки держави маємо ряд перешкод на шляху повноцінної реалізації державою свого обов'язку щодо забезпечення інформаційної безпеки, яка зі свого боку є невід'ємною частиною національної безпеки в цілому. Лише реалізація науково обґрунтованої державної інформаційної політики може створити ефективну систему протидії правопорушенням у цій сфері. Удосконалення методів і засобів державного управління під час демократизації та інформатизації суспільства, інтеграції нашої країни до міжнародної спільноти потребує пильної, комплексної уваги як з боку практиків та науковців, так і з боку освітянської спільноти.

Завдяки комплексності проблеми процес державного управління в галузі протидії правопорушенням в інформаційній сфері можна умовно поділити за напрямами проблем на організаційні, правові і тільки потім технологічні.

Дослідження сучасного стану процесу протидії інформаційним правопорушенням – забезпечення інформаційної безпеки як складової національної безпеки, в Україні виявляються певні недоліки процесу підготовки фахівців у цій сфері. На нашу думку, постала нагальна потреба в реформуванні освітнього процесу в частині викладання навчальних дисциплін, пов'язаних з інформаційною безпекою держави. Насамперед потребує внесення змін Постанова Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 року № 266 «Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти» з метою збереження підготовки фахівців з управління інформаційною безпекою, зокрема для захисту інформаційного простору України від зовнішньої агресії з боку Російської Федерації.

Розглядаючи проблему національної безпеки із системних позицій, О. А. Баранов стверджує, що інформаційна безпека посідає в ній особливе місце, тому що система зовнішніх і внутрішніх загроз інформаційній безпеці має комплексний характер для всіх сфер діяльності людини суспільства й держави [20]. Тому, на нашу думку, доцільно ввести нову галузь знань «Інформаційна безпека держави», до якої повинні увійти такі спеціальності, як: «Управління інформаційною безпекою», «Захист інформаційного простору України», «Інформаційно-психологічна безпека людини, суспільства і

держави». Спеціальність «Управління інформаційною безпекою» передбачає опанування таких знань: базові поняття щодо інформаційної безпеки держави, суспільства й особи; види та сучасні технології інформаційних впливів; форми і види інформаційного протиборства; особливості впливу на інформаційний простір України засобів масової інформації та неурядових організацій; інформаційні аспекти економічного протиборства і тероризму; кримінологічна характеристика комп'ютерної злочинності; склад злочинів у сфері використання електронно-обчислювальних машин, систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку; історія та особливості сучасного стану інформаційно-психологічного протиборства; концептуальні засади забезпечення інформаційної безпеки держави; нормативно-правове регулювання забезпечення інформаційної безпеки України; державна система забезпечення інформаційної безпеки України та функції суб'єктів, які її утворюють; іноземний та вітчизняний досвід щодо підготовки фахівців з інформаційної безпеки держави.

Спеціальність «Захист інформаційного простору України» передбачає набуття таких знань: етапи, ознаки, суб'єкти та методи проведення спеціальних інформаційних операцій; завдання, об'єкти посягань, форми проведення інформаційної війни; історія та особливості сучасного стану інформаційно-психологічного протиборства; особливості впливу на інформаційний простір України засобів масової інформації та неурядових організацій; духовно-релігійна складова національної безпеки України; особливості захисту інформаційного простору у провідних країнах світу (США, ФРН, Франція, Велика Британія, РФ); нормативно-правове регулювання щодо захисту інформаційного простору нашої держави; функції суб'єктів систем із захисту інформаційного простору України; сучасні піар-технології як механізм впливу на інформаційну сферу нашої держави; імідж, бренд та політична модернізація держави; іміджелогія інститутів сектору безпеки та оборони; комунікативна іміджева компетентність фахівців сектору безпеки та оборони.

Спеціальності «Управління інформаційною безпекою» та «Захист інформаційного простору України» спрямовані на формування практичних умінь та навичок, зокрема: проводити порівняльний аналіз форм, методів, засобів та технологій проведення інформаційних війн, акцій інформаційного впливу та спеціальних інформаційних операцій; розглядати суспільну небезпечність кібербзлочинності, причини й умови виникнення кібербзлочинності, особливості особи злочинця, наслідки вчинення у сфері високих інформаційних технологій, профілактичні заходи з попередження кіберзлочинності; здійснювати системний аналіз кримінальних злочинів у сфері інформаційної безпеки; прогнозувати можливі небезпеки в інформаційному просторі держави; аналізувати сучасний стан нормативного регулювання та державної системи забезпечення інформаційної безпеки нашої держави, а також розробляти пропозиції щодо їх удосконалення; проводити аналітичні дослідження у сфері забезпечення інформаційної безпеки України; організовувати заходи щодо захисту інформаційного простору України від зовнішньої інформаційної агресії; використовувати піар-технології, проводити іміджбілдінг для захисту національної безпеки в інформаційній сфері.

Введення нових спеціальностей буде ефективним тоді, коли відповідні фахівці направлятимуться у Міністерство інформаційної політики України та інші міністерства і відомства, які пов'язані із захистом інформаційного простору. Звичайно ж, держава повинна бути зацікавлена насамперед у підготовці таких висококваліфікованих фахівців та здійснювати фінансування надання таких освітніх послуг. У зв'язку з викладеним

нагальною є необхідність розробки в нашій державі відповідної навчальної літератури (посібники, підручники), методичних розробок (програми навчальних курсів) для підготовки висококваліфікованих фахівців (державних службовців, політологів, правознавців, соціологів, психологів, журналістів, представників силових відомств).

Корисним є досвід Інституту спеціального зв'язку та захисту інформації Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського». Представниками цього Інституту у співавторстві з провідними представниками професорсько-викладацького вкладу ЗВО України видано підручники та навчальні посібники з інформативної безпеки держави [13–21].

Висновки. Провівши аналіз стану підготовки фахівців з інформаційної безпеки, пропонується для підготовки фахівців з інформаційної безпеки держави впроваджувати в освітній процес відповідних ЗВО навчальну дисципліну «Інформаційна безпека держави» (144 ауд. год.).

Цей навчальний курс повинен бути базовим з інформаційно-психологічної безпеки, який доцільно викладати у всіх закладах вищої освіти й обов'язково гуманітарної спрямованості. Після його закінчення (вивчення, опанування) пропонується тим ЗВО, які готують фахівців із забезпечення інформаційної безпеки, читання курсів з теорії комунікації: «Сугестивні технології маніпулятивного впливу», «Іміджелогія у секторі безпеки», «Піар у секторі безпеки» тощо або навчальної дисципліни «Забезпечення інформаційної безпеки держави».

Для підготовки фахівців за напрямом «Управління інформаційної безпеки» повинна викладатися навчальна дисципліна «Забезпечення інформаційної безпеки держави» (72 або 126 аудиторних годин залежно від ЗВО).

Викликає занепокоєння викладання навчальної дисципліни «Менеджмент інформаційної безпеки» (впроваджено в освітній процес переважної більшості ЗВО технічної спрямованості). У переважній більшості ЗВО, які викладають навчальну дисципліну «Менеджмент інформаційної безпеки», повністю відсутні або розглядаються фрагментарно такі теми, що тісно пов'язані з правознавством:

1. Кримінологічний аналіз злочинів у сфері високих інформаційних технологій, а саме розглядати такі питання: суспільна небезпечність кібербзлочинності, причини й умови виникнення кібербзлочинності, особливості особи злочинця, наслідки вчинення у сфері високих інформаційних технологій, профілактичні заходи з попередження кібербзлочинності.

2. Системний аналіз кримінальних злочинів у сфері інформаційної безпеки.

3. Аналіз адміністративних правопорушень .у сфері інформаційної безпеки.

4. Сучасні технології та шляхи захисту від атак за допомогою соціальної інженерії.

Для захисту від шкідливих інформаційно-психологічних впливів можливим і необхідним є введення до навчальних планів підготовки усіх фахівців із вищою освітою обов'язкової (нормативної) навчальної дисципліни «Інформаційно-психологічне протиборство».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бровко В. Д. Актуальні проблеми підготовки спеціалістів інформаційної безпеки до захисту інформації в комп'ютерних системах та мережах / В. Д. Бровко,

С. О. Воскобойніков, А. В. Тарасюк // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. матер. наук.-практ. конф., Київ, 19 березня 2015 року. – К.: Центр навч., наук. та період. видань НА СБ України, 2015. – С. 20–22.

2. Воскобойніков С. О. Формування професійної компетентності сучасного фахівця з кібербезпеки для реалізації компетенцій комп'ютерної криміналістики / С. О. Воскобойніков, В. І. Кащук // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. тез наук. доп. наук.-практ. конф., Київ, 30 березня 2018 р. – К.: Нац. акад. СБУ, 2018. – С. 38–40.

3. Конюшок С. М. Підготовка фахівців у галузі знань «Інформаційна безпека»: досвід Інституту спеціального зв'язку та захисту інформації НТУУ «КПІ» / С. М. Конюшок // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. матер. наук.-практ. конф., Київ, 19 березня 2015 року. – К.: Центр навч., наук. та період. видань НА СБ України, 2015. – С. 52–53.

4. Кузніченко С. О. Щодо окремих аспектів підготовки фахівців у сфері інформаційної безпеки / С. О. Кузніченко // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. матер. наук.-практ. конф., Київ, 19 березня 2015 року). – К.: Центр навч., наук. та період. видань НА СБ України, 2015. – С. 60–65.

5. Мамченко С. М. Проблеми підготовки фахівців із забезпечення інформаційної безпеки на сучасному етапі реформування системи вищої освіти України / С. М. Мамченко // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. матеріалів наук.-практ. конф., Київ, 24 трав. 2017 р. – К.: Нац. акад. СБУ, 2017. – С. 66–69.

6. Пучков О. О. Підготовка фахівців з інформаційної та кібернетичної безпеки держави: досвід ІСЗЗІ КПІ ім. Ігоря Сікорського / О. О. Пучков, С. М. Конюшок // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. матеріалів наук.-практ. конф., Київ, 24 трав. 2017 р. – К.: Нац. акад. СБУ, 2017. – С. 104–106.

7. Бровко В. Д. Актуальні проблеми підготовки спеціалістів інформаційної безпеки до захисту інформації в комп'ютерних системах та мережах / В. Д. Бровко, С. О. Воскобойніков, А. В. Тарасюк // Актуальні проблеми управління інформаційною безпекою держави: зб. матер. наук.-практ. конф., Київ, 19 березня 2015 року. – К.: Центр навч., наук. та період. видань НА СБ України, 2015. – С. 20–22.

8. Петрик В. М. «Інформаційна безпека держави» як новітня навчальна дисципліна: особливості викладання та навчально-методичного забезпечення / В. М. Петрик // Сучасні інформаційні технології в сфері безпеки та оборони. – 2011. – № 1–2 (10–11). – С. 52–55.

9. Петрик В. М. Навчально-методичне забезпечення дисципліни «Інформаційна безпека держави» / В. М. Петрик, В. В. Остроухов // Шляхи і механізми забезпечення інформаційно-психологічної безпеки держави і суспільства: тези доповідей IV Міжвідомчого науково-практичного семінару. Наукове видання. – К.: ВІ КНУ, 2012. – С. 28–29.

10. Петрик В. М. Щодо вдосконалення системи підготовки фахівців для захисту інформаційного простору України / В. М. Петрик // Військова освіта і наука: сьогодення та майбутнє: тези доповідей XI Міжнародної науково-практичної конференції. – К.: ВІКНУ, 2015. – С. 215–217.

11. Петрик В. М. Пропозиції щодо підготовки фахівців з інформаційної безпеки держави та формування критичного мислення населення для захисту від шкідливих інформаційно-психологічних впливів / В. М. Петрик // Підготовка військових фахівців у вищих військових навчальних закладах та військових навчальних підрозділах вищих

навчальних закладів України: стан, проблемні питання та перспективи вдосконалення: матеріали міжвідомчої науково-практичної конференції, 16 грудня 2015 року / за заг. ред. В. М. Телелима. – К.: ЦП «Компринт», 2015. – С. 44–46.

12. Петрик В. Інноваційні напрями реформування навчального процесу та наукової діяльності для захисту молоді від шкідливих інформаційно-психологічних впливів (на прикладі видання та впровадження у навчальний процес відповідної літератури та проведення студентських олімпіад) / В. Петрик, Р. Кополовець // Науковий вісник Карпатського університету імені Августина Волошина: збірник наукових праць / Карпатський університет імені Августина Волошина; редкол.: гол. ред. проф. В. Бедь, відп. ред. проф. М. Токар, чл.: проф. В. Бебик, проф. Офіцинський, проф. Я. Ковальчик (Польща) та ін. – Ужгород, 2020. – Випуск 1. – С. 65–72.

13. Інформаційно-психологічне протиборство: підручник. – Видання друге перекладене, доповнене та перероблене / В. М. Петрик, М. М. Присяжнюк, Я. М. Жарков та ін.; за заг. ред. В. М. Петрика. – К.: Вид-во ІСЗЗІ КПІ імені Ігоря Сікорського, 2018. – 388 с.

14. Інформаційна безпека держави: підручник / В. М. Петрик, М. М. Присяжнюк, Д. С. Мельник та ін. – В 2 т. – Т. 2 / за заг. ред. В. М. Петрика. – К.: Вид-во ІСЗЗІ НТУУ «КПІ», 2016. – 328 с.

15. Інформаційна безпека: підручник / В. В. Остроухов, М. М. Присяжнюк, В. М. Петрик та ін. / під ред. В. В. Остроухова. – К.: Вид-во Літера-К, 2021. – 412 с.

16. Сучасні технології нейролінгвістичного програмування: навчальний посібник / В. М. Петрик, С. О. Гнатюк, О. Є. Черненко та ін.; за заг. ред. С. О. Гнатюка, В. М. Петрика, О. А. Смірнова. – К.: Центр учбової літератури, 2020. – 200 с.

17. Соціальна інженерія (системний аналіз): навч. посіб. / В. М. Петрик, В. І. Курганевич, В. Г. Кононович та ін.; за заг. ред. В. І. Курганевича та В. М. Петрика. – К., 2019. – 200 с.

18. Забезпечення інформаційної безпеки держави: підручник / В. М. Петрик, М. М. Присяжнюк, Д. С. Мельник та ін.; за заг. ред. О. А. Семченка та В. М. Петрика. – К.: ДНУ «Книжкова палата України», 2015. – 672 с.

19. Інформаційна безпека (соціально-правові аспекти): підручник / В. В. Остроухов, В. М. Петрик, М. М. Присяжнюк та ін.; за ред. Є. Д. Скулиша. – К., 2010. – 776 с.

20. Баранов О. А. Інформаційне право України: стан, проблеми, перспективи / О. А. Баранов. – К.: Видавничий дім «СофтПрес», 2005. – 316 с.

REFERENCES

1. Brovko V. D. Aktualni problemy pidhotovky spetsialistiv informatsiinoi bezpeky do zakhystu informatsii v kompiuternykh systemakh ta merezhakh / V. D. Brovko, S. O. Voskoboinikov, A. V. Tarasiuk // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. mater. nauk.-prakt. konf., Kyiv, 19 bereznia 2015 roku. – K.: Tsentr navch., nauk. ta period. vydan NA SB Ukrainy, 2015. – S. 20–22.

2. Voskoboinikov S. O. Formuvannia profesiinoi kompetentnosti suchasnoho fakhivtsia z kiberbezpeky dlia realizatsii kompetentsii kompiuternoi kryminalistyky / S. O. Voskoboinikov, V. I. Kashchuk // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. tez nauk. dop. nauk.-prakt. konf., Kyiv, 30 bereznia 2018 r. – K.: Nats. akad. SBU, 2018. – S. 38–40.

3. Koniushok S. M. Pidhotovka fakhivtsiv u haluzi znan „Informatsiina bezpeka": dosvid Instytutu spetsialnoho zviazku ta zakhystu informatsii NTUU „KPI" / S. M. Koniushok // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. mater. nauk.-prakt. konf., Kyiv, 19 bereznia 2015 roku. – K.: Tsentr navch., nauk. ta period. vydan NA SB Ukrainy, 2015. – S. 52–53.

4. Kuznichenko S. O. Shchodo okremykh aspektiv pidhotovky fakhivtsiv u sferi informatsiinoi bezpeky / S. O. Kuznichenko // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. mater. nauk.-prakt. konf., Kyiv, 19 bereznia 2015 roku. – K.: Tsentr navch., nauk. ta period. vydan NA SB Ukrainy, 2015. – S. 60–65.

5. Mamchenko S. M. Problemy pidhotovky fakhivtsiv iz zabezpechennia informatsiinoi bezpeky na suchasnomu etapi reformuvannia systemy vyshchoi osvity Ukrainy / S. M. Mamchenko // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. materialiv nauk.-prakt. konf., Kyiv, 24 trav. 2017 r. – K.: Nats. akad. SBU, 2017. – S. 66–69.

6. Puchkov O. O. Pidhotovka fakhivtsiv z informatsiinoi ta kibernetychnoi bezpeky derzhavy: dosvid ISZZI KPI im. Ihoria Sikorskoho / O. O. Puchkov, S. M. Koniushok // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. materialiv nauk.-prakt. konf., Kyiv, 24 trav. 2017 r. – K.: Nats. akad. SBU, 2017. – S. 104–106.

7. Brovko V. D. Aktualni problemy pidhotovky spetsialistiv informatsiinoi bezpeky do zakhystu informatsii v kompiuternykh systemakh ta merezhakh / V. D. Brovko, S. O. Voskoboinikov, A. V. Tarasiuk // Aktualni problemy upravlinnia informatsiinoiu bezpekoiu derzhavy: zb. mater. nauk.-prakt. konf., Kyiv, 19 bereznia 2015 roku. – K.: Tsentr navch., nauk. ta period. vydan NA SB Ukrainy, 2015. – S. 20–22.

8. Petryk V. M. «Informatsiina bezpeka derzhavy» yak novitnia navchalna dystsyplina: osoblyvosti vykladannia ta navchalno-metodychnoho zabezpechennia / V. M. Petryk // Suchasni informatsiini tekhnolohii v sferi bezpeky ta oborony. – 2011. – № 1–2 (10–11). – S. 52–55.

9. Petryk V. M. Navchalno-metodychne zabezpechennia dystsypliny „Informatsiina bezpeka derzhavy" / V. M. Petryk, V. V. Ostroukhov // Shliakhy i mekhanizmy zabezpechennia informatsiino-psykholohichnoi bezpeky derzhavy i suspilstva: tezy dopovidei IV Mizhvidomchoho naukovo-praktychnoho seminaru. Naukove vydannia. – K.: VI KNU, 2012. – S. 28–29.

10. Petryk V. M. Shchodo vdoskonalennia systemy pidhotovky fakhivtsiv dlia zakhystu informatsiinoho prostoru Ukrainy / V. M. Petryk // Viiskova osvita i nauka: sohodennia ta maibutnie: tezy dopovidei KhI Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. – K.: VIKNU, 2015. – S. 215–217.

11. Petryk V. M. Propozytsii shchodo pidhotovky fakhivtsiv z informatsiinoi bezpeky derzhavy ta formuvannia krytychnoho myslennia naselennia dlia zakhystu vid shkidlyvykh informatsiino-psykholohichnykh vplyviv / V. M. Petryk // Pidhotovka viiskovykh fakhivtsiv u vyshchykh viiskovykh navchalnykh zakladakh ta viiskovykh navchalnykh pidrozdilakh vyshchykh navchalnykh zakladiv Ukrainy: stan, problemni pytannia ta perspektyvy vdoskonalennia: materialy Mizhvidomchoi naukovo-praktychnoi konferentsii 16 hrudnia 2015 roku / za zah. red. V. M. Telelyma. – K.: TsP "Komprynt", 2015. – S. 44–46.

12. Petryk V. Innovatsiini napriamy reformuvannia navchalnoho protsesu ta naukovoi diialnosti dlia zakhystu molodi vid shkidlyvykh informatsiino-psykholohichnykh vplyviv (na prykladi vydannia ta vprovadzhennia u navchalnyi protses vidpovidnoi literatury ta provedennia studentskykh olimpiad) / V. Petryk, R. Kopolovets // Naukovyi visnyk Karpatskoho universytetu

imeni Avhustyna Voloshyna: zbirnyk naukovykh prats / Karpatskyi universytet imeni Avhustyna Voloshyna; Redkol.: hol. red. prof. V. Bed, vidp. red. prof. M. Tokar, chl.: prof. V. Bebyk, prof. Ofitsynskyi, prof. Ya. Kovalchyk (Polshcha) ta in. Uzhhorod, 2020. – Vypusk 1. – S. 65–72.

13. Informatsiino-psykholohichne protyborstvo: pidruchnyk. Vydannia druhe perekladene, dopovnene ta pereroblene / V. M. Petryk, M. M. Prysiazhniuk, Ya. M. Zharkov ta in.; za zah. red. V. M. Petryka. – K.: Vyd-vo ISZZI KPI imeni Ihoria Sikorskoho, 2018. – 388 s.

14. Informatsiina bezpeka derzhavy: pidruchnyk / V. M. Petryk, M. M. Prysiazhniuk, D. S. Melnyk ta in. – V 2 t. – T. 2 / za zah. red. V. M. Petryka. – K.: Vyd-vo ISZZI NTUU «KPI», 2016. – 328 s.

15. Informatsiina bezpeka. pidruchnyk / V. V. Ostroukhov, M. M. Prysiazhniuk, V. M. Petryk ta in. / pid red. V. V. Ostroukhova. – K.: Vyd-vo Litera-K, 2021. – 412 s.

16. Suchasni tekhnolohii neirolinhvistychnoho prohramuvannia: navchalnyi posibnyk / V. M. Petryk, S. O. Hnatiuk, O. Ie. Chernenko ta in.; za zah. red. S. O. Hnatiuka, V. M. Petryka, O. A. Smirnova. – K.: Tsentr uchbovoi literatury, 2020. – 200 s.

17. Sotsialna inzheneriia (systemnyi analiz): navch. posib. / V. M. Petryk, V. I. Kurhanevych, V. H. Kononovych ta in.; za zah. red. V. I. Kurhanevycha ta V. M. Petryka. – K., 2019. – 200 s.

18. Zabezpechennia informatsiinoi bezpeky derzhavy: pidruchnyk / V. M. Petryk, M. M. Prysiazhniuk, D. S. Melnyk ta in.; za zah. red. O. A. Semchenka ta V. M. Petryka. – K.: DNU «Knyzhkova palata Ukrainy», 2015. – 672 s.

19. Informatsiina bezpeka (sotsialno-pravovi aspekty): pidruchnyk / V. V. Ostroukhov, V. M. Petryk, M. M. Prysiazhniuk ta in.; za red. Ye. D. Skulysha. – K., 2010. – 776 s.

20. Baranov O. A. Informatsiine pravo Ukrainy: stan, problemy, perspektyvy / O. A. Baranov. – K.: Vydavnychyi dim “SoftPres”, 2005. – 316 s.

N. B. Novytska, V. M. Petryk, V. M. Kudyko. Reformation of the Educational Process by Improving the Teaching of Educational Disciplines Related to the State’s Information Security

The article considers the issue of educational process reformation by improving the teaching of disciplines related to state’s information security. Noted that currently in Ukraine the training of specialists on information security management has been collapsed and almost ruined the training system for the formation of knowledge, skills and abilities to protect against hidden and harmful informational and psychological influences, that is the serious gap in the education system in realms of information warfare. Underlined that the improvement of methods and instruments of public administration for the democratization and informatization of society and integration of our country into the international community requires close, comprehensive attention both from practitioners and scientists and from the educational community.

The proposals on reformation of the educational process in higher educational institutions for the training of specialists in state’s information security and the creation of training courses for retraining and advanced training of specialists in the protection of the information space of Ukraine are substantiated. Basic lines of reformation of the educational process in higher and secondary educational institutions to protect youth from harmful information and psychological influences are also proposed. The specifics of teaching the basic disciplines related to information security of the state are analyzed in order to provide proposals for their substantive improvement.

After analyzing the current situation in field of information security specialists training, we proposed to introduce the disciplines «Information Security of the State», «Management of Information Security», «Ensuring Information Security of the State» in the educational process of relevant universities. The role and place of the legal component of academic disciplines are revealed.

Keywords: *information security of the state, information security management, training of specialists, higher educational institutions (HEIs), educational process, educational disciplines, harmful information and psychological influences, protection of information space, educational literature.*

Стаття надійшла до редколегії 1 листопада 2021 року

УДК 342(9)
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.132-138

Г. М. Стріяшко,
канд. юрид. наук, доцент
e-mail: striashko@ukr.net
ORCID ID 0000-0001-6773-025X;
С. В. Терепа,
здобувач третього рівня вищої освіти
1 року навчання,
Університет ДФС України
e-mail: Terepa1007@gmail.com
ORCID ID 0000-0001-8780-712X

ПОДАТКОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ТА ВИНА ЯК КАТЕГОРІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Податкове законодавство, хоча і встановлює принцип стабільності, проте саме Податковий кодекс України чи не найчастіше підпадає під пильну увагу наших парламентарів та зазнає постійних змін. Однак на що законодавчий орган не бажає звертати увагу, так це на склад податкового правопорушення, який закріплений у статті 109 Податкового кодексу України, а саме на його суб'єктивну сторону. Дослідження інституту податкової відповідальності загалом та вини як категорії податкового права зокрема досить актуальне. Дотримання чинного законодавства та належне виконання платниками податків покладених на них обов'язків забезпечить стабільні надходження до бюджету та, як наслідок, ефективне виконання державою власних функцій. Актуальність теми полягає також у необхідності вирішення наукових та практичних проблем визначення вини в діяннях суб'єктів податкових правопорушень. За загальним правилом, яке було напрацьоване теорією права, правопорушення визначається як винне, протиправне, суспільно небезпечне діяння, за яке передбачена юридична відповідальність. До елементів складу правопорушення належать суб'єкт, суб'єктивна сторона, об'єкт та об'єктивна сторона.

Ключові слова: *податкова відповідальність, платник податку, вина, контролюючий орган, податкове право.*

Метою статті є розгляд інституту вини в податковому праві, дослідження податкової відповідальності та її складу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних та емпіричних досліджень проблематики податкової відповідальності, зокрема виникнення вини, здійснили такі вітчизняні науковці-юристи, як О. Бандурка, Д. Гетьманцев, М. Кучерявенко, І. Криницький, О. Іофее та інші.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних реаліях не порушувати податкове законодавство досить складно. Як і щодо будь-яких порушень, за податкові огріхи передбачено відповідальність, яку необхідно знати. У статті йтиметься про загальні

© Стріяшко Г. М., Терепа С. В., 2021

принципи за податкові порушення. Результати нових перевірок мають оформлюватися за правилами, що набрали чинності з 1 січня 2021 року, зокрема з обов'язковим зазначенням у податковому повідомленні-рішенні обставин щодо наявності вини в діях платника податків, оскільки Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» було оновлено концепцію вини в податковому праві [1]. Водночас після всіх змін Податковий кодекс України (далі – ПКУ) досі не містить визначення поняття «вина». Згідно з новою редакцією пункту 109.1 статті 109 ПКУ податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПКУ) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (зокрема, осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПКУ [2]. Ключова відмінність цієї дефініції від визначення до 1 січня 2021 року полягає в закріпленні самостійного нового критерію винного діяння (дії чи бездіяльності) платника податків.

За загальним правилом, яке було напрацьоване теорією права, правопорушення визначається як винне, протиправне, суспільно небезпечне діяння, за яке передбачена юридична відповідальність. До елементів складу правопорушення належать суб'єкт, суб'єктивна сторона, об'єкт та об'єктивна сторона. Відповідно до статті 109 ПКУ податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [2]. Законодавець у статті 109 ПКУ не встановлює вину як елемент податкового правопорушення. Виникає питання, чи зроблено це випадково, чи, можливо, цілеспрямовано та чи можна свідчити про відповідальність без вини у цьому контексті. З одного боку, держава прагне задовольнити публічний інтерес та наповнити бюджет, а з іншого – залишається відкритим питання, чи не відбувається у такому випадку порушення прав платника податку.

Погоджуємося з думкою авторів, яка була викладена у монографії «Проблеми вини у фінансовому праві України», з огляду на те, що в Податковому кодексі України містяться норми, які виключають фінансову відповідальність платника податків, а також те, що, відповідно до уставленої теорії держави і права, обов'язковою ознакою правопорушення є вина, то все викладене дозволяє зробити припущення, що і самі законодавці усвідомлюють, розуміють і прагнуть закріпити те, щоб у податковому праві вина також визнавалась обов'язковою ознакою податкового правопорушення [3, с. 89–95].

Крім того, важливою є процедурна складова – встановлення вини платника податку. Так, О. С. Іоффе зазначав, що суд виходить з наявних у його розпорядженні об'єктивних даних. Але ці дані носять лише доказове значення для висновку суду про вину правопорушника і зовсім не утворюють зміст вини самої по собі як певного соціально-психічного акту.

Для того щоб встановити наявність вини, суд повинен:

1) вивчити характер діяльності, у зв'язку із здійсненням якої правопорушення було вчинено;

2) з'ясувати, чи були дотримані ті вимоги, які випливають з об'єктивної природи здійснюваної діяльності;

3) якщо об'єктивні вимоги, що випливають із сутності справи, були дотримані, встановити, чи не мала можливості ця особа внаслідок особистих якостей зробити набагато більше, ніж те, що зазвичай необхідно для виконання розпочатої ним діяльності;

4) перевірити, чи була підготовлена особа до виконання покладених на неї обов'язків, чи розпочала свою діяльність зі знанням справи;

5) зважити й оцінити конкретні обставини, в умовах яких відбулися дії особи.

Це основні, але далеко невичерпні шляхи, слідуючи яким, суд забезпечує збирання доказів для висновку про винуватість чи, навпаки, невинності особи, що притягається до відповідальності [4, с. 100–115].

Оновлена концепція вини в податковому праві установлення вини у вчиненні податкового правопорушення можливе у разі доведення цього контролюючим органом. Тобто необхідною підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення такого правопорушення є встановлення контролюючим органом у встановлених пунктом 109.3 статті 109 ПКУ випадках вини платника, яка означає, що особа мала та може дотримуватися закріплених ПКУ правил і норм. У статті 112 ПКУ встановлено підстави, за яких особа вважається винною: установлення можливості дотримання особою правил і норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, але невжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання; доведення контролюючим органом того, що, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Наразі платник не обмежений у виборі законних способів ведення господарської діяльності. З урахуванням принципу офіційності (частина четверта статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України) суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі. Тому такі критерії мають поширюватися на господарську діяльність платника податків і, зокрема, на підготовку до неї під час вибору контрагентів, а також на ведення податкового обліку під час складання первинних документів і розрахунку на їх підставі розміру податкових зобов'язань. Саме такий підхід є панівним у судовій практиці. Оновлена концепція вини в податковому праві охоплює обставини, які пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення, на підставі статті 112-1 ПКУ: вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; вчинення діяння за збігом тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення, крім складів правопорушень, передбачених статтями 123, 125-1 ПКУ; інші обставини, не передбачені цією статтею ПКУ, які, на думку контролюючого органу, пом'якшують відповідальність платника податку. Пунктом 113.6 статті 113 ПКУ було також зменшено розмір штрафів за вчинення податкового правопорушення на 50 % за наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність.

У пункті 112.8 статті 112 ПКУ було закріплено додаткові обставини, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків, зокрема вчинення діяння особою, що діяла відповідно до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду, зразкової справи Верховного Суду щодо застосування норми права, від якої надалі було відступлено; внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів.

Пункт 109.4 статті 109 ПКУ встановлює відповідальність за вчинення податкових правопорушень контролюючими органами незалежно від наявності вини. Притягнення платника податків до відповідальності за вчинення податкового правопорушення можливе за відсутності в діянні вини податкових правопорушень, закріплених у пункті 112.1 статті 112 ПКУ: відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди податкового органу; неподання у строки документів для взяття на облік; здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків банком або іншою фінустановою до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу; неповідомлення фізичними особами-підприємцями про свій статус банку у разі відкриття рахунку тощо.

Питання суб'єктивної сторони податкового правопорушення у податковому праві було і залишається актуальним та проблемним, адже законодавство не дає вичерпних відповідей. Вважаємо, що увага до вини у податковому праві має перейти з площини лише наукових досліджень та дискусій до свого закріплення у ПКУ.

Водночас лише судді зможуть поставити крапку в питанні щодо тлумачення вини та застосування відповідних положень ПКУ. Поза увагою не може залишитися і стаття судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретаря судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Ханової Раїси, яка містить чіткий аналіз оновленої концепції кваліфікуючих ознак податкового правопорушення, передбачає умисел у вчиненні діяння, спрямованого на невиконання податкового обов'язку з метою створення умов для невиконання вимог закону. Наприклад, у рішенні від 15 лютого 2021 року у справі № 420/8853/20 Одеський окружний адміністративний суд, ураховуючи встановлені судом обставини у їхній сукупності, дійшов висновку, що була відсутня вина платника податку у внесенні помилкових відомостей до Державного реєстру прав. Тому нарахування податку на площі об'єкта нерухомості, які фактично не належали особі, суперечить самій сутності податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та меті його впровадження. У цьому випадку має бути враховано не лише факт і дату внесення змін до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, але й правові підстави внесення таких змін, проведених з метою виправлення допущеної помилки органом, уповноваженим на здійснення функцій із проведення інвентаризації об'єктів нерухомого майна. Суд додатково послався на рішення Європейського суду з прав людини у справі «Рисовський проти України» (Rysovskyyv. Ukraine) від 20 жовтня 2011 року (заява № 29979/04), згідно з яким принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їх власна недбалість.

Відповідно до пункту 109.3 статті 109 ПКУ вина є необхідною умовою притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, регламентованих пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2–123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2–125-1.4 статті 125-1 ПКУ. Йдеться про вичерпний перелік складів податкових правопорушень, що передбачають умисел на їх вчинення та для притягнення до відповідальності, за які встановлюється вина платника податків [5].

З 1 січня 2021 року податкові органи під час перевірок платника податків, зокрема, вправі встановити факт несвоєчасної сплати або несплати податкового зобов'язання, вчинені умисно, і застосувати штраф до такого платника, не чекаючи на фактичне погашення податкового боргу. Водночас на підставі абзацу другого пункту 109.1 статті 109

ПКУ платник податків має цілеспрямовано створити умови для несплати або несвоєчасної сплати податків, що має призвести до невиконання податкового зобов'язання. Причому просто невчинення дій зі сплати податків не вказує на цілеспрямоване створення таких умов. Мають бути вчинені додаткові дії щодо протиправної змови з контрагентами, виведення капіталу тощо, які будуть свідчити про цілеспрямоване ухилення від виконання податкових обов'язків. У протилежному випадку сам факт несплати податків має визнаватися лише умисним, що дискримінує платника податків. Тим більше, що у пункті 124.1 ПКУ закріплено відповідальність за неумисну несвоєчасну сплату податків.

Щодо застосування статті 123 ПКУ, наприклад, Хмельницький окружний адміністративний суд у рішенні від 17 лютого 2021 року у справі № 560/7224/20 постановив, що позивач мав можливість подати декларацію з податку на додану вартість за травень 2020 року, у якій належно відобразити узгоджені суми податкового / грошового зобов'язання, але умисно цього не зробив, унаслідок чого до нього був застосований штраф за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання. Суд звернув увагу на те, що відображення узгоджених сум щодо зменшення залишку від'ємного значення з податку на додану вартість необхідно здійснювати саме в податковий період, коли відбулося узгодження податкового зобов'язання, а не в період, коли було отримано копію рішення суду [5].

Висновки. Отже, визначимо, що податковими правопорушеннями є винні, протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, доки її вину не буде доведено в порядку, визначеному чинним законодавством України. Обов'язок щодо доведення обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його скоєнні, покладається на контролюючі органи.

Закріпивши обставини, що виключають притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, серед яких передбачено і відсутність вини особи у вчиненні податкового правопорушення, встановимо обставини, що виключають вину платника податку (податкового агента) у вчиненні податкового правопорушення, наприклад виконання платником податку податкових консультацій, форс-мажор, неусвідомлення фізичною особою своїх дій унаслідок душевної хвороби.

Варто зазначити, що платник податків та/або податковий агент – юридична особа, визнається винним у вчиненні податкового правопорушення, якщо буде встановлено, що у платника податків та/або податкового агента була можливість для дотримання норм Податкового кодексу України, за яке передбачена фінансова відповідальність, але цією особою не були прийняті всі залежні від неї заходи для дотримання вимог законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 01.01.2021 № 466-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20Text

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

3. Музика-Стефанчук О. А. Проблеми вини у фінансовому праві України: монографія / О. А. Музика-Стефанчук, М. О. Федоров. – Кам.-Под.: ТОВ «Друкарня Рута», 2015. – 244 с.

4. Иоффе О. С. Избранные труды: в 4 т. – Т. 1: Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву / О. С. Иоффе. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 574 с.

5. Ханова Р. Оновлена концепція вини в податковому праві [Електронний ресурс] / Р. Ханова, А. Барікова. – Режим доступу: https://sud.ua/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi

6. Гетманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук, Я. С. Толкачов. – К.: Юрінком Інтер, 2015. – 752 с.

7. Відповідальність у праві: філософія, історія, теорія: монографія / І. Безклубий, С. Бобровник, І. Гриценко та ін.; за заг. ред. І. Безклубого. – К.: Грамота, 2014. – 448 с.

8. Іванський А. Й. Фінансова-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: дис. … докт. юрид. наук: 12.00.07 / А. Й. Іванський. – Одеса, 2009. – 480 с.

REFERENCES

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhenostei u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 01.01.2021 № 466-IX. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20Text

2. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

3. Muzyka-Stefanchuk O. A. Problemy vyny u finansovomu pravi Ukrainy: monohrafiia / O. A. Muzyka-Stefanchuk, M. O. Fedorov. – Kam.-Pod.: TOV «Drukarnia Ruta», 2015. – 244 s.

4. Yoffe O. S. Yzbrannыe trudы: V 4 t. – T. 1: Pravootnoshenye po sovetskomu hrazhdanskomu pravu. Otvetstvennost po sovetskomu hrazhdanskomu pravu / O. S. Yoffe. – SPb.: Yzdatelstvo «Iurydycheskyi tsentr Press», 2003. – 574 s.

5. Khanova R. Onovlena kontseptsiia vyny v podatkovomu pravi / R. Khanova, A. Barikova. – URL: https://sud.ua/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi

6. Hetmantsev D. O. Yurydychna vidpovidalnist za podatkovi pravoporushennia: nauk.-prakt. posib. / D. O. Hetmantsev, R. V. Makarchuk, Ya. S. Tolkachov. – K.: Yurinkom Inter, 2015. – 752 s.

7. Vidpovidalnist u pravi: filosofiia, istoriia, teoriia: monohrafiia / I. Bezklubyi, S. Bobrovnyk, I. Hrytsenko ta in.; za zah. red. I. Bezkluboho. – K.: Hramota, 2014. – 448 s.

8. Ivanskyi A. I. Finansova-pravova vidpovidalnist v suchasnii Ukraini: teoretychne doslidzhennia: dys. … dokt. yuryd. nauk: 12.00.07 / A. I. Ivanskyi. – Odesa, 2009. – 480 s.

G. M. Striashko, S. V. Terepa. Tax Liability and Fault as Categories of Tax Law

Tax legislation, although a permanent principle of stability, but the code of Ukraine itself does not fall under the close attention of our parliamentarians and is constantly changing. The study of the institution of additional liability in general and guilt as a category of tax law, in particular, is very relevant. Compliance with current legislation and proper implementation by taxpayers of the obligations imposed on them to ensure the stability of budget revenues and as a way to effectively perform their own functions. There is also urgency in solving the problems of scientific and practical determination of guilt in the activities of tax offenders.

Keywords: *tax liability, Taxpayer, guilty, controlling body, tax law.*

Стаття надійшла до редколегії 22 жовтня 2021 року

УДК 336.1(477)(063)
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.139-146

В. В. Сухонос,
д-р юрид. наук, професор,
професор кафедри кримінально-правових дисциплін та судочинства,
ННІ права
e-mail: viktorsuhonos15@gmail.com
ORCID ID 0000-0003-1655-5863;
В. В. Сухонос,
д-р юрид. наук, професор,
завідувач кафедри фундаментальної юриспруденції та конституційного права, ННІ права,
Сумський державний університет
e-mail: viktorsuhonos15@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-9058-5182;
О. О. Сластьоненко,
канд. юрид. наук, доцент, с.н.с.,
доцент кафедри публічного права
Навчально-наукового інституту права,
Державний податковий університет
e-mail: k_o_s2006@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-7582-574X

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ ЯК ПРАВОВОЇ КАТЕГОРІЇ

Стаття присвячена темі безпеки, важливому питанню розвитку нашої держави. Вважаємо, що сьогодні особливу увагу необхідно приділяти економічному розвитку та формуванню концепції економічної безпеки держави. Особлива увага в цьому дослідженні приділяється формуванню теоретичних основ економічної безпеки держави як правової категорії. У статті зазначено, що вивчення виключно історичного аспекту розвитку економічної безпеки унеможливлює розуміння сутності цього питання. Тому необхідно встановити його зв'язок з іншими категоріями, зрозуміти його історичну роль і механізм розвитку. У цьому аналізі варто зазначити, що термін «економічна безпека» поєднує два поняття: «економіка» та «безпека». Визначено, що порушення економічних інтересів фізичних та юридичних осіб істотно впливає на економічну безпеку держави. Висвітлено перешкоди економічному розвитку держави. Доведено, що загрози національній економічній безпеці України потребують ретельного аналізу та вдосконалення правових норм у цій сфері. Підтверджується, що особливу роль у структурі правових засад реалізації державної економічної політики відіграють адміністративно-правові норми,

© Сухонос В. В., Сластьоненко О. О., 2021

які є основою адміністративно-правового регулювання та дають змогу уповноваженим суб'єктам здійснювати державну політику у сфері економічної безпеки. Зроблено висновок, що економічну безпеку держави варто розглядати як такі умови економічного розвитку, за яких події, зовнішні та внутрішні процеси (не тільки економічні, а й політичні), виникнення форс-мажорних обставин дозволили б економічній системі продовжити свою прогресивність, розробку та забезпечення реалізації соціально орієнтованої політики. За результатами цього дослідження зроблено висновок, що основним напрямом діяльності нашої держави у напрямку забезпечення економічних інтересів має стати розробка та затвердження національної стратегії у сфері економічної безпеки.

Ключові слова: *економічна безпека, правова категорія, національна безпека, фінансова безпека, економіка, безпека.*

Мета статті полягає у розгляді аспектів, що визначають теоретичні засади економічної теорії як правової категорії.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку нашої держави вважаємо, що особливу увагу необхідно приділити розвитку економіки та формуванню поняття економічної безпеки держави. Економіка будь-якої держави повинна розвиватися ефективно та на належному рівні. Тоді зростає добробут населення, розвивається промисловість та аграрний сектор, ефективно працюють об'єкти інфраструктури у всіх галузях. Сьогодні регіони нашої держави розвиваються відповідно до процесів децентралізації. Вони запроваджують у життя свої регіональні програми соціально-економічного розвитку [1, с. 5–6]. Реалізація регіональних програм сприятиме зростанню добробуту населення і формуванню економічних засад державної влади. З іншого боку, якщо ж цього не відбуватиметься, то знизиться і розвиток промисловості, й аграрного сектору. Відбудеться зниження народного добробуту, що потягне за собою політичні негаразди у суспільстві. Зі свого боку це обернеться численними порушеннями економічних інтересів фізичних та юридичних осіб та суттєво вплине на стан економічної безпеки держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання економічної безпеки досліджувало багато вчених. Це питання з економічної точки зору аналізували О. Василик, В. Геєць, М. Єрмоленко, С. Лекарь, А. Сундук. Правове забезпечення економічної безпеки досліджували О. Барановський, В. Білоус, О. Бригінець, А. Ковальчук, Д. Кошиков, А. Полторак, В. Сухонос. Однак теоретичні засади економічної безпеки як правової категорії і надалі потребують додаткових досліджень. Подібна проблема вже була предметом дослідження як науковців, так і практичних працівників. Проте пов'язаний з дослідженням правових проблем у сфері економічної безпеки плюралізм думок фактично обертається відсутністю сталої теорії, яка б поєднала усі підходи до цієї проблематики. Звісно, тут не претендуємо на створення зазначеної теорії, проте ряд аспектів намагатимемося прояснити.

Виклад основного матеріалу. Насамперед варто мати на увазі, що дослідження лише історичного аспекту розвитку поняття економічної безпеки унеможливлює усвідомлення самої сутності цього питання. Саме тому необхідно встановити її корінний зв'язок з іншими категоріями, зрозуміти її історичну роль та механізм розвитку. У рамках цього аналізу необхідно зазначити, що вже сам термін «економічна безпека» поєднує у собі два поняття: «економіка» та «безпека». Усвідомлення їхньої сутності дозволить нам дослідити як зміст, так і ознаки економічної безпеки України як правової категорії. Відомо, що прагнення до

безпеки на будь-якому етапі розвитку людства змушувало його обирати відповідні заходи, прийоми та методи трудової діяльності, які не лише рятували їх від загрози, а й були спрямовані на її повне усунення. Тому, на нашу думку, саме механізм здійснення безпеки щодня вказував ту межу, яка відокремлювала соціальне від біологічного, і визначив безпеку у суспільстві як соціально-економічне явище. Безпека як відносини між соціумом будь-якого рівня та зовнішнім середовищем має певне історичне підґрунтя і зазвичай є складовою частиною національної безпеки, яка свого часу вже була проаналізована [2]. Прагнення до безпеки в соціумі перетворює її на соціальне (суспільне) явище, у результаті чого суспільство може розвиватися, змінюватися та продовжувати своє існування.

При цьому варто пам'ятати, що соціальний аспект суспільства втілюється як у його розвитку, так і в розвитку окремих особистостей та їх об'єднань. Водночас він базується на економіці, пов'язаній із створенням та обертом продуктів праці. Отже, забезпечення безпеки у суспільстві може вважатися соціально-економічним явищем і в цьому сенсі має певне відношення до предмета економічної теорії.

З огляду на це можна констатувати, що потреба у безпеці є вихідною соціальною необхідністю людини. При цьому якщо людство поєднане у певну історичну форму, то воно повинно бути захищеним, мати можливість працювати, розвиватися, тобто перебувати у безпеці. З розвитком держави безпека людей і суспільства зміцнюється та зростає. У цьому полягає історичне визначення існування суспільства і можливість його постійного розвитку.

Щодо самого терміна «безпека», то у Великому тлумачному словнику сучасної української мови він визначається як стан, за якого ніхто нікому не загрожує [3, с. 43]. Більшість науковців вважають, що категорія «безпека» є загальноісторичною та загальносоціальною, яка охоплює усю історію і все майбутнє людства, тому що потреба в безпеці належить до першочергових, основних мотивів діяльності людини і суспільства [4, с. 13]. І дійсно, в усьому цивілізованому світі в системі суспільних інтересів пріоритет віддається національним інтересам, а тому основна складова безпеки держави виявляється у безпеці суспільства й особистості.

Щодо економічної безпеки, то в спеціалізованій економічній та правовій літературі існує безліч поглядів на її зміст, а тому єдиного узагальненого визначення цього поняття не існує, що дозволяє нам також запропонувати своє власне бачення зазначеної категорії.

Відомо, що за часів існування СРСР завдань, пов'язаних з економічною захищеністю його окремих республік, включаючи Україну, практично не ставилося, це вирішувалося лише на загальносоюзному рівні. Тоді, як пам'ятаємо, підприємство не могло збанкротувати. Більше того, в СРСР взагалі існували планово-збиткові підприємства.

З набуттям незалежності ситуація докорінно змінилася. Але разом з тим це обернулося плюралістичним розумінням національної економічної безпеки на науковому рівні. Зокрема, одні науковці наголошують на прямій залежності економічної безпеки держави від безпеки міжнародної економічної системи [5, с. 55]. Решта ж пропонує підвищити рівень національної економічної безпеки за рахунок інших чинників: закордонних джерел сировини та енергії, стабільності зарубіжних інвестицій та гарантій обміну товарами й послугами [6, с. 14–17].

Узагальнивши дослідження попередніх науковців, пропонуємо економічною безпекою держави вважати такий стан чинників розвитку економіки, за якого розвиток подій,

зовнішніх і внутрішніх процесів (не лише економічних, а й політичних), виникнення форс-мажорних обставин дозволило б економічній системі держави продовжити свій прогресивний розвиток і забезпечити реалізацію соціально-спрямованої політики. Проте вимушені констатувати, що в Україні досі ще цього немає. Проведений аналіз реальних процесів, а також вітчизняного та зарубіжного досвіду дозволяє нам визначити її три основні елементи:

– необхідність контролю держави за національними ресурсами і досягнення такого рівня виробництва, ефективності і якості продукції, який забезпечив би країні конкурентоспроможність і дозволив брати участь у світовій торгівлі тощо;

– стабільність – передбачає захист власності у всіх її формах та створення умов для підприємницької діяльності, а також боротьба із корупцією, кримінальними структурами в економіці тощо;

– здатність до саморозвитку, а саме: створення умов для інвестицій, інновацій, постійна модернізація виробництва і, безумовно, підвищення професійного, освітнього та культурного розвитку працівників.

Щодо перепон на шляху прогресивного економічного розвитку держави, то, на нашу думку, їх шість:

1. Залежність України від глобальної економіки, що може загострювати внутрішньополітичну, економічну та екологічну ситуацію, нести загрозу втрати національного суверенітету і недосягнення державою глобальної стратегічної мети.

2. Обмеження експорту 1–3 видами товарів може обернутися економічними негараздами і створити небезпечну ситуацію в економіці країни.

3. З точки зору економічної безпеки потрібно прагнути до диверсифікації ринків збуту для вітчизняних товарів, джерел імпортної сировини і промислової продукції, а також підтримувати економічні відносинами з усім світом, не обмежуючись будь-якими окремими країнами.

4. Створити механізми активного залучення іноземних інвестицій.

5. Не допускати вивозу капіталу за кордон.

6. Зменшити зовнішній борг, який істотно зменшує рівень вітчизняного державного суверенітету [7].

Також варто враховувати і внутрішні чинники, які являють собою загрозу економічній безпеці держави. Сюди потрібно віднести слабкий рівень матеріально-сировинної бази, зниження рівня науково-технічного потенціалу держави, втрату своїх позицій на окремих напрямах науково-технічного розвитку, а також так званий «витік мізків». Як бачимо, перелік загроз розвитку економіки є досить значним. Це потребує детального розгляду реалізації державної політики у сфері забезпечення економічної безпеки.

Відомо, що державна політика у цьому напрямі являє собою закріплену чинним законодавством України систему правових, організаційних та управлінських заходів, що зазвичай реалізується уповноваженими суб'єктами публічної адміністрації та представників суспільства. Вищезазначені загрози національній економічній безпеці України потребують ретельного аналізу та вдосконалення правових норм, що діють у зазначеній сфері. Відразу зазначимо, що, крім праці Д. Кошикова [6], питання класифікації кодифікованих актів щодо економічної безпеки держави й досі залишаються поза увагою наукової спільноти. Це можна передусім пояснити складністю класифікації правових норм, яка зумовлена її численними втіленнями: фінансовою безпекою, макроекономічною

безпекою, виробничою безпекою тощо. Саме тому розуміємо, що для вирішення зазначеного питання доцільно звертатися до загальноприйнятної класифікації змісту нормативно-правових актів: Конституції України, іншим законодавчим актам (зокрема, й кодексам) України, а також підзаконним актам, а саме постановам та розпорядженням Кабінету Міністрів України, відомчим нормативним актам центральних та місцевих органів виконавчої влади.

Водночас варто акцентуватись на ролі Президента України, який має право видавати власні нормативні акти, що безпосередньо спрямовані на забезпечення економічної безпеки держави.

На місцевому рівні в рамках забезпечення регіональної економічної безпеки варто зазначити роль актів місцевих державних адміністрацій, які вирішують питання соціально-економічного розвитку очолюваних ними територій, бюджету, фінансів та обліку тощо.

Також потрібно відмітити роль міжнародних нормативних актів, оскільки вони є певним підґрунтям впливу міжнародної спільноти на економічну політику тощо.

Водночас необхідно мати на увазі, що в структурі правових засад реалізації державної економічної політики особливу роль відіграють адміністративно-правові норми, які практично виступають як своєрідний каталізатор застосування концептуальних положень законодавчих актів у життя, адже є основою адміністративно-правового регулювання і дають можливість уповноваженим суб'єктам проводити державну політику у сфері забезпечення економічної безпеки держави. Проте у чинному законодавстві України усе ще не визначені нормативно-правові акти, які регулюють регіональні питання у зазначеній сфері, хоча основною метою державного регулювання регіонального (обласного) розвитку повинен бути вплив держави на економічну, фінансову, соціальну, інвестиційну та іншу їх діяльність. Зі свого боку це є необхідним для забезпечення певного рівня прожиткового мінімуму і скорочення різниці соціально-економічного розвитку між областями. І тут варто мати на увазі, що як у кожному окремому регіоні, так і в усій Україні основною складовою економічної безпеки є безпека конкретного підприємства. Потрібно враховувати, як запобігти загрозам негативного впливу на економічну безпеку корпорації і допомагати забезпечити фінансову спроможність підприємства, його конкурентоспроможність, ефективність організаційної структури, правову захищеність і, безумовно, комерційну таємницю. У цьому аспекті важливу роль повинні відігравати такі адміністративно-правові акти, як «Інструкція з оформлення органами доходів і зборів матеріалів про адміністративні правопорушення», «Порядок отримання Національним агентством України з питань виявлення, розшуку та управління активами, оформлених від корупційних та інших злочинів, інформації про рахунки платників податків, які взяті на облік в контролюючих органах» тощо [8; 9]. Саме у сфері реалізації економічної політики та політики забезпечення національної й регіональної безпеки важливу роль має формування належного вітчизняного законодавства. Крім того, варто удосконалити законодавство, яке регулює діяльність Рахункової палати України, та врахувати, що особливе місце в структурі правових засад реалізації державної політики у сфері забезпечення економічної безпеки належить саме адміністративно-правовим нормам, які виступають основою адміністративно-правового регулювання у сфері економічної діяльності і зазвичай ухвалюються Урядом України, міністерствами та іншими центральними й місцевими органами виконавчої влади. І головне: між зазначеними нормами не повинно бути юридичних колізій, які можуть сприяти збільшенню рівня

правового нігілізму у вітчизняному суспільстві. Також під час підготовки й ухвалення зазначених норм необхідно врахувати і конкретно визначити поняття не лише економічної безпеки держави, а й відокремити її від такої категорії, як «фінансова безпека», яка, як відомо, є «основною складовою розвитку фінансової системи і фінансових відносин, що може забезпечити їх соціально-економічну та фінансову стабільність, зберегти цілісність та єдність фінансової системи» [10, с. 18].

Висновки. У результаті проведеного дослідження можемо констатувати, що, безумовно, варто мати на увазі, що у світі не існує абсолютно самодостатніх держав. Одні мають природні ресурси, а інші – розвинені інформаційні технології. У цілому кожна держава спирається на свій власний потенціал та силові компоненти. Водночас заради свого виживання вона намагається врахувати міжнародний досвід. Усе це дозволяє державі зміцнювати свою економічну безпеку і здійснювати міжнародний вплив. Насамперед варто зазначити, що в Україні в методичному плані немає визначених індикаторів забезпечення економічної безпеки, які свідчили б, що держава наближається до кризового стану. Значення подібних індикаторів досить велике, оскільки вони повинні мати статус схвалених або затверджених на державному рівні кількісних параметрів, дотримання яких повинно стати обов'язковим елементом урядових прогнозів і програм розвитку, а також розробки бюджетів. На жаль, в Україні затверджених кількісних параметрів порогових значень також нема, а тому, щоб запобігти загрозам вітчизняній національній економічній безпеці, доцільно здійснювати постійний моніторинг індикаторів економіки. Також з метою формування теоретичних засад економічної безпеки як правової категорії вважаємо, що потрібно удосконалювати вітчизняне законодавство та виокремити питання про економічну систему. Основним орієнтиром діяльності нашої держави у напрямі забезпечення як власних економічних інтересів, так і кожного суб'єкта окремо повинна стати розробка та затвердження національної стратегії в галузі економічної безпеки держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сундук А. М. Економічна безпека України в регіональному вимірі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.10.08 «Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка» / А. М. Сундук. – Київ, 2006. – 20 с.

2. Сухонос В. В. Державний механізм забезпечення національної безпеки: інституціонально-правова та технологічна парадигми: монографія / В. В. Сухонос; наук. ред. О. В. Скрипнюк. – Суми: Університетська книга, 2019. – 288 с.

3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. – 1728 с.

4. Лекарь С. І. Економічна безпека України: поняття та сутність термінології / С. І. Лекарь // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Секція економічна. – 2012. – Вип. 1. – С. 3–16.

5. Бондаревська О. М. Економічна безпека регіонів у системі економічної системи держави / О. М. Бондаревська // Національний вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2017. – Вип. 24 (2). – С. 54–57.

6. Кошиков Д. О. Адміністративно-правові засади реалізації державної політики у сфері забезпечення економічної безпеки держави: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Кошиков Д. О. – Харків, 2021. – 485 с.

7. Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом (Страсбург, 8 листопада 1990 року) // База даних «Законодавство України / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_029#Text (дата звернення: 25.10.2021).

8. Про затвердження Інструкції з оформлення органами доходів і зборів матеріалів про адміністративні правопорушення: наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2016 № 566 // База даних «Законодавство України / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_029#Texthttp://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16 (дата звернення: 25.10.2021).

9. Про затвердження Порядку отримання Національним агентством України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, інформації про рахунки платників податків, які взяті на облік у контролюючих органах: наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2018 № 294/770 // База даних «Законодавство України / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_029#Texthttps://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1180-18#Text (дата звернення: 25.10.2021).

10. Правове забезпечення фінансової безпеки України: монографія / Білоус В. Т., Бригінець О. О., Драган О. В., Касьяненко Л. М. та ін. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. – С. 428. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 164).

REFERENCES

1. Sunduk A. M. Ekonomichna bezpeka Ukrainy v rehionalnomu vymiri: avtoref. dys. kand. ekon. nauk: spets. 08.10.08 «Rozmishchennia produktyvnykh syl i rehionalna ekonomika» / A. M. Sunduk. – Kyiv, 2006.– 20 s.

2. Sukhonos V. V. Derzhavnyi mekhanizm zabezpechennia natsionalnoi bezpeky: instytutsionalno-pravova ta tekhnolohichna paradyhmy: monohrafiia / V. V. Sukhonos; nauk. red. O. V. Skrypniuk. – Sumy: Universytetska knyha, 2019. – 288 s.

3. Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy / uklad. i holov. red. V. T. Busel. – K., IRPIN: VTF «Perun», 2002. – 1728 s.

4. Lekar S .I. Ekonomichna bezpeka Ukrainy: poniattia ta sutnist terminolohii / S. I. Lekar // Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav. Sektsiia ekonomichna. – 2012. – Vyp. 1. – S. 3 –16.

5. Bondarevska O. M. Ekonomichna bezpeka rehioniv u systemi ekonomichnoi systemy derzhavy / O. M. Bondarevska // Natsionalnyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriia «Ekonomika i menedzhment». – 2017. – Vyp. 24 (2). – S. 54–57.

6. Koshykov D. O. Administratyvno-pravovi zasady realizatsii derzhavnoi polityky u sferi zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky derzhavy: dys. ... d-ra yuryd. nauk: 12.00.07 / D. O. Koshykov. – Kharkiv, 2021. – 485 s.

7. Konventsiia pro vidmyvannia, poshuk, aresht ta konfiskatsiiu dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom (Strasburh, 8 lystopada 1990 roku) // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy / Verkhovna Rada Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_029#Text (data zvernennia: 25.10.2021).

8. Pro zatverdzhennia Instruktsii z oformlennia orhanamy dokhodiv i zboriv materialiv pro administratyvni pravoporushennia: Nakaz Ministra finansiv Ukrainy vid 02.07.2016 № 566 //

Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy / Verkhovna Rada Ukrainy. – URL:http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16 (data zvernennia: 25.10.2021)

9. Pro zatverdzhennia Poriadku otrymannia Natsionalnym ahentstvom Ukrainy z pytan vyiavlennia, rozshuku ta upravlinnia aktyvamy, oderzhanymy vid koruptsiinykh ta inshykh zlochyniv, informatsii pro rakhunky platnykiv podatkiv, yaki vziati na oblik u kontroliuiuchykh orhanakh: Nakaz Ministra finansiv Ukrainy vid 20.09.2018 № 294/770 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy / Verkhovna Rada Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1180-18#Text (data zvernennia: 25.10.2021).

10. Pravove zabezpechennia finansovoi bezpeky Ukrainy: monohrafiia / Bilous V. T., Bryhinets O. O., Drahan O. V., Kasianenko L. M. ta in. – Irpin: Universytet DFS Ukrainy, 2020. – S. 428. – (Seriia «Podatkova ta mytna sprava v Ukraini»; t. 164).

V. V. Sukhonos, V. V. Sukhonos, O. O. Slastonenko. Theoretical principles of economic security of the state as a legal category

The article is devoted to the topic of security, an important issue of the development of our state. We believe that nowadays a special attention should be paid to the economic development and formation of the concept of state economic security. A particular attention in this study is paid to the formation of theoretical foundations of economic security of the state as a legal category.

The article states that the study of exclusively historical aspect of the development of economic security makes it impossible to understand the essence of this issue. That is why it is necessary to establish its connection with other categories, to understand its historical role and mechanism of development. In this analysis, it should be noted that the term «economic security» combines two concepts «economy» and «security». It is determined that the violation of economic interests of individuals and legal entities significantly affects the economic security of the state. The obstacles to the economic development of the state are highlighted. It is proved that the threats to the national economic security of Ukraine require careful analysis and improvement of legal norms in this area. It is confirmed that administrative and legal norms play a special role in the structure of legal bases of state economic policy implementation, which are the basis of administrative and legal regulations and enable authorized subjects to pursue state policy in the field of economic security. It is concluded that the economic security of the state should be considered as such conditions of economic development in which events, external and internal processes (not only economic but also political), the emergence of force majeure would allow the economic system to continue its progressive development and ensure implementation of socially oriented policy.

The findings of this study concluded that the main focus of our state in the direction of ensuring economic interests should be the development and approval of a national strategy in the field of economic security.

Keywords: *economic security; legal category; National security; financial security; economy; security.*

Стаття надійшла до редколегії 3 листопада 2021 року

УДК 341.1/8:341.48/.49
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.147-154

Л. Д. Тимченко,
д-р юрид. наук, професор,
професор кафедри міжнародного права,
Державний податковий університет
e-mail: ltymch@ukr.net
ORCID ID 0000-0001-8897-0308;
В. П. Кононенко,
д-р юрид. наук, доцент кафедри
міжнародних відносин,
міжнародної інформації та безпеки
e-mail: v.kononenko@karazin.ua
ORCID ID 0000-0002-6461-7072;
Л. В. Новікова,
канд. юрид. наук, доцент, завідувач
кафедри міжнародних відносин,
міжнародної інформації та безпеки,
Харківський національний університет
імені В. Н. Каразіна
e-mail: l.novikova@karazin.ua
ORCID ID 0000-0002-4640-2908

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ ЗА МІЖНАРОДНО-ПРОТИПРАВНЕ ДІЯННЯ ЯК ГАРАНТІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МІЖНАРОДНОЇ БЕЗПЕКИ

Міжнародно-протиправні дії держав завдають значної шкоди міжнародному миру і безпеці. Найчастіше держава несе відповідальність за дії або бездіяльність своїх виконавчих органів: міністерств і відомств, армійських і поліцейських підрозділів, прикордонних і спеціальних служб, аж до нижчої ланки виконавчої влади. Державі також ставиться в провину поводження її адміністративно-територіальних одиниць і організацій, уповноважених виконувати державно-владні функції, зокрема у разі перевищення ними своїх повноважень, установлених внутрішньодержавним правом. Поводження будь-якого органу держави розглядається як діяння самої держави з міжнародного права, незалежно від того, чи здійснює цей орган законодавчі, виконавчі, судові або інші функції незалежно від становища у внутрішній системі. Держава не може ухилитися від відповідальності, посилаючись на своє внутрішнє законодавство, ці дії не варто робити або варто робити іншим способом. У Віденській конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. установлено, що держава «не може посилатися на положення свого внутрішнього права як виправдання для невиконання ним договору».

© Тимченко Л. Д., Кононенко В. П., Новікова Л. В., 2021

Отже, держава завжди діє за допомогою своїх органів управління та конкретних посадових осіб. На досвіді Нюрнберзького і Токійського міжнародних судових процесів доведено, що приєднання територій під час таких збройних конфліктів, які не носять характер війни (неоголошені війни), підлягають відповідальності за порушення міжнародного права.

Заволодіння чужою або оспорюваною територією без відповідного договору є легальним лише в разі, коли має місце непорушне, неперервне та неоспорюване здійснення панування.

Ключові слова: *міжнародно-протиправні дії, міжнародні правопорушення, відповідальність держав, міжнародна безпека.*

Мета статті. Надати аналіз міжнародно-правової відповідальності держави. Для цього необхідно виконати такі завдання: 1) розглянути умови настання міжнародної відповідальності держави за міжнародно-протиправне діяння; 2) довести, що приєднання територій під час таких збройних конфліктів, які не носять характер війни (неоголошені та/або гібридні війни), підлягають відповідальності за порушення міжнародного права; 3) з'ясувати підстави для визнання легальним заволодіння чужою або оспорюваною територією без відповідного договору.

Постановка проблеми. Міжнародно-протиправні дії держав завдають значної шкоди міжнародному миру і безпеці. Але держава завжди діє за допомогою своїх органів управління та конкретних посадових осіб держави. Отже, наявність юридичних підстав та механізму притягнення держави до міжнародно-правової відповідальності є гарантією забезпечення міжнародної безпеки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання відповідальності держави досліджували такі науковці, як М. В. Буроменський, В. Г. Буткевич, В. Н. Денисов, В. І. Євінтов, О. В. Задорожній, Д. Б. Левін, А. С. Мацко, Ю. О. Решетов, О. О. Скрильник, А. Н. Трайнін, Г. І. Тункін, І. П. Бліщенко, С. О. Єгоров, А. Г. Кибальник, І. І. Лукашук, Р. А. Мюллерсон, А. В. Наумов, А. Й. Полторак та ін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідальність у міжнародному праві відіграє важливу роль у забезпеченні стабільного функціонування міжнародної системи. Комісія міжнародного права ООН визначила зміст відповідальності як «ті наслідки, які те або інше міжнародно-протиправне діяння може мати відповідно до норм міжнародного права в різних випадках, наприклад наслідки діяння в плані відшкодування збитків та відповідних санкцій…» [6, с. 120]. У науці міжнародного права під міжнародно-правовою відповідальністю розуміються конкретні негативні юридичні наслідки, що наступають для суб'єкта міжнародного права в результаті порушення ним міжнародно-правового зобов'язання.

У цілому можна зазначити, що поняття міжнародно-правової відповідальності характеризується такими ознаками: наступає вона за вчинення міжнародного правопорушення; реалізується на основі норм міжнародного права; пов'язана з певними негативними наслідками для правопорушника; спрямована на зміцнення міжнародного правопорядку.

В. А. Василенко поділяв усі міжнародні правопорушення на три основні види: ординарні міжнародні правопорушення, особливо небезпечні міжнародні правопорушення, тяжкі міжнародні злочини [3, с. 188]. Серйозне порушення зобов'язання, згідно з імперативною нормою міжнародного права, вимагає співробітництва держав для припинення такого порушення [2, с. 32].

Норми, що становлять інститут міжнародно-правової відповідальності, носять переважно звичаєвий характер, що надає підвищену значимість їх кодифікації. Комісія міжнародного права ООН провела велику попередню роботу з цього питання. Вісім доповідей свого спеціального доповідача італійського професора Р. Аго, зроблених ним у 1969–1980 рр., були покладені Комісією в основу Проєкту статей про відповідальність держав.

12 грудня 2001 р. Генеральна Асамблея ООН ухвалила резолюцію, що як додаток містить документ «Відповідальність держав за міжнародно-протиправні діяння», у якому ч. 1 одержала назву «Міжнародно-протиправне діяння держави» [9]. У ній визначаються загальні умови, необхідні для виникнення відповідальності держави. У розділі I викладаються три базові принципи відповідальності, з яких виходять статті в цілому. У розділі II визначаються умови, за яких поводження привласнюється державі. У розділі III загалом викладаються умови, за яких таке поводження являє собою порушення будь-якого міжнародно-правового зобов'язання відповідної держави. Розділ IV стосується деяких особливих випадків, коли одна держава може відповідати за поводження іншої держави, що не відповідає певному міжнародно-правовому зобов'язанню останньої. У розділі V визначаються обставини, що виключають протиправність поводження, що не відповідає міжнародно-правовим зобов'язанням держави.

Інший важливий напрям у діяльності Комісії міжнародного права ООН – це підготовка проєкту Кодексу злочинів проти миру і безпеки людства, що проводилася з 1947 до 1954 рр. і відновилася 1982 р.

Підставою міжнародно-правової відповідальності держави є порушення нею міжнародного зобов'язання, тобто вчинення цією державою міжнародного правопорушення. Щоб зробити висновок про наявність міжнародного правопорушення, необхідно встановити, чи мала місце дія або бездіяльність посадових осіб чи органів держави, що, за чинними нормами міжнародного права, може бути змінено державі, і це поводження порушило міжнародне зобов'язання цієї держави [4].

У зв'язку з тим, що держава може здійснювати певні дії або не діяти за допомогою своїх органів і посадових осіб, то їй може ставитися в провину міжнародно-протиправне поводження лише таких індивідів, які мають статус органу держави або її посадової особи. Дія або бездіяльність цих осіб, що порушує норму міжнародного права, розглядається в міжнародній практиці як поводження самої держави.

Держава нестиме міжнародну відповідальність за дії свого законодавчого органу в тому випадку, якщо він ухвалив закон або інший нормативний акт, що йде врозріз з міжнародними зобов'язаннями цієї держави.

Підставою для виникнення відповідальності буде офіційне оприлюднення такого акта парламенту (що в більшості випадків також є і моментом, з якого нормативний акт набуває чинності). Неприйняття ж парламентом держави законодавчого акта, що необхідний для виконання її міжнародного зобов'язання, може викликати відповідальність цієї держави тільки у випадку, якщо це заподіяло моральний або матеріальний збиток.

Найчастіше держава несе відповідальність за дії або бездіяльність своїх виконавчих органів: міністерств і відомств, армійських і поліцейських підрозділів, прикордонних і спеціальних служб, аж до нижчої ланки виконавчої влади. Якщо особа діяла не як посадова особа або орган держави, за її поводження держава не несе відповідальності [11, с. 353] (за деякими виключеннями).

Державі також ставиться в провину поводження її адміністративно-територіальних одиниць і організацій, уповноважених виконувати державно-владні функції, зокрема у разі перевищення ними своїх повноважень, установлених внутрішньодержавним правом, або порушення інструкцій щодо їх діяльності. Відповідно до п. 1 ст. 4 «Поводження органів держави» поводження будь-якого органу держави розглядається як діяння самої держави з міжнародного права незалежно від того, чи здійснює цей орган законодавчі, виконавчі, судові або інші функції, незалежно від становища в системі держави (розділ II Проєкту статей).

Міжнародний Суд ООН у Консультативному висновку зі справи «Тлумачення мирних договорів з Болгарією, Угорщиною та Румунією» від 18.07.1950 зазначив, що відмова виконати зобов'язання щодо договору зумовлює міжнародну відповідальність[1].

Держава не може ухилитися від відповідальності, посилаючись на ту обставину, що, відповідно до внутрішнього законодавства, ці дії не варто робити або варто робити іншим способом. У Віденській конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. установлено, що держава «не може посилатися на положення свого внутрішнього права як виправдання для невиконання ним договору» (ст. 27) [4].

Певне діяння органів держави та її посадових осіб може вважатися підставою для міжнародно-правової відповідальності тільки в тому випадку, якщо в наявності буде сукупність таких ознак, що утворять зміст міжнародного правопорушення: 1) протиправний характер поводження держави, що виявився в дії або бездіяльності її органів і посадових осіб; 2) наявність шкоди як результату протиправного поводження держави; 3) причинно-наслідковий зв'язок між поводженням держави і його шкідливими наслідками.

Шкода, заподіяна протиправним поводженням держави, може бути подвійна: матеріальна (заподіяна життю і здоров'ю людей, майну, фінансам держави) і нематеріальна (наприклад, порушення державного суверенітету, замах на честь та гідність держави тощо). Іноді протиправним поводженням держави заподіюється одночасно як матеріальна, так і нематеріальна шкода.

Щодо провини як підстави міжнародно-правової відповідальності держави, єдиної думки в науці міжнародного права немає. У міжнародній практиці і доктрині вважається, що будь-яке міжнародно-протиправне поводження держави є винним. Разом з тим під час вчинення міжнародних деліктів (простих правопорушень) держава-порушник має право доводити свою невинність, наприклад у разі порушення режиму територіального моря, виключної економічної зони та континентального шельфу, прикордонних інцидентів тощо, і посилатися при цьому на форс-мажорні обставини, непередбачений випадок або стихійне лихо (п. 1 ст. 23 Проєкту статей 2001 р.). Однак у випадках, коли форс-мажорна ситуація обумовлена – або цілком, або в поєднанні з іншими факторами, – поводженням держави, що посилається на неї, або держава прийняла на себе ризик виникнення такої ситуації, протиправність діяння держави не виключається (п. 2 ст. 23 Проєкту статей 2001 р.).

Прийнято вважати, що вперше міжнародний суд з розгляду воєнних злочинів відбувся в німецькому місті Брейзахе 1474 р., коли 27 суддів Священної Римської імперії висунули обвинувачення Петеру ван Хагенбаку [5, с. 7]. Значний поштовх розвитку міжнародної кримінальної юстиції дала саме Перша світова війна. Створені в Бельгії, Великій Британії,

[1] Усю інформацію з практики Суду ООН можна знайти на офіційному сайті Суду ООН. URL: http://www.un.org/russian/icj/index.htm

Росії та Франції спеціальні слідчі комісії встановили численні акти значного порушення Німеччиною законів і звичаїв війни [10, с. 137–138].

Колосальні жахи й трагедії періоду Другої світової війни, що були наслідком міжнародних злочинів, призвели до необхідності вживання практичних заходів щодо покарання винних у здійсненні злодіянь. У зв'язку з цим були ухвалені важливі міжнародно-правові акти: Московська декларація про відповідальність гітлерівців за вчинені звірства 1943 р.; Лондонська угода про судове переслідування й покарання головних воєнних злочинців європейських країн осі 1945 р., невід'ємною частиною якої є Статут Міжнародного воєнного трибуналу в Нюрнберзі; Статут Міжнародного воєнного трибуналу в Токіо 1946 р.; вироки цих трибуналів. Принципи, визнані Статутом Міжнародного воєнного трибуналу в Нюрнберзі, що знайшли вираження в його вироку, були підтверджені в резолюціях Генеральної Асамблеї ООН від 11 грудня 1946 р. і 27 листопада 1947 р.

У Декларації принципів Гельсінського Заключного акта НБСЄ 1975 р. проголошені принципи непорушності кордонів і територіальної цілісності. Як уже зазначали, ці принципи забороняють насильницькі дії за зміною територій держав. Разом з тим міжнародне право допускає правомірні способи зміни державної території.

Від взаємозалежної системі міжнародних відносин в умовах глобалізації важко розраховувати на ізольованість конфліктів навіть у двосторонніх відносинах, без більшої чи меншої міри залученості третіх сил. Тому питання про мирне вирішення міжнародних суперечок як до політичної необхідності вимагає всебічного врахування інтересів усіх учасників міжнародного спілкування і співвіднесення конкретних ситуацій з більш загальними імперативами зміцнення міжнародної безпеки [1].

Заволодіння ж чужою або оспорюваною територією без відповідного договору є легальним лише в разі, коли має місце непорушне, неперервне та неоспорюване здійснення панування, як було встановлено в американо-мексиканському третейському рішенні у справі «*El Chamizal*» від 15 червня 1911 р. [12, с. 258]. Цей же принцип був встановлений вироком Міжнародного військового трибуналу в Нюрнберзі 1 жовтня 1946 р. Зокрема, перед Трибуналом було висунуто твердження, що анексія Австрії була виправдана сильним прагненням до союзу між Австрією і Німеччиною, яке висловлювалося в багатьох колах. Стверджувалося також, що у цих народів було багато спільних рис, які робили такий союз бажаним, і що в результаті мета була досягнута без кровопролиття. Суд дійшов висновку, що ці твердження, навіть якщо вони є правильними, фактично неістотні, тому що факти з певністю доводять, що методи, які застосовувалися для досягнення цієї мети, були агресивними. Вирішальним фактором була військова міць Німеччини, яка готова була вступити в дію в тому випадку, якщо б вона зустріла опір. Більш того, жодне з цих міркувань, як випливає зі звіту Ф. Госсбаха про нараду 5 листопада 1937 р., не було мотивом дій Гітлера. Навпаки, в цьому документі підкреслюється насамперед та перевага, яку набуває Німеччина з військової точки зору в результаті анексії Австрії. Так, після окупації Австрії німецькою армією 12 березня і анексії Австрії 13 березня 1938 р. А. Йодль зробив у своєму щоденнику такий запис: «Після анексії Австрії Гітлер заявляє, що немає потреби поспішати у вирішенні чеського питання, оскільки Австрія повинна бути спочатку переварена. Однак приготування до проведення «Зеленого плану» (тобто плану проти Чехословаччини) повинні проводитися енергійно; вони мають бути заново підготовлені з урахуванням мінливих стратегічних позицій у результаті анексії Австрії» [8, с. 966–967].

Досвід Нюрнберзького і Токійського міжнародних судових процесів показав, що агресори, прагнучи зняти з себе відповідальність за порушення міжнародного права, неодноразово посилалися на те, що ці порушення допускалися під час таких збройних конфліктів, які не носили характер війни [7]. Йшлося про так звані неоголошені війни. В інших випадках агресори вказували, що приєднання певних територій відбувалося без військових дій, а тому відносно таких приєднаних територій не застосовані закони і звичаї війни. Саме такі посилання, як вже відомо, робилися щодо Австрії та Чехословаччини, які були захоплені, що називається, без пострілу. Ніяких застережень з цього приводу Гаазька конвенція 1907 р. не містила. Вирок Міжнародного військового трибуналу розкрив усю безпідставність посилання підсудних у Нюрнберзі на застереження «*si omnes*»[1].

Висновки. У статті розглянуті умови настання міжнародної відповідальності держави за міжнародно-протиправне діяння. Зазначено, що за міжнародний злочин відповідальність несе як держава, винна в його вчиненні, так і її посадові особи, які брали участь у злочинних діяннях. Доведено, що приєднання територій під час таких збройних конфліктів, які не носять характер війни (неоголошені та/або гібридні війни), підлягають відповідальності за порушення міжнародного права.

З'ясовано, що заволодіння чужою або оспорюваною територією без відповідного договору є легальним лише в разі, коли має місце непорушне, неперервне та неоспорюване здійснення панування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Али Бин Абади Г. Х. Мирное урегулирование территориальных споров Йемена с соседними государствами: международно-правовые аспекты: дис. ... канд. юрид. наук [Електронний ресурс] / Г. Х. Али Бин Абади. – М., 2000. – 171 с. – Режим доступу: http://www.dissercat.com/content/mirnoe-uregulirovanie-territorialnykh-sporov-iemena-s-sosednimi-gosudarstvami-mezhdunarodno (дата звернення: 11.11.2021).

2. Антонович М. М. Поняття міжнародно-протиправного діяння держави та злочину за міжнародним правом: порівняльний аспект / М. М. Антонович // Наукові записки. – 2002. – Том 20: Юридичні науки. – С. 28–32.

3. Василенко В. А. Відповідальність держав за міжнародні правопорушення / В. А. Василенко. – К.: Вища шк., 1976. – 267 с.

4. Декларація про дотримання суверенітету, територіальної цілісності та недоторканності кордонів держав-учасниць СНД 1994 р. / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_480 (дата звернення: 11.11.2021).

5. Дрьоміна Н. В. Юрисдикція міжнародних кримінальних судів і трибуналів: моногр. / Н. В. Дрьоміна. – О.: Фенікс, 2006. – 223 с.

6. Ежегодник Комиссии международного права. – Т. 2, ч. 2 (1984). – Нью-Йорк, 1985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789213624272s001-c013/read (дата звернення: 11.11.2021).

[1] Clausula si omnes (обмовка загальності). Відповідно до неї положення Конвенції були обов'язкові «лише для договірних держав і тільки в тому випадку», якщо воюючі в ній беруть участь (ст. 2 IV Гаазької конвенції про закони і звичаї сухопутної війни 1907 р.). У зв'язку з цим якщо у війну вступала держава, яка не була учасницею Конвенції, вона переставала діяти навіть у стосунках між її учасниками. Подальша нормотворча практика держав пішла шляхом відмови від цього застереження.

7. Кононенко В. Досвід міжнародних судових процесів щодо притягнення до кримінальної відповідальності за незаконне приєднання територій / В. Кононенко // Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ. – 2016. – № 1. – С. 303–314.

8. Нюрнбергский процесс. Сборник материалов: в 2-х т. – Т. 2: Приговор международного военного трибунала. – М.: Юрид. лит., 1954. – 1 023 с.

9. Ответственность государств за международно противоправные деяния. Резолюция ГА ООН A/RES/56/83 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://undocs.org/ru/A/RES/56/83 (дата звернення: 11.11.2021).

10. Пустогаров В. В. Нюрнбергский процесс и развитие международного права / В. В. Пустогаров // Советский ежегодник международного права, 1986. – М.: Наука, 1987. – С. 135–144.

11. Скрильник О. О. Особливості відповідальності в сучасному міжнародному праві / О. О. Скрильник // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 4. – С. 351–354.

12. Фердросс А. Международное право / А. Фердросс. – М.: Изд. иностр. лит., 1959. – 652 с.

REFERENCES

1. Ali Bin Abadi H. Kh. Mirnoe uregulirovanie territorialnyh sporov Yemena s sosednimi gosudarstvami: mezhdunarodno-pravovye aspekty: dis. ... kand. yurid. nauk. / H. Kh. Ali Bin Abadi. – M, 2000. – 171 s. – URL: http://www.dissercat.com/content/mirnoe-uregulirovanie-territorialnykh-sporov-iemena-s-sosednimi-gosudarstvami-mezhdunarodno (data zvernennia: 11.11.2021).

2. Antonovych M. M. Poniattia mizhnarodno-protypravnoho diiannia derzhavy ta zlochynu za mizhnarodnym pravom: porivnialnyi aspekt / M. M. Antonovych // Naukovi zapysky. – 2002. – Tom 20: Yurydychni nauky. – S. 28–32.

3. Vasylenko V. A. Vidpovidalnist derzhav za mizhnarodni pravoporushennia / V. A. Vasylenko. – K.: Vyshcha shk., 1976. – 267 s.

4. Deklaratsiia pro dotrymannia suverenitetu, terytorialnoi tsilisnosti ta nedotorkannosti kordoniv derzhav-uchasnyts SND 1994 r. Ofitsiinyi sait Verkhovnoi Rady Ukrainy. – URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_480 (data zvernennia: 11.11.2021).

5. Dromina N. V. Yurysdyktsiia mizhnarodnykh kryminalnykh sudiv i trybunaliv: monohr. / N. V. Dromina. – O.: Feniks, 2006. – 223 s.

6. Ezhegodnik Komissii mezhdunarodnogo prava. – T. 2, ch. 2 (1984). – Niu-York, 1985. – URL: https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789213624272s001-c013/read (data zvernennia: 11.11.2021).

7. Kononenko V. Dosvid mizhnarodnykh sudovykh protsesiv shchodo prytiahnennia do kryminalnoi vidpovidalnosti za nezakonne pryiednannia terytorii / V. Kononenko // Yurydychnyi chasopys Natsionalnoi akademii vnutrishnikh sprav. – 2016. – № 1. – S. 303–314.

8. Niurnbergskiy protsess. Sbornik materialov: V 2-kh t. – T. 2: Prigovor mezhdunarodnogo voennogo tribunala. – M.: Yurid. lit., 1954. – 1 023 s.

9. Otvetstvennost gosudarstv za mezhdunarodno protivopravnye deianiya. Rezoliutsyia GA OON A/RES/56/83. – URL: https://undocs.org/ru/A/RES/56/83 (data zvernennia: 11.11.2021).

10. Pustogarov V. V. Niurnbergskiy protsess i razvitie mezhdunarodnogo prava / V. V. Pustogarov // Sovetskiy ezhegodnik mezhdunarodnogo prava, 1986. M.: Nauka, 1987. – S. 135–144.

11. Skrylnyk O. O. Osoblyvosti vidpovidalnosti v suchasnomu mizhnarodnomu pravi / O. O. Skrylnyk // Chasopys Kyivskoho universytetu prava. – 2013. – № 4. – S. 351–354.

12. Ferdross A. Mezhdunarodnoe pravo / A. Ferdross. – M.: Yzd. inostr. lit., 1959. – 652 c.

L. D. Tymchenko, V. P. Kononenko, L. N. Novikova. Establishing the international responsibility of the state for internationally wrongful acts as a guarantee of international security

Internationally illegal actions of states cause great damage to international peace and security. Most often, the state is responsible for the actions or inaction of its executive bodies: ministries and departments, army and police units, border and special services, up to the lower echelons of executive power. The state is also blamed for the conduct of its administrative-territorial units and organizations authorized to perform government functions, in particular, in excess of their powers established by domestic law. The conduct of any body of a state is considered an act of the state itself under international law, regardless of whether this body performs legislative, executive, judicial or other functions, regardless of the situation in the internal system. The state cannot evade responsibility by referring to its domestic law.

To provide an analysis of the peculiarities of establishing the international responsibility of the state and the criminal responsibility of the individual.

The methodological basis of the study are modern general scientific and special methods of knowledge, among which we should separately distinguish: the formal legal method, the comparative legal method – to analyze the constituent documents of international judicial institutions, their decisions, the practice of States to form their legal positions during the judicial procedure; system-structural method to identify the specific features inherent in the decision of the UN International Court of Justice. Such scientific methods as observation, description, theoretical and practical modeling, formal and logical generalization were used, which made it possible to identify particularism of legal facts and their regular trends.

The state always acts with the help of its governing bodies and specific officials of the state. And the establishment of international responsibility of the state and criminal responsibility of the individual for internationally wrongful acts is an important factor in ensuring international security.

Both the state guilty of committing an international crime and its officials who took part in criminal acts are responsible for the international crime. The official position of a person in the state hierarchy (head of state, head of government, minister of defense, etc.) does not release him from criminal responsibility. Nor does the fact that they have committed criminal acts in pursuance of an order of their command or government exempt individuals from criminal responsibility.

The annexation of territories during armed conflicts that are not of a war nature (undeclared or hybrid wars) is subject to responsibility for violations of international law. Possession of another's or disputed territory without a relevant agreement is legal only if there is an inviolable, continuous and undisputed exercise of domination.

Keywords: *internationally illegal actions, international offenses, responsibility of states, international security.*

Стаття надійшла до редколегії 17 листопада 2021 року

Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність

УДК 343.3
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.155-161

А. А. Гмирін,
канд. юрид. наук, доцент кафедри кримінального права та кримінології, Університет ДФС України
e-mail: galynadid@gmail.com
ORCID ID 0000-0003-3488-7693

ОКРЕМІ АСПЕКТИ КВАЛІФІКАЦІЇ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті здійснено аналіз окремих правопорушень у сфері оподаткування. Вказується, що є актуальною проблема правильного встановлення психічного ставлення винного до вчиненого ним діяння. Адже у випадку неможливості доведення факту умисного вчинення кримінального правопорушення поширеною є практика, коли діяння службової особи суб'єкта господарювання кваліфікується як необережне кримінальне правопорушення у сфері службової діяльності, передбачене ст. 367 КК України. Зазначено, що у разі здійснення провадження панує думка, що ненадходження податків до бюджету чи, наприклад, неповернення виручки викликане невиконанням або неналежним виконанням особами, відповідальними за такі дії їх службових обов'язків. Така кваліфікація може піддаватись сумніву, оскільки кримінально караним є не сам факт несплати податків або банкрутство суб'єкта господарської діяльності, а умисне вчинення діянь, що характеризують об'єктивну сторону діянь у сфері оподаткування. Вказується, що у більшості випадків податкове законодавство передбачає досить чіткі правила обліку витрат, застосування вирахувань і пільг і тоді несплата податку, пов'язана з незнанням цих правил, визнається вчиненою з необережності. За кримінально правової оцінки необережних дій особи під час сплати податків саме як кримінальне правопорушення у сфері службової діяльності має місце невідповідність оцінки ступеня суспільної небезпеки умисного ухилення і несплати податків через необережність.

Ключові слова: *кримінальне правопорушення, ухилення від сплати податків, кваліфікація, кримінальне провадження.*

У сучасному світі проблеми ухилення від сплати податків існують майже в усіх країнах з ринковою економікою. Надмірність податкового навантаження, складність та суперечливість податкового законодавства зазвичай стає причиною застосування санкцій фіскальними органами, а іноді навіть кримінального переслідування платників податків. Для нашої держави ці питання є особливо актуальними, адже значний податковий тиск змушує бізнес шукати шляхи до мінімізації оподаткування та використовувати прогалини

© Гмирін А. А., 2021

в податковому законодавстві. Досудові провадження щодо ухилення від сплати податків характеризуються багатьма особливостями, що обумовлено специфікою правової конструкції складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України. Як наслідок, достатньо часто спостерігається неоднозначність підходів до кваліфікації із зазначеної категорії діянь. Це може пояснюватися тим, що диспозиція цієї статті має бланкетний характер, тобто настання відповідальності потенційно залежить від вимог податкового законодавства, чинних на момент вчинення діяння, а також від суми податків. Тож основним джерелом встановлення обставин, які можуть свідчити про несплату податків унаслідок вчинення податкового правопорушення, є саме акт перевірки, складений за результатами проведення податкової перевірки, види якої також визначено Податковим кодексом України. При цьому досить важливо розуміти, що акт перевірки не є безперечним підтвердженням вчинення кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків. Це лише один зі способів встановлення об'єктивної сторони такого кримінального правопорушення. Існує правова позиція, що у разі скасування рішення контролюючого органу акт перевірки платника податків не є таким, що встановлює факт несплати податків і завдання шкоди державі. Тому на підставі такого акта до особи не може бути застосовано ст. 212 КК України. Водночас варто зазначити, що рішення адміністративного суду про скасування податкового повідомлення-рішення заздалегідь не встановлює відсутність факту ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Варто зазначити, що для підтвердження наявності кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків, крім акта перевірки, мають встановлюватися та досліджуватися інші обставини, які необхідні в теорії кримінального права для визначення такого діяння і характеризують суб'єктивну й об'єктивну його сторони, суб'єкт та об'єкт. Однак саме акт податкової перевірки встановлює факт податкового порушення, визначає види й розмір несплачених податків, способи та механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, визначає коло посадових осіб платника, відповідальних за несплату податків, тощо [1].

Наступним проблемним аспектом є у разі кваліфікації окремих складів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування правильне встановлення психічного ставлення винного до вчиненого ним діяння. Адже у випадку неможливості доведення факту умисного вчинення кримінального правопорушення поширеною є практика, коли слідчий кваліфікує діяння службової особи-суб'єкта господарювання як необережний злочин у сфері службової діяльності, передбачений ст. 367 КК України. Тобто у прокурорсько-слідчій практиці панує думка, що ненадходження податків до бюджету або неналежним виконанням особами, відповідальними за такі дії, їх службових обов'язків. Така кваліфікація є дещо спірною, оскільки кримінально караним є не тільки сам факт несплати податків, а умисне вчинення діянь, що характеризують об'єктивну сторонукримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Так, у випадку несплати податку з необережності платник податків не надає уваги якійсь операції, що розглядається як об'єкт оподаткування. У більшості випадків податкове законодавство передбачає досить чіткі правила обліку витрат, застосування вирахувань і пільг, і тоді несплата податку, пов'язана з незнанням цих правил, визнається вчиненою з необережності. У разі кримінально-правової оцінки необережних дій особи під час сплати податків саме як кримінального правопорушення у сфері службової діяльності має місце невідповідність оцінки ступеня суспільної

небезпеки умисного ухилення і несплати податків через необережність. Варто зазначити, що податок, передбачений ст. 212 КК України, і склад кримінального правопорушення, передбачений ст. 367 КК України, є матеріальними, обов'язковою ознакою об'єктивної сторони яких є наслідок. У разі ухилення від сплати податків ці наслідки полягають у фактичному ненадходженню до бюджету податків у значному розмірі. Під час кваліфікації несплати податків через необережність як службової недбалості розмір істотної шкоди є дещо інший відповідно до примітки статті [2].

На сьогодні у кримінальному праві діє принцип, яким зазначено, що «незнання законів не звільняє від відповідальності». Цей принцип неодноразово зазнавав суттєвої критики серед науковців. Наприклад, В. К. Грищук, назвавши цей принцип принципом радянської диктатури, вказав, що подальше його провадження державою є недопустимим у сучасних умовах гуманізації суспільства [3, с. 30]. На сумнівність цієї презумпції вказувалося й іншими вченими, які зазначали, що особа може розуміти характер своїх дій, але це не обов'язково означатиме, що вона розуміє їх протиправність [4, с. 23–24]. Загалом, усвідомлюючи необхідність існування такої презумпції, особливо зважаючи на положення ст. 1 Конституції України, у якій серед іншого вказано, що Україна проголосила себе правовою державою, тобто такою, що, зокрема, повинна характеризуватись такими ознаками: верховенство права та визначення, законодавче закріплення і гарантування державною основних прав і свобод людини і громадянина, на що вказує В. Я. Тацій, що існування такої презумпції у формулюванні, яким воно є сьогодні, не повною мірою відповідає принципу демократизму та верховенства права, оскільки замість того, щоб бути презумпцією, тобто припущенням, що визнається достовірним, доки не буде доведено протилежне [5, с. 535], є аксіомою, яка сприймається беззаперечно і не може бути спростованою за жодних обставин. Вбачається, що незнання законів може статись не з вини особи, і це повинно звільнити її від юридичної і, зокрема, кримінальної відповідальності. Проте для цього необхідно внести відповідні зміни до КК України, якими було б закріплено поняття юридичної помилки, а також визначено, як саме вона повинна впливати на кримінальну відповідальність, тобто необхідно законодавчо закріпити один з різновидів юридичної помилки – так звану «помилку в протиправності діяння, якої не можна було уникнути». Досвід такого законодавчого закріплення впливу юридичної помилки на кримінальну відповідальність відомий ряду зарубіжних кримінальних кодексів. Так, у § 9 КК Австрії встановлено, що у випадку, коли особа не усвідомлювала протиправності діяння через помилку в забороні, то вона діє невинно, за умови неможливості уникнути цієї помилки, при цьому помилка у забороні неможлива тоді, коли протиправність діяння була доступною для розуміння особи, як і для будь-якої іншої особи, або коли особа не ознайомилась з відповідними приписами, хоча вона зобов'язана була це зробити внаслідок специфіки своєї роботи, захоплень або за інших обставин [6, с. 11]. КК Іспанії у ст. 14 встановив, що непереборна помилка відносно діяння, що становить кримінальне правопорушення, виключає кримінальну відповідальність особи, і якщо, враховуючи обставини вчинення діяння та особу винного, помилка була непереборною, то правопорушення у цьому випадку карається як вчинене з необережності [7, с. 15]. Параграфом 17 КК ФРН закріплено, що коли в особи, що вчиняє діяння, відсутнє розуміння того, що вона діє протиправно, то вона діє невинно, якщо не можна було уникнути цієї помилки, але якщо особа могла уникнути її, то покарання може бути пом'якшено [8, с 16]. Норму щодо впливу помилки в праві на кримінальну відповідальність має і КК Франції, в якому в ст. 122-3 передбачено, що

не підлягає кримінальній відповідальності особа, яка надала докази того, що внаслідок помилки відносно права, якої вона не могла уникнути, вона вважала, що має законне право вчинити діяння [9, с. 80].

Врахування юридичної помилки під час притягнення до кримінальної відповідальності вимагається і КК Грузії, ст. 36 якого передбачено, що особа, якій не відомо, що вчинене нею діяння є забороненим, не карається тільки в тому випадку, якщо помилка була вибачальною, при цьому помилка є вибачальною, якщо особі в ситуації, що склалась, не було і не могло бути відомо, що вона вчиняє заборонене діяння, але якщо помилка не є вибачальною, то особа може бути притягнута до відповідальності тільки за необережність, якщо вчинення цього діяння з необмеженості карається цим кодексом [10, с. 107].

Водночас якщо аналізувати ухилення від сплати податків на сьогодні, то варто все ж таки свідчити про умисел до таких діянь. Наприклад, ухилення сьогодні здійснюється через так звані скрутки, а для отримання готівки можуть бути задіяні підприємства оптово-роздрібної торгівлі, які зі свого боку оприходують необліковану готівку, проводячи операції для здійснення так званих зустрічних потоків. Необхідно зазначити, що так званий продаж необлікованої готівки здійснюється поза банківською системою, що ускладнює її виявлення. За таких умов виявленню подібної діяльності сприяють інші джерела інформації та співпраця з правоохоронними та розвідувальними органами.

Так, наприклад, з початку 2020 р. Держфінмоніторингом до правоохоронних органів направлено 60 узагальнених матеріалів, пов'язаних з кримінальними правопорушеннями у податковій сфері з використанням механізмів та операцій транзиту, так званих скруток і зустрічних потоків. Сума коштів, пов'язаних з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, у цих матеріалах становить 29,9 млрд грн. Зазначені матеріали були направлено до: Служби безпеки України – 34 матеріали на суму 16,3 млрд грн; Державної податкової служби України – 21 матеріал на суму 7,3 млрд грн; Офісу Генерального прокурора – 2 матеріали на суму 6,0 млрд грн; Державного бюро розслідувань – 1 матеріал на суму 0,2 млрд грн; Національного антикорупційного бюро України – 1 матеріал на суму 0,04 млрд грн; Національної поліції України – 1 матеріал на суму 0,04 млрд гривень.

Зокрема, за результатами розслідувань діяльності широкомасштабних транзитно-конвертаційних груп (за участю близько 4 тис. суб'єктів господарювання) упродовж поточного року до правоохоронних органів було передано 31 узагальнений матеріал з підозрами у формуванні безпідставного податкового кредиту, використовуючи схеми «скруток», «зустрічних потоків», та подальшої легалізації злочинних коштів на загальну суму 13,6 млрд грн. У ході відпрацювання зазначених узагальнених матеріалів заблоковано кошти на суму 28,2 млн грн.

Окремо, за результатами аналізу підозрілих операцій з обготівковування коштів (в яких задіяно близько 4,5 тис. підприємств), Держфінмоніторингом з початку 2020 р. до правоохоронних органів передано 28 узагальнених матеріалів з підозрою у легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом, на загальну суму 13,5 млрд грн.

Також 2020 року, за результатами фінансових розслідувань, було підготовлено та передано до правоохоронного органу узагальнений матеріал, пов'язаний з ухиленням від сплати податків через організацію схеми – каруселі незаконного вивезення зерна та неповернення валютної виручки в Україну на загальну суму 2,8 млрд грн.

Отже, за січень-травень 2020 р. до правоохоронних органів скеровано 60 матеріалів з підозрами у податковій сфері на загальну суму 29,9 млрд грн.

Водночас упродовж 2019 р. Держфінмоніторингом передано 893 матеріли до правоохоронних органів, в яких сума фінансових операцій, пов'язаних із злочинними доходами та їх відмиванням, становить 92,2 млрд грн, з яких 137 матеріалів на суму 26,9 млрд грн пов'язані з податковими злочинами. Держфінмоніторинг і надалі в тісній співпраці з правоохоронними органами вживає заходи щодо виявлення схем податкового шахрайства та ухилення від сплати податків [11].

У цілому сучасне кримінальне законодавство повинно удосконалюватися або створюватися з використанням передових цифрових технологій та з урахуванням застосування і за умов діджиталізації, що дозволить уніфікувати термінологію, що зі свого боку може стати інструментом штучного інтелекту у правозастосовній практиці. Тож, як бачимо, сучасне кримінальне законодавство має бути удосконалено з урахуванням сучасних досягнень законодавчої техніки, що повинно забезпечити підвищення його розуміння для сприйняття всіма членами суспільства та істотно знизить можливості помилок чи зловживань під час його застосування як правоохоронними органами, так і іншими державними структурами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/chi-e-uhilennya.html

2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7250/ Hushchesova_Aktualni_problemy_kvalifikatsii_okremykh_zlochyntsiv.pdf?sequence=1&isAllowed=

3. Грищук В. К. Проблеми кодифікації кримінального законодавства України / В. К. Грищук. – Л.: ЛДУ ім. Івана Франка, 1993. – 137 с.

4. Зелинский А. Ф. Актуальная и потенциальная осознанность общественно опасного деяния / А. Ф. Зелинский, Н. А. Дремина // Личность преступника и уголовная ответственность. Правовые и криминологические аспекты: межвуз. науч. сб. – Саратов: Изд-во Саратовского ун-та. – 1987. – Вып. 3. – С. 16–26.

5. Большой юридический словарь / под ред. А. Я. Сухарева, В. Д. Зорькина, В. Е. Крутских. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 790 с.

6. Уголовный кодекс Австрии / пер. с нем. – М.: ИКД «Зерцало-М», 2001. – 144 с.

7. Уголовный кодекс Испании / под редакцией и с предисловием доктора юридических наук, профессора Н. Ф. Кузнецовой и доктора юридических наук, профессора Ф. М. Решетникова. – М.: Издательство ЗЕРЦАЛО, 1998. – 218 с.

8. Уголовный кодекс ФРГ / пер. с нем. – М.: ИКД «Зерцало-М», 2001. – 208 с.

9. Уголовный кодекс Франции / науч. редактирование канд. юрид. наук, доц. Л. В. Головко, канд. юрид. наук, доц. Н. Е. Крыловой; перевод с французского и предисловие канд. юрид. наук, доц. Н. Е. Крыловой. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002. – 650 с.

10. Уголовный кодекс Грузии / науч. ред. З. К. Бигвава; вступ. статья к.ю.н., доц. В. И. Михайлова. Обзорн. статья д.ю.н., проф. О. Гамкрелидзе; перевод с грузинского И. Мериджанашвили. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002. – 409 с.

11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018626-analiz-pidozrilikh-tranzaktsiy-u-podatkoviy-sferi-tsifri-ta-ostanni-tendentsiyi

REFERENCES

1. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/chi-e-uhilennya.html

2. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7250/ Hushchesova_ Aktualni_problemy_kvalifikatsii_okremykh_zlochyntsiv.pdf?sequence=1&isAllowed=

3. Hryshchuk V. K. Problemy kodyfikatsii kryminalnoho zakonodavstva Ukrainy. – L.: LDU im. Ivana Franka, 1993. – 137 s.

4. Zelynskyi A. F., Dremyna N. A. Aktualnaia y potentsyalnaia osoznannost obshchestvenno opasnoho deianyia. Lychnost prestupnyka y uholovnaia otvetstvennost. Pravovыe y krymynolohycheskye aspekty: mezhvuz. nauch. sb. – Saratov: Yzd-vo Saratovskoho un-ta, 1987. – Vyp. 3. – S. 16–26.

5. Bolshoi yurydycheskyi slovar / pod red. A. Ya. Sukhareva, V. D. Zorkyna, V. E. Krutskykh. – M.: YNFRA-M, 1999. – 790 s.

6. Uholovnyi kodeks Avstryy / per. s nem. – M.: YKD «Zertsalo-M», 2001. – 144 s.

7. Uholovnyi kodeks Yspanyy / pod redaktsyei y s predyslovyem doktora yurydycheskykh nauk, professora N. F. Kuznetsovoi y doktora yurydycheskykh nauk, professora F. M. Reshetnykova. – M. Yzdatelstvo ZERTsALO, 1998. – 218 s.

8. Uholovnyi kodeks FRH / per. s nem. – M.: YKD «Zertsalo-M», 2001. – 208 s.

9. Uholovnyi kodeks Frantsyy / nauch. redaktyrovanye kand. yuryd. nauk, dots. L. V. Holovko, kand. yuryd. nauk, dots. N. E. Krylovoi; perevod s frantsuzskoho y predyslovye kand. yuryd. nauk, dots. N. E. Krylovoi. – SPb. Yzdatelstvo «Iurydycheskyi tsentr Press», 2002. – 650 s.

10. Uholovnyi kodeks Hruzyy / nauch. red. Z. K. Byhvava. Vstup, statia k.iu.n., dots. V. Y. Mykhailova. Obzorn. statia d.iu.n., prof. O. Hamkrelydze. Perevod s hruzynskoho Y. Merydzhanashvyly. – Spb.: Yzdatelstvo «Iurydycheskyi tsentr Press», 2002. – 409 s.

11. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018626-analiz-pidozrilikh-tranzaktsiy-u-podatkoviy-sferi-tsifri-ta-ostanni-tendentsiyi

A. A. Gmirin. Certain aspects of qualification of criminal offenses in the field of taxation

The article analyzes some individual offenses in the field of taxation. It is indicated that the problem of correctly establishing the mental attitude of the perpetrator to the act committed by him is relevant. After all, in case of impossibility to prove the fact of intentional commission of a criminal offense, the practice is widespread when the action of an official of an economic entity qualifies as a negligent criminal offense in the sphere of official activity, provided by Art. 367 of the Criminal Code of Ukraine. It is noted that in the implementation of the proceedings there is an opinion that the non-receipt of taxes to the budget or, for example, non-refund of revenue is caused by non-performance or improper performance by persons responsible for such actions of their duties. Such a qualification can be questioned, as it is not the fact of non-payment of taxes or bankruptcy of a business entity that is criminally punishable, but the intentional commission of acts that characterize the objective side of actions in the field of taxation. It is pointed out that in most cases, tax legislation provides fairly clear rules for accounting for costs, deductions and benefits, and then non-payment of tax due to ignorance of these rules is considered negligent. In the criminal-legal assessment of a person's negligent actions in the

payment of taxes as a criminal offense in the field of official activity, there is a discrepancy between the assessment of the degree of public danger of intentional evasion and non-payment of taxes due to negligence.

It is noted that the problem of tax evasion exists in almost all countries with market economies. Excessive tax burden, complexity and inconsistency of tax legislation usually lead to the application of sanctions by fiscal authorities, and sometimes even criminal prosecution of taxpayers. In the Ukrainian reality, these issues are particularly acute, as significant tax pressures are forcing businesses to look for ways to minimize taxation and exploit gaps in tax legislation.

Keywords: *criminal offense, tax evasion, qualification, criminal proceedings.*

Стаття надійшла до редколегії 22 жовтня 2021 року

УДК 343.3
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.162-168

Г. В. Дідківська,
д-р юрид. наук, доцент, професор кафедри кримінального права та кримінології,
Університет ДФС України
e-mail: galynadid@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-3545-0429;
Г. В. Новицький,
д-р юрид. наук, професор, завідувач кафедри галузевих юридичних дисциплін,
ТОВ «Бердянський університет менеджменту і бізнесу»
e-mail: galynadid@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-3073-369X

ПРОБЛЕМИ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ У СФЕРІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УКРАЇНІ

У цій статті досліджено питання загрози заподіяння забруднення, про речовини, відходи чи інші матеріали, шкідливі для життя, здоров'я людей або довкілля, які змінюють природні властивості землі, що унеможливлює її використання за призначенням, наприклад знищення корисної фауни, яка є невід'ємною частиною родючості ґрунтів; розведення шкідливих мікроорганізмів, зміна структури ґрунту тощо, погіршується якість життя в державі в цілому. Вказано, що для кваліфікації кримінального правопорушення необхідно визначити момент закінчення кримінального правопорушення. Зазначено, що цим моментом є, коли забруднення або псування земель створило небезпеку для життя і здоров'я або для довкілля.

Зроблено висновок, що здійснення кваліфікації кримінальних правопорушень проти довкілля, вчинених шляхом забруднення ґрунтів, вимагає застосування спеціальних знань з різних наукових галузей, оскільки коло об'єктів дослідження у зазначених справах має широкий спектр. Тому у процесі кваліфікації цього виду кримінального правопорушення виникає необхідність призначати різні експертизи, в результаті яких можна одержувати відповіді на важливі питання щодо застосування кримінально-правових норм.

Ключові слова: *кримінальне правопорушення, реальна небезпека, тяжкі наслідки, забруднення земель, токсичні речовини, злочини у сфері використання земельних ресурсів.*

Стаття 13 Конституції України вказує на те, що земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які розташовані в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права

© Дідківська Г. В., Новицький Г. В., 2021

власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією України. Кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу. Конституція гарантує, що власність не повинна використовуватися на шкоду людині і суспільства. Навпаки, державою має забезпечуватися захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом [1]. Конституція України у ст. 16 («Забезпечення екологічної безпеки і підтримання екологічної рівноваги на території України, подолання наслідків Чорнобильської катастрофи – катастрофи планетарного масштабу, збереження генофонду Українського народу є обов'язком держави») передбачає захист екологічної безпеки [1]. А відповідно до статті 50 Конституції України кожен має право на безпечне для життя і здоров'я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди. Кожному гарантується право вільного доступу до інформації про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також право на її поширення [1].

Незважаючи на такий широкий спектр прав і обов'язків щодо охорони природних ресурсів Конституцією України, а особливо земельних, у кримінальному законодавстві лише стаття 239 КК України передбачає кримінальну відповідальність за забруднення або псування земель речовинами, відходами чи іншими матеріалами, шкідливими для життя, здоров'я людей або довкілля, внаслідок порушення спеціальних правил, якщо це створило небезпеку для життя, здоров'я людей чи довкілля. Варто зазначити, що суспільна небезпечність забруднення або псування земель полягає в тому, що ці дії завдають шкоди навколишньому природному середовищу в цілому та земельним ресурсам держави зокрема і, крім того, можуть негативно впливати на життя та здоров'я людей і тих людей, які завдають своїми діями шкоди земельним ресурсам [2].

Так, відповідно до розрахунків Національної академії аграрних наук України нашою країною щорічно втрачається від 0,6 до 1 тонни родючої землі з одного гектара. Погіршуються також її мінеральні речовини, агрофізичні властивості. Негативними є і показники забрудненості ґрунтів унаслідок недбалої господарської діяльності. Однією з найсерйозніших сучасних екологічних проблем визнають невідворотність зменшення або припинення родючості ґрунтів унаслідок втрати ними гумусу та інших елементів, що забезпечують родючість пахотних земель та земель, які перебувають у приватному господарстві. Так, визначають концентрацію важких металів у ґрунтах поблизу міст, автотрас, промислових об'єктів такою, що перевищує гранично допустимі норми у 5–10 разів. Унаслідок аварії на Чорнобильській АЕС загальну площу сільськогосподарських угідь, забруднених радіонуклідами, виявили 6,7 млн гектар [2].

За різних причин частка екологічно чистих територій України, за оцінками фахівців, становить лише 7 % земельної площі держави, а умовно чистими територіями, які характеризуються дещо нормальними умовами проживання людини, – лише 8 %. Малозабрудненими територіями вважаються 15 % територій країни, а забрудненими та надто забрудненими, де умови життєдіяльності населення значно погіршилися та напружені, становлять, відповідно, майже 40 і 30 %. Варто також акцентувати увагу на тому, що 1,7 % території України вважаються територіями екологічної катастрофи [2].

Конституцією України, а саме ст. 14, землю визнано основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Особливість земельних ресурсів як об'єкт природи полягає в тому, що вони відіграють важливу економічну роль

у житті нашого суспільства і мають особливу самостійну цінність як необхідну умову життєдіяльності громадян України. Займаючи домінуюче місце серед інших природних багатств, вони не можуть розглядатися окремо від інших елементів природи, а, навпаки, виступають складовим елементом єдиної екологічної системи нашої держави [1].

Відповідно до цільового призначення всі землі України поділяються на: 1) землі сільськогосподарського призначення; 2) землі житлової та громадської забудови. Кримінальним законодавством під забрудненнями земельних ресурсів розуміється насичення ґрунтів землі речовинами у вигляді відходів і залишків виробничого застосування або невиробничої сфери, отрутохімікатів, хімічних і радіоактивних речовин, а також матеріалами після неправильного їх зберігання або понад норму їх застосування, що призводить до несприятливих фізичних, хімічних або біологічних змін ґрунту. Земельні ресурси вважатимуться забрудненими, якщо в їх складі будуть виявлені кількісні або якісні зміни, що сталися в результаті господарської діяльності та іншого безвідповідального ставлення [2].

Ліквідувати загрозу заподіяння забруднення можливо під час завчасного реагування, і негативні наслідки не настануть у разі своєчасно вжитих заходів. Отже, коли речовини, відходи чи інші матеріали, шкідливі для життя, здоров'я людей або довкілля, так змінюють природні властивості землі, що це унеможливлює її використання за призначенням, наприклад знищення корисної фауни, яка є невід'ємною частиною родючості ґрунтів; розведення шкідливих мікроорганізмів, зміна структури ґрунту тощо, то погіршується якість життя в державі в цілому. Для кваліфікації кримінального правопорушення необхідно визначити момент як закінчене кримінальне правопорушення. Цим моментом є, коли забруднення або псування земель створило небезпеку для життя і здоров'я або для довкілля [1].

Під час здійсненні аналізу критеріїв визначення реальної небезпеки спричинення шкоди В. В. Локтіонова відмічає, що в цьому разі необхідно брати до уваги такі фактори, як існування джерела ризику (токсичної речовини в об'єктах довкілля або продуктах харчування, технологічного процесу, що передбачає використання шкідливих речовин тощо), присутність цього джерела ризику в шкідливій для людини чи довкілля концентрації чи схильність населення, тваринного або рослинного світу до впливу визначених токсичних речовин [3, с. 152–153].

Відтак можна погодитись з О. О. Пєнязьковою, яка зазначила, що для інкримінування норм КК України щодо кримінально-правової охорони земельних ресурсів потрібно збирати докази того, що внаслідок вчинення особою суспільно небезпечного діяння було створено небезпеку для життя, здоров'я людей чи довкілля, яка є обов'язковою ознакою об'єктивної сторони складів кримінального правопорушення, передбачених у відповідних статтях КК України, та обставиною, що підлягає доказуванню за положеннями кримінального процесу. При цьому науковиця рекомендує у вироку чітко вказати, у чому проявилося створення небезпеки конкретному порядку суспільних відносин, що забезпечують життя, здоров'я людини або безпечний стан довкілля [4, с. 140].

На переконання А. М. Шульги, «потенційною небезпекою заподіяння шкоди життю, здоров'ю людей або довкіллю шкідливими забруднювачами ґрунтового покриву земель у разі порушення винною особою спеціальних правил поводження з ними і є реальною небезпекою». Він зазначає, що «це свідчить про те, що через означені суспільно небезпечні діяння почалися негативні зміни в хімічному, біологічному, фізичному та інших складниках

земельних ресурсів. У зв'язку з цим реальна шкода людині чи довкіллю в цілому може настати з великим ступенем імовірності. Невтручання у ланцюг подій неминуче призведе до настання фактичних наслідків у вигляді масового захворювання населення або однієї людини, смерті чи інших тяжких наслідків» [5, с. 196–197].

Подібне бачення під час аналізу складу кримінального правопорушення, що передбачене ч. 1 ст. 239 КК України, висловлює М. В. Іщенко. На його думку, небезпека для життя, здоров'я людей або довкілля має бути реальною, що свідчить про появу такого небезпечного стану, за якого зазначені наслідки можуть настати як закономірні та необхідні, проте не настали з незалежних від винного причин. Як приклади згаданих причин, правник вказує на те, що місце забруднення або псування земель віддалене від населеного пункту, забруднення сталось у населеному пункті, але в малолюдному місці, чи щось подібне [6, с. 103–104]. На жаль, під час здійснення кваліфікації за ч. 1 ст. 239 КК України вищенаведені доктринальні позиції науковців не завжди беруть до уваги.

Варто зазначити, що у наукових колах справедливо наголошують, що проблеми, пов'язані із застосуванням кримінально-правових норм про делікти створення небезпеки, є традиційними. Так, вивчаючи слідчу та судову практики застосування закону про кримінальну відповідальність за порушення працівниками залізничного, водного або повітряного транспорту правил безпеки руху та експлуатації транспорту, а також недоброякісний ремонт транспортних засобів, якщо це не потягло тяжких наслідків, а лише було створено загрозу настання таких наслідків, ще радянською юридичною літературою було зазначено, що ознаки відповідного складу кримінального правопорушення не завжди розуміються правильно, інколи просто ігноруються, а деяким ознакам навіть надаються невластиві їм значення [7, с. 54].

Є досить зрозумілим, що представники кримінально-правової доктрини, які не задоволені таким розмаїттям підходів до трактування правозастосувача, ставлять питання про відмову від аналізованої кримінально утворювальної ознаки щодо складу кримінального правопорушення «забруднення або псування земель». Так, Г. С. Крайник висловлює думку про те, що створення небезпеки для життя, здоров'я людей чи довкілля не досягає притаманного злочинам ступеня суспільної небезпеки, а тому в уточненій ч. 1 ст. 239 КК України варто закріпити мінімальним наслідком реальну шкоду у вигляді легких тілесних ушкоджень та середньої тяжкості тілесних ушкоджень одній особі. Науковці зазначають, що першопричиною з'ясованої вище неприпустимої ситуації, коли близькі за змістом діяння, які спричиняють фактично однакові суспільно небезпечні наслідки, в одних випадках кваліфікуються як кримінальне правопорушення, а в інших – як адміністративне правопорушення, є оцінний характер передбаченої ч. 1 ст. 239 КК України ознаки «створення небезпеки для життя, здоров'я людей чи довкілля», відсутність чітких критеріїв визначення реальності настання фізичної або екологічної шкоди. Водночас, щоб залишити відповідальність за «створення небезпеки для життя, здоров'я людей чи довкілля» з метою запобігання більш тяжким наслідкам, дослідник вважає за доречне використати аналізовану конструкцію в КУпАП, створивши частини другі в тих його статтях, які присвячені псуванню і забрудненню сільськогосподарських та інших земель, засміченню лісів відходами (стст. 52 і 71 КУпАП, відповідно). На користь наведеної пропозиції, на думку згаданого дослідника, вказують, зокрема: труднощі встановлення на практиці такого суспільно небезпечного наслідку, як створення небезпеки для життя, здоров'я людей чи довкілля, використовуючи законодавчий досвід України,

статей 128, 286 КК України, в частині встановлення кримінальної відповідальності за такі необережні злочини, які спричиняють щонайменше середньої тяжкості тілесне ушкодження [8, с. 89–93, 192].

Варто зазначити, що відносно незначна кількість подібних питань, які вирішуються за допомогою судово-експертних досліджень під час кваліфікації таких кримінальних правопорушень. До них насамперед належать встановлення вмісту, складу шкідливих речовин у ґрунтах, які, згідно з наявними даними, піддалися негативному впливу з боку певного господарського об'єкта, концентрації цих речовин, відповідності їх гранично допустимому рівню концентрації. Якщо негативні наслідки такого впливу очевидні, експертиза дає змогу встановити причини діянь, зокрема причини захворювання або загибелі рослин, тварин, людей. Судова експертиза є найбільш ефективним засобом виконання завдань у провадженнях про кримінальні правопорушення проти довкілля загалом та забруднення земельних ресурсів зокрема за умови неухильного дотримання вимог кримінального законодавства щодо призначення та проведення таких експертиз. Експертизи у провадженнях про забруднення земельних ресурсів доцільно призначати тільки тоді, коли в цьому є дійсна необхідність, коли без відповіді експерта на певні питання неможливо встановити істину у справі. До типових експертиз, які призначаються під час кримінальних проваджень проти довкілля, що вчиняються шляхом забруднення земельних ресурсів, варто віднести: судово-хімічну, токсикологічну, радіологічну, технічну, технологічну, будівельно-технічну, агротехнічну, лісотехнічну, зоотехнічну, гідрометеорологічну, судово-медичну, медико-санітарну, судово-ветеринарну та екологічну експертизи [9].

Як бачимо, під час здійснення кваліфікації кримінальних правопорушень проти довкілля, вчинених шляхом забруднення ґрунтів, вимагається застосування спеціальних знань з різних наукових галузей, оскільки коло об'єктів дослідження у зазначених справах має широкий спектр. Тому у разі кваліфікації цього виду кримінального правопорушення виникає необхідність призначати різні експертизи, в результаті яких можна одержувати відповіді на важливі питання щодо застосування кримінально-правових норм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: станом на 21.02.2019 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80

2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mego.info/%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB/%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F-239-%D0%B7%D0%B0%D0%B1%D1%80%D1%83%D0%B4%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%B0%D0%B1%D0%BE-%D0%BF%D1%81%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%B7%D0%B5%D0%BC%D0%B5%D0%BB%D1%8C

3. Локтіонова В. В. Суспільно небезпечні наслідки у злочинах проти довкілля: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.08 / В. В. Локтіонова. – Харків, 2013. – 258 с.

4. Пєнязькова О. О. Кримінально-правова охорона земель в Україні: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.08 / О. О. Пєнязькова. – Київ, 2018. – 291 с.

5. Шульга А. М. Кримінально-правова охорона земельних ресурсів в Україні: теоретико-правовий аспект: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.08 / А. М. Шульга. – Харків, 2019. – 525 с.

6. Іщенко М. В. Створення небезпеки для життя, здоров'я людей чи довкілля як наслідок забруднення або псування земель / М. В. Іщенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». – 2018. – № 32. – С. 102–105.

7. Эйсман А. А. Угроза наступления тяжких последствий и ее доказывание по делам о нарушениях правил безопасности движения на транспорте / А. А. Эйсман, Н. А. Коровина // Вопросы борьбы с преступностью. – 1983. – Вып. 42. – С. 54–61.

8. Крайник Г. С. Кримінальна відповідальність за забруднення або псування земель в Україні : монографія / Г. С. Крайник. – Харків: Друкарня Мадрид, 2019. – 204 с.

9. Стасюк Л. Л. Можливості судових експертиз при розслідуванні злочинів проти довкілля, вчинених шляхом забруднення атмосферного повітря / Л. Л. Стасюк // Право і суспільство. Сер.: Кримінально-процесуальне право та криміналістика. – 2012. – № 1. – С. 281–287.

REFERENCES

1. Konstytutsiia Ukrainy: stanom na 21.02. 2019 r. / Verkhovna Rada Ukrainy. – URL: https://zakon.rada.gov. ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80.

2. URL: http://mego.info/%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB/%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F-239-%D0%B7%D0%B0%D0%B1%D1%80%D1%83%D0%B4%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%B0%D0%B1%D0%BE-%D0%BF%D1%81%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F-%D0%B7%D0%B5%D0%BC%D0%B5%D0%BB%D1%8C

3. Loktionova V. V. Suspilno nebezpechni naslidky u zlochynakh proty dovkillia: dys. … kand. yuryd. nauk: 12.00.08 / V. V. Loktionova. – Kharkiv, 2013. – 258 s.

4. Pieniazkova O. O. Kryminalno-pravova okhorona zemel v Ukraini: dys. … kand. yuryd. nauk: 12.00.08 / O. O. Pieniazkova. – Kyiv, 2018. – 291 s.

5. Shulha A. M. Kryminalno-pravova okhorona zemelnykh resursiv v Ukraini: teoretyko-pravovyi aspekt : dys. … d-ra yuryd. nauk: 12.00.08 / A. M. Shulha. – Kharkiv, 2019. – 525 s.

6. Ishchenko M. V. Stvorennia nebezpeky dlia zhyttia, zdorovia liudei chy dovkillia yak naslidok zabrudnennia abo psuvannia zemel / M. V. Ishchenko // Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriia «Iurysprudentsiia». – 2018. – № 32. – S. 102–105.

7. Eisman A. A. Uhroza nastuplenyia tiazhkykh posledstvyi y ee dokazыvanye po delam o narushenyiakh pravyl bezopasnosty dvyzhenyia na transporte / A. A. Eisman, N. A. Korovyna // Voprosi borbi s prestupnostiu. 1983. – Vyp. 42. – S. 54–61.

8. Krainyk H. S. Kryminalna vidpovidalnist za zabrudnennia abo psuvannia zemel v Ukraini: monohrafiia / H. S. Krainyk. – Kharkiv: Drukarnia Madryd, 2019. – 204 s.

9. Stasiuk L. L. Mozhlyvosti sudovykh ekspertyz pry rozsliduvanni zlochyniv proty dovkillia, vchynenykh shliakhom zabrudnennia atmosfernoho povitria / L. L. Stasiuk // Pravo i suspilstvo. Ser.: Kryminalno-protsesualne pravo ta kryminalistyka. – 2012. – № 1. – S. 281–287.

G. V. Didkovska, H. V. Novyts′kyy. Problems of criminal protection in the field of use of land resources in Ukraine

In this article, the risk of causing pollution, about substances, waste or other materials harmful to life, health of people or the environment that change the natural properties of the land that it makes it impossible for its use, for example, the destruction of useful fauna, which is an integral part of soil fertility; Breeding of harmful microorganisms, changing the structure of the soil, other, deteriorates the quality of life in the state as a whole. It is indicated that for the qualifications of a criminal offense, it is necessary to determine the time of the end of a criminal offense. It is noted that this moment is when pollution or damage to land has created a danger to life and health or for the environment.

Investigated that the root causeless situation, when close to the content of acts that cause actually the same socially dangerous consequences, in some cases qualify as a crime, but in others – as an administrative offense, is an estimated nature of the provided sign «creating a danger to life, people's health, health. Or the environment», the lack of clear criteria for determining the reality of physical or environmental harm. Therefore, it is not possible that the representatives of the criminal-law doctrine, which are not satisfied with the «arbitrariness» of the law enforcement officer, raise the issue of refusal of the analyzed criminal-forming feature regarding the composition of the crime «pollution or land». It is noted that it is necessary to consolidate the minimum consequence of real harm in the form of light bodily injuries (regardless of the number of victims) and the average severity of bodily injuries to one person. At the same time, in order to leave responsibility for the «creation of danger to life, human health or environment» in order to prevent more severe consequences, creating parts of the second in those articles that are devoted to the spoiling and pollution of agricultural and other lands and clotting forests with waste.

Keywords: *criminal offense, real danger, severe consequences, pollution of land, toxic substances, crimes in the field of use of land resources.*

Стаття надійшла до редколегії 29 жовтня 2021 року

УДК 343:98
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.169-180

Ю. О. Комишнюк,
аспірант,
староста сіл Стрижавка,
Сухий Яр, Червоне,
Університет ДФС України
e-mail: komyshnyuk@i.ua
ORCID ID 0000-0002-3484-3378

ЕКСПЕРТНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ДЕРЖАВИ

Застосування знань спеціалістів і проведення судових експертиз виступає одним з основних доказів і методів розслідування злочинів з фінансовими ресурсами держави. Експертні дослідження є комплексною дією, яка дає змогу отримати відповіді на питання, які цікавлять сторону, яка замовляє проведення цієї експертизи. Проведення експертних досліджень, особливо судово-економічних експертиз, є актуальним і важливим інструментом для розслідування злочинів, пов'язаних з фінансовими ресурсами держави.

У статті з урахування потреб практики правоохоронних органів наведено особливості використання спеціальних знань у ході розслідування злочинів, пов'язаних з фінансовими ресурсами держави. Сліди таких злочинів знаходять своє відображення у ряді документів, що супроводжують здійснення фінансово-господарської діяльності. Наголошується на тому, що висновок експерта є одним із джерел доказів у кримінальному провадженні, який має об'єктивний характер щодо встановлення істини та його вирішення за сутністю. Звернено увагу на те, що від правильного визначення предмета та об'єкта експертизи залежить зміст діяльності експерта, межі його компетенції щодо визначення кола питань, які він може вирішувати. Доведено, що для встановлення всіх обставин вчинення злочинів у сфері фінансових ресурсів держави мають бути проведені необхідні експертизи, висновки яких слугуватимуть доказом для доведення винуватості і нададуть змогу обвинуваченню довести всі обставини правопорушення.

Експертні дослідження є невід'ємною складовою досудового розслідування злочинів, пов'язаних з фінансовими ресурсами держави. Без застосування спеціальних знань неможливо встановити обставини вчинення вказаних злочинів, адже вони є доволі заплутаними і вчиняються зазвичай у сукупності з іншими злочинами. Методика приховування цих злочинів є досить витонченою і своєрідною, що зі свого боку ускладнює їх розслідування. Розслідування цієї категорії злочинів потребує суттєвого аналізу їх особливостей і розроблення методик і рекомендацій їх розслідування для більш ефективної і швидшої протидії їх вчиненню органами досудового розслідування.

Ключові слова: *експертне дослідження, експерт, судово-економічна експертиза, докази, експертиза, завдання експертизи, методи експертного дослідження.*

© Комишнюк Ю. О., 2021

Метою статті є визначення особливостей судових експертиз та висвітлення їх можливостей у доведенні обставин, які підлягають обов'язковому доказуванню під час розслідування злочинів у сфері фінансових ресурсів держави.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин, виникнення недержавної форми власності суттєво змінили економічну систему в Україні. Основні факти господарського й економічного життя у багатьох випадках пов'язані з ризиками можливих зловживань і розкрадань, чому сприяє корупція, а результат цього – відсутність відповідальності за вчинені діяння. Протидія правопорушенням у сфері фінансових ресурсів держави є однією з найважливіших проблем сучасності, що потребують спеціального наукового дослідження. За умов трансформації фінансових відносин в Україні загострюються проблеми функціонування структур власності, тримає криміналізація господарських відносин. Це обумовило поширення масштабів правопорушень у сфері фінансових ресурсів держави, збільшення якісного і кількісного зростання злочинів фінансово-економічного спрямування.

Зростання тіньового сектору економіки та криміналізація практично усіх сфер господарювання стримує розвиток ринкових відносин в Україні, загрожуючи національним інтересам та національній безпеці держави. За даними Офісу Генерального прокурора, впродовж 2013–2020 рр. у середньому за рік було викрито близько 35 тис. злочинів економічного спрямування, серед яких переважають злочини проти власності (52 %), у сфері господарської діяльності (25 %) та пов'язані з ними зловживання службових осіб суб'єктів господарювання усіх форм власності (23 %) [3; 9]. Як складне негативне явище, що має прихований (латентний) характер, фінансова злочинність загалом, окремі групи і види фінансово-економічних злочинів були об'єктом дослідження юридичних наук кримінально-правового циклу, зокрема кримінології, теорії кримінального права та криміналістики. Характерними її ознаками є високий рівень латентності, динамічність і швидка адаптація до нових умов та правил господарювання, стійкий характер діяльності організованих груп під прикриттям інститутів ринкового типу, наявність міжрегіональних, транснаціональних злочинних зв'язків, застосування корупційного прикриття й сучасних технічних можливостей.

Поряд з цим необхідно враховувати те, що такі злочини здебільшого вчиняють з використанням прийомів, спрямованих на викривлення та фальсифікацію результатів діяльності суб'єкта господарювання і фальсифікації результатів фінансової діяльності. З огляду на наведене вище одне з провідних місць у розслідуванні кримінальних правопорушень, пов'язаних з фінансовими ресурсами держави, займають експертні дослідження з використання прийомів і методів діагностики фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання. Варто також зауважити, що виявленню й розслідуванню злочинів у сфері фінансових ресурсів держави сприятиме правильне застосування суб'єктами кримінального провадження спеціальних знань у галузі бухгалтерського, фінансового й податкового обліку, економіки й управління виробництвом, фінансів і кредиту, податків й оподаткування, банківської справи, аналізу фінансово-господарської діяльності тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми протидії злочинам у сфері економіки та фінансової діяльності, зокрема особливостям використання спеціальних знань, були об'єктом поглибленого вивчення В. Г. Гончаренка, В. К. Лисиченка, Б. В. Романюка, С. С. Чернявського, Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюк,

а також М. Д. Корінько, В. П. Бондар, Т. А. Переймивовк та ін. Особливості ж використання спеціальних знань у розслідуванні економічних злочинів досліджувалися А. Ф. Волобуєвим, О. М. Дьячковим, В. В. Лисенком, Г. А. Матусовським, П. В. Цимбалом та ін. Однак питання щодо особливостей використання спеціальних знань для виявлення та розслідування злочинів у сфері фінансових ресурсів держави залишилися поза увагою науковців.

Формулювання цілей статті. Дослідити експертне забезпечення під час розслідування злочинів у сфері фінансових ресурсів держави.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні практично кожне кримінальне провопорушення, яке пов'язане з розслідуванням злочинів у сфері фінансових ресурсів держави, потребує застосування спеціальних знань у різних формах їх прояву. Судова експертиза є ефективним засобом доказування у кримінальних провопорушеннях. Відповідно до норм Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) доказування полягає у збиранні, перевірці та оцінці доказів з метою встановлення обставин, що мають значення для кримінального провадження (ч. 2 ст. 91). У кримінальному провадженні підлягають доказуванню: подія кримінального правопорушення; винуватість обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення; вид і розмір шкоди, завданої кримінальним правопорушенням; обставини, що є підставою для застосування до юридичної особи заходів кримінально-правового характеру тощо [4, ст. 91].

Збирання доказів здійснюється сторонами кримінального провадження шляхом проведення слідчих (розшукових) дій, витребування й отримання документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, проведення інших процесуальних дій відповідно до норм КПК України (ч. 1 ст. 93) [4, ст. 93]. Отже, залучення експерта і проведення судових експертиз та отримання слідчим, судом, стороною захисту висновків експерта є одним із способів збирання доказів.

Доказами у кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані у порядку, передбаченому КПК України, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню. Висновки експертів є процесуальними доказами поряд з показаннями, речовими доказами і документами (ст. 84 КПК України) [4, ст. 84]. З огляду на це висновки судових експертиз, згідно з позицією КПК України, є фактичними даними доказового характеру, на підставі яких слідчий, слідчий суддя та суд встановлюють наявність чи відсутність фактів і обставин, які мають істотне значення для кримінального правопорушення.

Ст. 1 Закону України «Про судову експертизу» визначено, що судова експертиза – це дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо об'єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду [7]. Експертиза – дослідження, розгляд експертом певних питань, що потребують спеціальних знань [4, с. 341].

Залучення до провадження спеціалістів, експертів і призначення судових експертиз не означає, що слідчий недостатньо або зовсім не володіє знаннями в цій галузі. За окремими категоріями знань слідчий може бути обізнаний не менше ніж спеціаліст чи експерт. Безпосереднє володіння не лише професійними, а й спеціальними знаннями дає змогу слідчому оптимально виконувати професійні завдання. Це пов'язано із спеціальною

підготовкою та перепідготовкою слідчих, практичним досвідом розслідування такої категорії злочинів.

Отже, судова експертиза – це процесуальна дія, що передбачає здійснення за дорученням слідчого або суду у визначеній законом формі досліджень різних об'єктів відповідними фахівцями та формулювання висновків зі спеціальних питань, які є джерелами доказів, а наявні в них фактичні дані – доказами [10, с. 163].

У багатоскладовому комплексному процесі розслідування злочинів зазначеної категорії встановлення фактів доказового значення відбувається шляхом безпосереднього сприйняття слідчим слідової картини (у свідомості слідчого формується ідеальна модель механізму злочину), а також завдяки науково-дослідному вивченню якостей об'єктів дослідження та встановлення взаємозв'язку між ними, тобто проведенню судової експертизи. Результати такого дослідження матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про подію злочину, згідно зі ст. 84 КПК України, можуть бути визнані доказами у кримінальному провадженні.

Практика свідчить, що у ході розслідування злочинів, пов'язаних із фінансовими ресурсами держави, переважно досліджують документи, що супроводжують фінансово-господарську діяльність, аналізують питання виробничого характеру. Це вирішується широким комплексом використання спеціальних знань, зокрема призначають і проводять такі види судових експертиз: судово-економічну, судово-товарознавчу, криміналістичні (наприклад, почеркознавчу, техніко-криміналістичну експертизу документів, трасологічну), інженерно-технічну, судово-агропромислову тощо.

З огляду на особливості категорії злочинів, які пов'язані з фінансовими ресурсами держави, та аналіз практики розслідування таких злочинів найбільш поширеною є судово-економічна експертиза.

Під судово-економічною експертизою варто розуміти експертизу, яка проводиться експертом експертної установи на основі застосування спеціальних знань у сферах економіки, обліку, оподаткування та права з метою виконання завдань сторін кримінального провадження, слідчого судді та/або суду і має важливе значення для правильного розслідування кримінального правопорушення. Результати проведення судової експертизи формуються у висновку експерта і мають доказове значення у кримінальному провадженні [2, с. 201].

Судово-економічна експертиза включає в себе такі види експертиз: експертиза ціноутворення; експертиза стану бухгалтерського обліку; експертиза з оподаткування; експертиза фінансового стану підприємства; фінансово-кредитна експертиза; експертиза оплати праці, пенсій; експертиза цільового використання бюджетних коштів.

Предметом судово-економічної експертизи є встановлювані на підставі застосування спеціальних знань у галузі економіки, обліку та оподаткування фактичні дані (обставини) правопорушення про відображену у документах інформацію щодо зловживань у веденні бухгалтерського обліку і контролю, в організації виробництва, розподілу продукції; порушення методики і нормативів під час планування, фінансування і кредитування господарської діяльності; заподіяння матеріальної шкоди господарській діяльності; приховування фактів, які спричиняють неефективність, збитковість та «тінізацію» діяльності суб'єкта господарювання тощо [2, с. 204].

З огляду на наведене вище експерт досліджує лише ті економічні, бухгалтерські та фінансові операції, які являють собою інтерес для органів досудового розслідування та суду

і стосуються конкретного кримінального правопорушення. Поряд із цим експерт (у порядку експертної ініціативи (п. 4 ч. 3 ст. 69 КПК України) має право «викладати у висновку експертизи виявлені у ході її проведення відомості, які мають значення для кримінального провадження і з приводу яких йому не були поставлені запитання» [4, ст. 69].

Основними завданнями дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності є визначення:

– документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення;

– документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, зокрема грошових, основних засобів, надання послуг;

– документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів;

– документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;

– відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток [8].

Орієнтовний перелік запитань, які виносяться на вирішення експертизи:

– чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?;

– чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі (указуються кількісні та вартісні показники)?;

– чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?;

– чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі (зазначається назва підприємства) заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?;

– чи обґрунтовано відшкодовано (зазначається кому і за який період) витрати на відрядження (в якій сумі)?;

– чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акта перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз?;

– чи підтверджується документально необґрунтоване списання будівельних матеріалів, нарахування та виплата заробітної плати на завищений обсяг і вартість виконаних робіт (з урахуванням висновків інших видів експертиз)?;

– чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача (назва підприємства) розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором (номер та дата договору) за період (зазначити період), зокрема з урахуванням висновків інших видів експертиз?;

– чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (указуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (указується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (указується яких)? [8].

Основними завданнями експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій є:

– визначення документальної обґрунтованості, аналізу показників фінансового стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо);

– визначення документальної обґрунтованості аналізу і структури майна та джерел його придбання;

– визначення документальної обґрунтованості стану та інтенсивності використання оборотних активів і джерел їх формування;

– визначення документальної обґрунтованості й аналізу джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності;

– установлення документальної обґрунтованості й аналізу загальногосподарських і спеціальних фондів;

– визначення документальної обґрунтованості й аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;

– визначення документальної обґрунтованості й аналізу економічної доцільності отримання та використання кредитів і позик;

– визначення документальної обґрунтованості й аналізу витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості тощо [8].

Орієнтовний перелік запитань, які виносяться на вирішення експертизи:

– визначити основні економічні показники (ліквідності, платоспроможності та прибутковості) господарсько-фінансової діяльності (зазначити організацію) на дату укладання або закінчення терміну дії угоди (зазначити реквізити). Як вказані показники характеризують господарсько-фінансову діяльність (зазначити організацію, підприємство)?;

– чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду (зазначається організація або учасник) та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню учаснику, який вибув зі складу засновників (зазначається дата виходу)?;

– чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (зазначається організація) за період (зазначається який) і в якій сумі?;

– чи є у вартості об'єктів нерухомості (яких саме), що підлягали приватизації, частка фінансування споруд за рахунок державних коштів відповідно до наданих установчих та первинних документів?;

– чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою (назва програми)?;

– чи підтверджується документально розрахунок пенсійних виплат громадянину (прізвище, ім'я, по батькові), проведений установами Пенсійного фонду України за період (зазначається дата)?;

– чи мають показники фінансово-економічного стану підприємства (назва) за період (вказати період) ознаки доведення до банкрутства, фіктивного банкрутства, прихованого банкрутства? [8].

Основними завданнями експертизи документів фінансово-кредитних операцій є:

– визначення документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках;

– визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів;

– визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності;

– визначення відповідності чинному законодавству відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів з ведення обліку і подання звітності [8].

Орієнтовний перелік запитань, які виносяться на вирішення експертизи:

– чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій (назва банку) з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником (назва юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за кредитною угодою (номер, дата)?;

– чи відповідає перелік документів, наданих банку підприємством (назва) для отримання кредитних коштів за кредитною угодою, чинному Положенню про кредитування?;

– чи підтверджується документально вартість активів (майна) у підприємства (позичальника), наданого в заставу за кредитною угодою?;

– чи підтверджується документально розмір збитків банку, визначений в акті перевірки (вказується суб'єкт контролю), в результаті необґрунтованої видачі, неповернення кредиту за угодою (номер, дата)?;

– чи підтверджується бухгалтерськими та первинними документами нецільове використання кредитних коштів за угодою (номер, дата)?;

– чи підтверджується документально дотримання банком (назва) відповідних нормативів відрахувань до страхового резерву? [8].

До об'єктів, які використовуються під час проведення судово-економічної експертизи, можна віднести:

а) документи бухгалтерського, податкового обліку і звітності, а саме:

– первинні і зведені документи (накладні, акти прийому-передачі, чеки, квитанції, митні декларації, акти звірки розрахунків тощо);

– облікові регістри (карти складського обліку, касові книги, реєстри податкових накладних тощо);

– бухгалтерська, фінансова, податкова та статистичні звітності (касові звіти, авансові звіти, баланс, звіт про рух грошових коштів, податкові декларації тощо);

б) інші матеріали провадження, до яких належать:

– акти ревізій, документальних перевірок діяльності підприємств;

– протоколи допитів, свідчення підозрюваних (обвинувачених) і свідків;

– висновки інших експертів;

– протоколи обшуків тощо [2, с. 240–248].

Процес будь-якого дослідження вимагає застосування відповідних наукових методів, за допомогою яких і вирішуються поставлені завдання. Судово-економічна експертиза, яка є самостійною галуззю знань, також використовує ряд методів, які необхідні для її проведення.

Методологія судово-економічної експертизи – це єдина система, яка включає загальні (логічні), окремі економічні й спеціальні методи і способи та прийоми дослідження.

До загальних (логічних) методів, які використовуються під час проведення судово-економічних експертиз, належать аналіз і синтез, дедукція та індукція, абстрагування і конкретизація, аналогія та ін. До окремих економічних методів належать методи економічного аналізу: горизонтальний (періодичний) аналіз, вертикальний (структурний) аналіз, трендовий аналіз, аналіз відносних показників (коефіцієнтів). Окремі методи експертизи, які встановлені експертною практикою, допомагають визначити значущість документа для вирішення поставлених питань перед експертом, його доказове значення та розібратися у великій кількості документів. До них можна віднести документальну перевірку, яка використовує способи – перевірки документів за формою та змістом, арифметичну перевірку, нормативну перевірку; зіставлення документів – зустрічна перевірка, взаємний контроль, відновлення кількісно-вартісного обліку, зворотний рахунок, контрольне звірення; моделювання економічних процесів – відтворення господарських операцій [2, с. 213–218].

Судові експерти-економісти під час проведення дослідження наданих документів застосовують методи, передбачені методикою «Методи, способи та прийоми, які використовуються у разі проведення судово-економічних експертиз» за реєстраційним кодом 11.0.08 [5].

Аналіз судової та слідчої практики свідчить про те, що судово-економічні експертизи під час розслідування злочинів з фінансовими ресурсами держави є найбільш поширеними і складними. Їх проведення включає опрацювання великої кількості документів як у паперовому, так і в електронному вигляді. Експерт-економіст використовує значну кількість методів і способів, щоб надати відповіді на питання, які перед ним ставляться, зокрема органами досудового розслідування. Унаслідок того, що експертиза потребує опрацювання великої кількості інформації, вона займає значний період часу, потребує залучення вузькопрофільних експертів і створення відповідних експертних груп та вимагає від слідчого не затягувати з призначенням проведення таких експертиз.

Поряд з цим видом експертиз для встановлення всіх обставин кримінального провопорушення, яке стосується злочинів з фінансовими ресурсами держави, проводяться й інші експертизи, які допомагають відтворити всю картину вчинення злочинів, серед них, зокрема, судова товарознавча експертиза, криміналістичні експертизи.

Судова товарознавча експертиза призначається, коли є потреба у спеціальних знаннях у галузі товарознавства. Становлення ринкових відносин, розвиток підприємництва, збільшення кількості суб'єктів господарювання, які здійснюють певну діяльність часто не компетентно та з порушення визначених чинним законодавством норм, призвело до зростання кількості правопорушень у сфері господарювання, частина з яких є прикриттям та наслідком злочинів з фінансовими ресурсами держави.

До об'єктів судової товарознавчої експертизи належать: будівельні, меблеві, косметичні, галантерейні, канцелярські товари, одяг, взуття, побутова техніка, фото-, радіо- та відеоапаратура й матеріали, обчислювальна техніка, ювелірні вироби тощо. Об'єктами цієї експертизи можуть бути й інші товари, які мають споживчі якості й певну ціну [9, с. 255–257].

Основними завданнями товарознавчої експертизи є:

– визначення вартості товарної продукції;

– визначення належності товарів до класифікаційних категорій, які ухвалені у виробничо-торговельній сфері;

– визначення характеристик об'єктів дослідження відповідно до вимог Українського класифікатора товарів зовнішньої економічної діяльності;

– визначення змін показників якості товарної продукції;

– установлення способу виробництва товарної продукції: промисловий чи саморобний, підприємства-виробника, країни-виробника;

– визначення відповідності упакування і транспортування, умов і термінів зберігання товарної продукції до вимог чинних правил.

Орієнтовний перелік запитань, які можуть бути поставлені для вирішення експертизою:

– яка вартість об'єктів дослідження як на території України, так і за її межами?;

– яке найменування та призначення товарів?;

– чи відповідають маркувальні дані дійсним товарним характеристикам товару?;

– чи відповідає якість виробу вимогам стандартів, технічних умов, наданим зразкам за органолептичними показниками?;

– чи правильно виконані маркування та пакування товару? Чи відповідає маркування та пакування товару вимогам нормативно-технічної документації або зразкам?;

– яким підприємством і коли виготовлено товар (за умови наявності маркувальної інформації або відповідних супровідних документів)?;

– яким характеристикам відповідає товар згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності? [8].

Судова товарознавча експертиза дає змогу слідчому, прокурору, слідчому-судді, судді зрозуміти, які товари стали предметом злочину і якої шкоди зазнала держава в результаті вчинення протиправних діянь суб'єктами злочину. Цей вид експертиз дає змогу встановити шкоду реальну і ту, яка могла настати в результаті використання цих товарів суб'єктами господарювання під час вчинення злочинів з фінансовими ресурсами держави.

Традиційні криміналістичні експертизи – це експертизи, що належать за характером до певного класу. Ця група судових експертиз призначається, коли під час розслідування кримінального провадження виникають питання, які потребують застосування спеціальних знань у галузі криміналістики. Ці експертизи проводяться з використанням спеціальних знань і методик, застосованих в основному на положеннях криміналістичної техніки.

Інструкцією про призначення і проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженої Міністерством юстиції України, визначено такі види криміналістичних експертиз: почеркознавча й авторознавча; технічна експертиза документів, балістична, трасологічна (крім дослідження слідів пошкодження одягу, пов'язаних з одночасним спричиненням тілесних ушкоджень, яка проводиться в бюро судово-медичної експертизи); фототехнічна, портретна; експертиза голограм; відео-, звукозапису; вибухотехнічна; матеріалів, речовин і виробів; біологічна [6].

Традиційні криміналістичні експертизи допомагають встановити обставини, без яких неможливе вчинення злочинів з фінансовими ресурсами держави і які слідчий, прокурор, слідчий-суддя, суддя не може виділити без застосування спеціальних знань та вмінь. Зазначені криміналістичні експертизи дають змогу виявити докази, які в подальшому стають предметом дослідження більш вузьких судових експертиз, які розкривають усю складність і глибину злочинів фінансово-економічного характеру.

Враховуючи те, що злочини з фінансовими ресурсами держави зазвичай вчиняються за сукупністю з іншими злочинами, то для встановлення всіх обставин можуть проводитися й інші експертизи і залучатися спеціалісти з вузьких галузей знань. Експертні дослідження

дають змогу слідчому, органам досудового розслідування з'ясувати всі обставини кримінального правопорушення і довести його до логічного завершення. Допомога спеціалістів і експертів надає слідчому можливість більш глибоко дослідити обставини вчинення злочинів, відтворити картину злочину, отримати належні докази змісту злочинної діяльності та осіб, які її вчинили.

Висновки. Судові експертизи є невід'ємною складовою під час розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з фінансовими ресурсами держави. Злочини, які вчиняються суб'єктами в цій сфері, є досить складними й охоплюють велику сферу суспільних відносин, основну масу яких становлять відносини господарського, економічного та фінансового характеру, що зі свого боку не можуть відбуватися без банківських, бухгалтерських і податкових відносин. Унаслідок того, що фінансово-економічні відносини є досить складними для сприйняття і розуміння, сторони кримінального провадження, слідчий суддя і суд звертаються за проведенням судово-економічних та інших експертиз до компетентних експертних установ, які мають змогу провести ці дослідження і надати аргументовані відповіді на ті питання, які цікавлять замовника цієї експертизи, та вирішують проблемні сторони розслідування злочинів. Судово-економічна експертиза є досить складним дослідженням документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, яка проводиться відповідними експертами на основі затверджених методик і законодавчих актів. Така експертиза дає можливість встановити всі фінансово-економічні операції, які здійснювалися суб'єктом господарювання, і визначити шкоду, яка була завдана діяннями цього суб'єкта. На основі експертного висновку можна встановити інформацію, яка цікавить сторону кримінального провадження, щодо обставин економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Інші судові експертизи сприяють встановленню обставин, які відігравали допоміжну роль під час вчинення злочинів з фінансовими ресурсами держави, і відтворити всю картину злочинів, отримати належну доказову інформацію.

Висновок експерта дає можливість у доступній формі отримати інформацію у вигляді відповідей на питання, які цікавлять суб'єкта, що замовляє експертне дослідження. Експертне дослідження розкриває ті моменти злочину, які є непомітними на перший погляд, і дає можливість отримати інформацію для подальшого розслідування кримінального правопорушення та доведення участі у вчиненні злочину конкретних осіб.

Перспективи досліджень цього напряму мають значне поширення, адже кількість злочинів з фінансовими ресурсами держави збільшується і набирає нових особливостей, які потребують детального вивчення і розроблення методик їх розслідування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – Київ, Ірпінь: Перун, 2007. – 1 736 с.

2. Експертизи в судочинстві України: навч.-наук. посіб. / за заг. ред. В. Г. Гончаренка, І. В. Гори. – Київ: Юрінком Інтер, 2018. – 504 с.

3. Злочинність в Україні: як змінювалася ситуація в 2013–2020 роках [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.slovoidilo.ua/2021/01/28/infografika/suspilstvo/zlochynnist-ukrayini-yak-zminyuvalasya-sytuacziya-2013-2020-rokax (дата звернення: 24.07.2021).

4. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон від 13.04.2012 № № 4651-VI. Дата оновлення: 21.07.2021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n1081 (дата звернення: 24.07.2021).

5. Міністерство юстиції України. Реєстр методик проведення судових експертиз [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://rmpse.minjust.gov.ua/page/11 (дата звернення: 24.07.2021).

6. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.98 № 53/5. Дата оновлення: 06.04.2021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text (дата звернення: 24.07.2021).

7. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII. Дата оновлення: 01.01.2021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text (дата звернення: 24.07.2021).

8. Сайт Харківського НДІ судових експертиз ім. заслуж. проф. М. С. Бокаріуса [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hniise.gov.ua/13963-ekonomchna-ekspertiza.html (дата звернення: 24.07.2021).

9. Статистична інформація Офісу Генерального прокурора України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.gp.gov.ua/ua/stat_n_st?dir_id=114142&libid=100820&c=edit&_c=fo (дата звернення: 24.07.2021).

10. Белкин Р. С. Тактика следственных действий / Р. С. Белкин, Е. М. Лифшиц. – М.: Новый Юристъ, 1997. – 176 с.

REFERENCES

1. Thesaurus of The Modern Ukrainian Language / compiler and chief editor V. T. Busel. – Kyiv, Irpin: Perun, 2007. – 1736 p.

2. Expert Studies in Litigation of Ukraine: A Textbook / chief editor V. G. Goncharenko, I. V. Gora. – Kyiv: Yurincom Inter, 2018. – 504 p.

3. Crime in Ukraine: How The Situation Changed Over 2013–2020. URL: https://www.slovoidilo.ua/2021/01/28/infografika/suspilstvo/zlochynnist-ukrayini-yak-zminyuvalasya-sytuacziya-2013-2020-rokax (inquiry date: 24.07.2021).

4. Code of Criminal Procedure of Ukraine: Law from 13.04.2012 № 4651-VI. Update date: 21.07.2021. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n1081 (date of inquiry: 24.07.2021).

5. Ministry of Justice of Ukraine. Registry of the Forensic Expertise Methodologies. – URL: https://rmpse.minjust.gov.ua/page/11 (inquiry date: 24.07.2021).

6. On approving Instruction on assigning and conducting forensic expertise and expert studies and Scientific and methodological recommendations on issues of preparation for and assignment of forensic expertise and expert studies: The Order of the Ministry of Justice of Ukraine from 08.10.98 № 53/5. Update date: 06.04.2021. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text (inquiry date: 24.07.2021).

7. On Forensic Expertise: Law from 25.02.1994 № 4038-XII. Update date: 01.01.2021. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text (inquiry date: 24.07.2021).

8. Kharkiv. M. S. Bokarius Forensic Expertise R&D Institute site. – URL: http://www.hniise.gov.ua/13963-ekonomchna-ekspertiza.html (inquiry date: 24.07.2021).

9. The State Attorney of Ukraine Office Statistics. – URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stat_n_st?dir_id=114142&libid=100820&c=edit&_c=fo (inquiry date: 24.07.2021).

10. Belkin R. S. Tactics of Investigative Actions / R. S. Belkin, I. M. Lifshits. – M.: Noviy Yurist, 1997. – 176 p.

Y. Komyshniuk. Expert Provision of Crime Investigation in the Field of State Financial Resources

Applying expert knowledge and conducting forensic examinations are important instruments in investigating embezzlement of public funds. An expert study is a complex undertaking that leads to building evidentiary basis, and resolving problematic aspects of a criminal offence.

The purpose of the article is to determine the features of forensic examinations and highlight their capabilities in proving the circumstances that are subject to mandatory proof in the investigation of crimes in the field of financial resources of the state.

The methodological basis of scientific research is a set of methods and techniques of scientific knowledge, which makes it possible to explore problems in the unity of their social content and legal form: dialectical-materialist method of comparative law; system-structural; corporate method.

This article delineates the conditions to assigning and conducting forensic expertise, covering their scope in demonstrating circumstances subject to necessary proving when investigating embezzlement of public funds. Expert examination objectives, objects and methods are highlighted along with questions posed to be resolved by expertise.

Forensic economic expertise plays a prominent role in providing expert support to investigations of embezzlement of public funds as an important instrument in building evidentiary basis. Forensic economic expertise is quite a sophisticated and long-term undertaking which requires processing a great number of accounting, fiscal and financial documentation. A forensic economist applies a special methodology for conducting an expertise and finding answers to the questions posed. Expert report serves as an outcome of the work carried out by the expert and is used as a proof during the trial. It is also subject to thorough analysis by an investigator during the pre-trial investigation.

Expert study is an integral part of the pre-trial investigation of the public funds embezzlement crimes. Without applying expert knowledge it's impossible to establish all the circumstances of this kind of crime since it is quite complicated and committed along with a number of other offences. Attempts at concealing these crimes are quite sophisticated and authentic, which in turn complicates their detection and investigation. Law Enforcement practice constantly requires proper analysis of the circumstances of the commission of the public funds embezzlement crimes, development of relevant methodologies and recommendations as to their detection and investigation, which creates conditions for efficient counteraction to commission of such crime by pre-trial investigative bodies.

Keywords: *an expert study, an expert, forensic economic expertise, proofs, expertise, expertise objectives, methods of expert examination.*

Стаття надійшла до редколегії 27 вересня 2021 року

УДК 343.9
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.181-185

К. О. Подскребкіна,
аспірант кафедри кримінального права та кримінології,
Університет ДФС України
e-mail: podskrebkina.k@gmail.com
ORCID ID 0000-0003-0798-8261

ГРОМАДСЬКИЙ КОНТРОЛЬ У ЗАПОБІГАННІ КОРУПЦІЇ В СЕКТОРІ ОБОРОНИ

Стаття присвячена темі безпеки, важливому питанню розвитку нашої держави. Вважаємо, що сьогодні особливу увагу необхідно приділяти економічному розвитку та формуванню концепції економічної безпеки держави. Особлива увага в цьому дослідженні приділяється формуванню теоретичних основ економічної безпеки держави як правової категорії. У статті зазначено, що вивчення виключно історичного аспекту розвитку економічної безпеки унеможливлює розуміння сутності цього питання. Тому необхідно встановити його зв'язок з іншими категоріями, зрозуміти його історичну роль і механізм розвитку. У цьому аналізі варто зазначити, що термін «економічна безпека» поєднує два поняття: «економіка» та «безпека». Визначено, що порушення економічних інтересів фізичних та юридичних осіб суттєво впливає на економічний розвиток держави. У статті досліджується нормативна база громадського контролю у сфері оборони, повноваження суб'єктів громадського контролю та ефективність контролю в сучасних умовах. Доведено, що громадський контроль в оборонному секторі має низьку ефективність, а також слабо врегульована діяльність громадського контролю. Визначено, що громадський контроль є ефективним механізмом протидії корупції. Для формування конкретних пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та впровадження нових заходів із запобігання корупції необхідні наукові дослідження щодо здійснення громадського контролю в оборонній сфері. Досліджено, що серед основних причин поширення корупції в оборонній сфері в Україні низька ефективність антикорупційних органів, недотримання антикорупційного законодавства, відсутність реформування правоохоронної та судової системи, спрощення процедур або нехтування правилами, коли деякі вимоги захисту є невідкладними, секретність, що запобігає можливості серйозного зовнішнього огляду. Зазначається, що на сьогодні у науковій літературі існує багато тлумачень поняття громадського контролю, оскільки до іншої загальноприйнятої думки вчені не дійшли. Громадський контроль можна розглядати як різновид контролю, який здійснюють НУО чи окремі громадяни, або як систему взаємин суспільного суспільства з державою, яка ґрунтується на підзвітності державних органів перед НУО (НУО, звичайні громадяни, незалежні аналітичні центри), ЗМІ. Також громадський контроль можна розглядати як форму соціальної активності громадян, не обумовлену діями влади, безпосередню участь громадян у державній політиці як сферу комунікації влади та громадян. Зроблено висновок, що в сучасних реаліях громадський контроль розвинений недостатньо, в оборонній сфері лише імітують його здійснення. Для підвищення ефективності громадського контролю

© Подскребкіна К. О., 2021

насамперед необхідно створити належне правове регулювання механізму цього контролю, потім створити сприятливі умови для існування суб'єктів контролю та їх нормального функціонування.

Ключові слова: *громадський контроль, корупція, громадська експертиза, механізми громадського контролю.*

Мета статті. Вивчити способи впливу громадського суспільства на запобігання і протидію корупції в оборонному секторі України та сформулювати пропозиції вдосконалення чинного законодавства в цій сфері.

Постановка проблеми. У сучасних умовах протидії російській агресії на Збройні сили України покладено значну кількість надзвичайно важливих державних завдань, пов'язаних з територіальною цілісністю та суверенітетом України. Продуктивна діяльність цього формування має особливе значення, тому такі явища, як корупція, є неприпустимими в мирний час, а тим більше у період збройного конфлікту. Громадський контроль – це ефективний механізм протидії корупції. Наукове дослідження здійснення громадського контролю в оборонному секторі є необхідним для формування конкретних пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства та запровадження нових заходів запобігання корупції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми корупції були досліджені у багатьох працях таких науковців, як А. Бойко, М. Хавронюк, М. Мельник тощо. У своїх дослідженнях вони розкривали тему детермінантів цього явища та механізмів його запобігання. Окремі проблеми здійснення громадського контролю та його ефективності протидії корупції досліджували О. Мусієнко, А. Тіньков, Н. Підбережник, М. Кінаш. Проте вони не вивчали шляхи запобігання і протидії корупції в оборонному секторі за допомогою механізму громадського контролю.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні корупція – одне з найважливіших явищ, яке суттєво гальмує політичний, економічний та соціальний розвиток України і становить значну перешкоду на шляху інтеграції в ЄС. Фактор системності корупції та неефективної державної боротьби з цим явищем значно підриває авторитет України як у середині країни, так і на зовнішньополітичній арені.

Відповідно до результатів соціологічного опитування, проведеного в листопаді 2015 року Transparency International Україна, сфера оборони є в рейтингу 10 найбільш корумпованих сфер суспільно-політичного життя України, а саме: корупція під час призову у військкоматах, корупція під час перетину кордону в зоні АТО. Якби це дослідження проводилось сьогодні, то найімовірніше було б висвітлено ще більшу кількість корумпованих напрямів діяльності в оборонній сфері.

Серед основних причин поширення корупції в оборонному секторі в Україні є низька ефективність антикорупційних органів, недотримання норм антикорупційного законодавства, відсутність реформування правоохоронної та судової системи, спрощення процедур або нехтування правилами у разі терміновості деяких оборонних вимог, таємність, яка перешкоджає можливості проведення серйозної зовнішньої інспекції.

Відповідно до міжнародних рекомендацій за таких умов найбільш ефективним у боротьбі з корупцією є залучення інститутів громадського суспільства. Громадські організації наділені правом на здійснення громадського контролю над діяльністю органів

державної влади, оприлюднення фактів корупції та формування ідеології нетерпимості до корупції.

На сьогодні в науковій літературі існує безліч трактувань поняття громадського контролю, оскільки вчені не дійшли ще однієї спільної думки. Громадський контроль можна розглядати як різновид контролю, який здійснюється громадськими організаціями чи окремими громадянами, або як систему відносин громадського суспільства з державою, яка ґрунтується на підзвітності державних органів недержавним структурам (громадським організаціям, пересічним громадянам, незалежним аналітичним центрам, засобам масової інформації). Також громадський контроль можна розглядати як форму соціальної активності громадян, не обумовленої діями влади, безпосередню участь громадян у публічній політиці як сфері комунікації влади і громадян [3].

Визначення громадського контролю в законодавстві відсутнє. Спроба сформувати визначення громадського контролю була зроблена в проєкті Закону України «Про громадський контроль», де під громадським контролем розуміється діяльність суб'єктів громадського контролю з нагляду, перевірки та оцінки діяльності об'єктів громадського контролю на предмет відповідності такої діяльності вимогам, встановленим законодавством України, та суспільним інтересам [1].

Громадський контроль як механізм протидії корупції передбачає послідовність дій громадян та їх об'єднань з метою виявлення та припинення фактів корупції.

Відповідно до вищезазначеного законопроєкту громадський контроль здійснюється шляхом проведення таких загальних процедур, як заслуховування звітів про результати роботи, громадські слухання, громадський моніторинг, та таких спеціальних процедур, як громадська експертиза, громадські перевірки, громадські розслідування. На практиці суб'єктами громадського контролю переважно застосовуються загальні процедури, однак більш дієвими все ж таки є спеціальні. Вони зі свого боку є і найбільш ресурсоємними насамперед тому, що вимагають не лише людських, але і матеріальних ресурсів.

Деякі об'єкти контролю самостійно забезпечують ресурсами контроль своєї діяльності. Як приклад, можна навести Громадську раду при Міністерстві оборони України. Цей орган є тимчасовим консультативно-дорадчим, створеним з метою сприяння участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики у військовій сфері. Проте ефективність громадського контролю, який здійснюється завдяки ресурсного забезпечення самим об'єктом контролю, є досить сумнівна [2].

По-перше, Громадська рада уповноважена лише кількома з механізмів громадського контролю, а саме: на здійснення громадської експертизи, громадського моніторингу та ініціювання громадських слухань, що зі свого боку є недостатнім для здійснення ефективного контролю. Поза увагою лишилися такі механізми, як громадська перевірка та громадські розслідування, які можуть бути значно дієвими у сфері запобігання корупції в оборонному секторі.

По-друге, рішення Громадської ради мають суто рекомендаційний характер. Чинними нормативно-правовими актами не передбачено будь-якого виду відповідальності за неврахування пропозицій Громадської ради або принаймні висновків громадської експертизи. Діяльність цього органу переважно зводиться до підготовки і подання пропозицій та організації консультацій Міноборони з громадськістю.

По-третє, за останні дев'ять років Громадською радою при Міноборони було проведено лише одну громадську експертизу, тобто спеціальну процедуру громадського контролю,

яка передбачає проведення досліджень, аналізу та оцінки документів і матеріалів стосовно діяльності об'єктів громадського контролю з метою визначення ефективності такої діяльності та її відповідності чинному законодавству та суспільним інтересам.

І звісно, суттєвим недоліком є факт залежності суб'єкта контролю в питанні ресурсного забезпечення. Фінансове, матеріальне та інше забезпечення процедур громадського контролю має здійснюватися не органом влади, а самим суспільством.

Отже, органи, створені з метою здійснення громадського контролю з ініціативи та завдяки сприянню самого об'єкта контролю, приречені на низьку результативність.

Наголошуючи більш конкретно про громадський контроль у Збройних силах України, варто зазначити суттєвою прогалиною факт відсутності суб'єктів громадського контролю за діяльністю Генерального штабу Збройних сил України та підпорядкованих йому частин. Сьогодні є потреба у створенні постійного незалежного органу громадського контролю, орієнтовного на висвітлення фактів корупції у військовій сфері. Досить важливо, щоб цей орган мав власне ресурсне забезпечення та повноваження застосовувати всі існуючі процедури.

Другою суттєвою прогалиною є відсутність нормативно-правового акта, який би регламентував механізми громадського контролю, права та обов'язки його об'єктів і суб'єктів. Нормативно-правове регламентування громадського контролю може посприяти кількісному та якісному зростанню громадських об'єднань, інституційної та ресурсної спроможності, вдосконалення технології контролю. Відсутність урегульованості цього питання позбавляє нас найефективнішого інструменту у сфері запобігання корупції.

Висновки. Отже, в сучасних реаліях громадський контроль недостатньо розвинений, в оборонному секторі лише імітують його здійснення. Для покращення ефективності громадського контролю насамперед необхідно створити належне правове регулювання механізму цього контролю, а також створення сприятливих умов для існування суб'єктів контролю та їх належного функціонування.

СПИСОК ВИКОРАСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про громадський контроль: проєкт Закону України від 11.10.2004 № 6246.
2. Положення про Громадську раду при Міністерстві оборони України від 18.10.2017.
3. Кінаш М. М. Громадський контроль як механізм протидії корупції: проблеми реалізації в Україні / М. М. Кінаш // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. – 2014. – Випуск 29, том 2. – С. 72–74.

REFERENCES

1. Pro hromadskyi kontrol: Proekt Zakonu Ukrainy vid 11.10.2004 № 6246.
2. Polozhennia pro Hromadsku radu pry Ministerstvi oborony Ukrainy vid 18.10.2017.
3. Kinash M. M. Hromadskyi kontrol yak mekhanizm protydii koruptsii: problemy realizatsii v Ukraini / M. M. Kinash // Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriia Pravo. – 2014. – Vypusk 29, tom 2. – S. 72–74.

E. A. Podskrebkina. Public control of the prevention of corruption in the defense sector

This article studies the regulatory framework of public control in the field of defense, the powers of subjects of public control and the effectiveness of control in modern conditions. It

has been proved that public control in the defense sector has low efficiency, as well as that the activities of public control are poorly regulated. It is determined that public control is an effective mechanism for combating corruption. Scientific research on the implementation of public control in the defense sector is necessary to formulate concrete proposals for improving existing legislation and introducing new measures to prevent corruption. It was studied that among the main reasons for the spread of corruption in the defense sector in Ukraine are the low effectiveness of anti-corruption agencies, non-compliance with anti-corruption legislation, the lack of reform of the law enforcement and judicial system, simplification of procedures or neglect of the rules when some defense requirements are urgent, secrecy that prevents the possibility of serious external inspection. It is noted that to date, there are many interpretations of the concept of public control in the scientific literature, since scientists have not come to another common opinion. Public control can be seen as a kind of control that is exercised by NGOs or individual citizens or as a system of public society's relations with the state, which is based on the accountability of state bodies to NGOs (NGOs, ordinary citizens, independent think tanks, media). Also, public control can be considered as a form of social activity of citizens, not stipulated by the actions of the authorities, direct participation of citizens in public policy as a communication sphere of authorities and citizens. It is concluded that in modern realities public control is not sufficiently developed, in the defense sector only simulate its implementation. To improve the effectiveness of public control, first of all, it is necessary to create a proper legal regulation of the mechanism of this control, then create favorable conditions for the existence of subjects of control and their proper functioning.

Keywords: *public control, corruption, public expertise, mechanisms of public control.*

Стаття надійшла до редколегії 5 листопада 2021 року

УДК 343.3
DOI 10.33244/2617-4154.3(7).2021.186-191

В. В. Топчій,
д-р юрид. наук, професор, заслужений юрист України,
Університет ДФС України
e-mail: tv1959@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-1726-9028

КРИМІНАЛЬНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ У ЗБРОЙНИХ СИЛАХ УКРАЇНИ: КРИМІНОГЕННІ ФАКТОРИ

У статті виокремлені основні об'єктивні та суб'єктивні чинники, що обумовлюють вчинення кримінальних правопорушень у Збройних силах України. Обґрунтовано, що у цій сфері давно назріла необхідність розробки ефективного віктимологічного спрямування запобігання кримінальним правопорушенням військовослужбовців.

Зазначено, що сьогодні концепція міжнародної кримінальної юрисдикції в доктрині міжнародного кримінального права розвивається під впливом багатьох чинників, і велику роль у цьому процесі відіграла Комісія міжнародного права ООН. На початку сучасного століття питання змісту юрисдикції, її види, розмежування судової і виконавчої юрисдикції держав та інші стали об'єктом уваги членів Комісії в роботі над проєктами конвенцій щодо юрисдикційних імунітетів держав та їх власності, про імунітети посадових осіб держави від іноземної кримінальної юрисдикції та інших конвенцій. Зазначається, що, базуючись на позиції національного суверенітету і верховенства держави у межах своєї території, на звичаєвих правових нормах, під впливом розширення і поглиблення міжнародного співробітництва, кримінально-правові принципи поступово трансформувались з часом, набуваючи сучасної форми в міжнародних договорах.

Зазначено, що першим Міжнародним нормативно-правовим актом у військовій сфері виступила ухвалена перша Женевська конвенція «Про поліпшення долі поранених та хворих у діючих арміях», яка була підписана 1864 року представниками 16 європейських країн. Саме вона дала поштовх для розвитку всього міжнародного гуманітарного права та регламентації правил ведення бойових дій і відповідно до закріплення понять «Закони війни» та «Воєнні злочини». Звернуто увагу на те, що Друга світова війна внесла свої корективи і в систему міжнародного права, стало зрозуміло, що потрібно не тільки встановити перелік заборонених дій, які підпадають під поняття «Воєнний злочин» та «Злочини проти миру», але і закріпити механізми притягнення винних до міжнародно-кримінальної відповідальності.

Констатовано, що військові кримінальні правопорушення є складною системою протиправних дій. Забезпечення стану воєнної безпеки є стратегічним напрямом Української держави.

Ключові слова: *військова злочинність, кримінальні правопорушення, гібридна війна, запобігання, військова юстиція, поліція, криміногенні фактори.*

© Топчій В. В., 2021

У традиційній війні конвенційні і нерегулярні операції мають тенденцію проводитися одна за одною, операції нерегулярних сил, як правило, вторинні, порівняно з військовими кампаніями, з використанням конвенціональних військових сил. Гібридна агресія включає застосування конвенціональних і нерегулярних засобів одночасно, за єдиним задумом. Гібридна агресія за своєю природою асиметрична. Асиметрія включає використання військових і невійськових інструментів у «сірій зоні» між війною і миром. Розвиток інформаційних технологій дає змогу державним і недержавним суб'єктам спрямовувати свої дії проти політичних керівників і суспільства через глобалізовані мережеві ЗМІ та Інтернет. Це розширює концепцію війни і включає в неї культурні, соціальні, правові, психологічні та інші аспекти. Сучасні технології передавання та оброблення інформації значною мірою розширили можливості і масштаби маскування реальних бойових дій, надаючи можливість повною мірою використовувати мультимедійну пропаганду і дезінформацію. Концепції стратегічних комунікацій і рефлексивного управління стали ключовими елементами використання таких технологій під час гібридної агресії [1].

Політика держави у сфері протидії злочинності, як і будь-яка інша політика, повинна розроблятися і реалізовуватись на основі об'єктивної інформації стосовно процесів та явищ, які перебувають у сфері її інтересів. Створення такої основи для ефективного здійснення відповідних дій фактично є одним з основних напрямів державного програмування протидії злочинності. Проте постійні зміни в законодавстві та реформування правоохоронних органів, що мають як позитивні, так і негативні наслідки, суттєво ускладнюють вказані процедури.

Разом з тим лише останнім часом затверджені такі стратегії, програми, концепції з протидії окремим видам злочинів: Національна стратегія у сфері прав людини на період до 2020 року, Положення про єдину державну систему запобігання, реагування і припинення терористичних актів та мінімізації їх наслідків, Державна соціальна програма протидії торгівлі людьми на період до 2020 р., Антикорупційна стратегія, Стратегія кібербезпеки України тощо. Відповідні напрями є актуальними, враховують наявність системних проблем у зазначених сферах та необхідність створення дієвого механізму протидії відповідним злочинам, а також виконання Україною міжнародних зобов'язань [2].

Ця тема набула особливої актуальності з огляду на те, що впродовж 2014–2015 років військовослужбовці Збройних сил України вперше за часів незалежності України зіткнулися з ворожим посяганням на її територіальну цілісність. Проблема посилюється веденням проти Української держави так званої «гібридної війни», яка характеризується як агресивними військовими діями під прикриттям незаконних збройних формувань, так і одночасним використанням широкого спектра політичних, економічних, а також інформаційно-пропагандистських заходів. Вочевидь, протидія цьому потребує додаткових знань і специфічних навичок, яких українські військовослужбовці до початку АТО не мали.

Разом з тим упродовж останніх років спостерігається практика інкримінування учасникам бойових дій недбалого ставлення до військової служби (стаття 425 Кримінального кодексу України). Однак наразі відсутнє єдине для органів досудового розслідування, адвокатів та суддів розуміння особливостей складу цього злочину. Це обумовлює необхідність обговорення проблематики правниками, які безпосередньо зіткнулися з подібними справами. Водночас знову постає питання щодо відродження військової юстиції для оцінки правових аспектів військової діяльності та забезпечення належного рівня законності, правопорядку та військової дисципліни.

Однак тривалий військовий конфлікт на сході України, анексія Криму, ряд кризових процесів у Збройних силах (далі – ЗС) України зумовлюють ескалацію такого суспільно небезпечного явища, як злочинність. Будучи явищем суспільним, на яке впливають як зовнішні (ситуація у державі, розвиток воєнної доктрини тощо), так і внутрішні (негативні риси з боку військовослужбовців, їх морально-психологічний стан та ін.), злочинність у ЗС України має об'єктивні та суб'єктивні ознаки, вивчення яких дає можливість оцінити максимально наближений до реальності стан вчинення кримінальних правопорушень військовослужбовцями [3].

Досліджуючи статистичні показники вчинених у військовій сфері кримінальних правопорушень, виникає занепокоєння, оскільки ситуація є досить невтішною. Тільки за 2014 р. їх кількість зросла більше ніж в 11 разів порівняно з 2013 р. (з 369 упродовж 2013 р. до 4 153 – 2014 р.), а найбільший коефіцієнт їх вчинення припав на 2015 р. – 6 213. Така тенденція до зростання кількості вчинених у військовій сфері кримінальних правопорушень як військових, так і загальнокримінальних передусім пов'язана з початком антитерористичної операції в окремих районах Донецької та Луганської областей, а також зростанням чисельності ЗС України. Так, у 2014–2020 рр. кількість вчинених у Збройних силах України лише військових кримінальних правопорушень становила майже 30 000, з яких у 2014 р. – 4 153, у 2015 р. – 6 213, у 2016 р. – 3 650, у 2017 р. – 4 577, у 2018 р. – 3 694, у 2019 р. – 3 616 та в 2020 р. – 4 055, чверть з яких 20 (1012) вчинена учасниками АТО/ООС (зокрема, особливо тяжких – 187, тяжких – 3 546, нетяжких – 128, кримінальних проступків – 7). Неабияке занепокоєння викликає різке зростання після 2015 р. вчинених у Збройних силах України тяжких злочинів (з 21–27 % у 2014– 2015 рр. до 75–85 % у 2016–2020 рр., відсотковий еквівалент вчинених у ЗС України тяжких злочинів у 2019–2020 рр. становив 82–87 % відповідно від загальної кількості вчинених у ЗС України військових кримінальних правопорушень) та з 2017 р. особливо тяжких злочинів (2017 р. – 5 %, 2019– 2020 рр. – 4,5 %, 2014–2015 рр. та 2018 р. їх рівень не перевищував 0,5 % від загальної кількості вчинених у ЗС України кримінальних правопорушень). Окрему категорію становлять загальнокримінальні правопорушення, що вчиняються у військовій сфері. Їх кількість становить приблизно 1/5 від загальної кількості вчинених кримінальних правопорушень. Особливою категорією також є латентна злочинність як сукупність невиявлених і не включених до статистичної звітності вчинених у військовій сфері кримінальних правопорушень [4].

Наявність віктимності у поведінці осіб, якими комплектуються ЗС України, безпосередньо впливає на динаміку, структуру та стан злочинності військовослужбовцями, що необхідно враховувати під час проведення запобіжної діяльності у ЗС України: командуванню, військовим комісаріатам, військовій службі правопорядку та іншим військовим інституціям. Об'єктом запобігання мають бути не тільки злочинна поведінка, а й віктимна поведінка військовослужбовців та призовників.

Відтак у ЗС України давно назріла потреба у розробленні ефективного віктимологічного напряму запобігання кримінальним правопорушенням військовослужбовців.

Вивчення спеціальної літератури як із загальної, так і військової кримінології [5; 6] дає змогу сформулювати об'єктивні (зовнішні) й суб'єктивні (внутрішні) передумови формування віктимологічного напряму запобігання кримінальним правопорушенням у ЗС України.

Так, до об'єктивних (зовнішніх) передумов варто відносити: а) ряд об'єктивних (зовнішніх) причин та умов, що детермінують злочинність у ЗС України. До таких,

зокрема, належать: непослідовність окремих реформаційних процесів у ЗС України, їх обмежене фінансування, прояви корупції, порушення статутних правил взаємовідносин між військовослужбовцями ЗС України тощо. Розгляд таких детермінантів як передумов формування відповідного віктимологічного напряму пояснюється нами тим, що вони не лише прямо можуть призводити до вчинення кримінальних правопорушень у ЗС України, а й посилюються віктимологічними ознаками та властивостями жертв – окремих категорій військовослужбовців або інших категорій потерпілих від кримінальних правопорушень у ЗС України; б) несвоєчасний облік кримінальних правопорушень у ЗС України; в) відсутність на сьогодні в Україні реальної статистики стосовно того, яка шкода (пряма чи побічна) спричиняється потерпілим від кримінального правопорушення; г) неможливість потерпілого (в більшості випадків на тимчасово окупованих територіях України) повідомити про вчинене щодо нього кримінальне правопорушення; д) соціально-правова потреба у забезпеченні гарантій захисту потерпілих.

Зі свого боку суб'єктивні (внутрішні) передумови представлені такими, як: а) ряд негативних явищ, отриманих ЗС України у «спадщину» ще з радянських часів, зокрема такі, як «дідівщина», нестатутні відносини, насильство тощо; б) небажання потерпілого (здебільшого з незалежних від нього обставин) повідомити про вчинене щодо нього кримінальне правопорушення; в) необхідність диференційованого підходу до вивчення віктимологічної характеристики військовослужбовців – жертв кримінальних правопорушень (особливо які входять складовою частиною до латентної злочинності у ЗС України), оскільки основною категорією жертв від незареєстрованих кримінальних правопорушень є солдати першого року служби (тобто частково третя передумова корелює з першою, особливо в межах підвищеної віктимності солдатів першого року служби); г) можливість переростання військовослужбовців першого року служби із категорії «жертви кримінального правопорушення» в категорію «особи злочинця», зважаючи на ймовірність виникнення мотиву помсти через те, що вони пережили знущання на початковому періоді військової служби; д) кримінологічні кореляційні зв'язки між суб'єктивними (внутрішніми) детермінантами, пов'язаними з віктимологічними ознаками та властивостями жертв кримінальних правопорушень, що вчиняються у ЗС України, та необхідністю розроблення відповідних заходів віктимологічної профілактики, за таким алгоритмом:

– виявлення причин і умов, які сприяють вчиненню кримінальних правопорушень у ЗС України, якщо вони пов'язані з особою й поведінкою потерпілих, та усунення цих причин і умов або їх нейтралізація;

– виявлення осіб, які, судячи з їх поведінки або сукупності особистісних характеристик, можуть з найбільшою ймовірністю стати жертвами кримінальних правопорушень у ЗС України, і вплив на них з метою активізації їх захисних реакцій, а також забезпечення їх особистої, майнової та іншої безпеки;

– запобігання, виявлення та припинення конкретних кримінальних правопорушень у ЗС України з використанням захисних можливостей потенційної жертви, а також з використанням певної віктимологічної тактики під час організації профілактичної роботи «від потерпілого».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Воєнні аспекти протидії «гібридній» агресії: досвід України: монографія / колектив авторів; за заг. ред. А. М. Сиротенка. – К.: НУОУ ім. Івана Черняховського, 2020. – 176 с.

2. Кримінально-правові та кримінологічні засоби протидії злочинам проти громадської безпеки та публічного порядку: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. до 25-річчя ХНУВС, 18 квіт. 2019 р., м. Харків; МВС України; Харків. нац. ун-т внутр. справ; Кримінол. асоц. України. – Харків: ХНУВС, 2019. – 244 с.

3. Джужа О. М. Запобігання кримінальним правопорушенням у Збройних силах України: кримінолого-віктимологічні засади / О. М. Джужа, М. С. Пузирьов, Д. М. Тичина // Вісник Кримінологічної асоціації. – 2021. – № 2 (25). – С. 86–95.

4. Статистична інформація про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування за 2016–2020 рр. / Генеральна прокуратура України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114141&libid=100820#

5. Дмитренко Н. А. Кримінологічна характеристика та запобігання злочинності у Збройних силах України: дис. ... д-ра філософії: 081 «Право» / Дмитренко Н. А. – Херсон, Одеса, 2020. – 230 с.

6. Кримінологія: підручник / О. М. Джужа, В. В. Василевич, В. В. Чернєй, С. С. Чернявський та ін.; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. В. В. Чернєя; за наук. ред. д-ра юрид. наук, проф. О. М. Джужі. – Київ: ФОП Маслаков, 2020. – 612 с.

REFERENCES

1. Voienni aspekty protydii «hibrydnii» ahresii: dosvid Ukrainy. Monohrafiia. Kolektyv avtoriv; za zah. red. A. M. Syrotenka. – K. NUOU im. Ivana Cherniakhovskoho, 2020. – 176 s.

2. Kryminalno-pravovi ta kryminolohichni zasoby protydii zlochynam proty hromadskoi bezpeky ta publichnoho poriadku: zb. tez dop. Mizhnar. nauk.-prakt. konf. do 25-richchia KhNUVS (18 kvit. 2019 r., m. Kharkiv). MVS Ukrainy, Kharkiv. nats. un-t vnutr. sprav; Kryminol. asots. Ukrainy. – Kharkiv. KhNUVS, 2019. – 244 s.

3. Dzhuzha O. M. Zapobihannia kryminalnym pravoporushenniam u Zbroinykh Sylakh Ukrainy: kryminoloho-viktymolohichni zasady / O. M. Dzhuzha, M. S. Puzyrov, D. M. Tychyna // Visnyk Kryminolohichnoi asotsiatsii. – 2021. – № 2 (25). – S. 86–95.

4. Statystychna informatsiia pro zareiestrovani kryminalni pravoporushennia ta rezultaty yikh dosudovoho rozsliduvannia za 2016–2020 rr. / Heneralna prokuratura Ukrainy. – URL: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=114141&libid=100820#

5. Dmytrenko N. A. Kryminolohichna kharakterystyka ta zapobihannia zlochynnosti u Zbroinykh Sylakh Ukrainy: dys. ... d-ra filosofii: 081 «Pravo» / N. A. Dmytrenko. – Kherson, Odesa, 2020. – 230 s.

6. Kryminolohiia: pidruchnyk / O. M. Dzhuzha, V. V. Vasylevych, V. V. Cherniei, S. S. Cherniavskyi ta in.; za zah. red. d-ra yuryd. nauk, prof. V. V. Chernieia; za nauk. red. d-ra yuryd. nauk, prof. O. M. Dzhuzhi. – Kyiv: FOP Maslakov, 2020. – 612 s.

V. V. Topchiy. Criminal offenses in the armed forces of Ukraine: criminogenic factors

The article highlights the main objective and subjective factors that stipulate the commission of criminal offenses in the Armed Forces of Ukraine. It is justified that in this area the need for the development of an effective victimological direction for the prevention of criminal offenses of military personnel is long overdue.

It was noted that in our time the concept of international criminal jurisdiction in the doctrine of international criminal law is developing under the influence of many factors, and the UN International Law Commission played a large role in this process. At the beginning of the present century, the content of jurisdiction, its types, the distinction between judicial and executive jurisdiction of States and others became the subject of attention of members of the Commission in the work on draft conventions on jurisdictional immunities of States and their property, on immunities of State officials from foreign criminal jurisdiction and other conventions. It is noted that based on the position of national sovereignty and the rule of state within its territory, on customary legal norms, under the influence of the expansion and deepening of international cooperation, criminal law principles gradually transformed over time, gaining a modern form in international treaties.

It was noted that the first International normative legal act in the military sphere was the adopted first Geneva Convention «On Improving the Fate of the Wounded and Sick in the Active Armies,» which was signed in 1864 by representatives of 16 European countries. It was she who gave impetus to the development of all international humanitarian law and the regulation of the rules of conduct of hostilities and in accordance with the consolidation of the concepts of «Laws of war» and «War crimes.» It was noted that the Second World War made its adjustments to the system of international law, it became clear that it was necessary not only to establish a list of prohibited acts that fell under the concepts of «War crime» and «Crimes against peace,» but also to consolidate mechanisms for bringing perpetrators to international criminal responsibility.

It is stated that military criminal offenses are a complex system of illegal actions. Ensuring the state of military security is a strategic direction of the Ukrainian state.

Keywords: *military crime, criminal offenses, hybrid war, prevention, military justice, police, criminogenic factors.*

Стаття надійшла до редколегії 22 жовтня 2021 року

Наукове видання

ІРПІНСЬКИЙ ЮРИДИЧНИЙ ЧАСОПИС

Науковий журнал
2021. Випуск 3 (7)

НАД ВИПУСКОМ ПРАЦЮВАЛИ:

Відповідальний секретар	**Лугіна Н. А.**
Редактор-коректор	**Грабарчук М. М.**
Технічне редагування та комп'ютерне верстання	**Лисенко О. В.**

Підп. до друку 28.12.2021. Формат 75 × 108 / 16
Ум.-друк. арк. 9.3. Обл.-вид. арк. 9.7
Тираж 300 пр. Зам. № 1015

Видавець і виготовлювач
Університет державної фіскальної служби України
вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08205
Тел 38(098)878-46-91
e-mail: irpin-yur-chas@ukr.net

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої діяльності
до Державного реєстру видавців, виготовлювачів
і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016