

DOI: 10.18523/2617-2607.2025.15.148-154

УДК 342.9

Євген Угольков

Аспірант Київського університету права НАН України;
адвокат, Київ, Україна

<https://orcid.org/0009-0001-5207-5309>

ugolkov@ukr.net

ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ *NON REFORMATIO IN PEIUS* ДЛЯ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Наявність спеціальних принципів оскарження рішень у сфері податкових правопорушень є основою для цілісного сприйняття та розуміння конкретних специфічних параметрів, у межах яких діє механізм правового регулювання захисту прав платників податків.

У межах процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень актуальним є впровадження правового підґрунтя, яке б відображало ефективну основу недопущення погіршення правового становища платника податків.

Необхідність запровадження таких основ зумовлена наявністю в чинному податковому законодавстві України дискреційного права контролюючого органу збільшувати суму грошового зобов'язання під час адміністративного оскарження, що може поставити платника податків у гірше становище порівняно з тим, у якому він перебував до звернення зі скаргою.

Однією з таких гарантій може бути введення в податкове законодавство спеціального принципу «*non reformatio in peius*», зміст якого полягає в недопустимості погіршення становища заявника порівняно з тим, яке було створено оскаржуваним документом.

Принцип «*non reformatio in peius*» потрібно застосовувати разом з іншим правилом — «*tantum devolutum quantum appellatum*» (скільки скарги, стільки і рішення).

Загалом основи принципу недопустимості погіршення становища платника податків законодавець врахував під час ухвалення Закону України «Про адміністративну процедуру»: хоча в ньому прямо не зазначено про застосування цього принципу, проте не передбачено й протилежного, тобто права суб'єкта розгляду скарги на «збільшення» негативних наслідків для скаржника. Однак основною проблемою для платників податків залишається неузгодження положень податкового законодавства з вимогами Закону України «Про адміністративну процедуру».

Передбачене чинним податковим законодавством дискреційне право контролюючого органу збільшувати суму грошового зобов'язання ставить платника податків у вразливе становище, за якого, звертаючись за захистом до вищого контролюючого органу, такий скаржник може опинитись у ще гіршому становищі порівняно з тим, у якому він перебував на момент звернення зі скаргою.

Введення принципу «*non reformatio in peius*» у податкове законодавство забезпечить захист платника податків від ухвалення менш сприятливого рішення під час застосування процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

Ключові слова: *tantum devolutum quantum appellatum*, досудове оскарження, адміністративна процедура, заборона повороту до гіршого.

Постановка проблеми

У кожній правовій системі й галузі права виділяють вихідні ідеї та положення, що становлять моральну й організаційну основу виникнення, розвитку та функціонування права. Такі визначальні ідеї називають принципами права.

Визначення принципів права як «керівних ідей» для системи є доволі загальним, тому, вдаючись до аналізу принципів права, потрібно враховувати їхню роль і місце в системі права.

Принципи мають вагоме значення й у реалізації механізму вирішення податкових спорів.

По-перше, принципи є орієнтиром нормотворчої діяльності в процесі організації та вдосконалення механізму вирішення податкових спорів.

По-друге, такі принципи дають змогу юрисдикційним органам, які вирішують податкові спори, правильно застосовувати законодавство та об'єктивно, відповідно до законодавства, вирішити конкретний податковий спір.

Водночас, у зв'язку з тим, що норми, які входять до механізму вирішення податкових спорів, містяться в нормативно-правових актах різних галузей законодавства, немає єдиного переліку спеціальних («інституційних») принципів, що забезпечують порядок вирішення податкових спорів. Тому принципи правового забезпечення порядку вирішення податкових спорів неоднорідні і містяться в різних галузях законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Важливі питання щодо аналізу та застосування принципів права розглянуто в багатьох працях вітчизняних учених, зокрема С. Зицика¹, М. Козюбри², Ю. Ключковського³ та ін.

Однак питанню щодо застосування принципу *non reformatio in peius* до процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень не приділяли значної уваги, що зумовило потребу детальнішого дослідження цієї проблематики.

Метою статті є дослідження негативних наслідків для платників податків, які можуть виникнути під час оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, та пошук оптимального рішення для недопущення погіршення правового становища платника податків.

Виклад основного матеріалу

У теорії права принципи права можна класифікувати за їхнім ієрархічним рівнем у системі права: загальні, конституційно-правові, галузеві, інституційні⁴.

Стосовно інституційних принципів можна очікувати доволі чіткого їх розуміння, оскільки предмет регулювання є відносно вузьким⁵.

Досліджуючи інституційні принципи оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, важливо з'ясувати їхню сутність, зміст, місце в загальній системі правових принципів, внутрішню (галузеву) системність, співвідношення як із принципами вищого рівня (загальноправовими чи загальноконституційними), так і з принципами деяких суміжних галузей, і, зрештою, простежити шляхи та способи їх реалізації у конкретних нормах податкового права.

Врахування принципів оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, належне усвідомлення первинності їхнього змісту допомагає формувати цілісне сприйняття та розуміння усього масиву норм, які регулюють оскарження рішень у сфері податкових правопорушень як для платників податків, які звертаються за захистом, так і для органів (судів), які розглядають скарги (позови).

Принципи оскарження рішень у сфері податкових правопорушень окреслюють конкретні специфічні параметри, в межах яких формується механізм правового регулювання захисту прав платників податків.

У межах процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень доволі актуальним є впровадження правових гарантій, які б відображали ефективну основу недопущення погіршення правового становища платника податків.

¹ Сергій Зицик, «Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку» (дис. канд. юрид. наук, Національний університет ДПС України, 2012), https://uacademic.info/ua/document/0412U004150#google_vignette.

² Микола Козюбра, «Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації в умовах сучасних глобалізаційних трансформацій», *Право України* 11 (2017): 142–64.

³ Юрій Ключковський, *Принципи виборчого права: доктринальне розуміння, стан та перспективи законодавчої реалізації в Україні* (Київ: Ваїте, 2018), <https://www.osce.org/files/f/documents/e/8/401765.pdf>.

⁴ Назар Бобченко, «Перегляд судових рішень в порядку виняткового провадження» (дис. канд. юрид. наук, Львівський національний університет імені Івана Франка, 2004), <https://uacademic.info/ua/document/0405U000466>.

⁵ Ключковський, *Принципи виборчого права: доктринальне розуміння, стан та перспективи законодавчої реалізації в Україні*.

Зазначене твердження обумовлене тим, що абзацом 2 п. 2 розділу IX Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами передбачено, що під час ухвалення цих рішень контролюючий орган має право збільшити суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій⁶.

Така норма релевантна й положенням Податкового кодексу України, у якому, зокрема, у п. 60.6 ст. 60 зазначено:

Якщо нарахована сума грошового зобов'язання або податкового боргу збільшується внаслідок їх адміністративного оскарження, раніше надіслане (вручене) податкове повідомлення-рішення або податкова вимога не відкликаються. На суму збільшення грошового зобов'язання надсилається окреме податкове повідомлення-рішення, а на суму збільшення податкового боргу окрема податкова вимога не надсилається (не вручається)⁷.

Зі змісту зазначених вище положень випливає, що контролюючий орган за результатами розгляду скарги платника податків може погіршити стан такого платника, зокрема шляхом збільшення йому суми грошового зобов'язання.

Проте ні в Податковому кодексі України, ні в Порядку не розкрито зміст підстав, за наявності яких контролюючий орган може застосувати дискреційне право збільшувати суму грошового зобов'язання.

Тобто платник податків, звертаючись за захистом порушених прав, може зіткнутись із ще більшими негативними наслідками, ніж ті, які були до моменту звернення зі скаргою, що в принципі нівелює право на захист скажника.

Такі чинники зумовлюють необхідність імплементації в податкове законодавство спеціального принципу *non reformatio in peius*, зміст якого полягає в недопустимості погіршення становища заявника порівняно з тим, що було створено оскаржуваним документом.

Важливо брати до уваги такі аспекти принципу *non reformatio in peius*:

– поворот до гіршого (*reformatio in peius*) суперечить самій ідеї скарги: ніхто не стане скажитись, якщо подання скарги може погіршити становище заявника;

– оскільки адміністративні скарги є одним із засобів охорони об'єктивного права, то будь-яке послаблення бажання користуватися правом на оскарження є несумісним з вимогами правопорядку;

– погіршення становища заявника можливе лише у разі подання скарги, яка містить свідомо неправдиві відомості⁸.

Олег Федорчук вважає, що було б абсолютно правильним визнати і нормативно закріпити принцип, згідно з яким ухвалення менш сприятливого для платника податків рішення, ніж рішення, яке оскаржувалося, є недопустимим, оскільки фундаментальний принцип будь-якої апеляційної процедури — недопущення погіршення становища скажника — базується на самій конструкції скарги «як суб'єктивного публічного права, перш за все призначеного для охорони прав та інтересів скажника»⁹.

Дослідник додає:

Між іншим, якщо навіть поглянути на справу з точки зору державного інтересу, то вирішення питання не може бути іншим. Залучення особистого інтересу у формі права на скаргу до охорони об'єктивного права має таке величезне практичне значення для правопорядку, що всяке послаблення бажання користуватися правом скарги несумісне перш за все з вимогами цього ж правопорядку¹⁰.

⁶ Міністерство фінансів України, *Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами*, Наказ 916, 21 жовтня 2015, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>.

⁷ Верховна Рада України, *Податковий кодекс України*, 2755-VI, 2 грудня 2010, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁸ Олег Федорчук, «Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку» (дис. канд. юрид. наук, Національний університет «Острозька академія», 2003), <https://uacademic.info/ua/document/0404U000452>.

⁹ Там само.

¹⁰ Там само.

Принцип заборони повороту до гіршого (*non reformatio in peius*) відомий ще з часів римського права та пов'язаний з іншим правилом — *tantum devolutum quantum appellatum* (скільки скарги, стільки і рішення).

Згідно з правилом *tantum devolutum quantum appellatum*, скажчик самостійно визначає межі, в яких має відбуватись розгляд його скарги.

Тобто, навіть якщо орган, який розглядає скаргу, бачить, що, наприклад, скажчик може навести у своїй скарзі додаткові підстави з посиланнями на низку раніше не вказаних порушень закону, допущених контролюючим органом, орган, який розглядає скаргу, не може надавати консультацій та підказувати скажнику, що і як він повинен робити для досягнення потрібного результату.

Дотримуючись правила *tantum devolutum quantum appellatum*, орган, який розглядає скаргу в межах обґрунтувань і доказів, які наводить скажчик у своїх заявах (скаргах), не здійснює самостійного пошуку порушень закону.

Назар Бобченко, характеризуючи правило *tantum devolutum quantum appellatum*, наголошує, що це класична континентальна формула, яка означає «наскільки особа апелює, настільки справа рухається далі»¹¹.

Аналогічний підхід застосовано і в законодавстві Казахстану. Зокрема, відповідно до ст. 98 Адміністративного процедурно-процесуального кодексу Республіки Казахстан, погіршення становища скажника за підсумками адміністративного оскарження не допускається¹².

Правило «*tantum devolutum quantum appellatum*» застосовується й під час судових процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, воно знайшло відображення як розкриття принципу диспозитивності, зокрема:

- частиною 2 ст. 9 Кодексу адміністративного судочинства України (далі — КАСУ) передбачено, що суд розглядає адміністративні справи не інакше як за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, в межах позовних вимог;
- частиною 3 ст. 9 КАСУ передбачено, що кожна особа, яка звернулася за судовим захистом, розпоряджається своїми вимогами на свій розсуд¹³.

Основи принципу недопустимості погіршення становища платника податків було враховано також під час ухвалення Закону України «Про адміністративну процедуру»¹⁴ (далі — ЗАП).

Хоча ЗАП прямо і не зазначає про застосування принципу *non reformatio in peius*, проте на підставі аналізу змісту положень цього закону можна стверджувати, що законом не передбачено протилежного, тобто права суб'єкта розгляду скарги на «збільшення» негативних наслідків для скажника.

Зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 6 ЗАП, адміністративний орган здійснює адміністративне провадження виключно на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією України, цим Законом та іншими законами України, а також на підставі міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Відповідно до пунктів 1 та 2 ч. 3 ст. 6 ЗАП, здійснення адміністративним органом дискреційного повноваження вважається законним у разі дотримання таких умов: дискреційне повноваження передбачено законом; дискреційне повноваження здійснюється в межах та у спосіб, що передбачені Конституцією України та законом.

Зокрема, п. 1 ч. 1 ст. 85 ЗАП передбачено, що суб'єкт розгляду скарги відповідно до своєї компетенції за результатами перегляду справи може скасувати повністю або частково адміністративний акт та зобов'язати адміністративний орган видати новий адміністративний акт або повторно розглянути справу, а в передбачених законом випадках — самостійно прийняти адміністративний акт.

Тобто законом чітко визначено обсяг компетенції суб'єкта розгляду скарги, проте не передбачено дискреційних повноважень щодо «збільшення» негативних наслідків для скажника.

Основною проблемою для платників податків залишається неузгодження положень податкового законодавства з вимогами ЗАП, що унеможливує застосування положень цього закону під час процедури адміністративного оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

¹¹ Бобченко, «Перегляд судових рішень в порядку виняткового провадження».

¹² Административный процедурно-процессуальный кодекс Республики Казахстан, Кодекс 350-VI, 29 июня 2020, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35132264&pos=1399;-36#pos=1399;-36.

¹³ Верховна Рада України, Кодекс адміністративного судочинства України, Кодекс 2747-IV, 6 липня 2005, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

¹⁴ Верховна Рада України, Про адміністративну процедуру, Закон України 2073-IX, 17 лютого 2022, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.

Аналізуючи застосування принципу *non reformatio in peius* у судовій практиці, варто зазначити, що в постанові Верховного Суду від 22 травня 2024 року у справі № 260/800/19 вказано, що:

принцип заборони повороту до гіршого (*non reformatio in peius*) відомий ще з часів римського права та існував у зв'язку із іншим правилом — *tantum devolutum quantum appellatum* (скільки скарги, стільки і рішення). Правило заборони повороту означає недопустимість погіршення становища сторони, яка оскаржує судові рішення. Тобто, особа, яка оскаржує судові рішення, не може потрапити в гірше становище, порівняно із тим, що така особа досягнула в попередній інстанції в результаті своєї ж скарги¹⁵.

Аналогічні висновки зроблено і в постановах Верховного Суду у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду від 24 травня 2023 року у справі № 179/363/21 (провадження № 61-4060св23)¹⁶, від 21 червня 2023 року у справі № 757/42885/19-ц (провадження № 61-9060св22)¹⁷.

Ба більше, Верховний Суд визнає можливість застосування принципу *non reformatio in peius* і до правовідносин, які виникають між податковим органом та платником податків. Зокрема, у постанові від 9 грудня 2021 року у справі № 560/2788/20, перевіряючи правомірність висновків судів першої та апеляційної інстанцій щодо обґрунтованості нарахування податку на додану вартість, Верховний Суд зазначив, що суд апеляційної інстанції застосував «підхід рівності сторін перед законом і судом, покладений в основу принципу неприпустимості погіршення становища платника податків у порівнянні з правами контролюючого органу»¹⁸. Оскільки Верховний Суд вважає висновок суду апеляційної інстанції обґрунтованим, то фактично йдеться про ототожнення принципу *non reformatio in peius* з принципом рівності сторін перед законом і судом.

Висновки

Підсумовуючи викладене вище, можна зробити висновок, що передбачене чинним податковим законодавством дискреційне право контролюючого органу збільшувати суму грошового зобов'язання ставить платника податків у ризикове становище, оскільки, звертаючись за захистом до вищого контролюючого органу, такий скаржник може опинитись у ще гіршому становищі, ніж те, у якому він перебував на момент звернення зі скаргою.

До того ж застосування положень і принципів, передбачених Законом України «Про адміністративну процедуру», під час адміністративного оскарження є неможливим, оскільки не вжито заходів щодо узгодження норм Податкового кодексу України з цим законом.

Отже, доцільним є не тільки вжиття заходів суб'єктом законодавчої ініціативи щодо узгодження норм Податкового кодексу України із Законом України «Про адміністративну процедуру», а й закріплення в податковому законодавстві інституційного принципу *non reformatio in peius* для забезпечення захисту прав платників податків від недопустимості ухвалення менш сприятливого для платника податків рішення під час застосування процедур оскарження рішень у сфері податкових правопоруків.

¹⁵ Верховний Суд, Постанова, справа 260/800/19, 22 травня 2024, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119212521>.

¹⁶ Верховний Суд у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду, Постанова, справа 179/363/21 (провадження 61-4060св23), 24 травня 2023, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111250919>.

¹⁷ Верховний Суд у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду, Постанова, справа 757/42885/19-ц (провадження 61-9060св22), 21 червня 2023, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111742052>.

¹⁸ Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, Постанова, справа 560/2788/20, 9 грудня 2021, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101923093>.

Список використаних джерел

- Бобечко, Назар. «Перегляд судових рішень в порядку виняткового провадження». Дис. канд. юрид. наук, Львівський національний університет імені Івана Франка, 2004. <https://uacademic.info/ua/document/0405U000466>.
- Верховна Рада України. *Кодекс адміністративного судочинства України*. Кодекс 2747-IV. 6 липня 2005. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
- Верховна Рада України. *Податковий кодекс України*. Кодекс 2755-VI. 2 грудня 2010. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- Верховна Рада України. *Про адміністративну процедуру*. Закон України 2073-IX. 17 лютого 2022. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
- Верховний Суд. Постанова, справа 560/2788/20. 9 грудня 2021. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101923093>.
- Верховний Суд. Постанова, справа 179/363/21. 24 травня 2023. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111250919>.
- Верховний Суд. Постанова, справа 757/42885/19-ц. 21 червня 2023. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111742052>.
- Верховний Суд. Постанова, справа 260/800/19. 22 травня 2024. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119212521>.
- Зицик, Сергій. «Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку». Дис. канд. юрид. наук, Національний університет ДПС України, 2012. https://uacademic.info/ua/document/0412U004150#google_vignette.
- Ключковський, Юрій. *Принципи виборчого права: доктринальне розуміння, стан та перспективи законодавчої реалізації в Україні*. Київ: Ваїте, 2018. <https://www.osce.org/files/f/documents/e/8/401765.pdf>.
- Козюбра, Микола. «Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації в умовах сучасних глобалізаційних трансформацій». *Право України* 11 (2017): 142–64.
- Міністерство фінансів України. *Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами*. Наказ 916. 21 жовтня 2015. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>.
- Республіка Казахстан. *Административный процедурно-процессуальный кодекс Республики Казахстан*. Кодекс 350-VI. Принят 29 июня 2020. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35132264&pos=1399;-36#pos=1399;-36.
- Федорчук, Олег. «Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку». Дис. канд. юрид. наук, Національний університет «Острозька академія», 2003. <https://uacademic.info/ua/document/0404U000452>.

Bibliography

- Bobechko, Nazar. “The Judgments Reconsideration in Exclusive Proceeding Order.” PhD diss., Ivan Franko National University of Lviv, 2004. <https://uacademic.info/ua/document/0405U000466> [in Ukrainian].
- Fedorchuk, Oleh. “Legal Foundations of Protection of Rights and Legitimate Interests of Taxpayers in Administrative Procedure.” PhD diss., The National University of Ostroh Academy, 2003. <https://uacademic.info/ua/document/0404U000452> [in Ukrainian].
- Klyuchkovsky, Yurii. *Principles of Electoral Law: Doctrinal Understanding, State and Prospects of Legislative Implementation in Ukraine*. Kyiv: Vaite, 2018. <https://www.osce.org/files/f/documents/e/8/401765.pdf> [in Ukrainian].
- Koziubra, Mykola. “Principles of Law: Methodological Approaches to Understanding the Nature and Classification in the Context of Modern Globalization Transformations.” *Law of Ukraine* 11 (2017): 142–64 [in Ukrainian].
- Ministry of Finance of Ukraine. *Procedure for Registration and Submission of Complaints by Taxpayers and Other Persons and Their Consideration by Supervisory Authorities*. Resolution 916. October 21, 2015. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> [in Ukrainian].
- Republic of Kazakhstan. *Administrative Procedural and Process-related Code of the Republic of Kazakhstan*. Code 350-VI. June 29, 2020. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35132264&pos=1399;-36#pos=1399;-36 [in Russian].
- Supreme Court. Resolution. Case 560/2788/20. December 9, 2021. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101923093> [in Ukrainian].
- Supreme Court. Resolution. Case 179/363/21. May 24, 2023. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111250919> [in Ukrainian].
- Supreme Court. Resolution. Case 757/42885/19-ц. June 21, 2023. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111742052> [in Ukrainian].

- Supreme Court. Resolution. Case 260/800/19. May 22, 2024. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119212521> [in Ukrainian].
- Verkhovna Rada of Ukraine. *Code of Administrative Procedure of Ukraine*. Code 2747-IV. July 6, 2005. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> [in Ukrainian].
- Verkhovna Rada of Ukraine. *Tax Code of Ukraine*. Code 2755-VI. December 2, 2010. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
- Verkhovna Rada of Ukraine. *On Administrative Procedure*. Law of Ukraine 2073-IX. February 17, 2022. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> [in Ukrainian].
- Zytsyk, Serhii. "Legal Regulation of the Appeal Against the State Tax Service Bodies' Decisions in Administrative Order." PhD diss., National University of State Tax Service of Ukraine, 2012. https://uacademic.info/ua/document/0412U004150#google_vignette [in Ukrainian].

Ievgen Ugolkov

Postgraduate student

Kyiv University of Law, National Academy of Sciences of Ukraine;

Lawyer, Kyiv, Ukraine

<https://orcid.org/0009-0001-5207-5309>

ugolkov@ukr.net

APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF *NON REFORMATIO IN PEIUS* TO APPEALS OF DECISIONS IN THE FIELD OF TAX OFFENCES

Abstract

The existence of specific principles for appealing decisions in the field of tax offenses forms the basis for a comprehensive understanding of the parameters within which the legal mechanism for protecting taxpayers' rights operates.

Within the procedures for appealing decisions in the field of tax offenses, it is particularly relevant to introduce a legal mechanism that effectively prevents the deterioration of the taxpayer's legal position.

The need for such safeguards arises from the current Ukrainian tax legislation, which grants the supervisory authority discretionary power to increase the taxpayer's monetary obligation during an administrative appeal—potentially placing the taxpayer in a worse position than before filing the complaint.

One such safeguard could be the incorporation of the principle of *non reformatio in peius* into tax legislation, which prohibits worsening the applicant's situation compared to that established by the contested decision.

The principle of *non reformatio in peius* should be applied in conjunction with the rule *tantum devolutum quantum appellatum* (the scope of review is limited to the scope of the appeal).

In general, the legislator considered the principle of prohibiting the worsening of the taxpayer's situation when adopting the Law of Ukraine "On Administrative Procedure." Although the law does not explicitly mention this principle, it also does not permit the opposite—that is, it does not authorize the decision-maker to increase the negative consequences for the complainant. However, the primary issue for taxpayers is the failure to harmonize tax legislation with the provisions of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure."

As a result, the current tax legislation's grant of discretionary power to increase monetary obligations places taxpayers in a vulnerable position: by appealing to a higher authority, they risk ending up in a worse situation than they were in at the time of filing the complaint.

Incorporating the principle of *non reformatio in peius* into tax legislation would protect taxpayers from receiving less favorable outcomes when appealing decisions in the field of tax offenses.

Keywords: *tantum devolutum quantum appellatum*, pre-trial appeal, administrative procedure, prohibition of reversal.

Матеріал надійшов 04.04.2025

