**УДК:** **342.9**

*ORCID id 0009-0001-5207-5309*

*Угольков Є.О.*

**Застосування Принципу NON reformacio in peіus 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, в рамках яких здійснюється механізм правового регулювання захисту прав платників податків.*

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

*Необхідність запровадження таких основ обумовлене наявністю у діючому податковому законодавстві України дискреційного права контролюючого органу збільшувати суму грошового зобов’язання під час адміністративного оскарження, що може поставити платника податків у більш гірше становище, у порівняні з тим у якому він знаходився до звернення зі скаргою.*

*Однією із таких гарантій може бути впровадження у податкове законодавство спеціального принципу «non reformacio in peius» зміст якого полягає у неприпустимості погіршення становища заявника, порівняно з тим, що було створено оскаржуваним документом.*

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

*Загалом, основи принципу неприпустимості погіршення становища платника податків були враховані законодавцем під час ухвалення Закону України «Про адміністративну процедуру», не зважаючи на те, що такий закон прямо і не називає застосування цього принципу, проте законом не передбачено зворотного, тобто права суб’єкта розгляду скарги на «збільшення» негативних наслідків для скаржника. Однак, основною проблемою для платників податків залишається неприведення положень податкового законодавства у відповідність до вимог Закону України «Про адміністративну процедуру».*

*Відтак, передбачене діючим податковим законодавством дискреційне право контролюючого органу збільшувати суму грошового зобов’язання ставить платника податків у ризикове становище, за якого звертаючись за захистом до вищестоящого контролюючого органу такий скаржник може опинитись у ще гіршому становищі, у порівняні з тим у якому він знаходився на момент звернення зі скаргою.*

*Впровадження принципу «non reformatio in peius» у податкове законодавство забезпечить захист платнику податків від прийняття 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 та галузі права виділяються вихідні ідеї та положення, що складають моральну та організаційну основу виникнення, розвитку та функціонування права. Такі визначальні ідеї одержали назву принципів права.

Визначення принципів права як «керівних ідей» для системи є досить загальним, відтак вдаючись до аналізу принципів права слід враховувати їхню роль і місце у системі права.

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

По-перше, принципи є орієнтиром нормотворчої діяльності при організації та вдосконаленні механізму вирішення податкових спорів.

По-друге, такі принципи дозволяють юрисдикційним органам, які вирішують податкові спори, правильно застосувати 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 у нормативних 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 розглядалися в багатьох працях вітчизняних учених, зокрема Зицика С.Г., Козюбри М.І., Ключковського Ю.Б. та інших науковців.

Однак, питанню щодо застосування принципу «non reformatio in peius» до процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень не приділялось значної уваги, що обумовило необхідність більш детального дослідження цієї проблематики.

**Метою цієї статті** є дослідження негативних наслідків для платники податків, які можуть виникнути підчас оскарження рішень у сфері податкових правопорушень та знаходження оптимального рішення для недопущення погіршення правового становища платника податків.

**Виклад основного матеріалу.** У теорії права принципи права можна класифікувати за їх ієрархічним рівнем у системі права – загальні, конституційно-правові, галузеві, інституційні [5].

Що ж стосується інституційних принципів, тут можна очікувати достатньо прямого їх розуміння, що пов’язане з відносно вузьким предметом регулювання [7].

Важливим у питанні дослідження інституційних принципів оскарження рішень у сфері податкових правопорушень є з’ясування їх сутності, змісту, місця у загальній системі правових принципів, внутрішньої (галузевої) системності, співвідношення як із принципами вищого рівня (загальноправовими чи загальноконституційними), так і з принципами деяких суміжних галузей, і, як наслідок, шляхів і способів їх реалізації у конкретних нормах податкового права.

Врахування принципів оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, належне усвідомлення первинності їх 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 рамках яких формується механізм правового регулювання захисту прав платників податків.

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

Зазначене твердження обумовлюється тим, що абзацом 2 пункту 2 розділу IX Порядку передбачено, що під час прийняття 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) санкцій [4].

Така норма релевантна і 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)» [1].

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

При цьому, ні у Податковому кодексі України, ні у Порядку, не розкривається зміст підстав за наявності яких контролюючим органом може застосовуватись дискреційне право збільшувати суму грошового зобов’язання.

Тобто, платник податків звертаючись за захистом порушених прав може cтикнутись з ще більшими негативними наслідками, ніж ті які існували до моменту звернення зі скаргою, що само по собі в принципі нівелює право на захист скаржника.

Такі фактори обумовлюють необхідність імплементації у податкове законодавство спеціального принципу «non reformacio in peius» зміст якого полягає у неприпустимості погіршення становища заявника, порівняно з тим, що було створено оскаржуваним документом.

Принцип «non reformatio in peius» характеризується наступним:

- «non reformacio in peius» суперечить самій ідеї скарги: ніхто не стане скаржитись, якщо подання скарги може погіршити становище заявника;

- оскільки адміністративні скарги виступають 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 відомості [8].

Федорчук О.М. зазначає, що було б абсолютно вірним визнати і нормативно закріпити принцип згідно з яким прийняття менш сприятливого для платника податків рішення, ніж рішення, яке оскаржувалося є недопустимим, оскільки фундаментальний принцип будь-якої апеляційної процедури – недопущення погіршення становища скаржника базується на самій конструкції скарги, «як суб’єктивного публічного права, перш за все призначеного для охорони прав та інтересів скаржника. 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 правопорядку» [8].

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 «tantum devolutum quantum appellatum» характеризується тим, що скаржник самостійно визначає межі в рамках яких має відбуватись розгляд його скарги.

Тобто, навіть якщо орган який розглядає скаргу бачить, що, наприклад, скаржник може навести у своїй скарзі додаткові підстави з посиланнями на ряд раніше не вказаних порушень закону, допущених контролюючим органом, орган який розглядає скаргу не може давати консультації та підказувати скаржнику, що і яким чином він повинен робити для досягнення необхідного результату.

Постулат «tantum devolutum quantum appellatum» передбачає, що саме в рамках обґрунтувань та доказів, які наводить скаржник у своїх заявах (скаргах), орган який розглядає скаргу в межах таких доводів та доказів не здійснює самостійного пошуку порушень закону.

Бобечко Н. Р. характеризуючи правило «tantum devolutum quantum appellatum» зазначає, що це класична континентальна формула яка означає «наскільки особа апелює, настільки справа рухається далі» [5].

Аналогічний підхід застосовується і у законодавстві Казахстану, зокрема відповідно до ст. 98 Адміністративного процедурно-процесуального кодексу Республіки Казахстан, погіршення становища скаржника за підсумками адміністративного оскарження не допускається [10].

Таке правило «tantum devolutum quantum appellatum» застосовується і під час судових процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень, та містить своє відображення як розкриття принципу диспозитивності, зокрема:

* частиною 2 статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України (далі по тексту – КАСУ) передбачено, що суд розглядає адміністративні справи не інакше як за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, в межах позовних вимог;
* частиною 3 статті 9 КАСУ передбачено, що кожна особа, яка звернулася за судовим захистом, розпоряджається своїми вимогами на свій розсуд [2].

Основи принципу неприпустимості погіршення становища платника податків були враховані законодавцем і під час ухвалення Закону України «Про адміністративну процедуру» (далі по тексту – ЗАП).

Хоча ЗАП прямо і не називає застосування принципу «non reformacio in peius», проте аналізуючи зміст положень цього закону можна стверджувати, що законом не передбачено зворотного, тобто права суб’єкта розгляду скарги на «збільшення» негативних наслідків для скаржника.

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](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80), цим Законом та іншими законами України, а також на підставі міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України.

Відповідно до п. 1 та п. 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 у межах та у спосіб, що передбачені [Конституцією України](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80) та законом;

Зокрема, пунктом 1 частини 1 статті 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 визначений обсяг компетенції суб’єкт розгляду скарги, при цьому не передбачено дискреційних повноважень щодо «збільшення» негативних наслідків для скаржника.

Єдине, що основною проблемою для платників податків залишається неприведення положень податкового законодавства у відповідність до вимог ЗАП, що унеможливлює застосовувати положення цього закону під час процедури адміністративного оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

Аналізуючи застосування принципу «non reformatio in peius» у судовій практиці варто зазначити, що у постанові Верховний Суд від 22 травня 2024 року по 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 судове рішення. Тобто, особа, яка оскаржує судове рішення, не може потрапити в гірше становище, порівняно із тим, що така особа досягнула в попередній інстанції в результаті своєї ж скарги [11]. Аналогічні висновки вказані і в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду від 24 травня 2023 року у справі №179/363/21 (провадження N 61-4060св23) [12], постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Другої судової палати Касаційного цивільного суду від 21 червня 2023 року в справі N757/42885/19-ц (провадження N 61-9060св22) [13].

Більш того, 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 сформував висновок, відповідно до якого, якщо застосовувати підхід рівності сторін перед законом і судом, покладений в основу принципу неприпустимості погіршення становища платника податків у порівнянні з правами контролюючого органу [14].

Досить суттєвим є висновок Верховного Суду у справі № 560/2788/20, оскільки Суд фактично ототожнює/прирівнює принцип «non reformatio in peius» з принципом «рівності сторін перед законом і судом».

Підсумовуючи вищевикладене можна зробити висновок, що передбачене діючим податковим законодавством дискреційне право контролюючого органу збільшувати суму грошового зобов’язання ставить платника податків у ризикове становище, за якого звертаючись за захистом до вищестоящого контролюючого органу такий скаржник може опинитись у ще гіршому становищі, у порівняні з тим у якому він знаходився на момент звернення зі скаргою.

При цьому, застосування положень та принципів, передбачених Законом України «Про адміністративну процедуру», під час адміністративного оскарження є неможливим, оскільки законодавцем не вжиті заходи щодо приведення норм Податкового кодексу України у відповідність до Закону України «Про адміністративну процедуру».

Таким чином, доцільним є не тільки вжиття заходів суб’єктом законодавчої ініціативи щодо приведення норм Податкового кодексу України у відповідність до Закону України «Про адміністративну процедуру», а й закріплення у податковому законодавстві інституційного принципу «non reformatio in peius» для забезпечення захисту прав платників податків від неприпустимості прийняття менш сприятливого для платника податків рішення під час застосування процедур оскарження рішень у сфері податкових правопорушень.

**Список використаних джерел**

1. Бобечко, Н. Р. 2004. "Перегляд судових рішень в порядку виняткового провадження." PhD dис., Львівський національний університет імені Івана Франка. https://uacademic.info/ua/document/0405U000466.
2. Верховний Суд України. 2021. Постанова від 9 грудня 2021 року у справі №560/2788/20. https://reyestr.court.gov.ua/Review/101923093. Переглянуто: [10.06.2025].
3. Верховний Суд України. 2023a. Постанова від 24 травня 2023 року у справі №179/363/21. https://reyestr.court.gov.ua/Review/111250919. Переглянуто: [04.04.2025].
4. Верховний Суд України. 2023b. Постанова від 21 червня 2023 року в справі №757/42885/19-ц. https://reyestr.court.gov.ua/Review/111742052. Переглянуто: [04.04.2025].
5. Верховний Суд України. 2024. Постанова від 22 травня 2024 року по справі №260/800/19. https://reyestr.court.gov.ua/Review/119212521. Переглянуто: [04.04.2025].
6. Зицик, С. Г. 2012. "Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку." PhD дис., Національний університет ДПС України. https://uacademic.info/ua/document/0412U004150#google\_vignette.
7. Кабінет Міністрів України. 2015. Постанова "Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами" від 21 жовтня 2015 №916. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text. Переглянуто: [04.04.2025].
8. Козюбра, М. 2017. "Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації в умовах сучасних глобалізаційних трансформацій." Право України 11: 142-164.
9. Ключковський, Ю. Б. 2018. Принципи виборчого права: доктринальне розуміння, стан та перспективи законодавчої реалізації в Україні. Київ: Ваіте. https://www.osce.org/files/f/documents/e/8/401765.pdf.
10. Республіка Казахстан. 2020. Адміністративно процедурно-процесуальний кодекс від 29 червня 2020 року №350-VI. https://online.zakon.kz/Document/?doc\_id=35132264&pos=1399;-36#pos=1399;-36. Переглянуто: [04.04.2025].
11. Україна. 2005. Кодекс адміністративного судочинства від 6 липня 2005 №2747-IV. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text. Переглянуто: [04.04.2025].
12. Україна. 2010. Податковий кодекс від 2 грудня 2010 №2755-VI. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. Переглянуто: [04.04.2025].
13. Україна. 2022. Закон "Про адміністративну процедуру" від 17 лютого 2022 № 2073-IX. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text. Переглянуто: [04.04.2025].
14. Федорчук, О. М. 2003. "Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку." PhD дис., Національний університет “Острозька академія”. <https://uacademic.info/ua/document/0404U000452>.

**References**

1. Bobechko, N. R. 2004. "Review of Court Decisions in the Order of Exceptional Proceedings." PhD diss., Ivan Franko National University of Lviv. <https://uacademic.info/ua/document/0405U000466>.
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. 2015. Resolution "Procedure for Registration and Submission of Complaints by Taxpayers and Other Persons and Their Consideration by Supervisory Authorities," October 21, 2015, No. 916. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>. Accessed April 04, 2025.
3. Fedorchuk, O. M. 2003. "Legal Foundations of Protection of Rights and Legitimate Interests of Taxpayers in Administrative Procedure." PhD diss., The National University of Ostroh Academy. <https://uacademic.info/ua/document/0404U000452>.
4. Klyuchkovsky, Yu. B. 2018. Principles of Electoral Law: Doctrinal Understanding, State and Prospects of Legislative Implementation in Ukraine. Kyiv: Vaite. <https://www.osce.org/files/f/documents/e/8/401765.pdf>.
5. Kozyubra, M. 2017. "Principles of Law: Methodological Approaches to Understanding the Nature and Classification in the Context of Modern Globalization Transformations." Law of Ukraine 11: 142-164.
6. Republic of Kazakhstan. 2020. Administrative-Procedural Code, June 29, 2020, No. 350-VI. <https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35132264&pos=1399;-36#pos=1399;-36>. Accessed April 04, 2025.
7. Supreme Court of Ukraine. 2021. Resolution of December 9, 2021, in case No. 560/2788/20. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101923093>. Accessed April 04, 2025.
8. Supreme Court of Ukraine. 2023a. Resolution of May 24, 2023, in case No. 179/363/21. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111250919>. Accessed April 04, 2025.
9. Supreme Court of Ukraine. 2023b. Resolution of June 21, 2023, in case No. 757/42885/19-ц. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111742052>. Accessed April 04, 2025.
10. Supreme Court of Ukraine. 2024. Resolution of May 22, 2024, in case No. 260/800/19. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119212521>. Accessed April 04, 2025.
11. Ukraine. 2005. Code of Administrative Procedure, July 6, 2005, No. 2747-IV. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>. Accessed April 04, 2025.
12. Ukraine. 2010. Tax Code, December 2, 2010, No. 2755-VI. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. Accessed April 04, 2025.
13. Ukraine. 2022. Law "On Administrative Procedure," February 17, 2022, No. 2073-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>. Accessed April 04, 2025.
14. Zitsyk, S. G. 2012. "Legal Regulation of Appealing Decisions of the State Tax Service Bodies in Administrative Procedure." PhD diss., National University of State Tax Service of Ukraine. <https://uacademic.info/ua/document/0412U004150#google_vignette>.

Ievgen Ugolkov

**APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF NON REFORMACIO IN PEIUS TO APPEAL DECISIONS IN THE FIELD OF TAX OFFENCES**

**Abstract**

*The presence of special principles for appealing decisions in the field of tax offenses is the basis for a holistic perception and understanding of specific parameters within which the mechanism of legal regulation of the protection of taxpayers' rights is implemented.*

*Within the framework of procedures for appealing decisions in the field of tax offenses, it is quite relevant to introduce a legal basis that would reflect an effective basis for preventing the deterioration of the taxpayer's legal position.*

*The need to introduce such bases is due to the presence in the current tax legislation of Ukraine of the discretionary right of the supervisory authority to increase the amount of the monetary obligation during an administrative appeal, which may put the taxpayer in a worse position than the one in which he was before filing the complaint.*

*One of such guarantees may be the introduction into tax legislation of a special principle of «non reformacio in peius», the content of which is the inadmissibility of worsening the applicant's situation compared to what was created by the contested document.*

*The principle of «non reformatio in peius» must be applied together with another rule – «tantum devolutum quantum appellatum» (as much as there is a complaint, so much is the decision).*

*In general, the foundations of the principle of inadmissibility of worsening the taxpayer's situation were taken into account by the legislator when adopting the Law of Ukraine «On Administrative Procedure», despite the fact that such a law does not directly mention the application of this principle, however, the law does not provide for the reverse, that is, the right of the subject of consideration of the complaint to «increase» negative consequences for the complainant. However, the main problem for taxpayers remains the failure to bring the provisions of tax legislation into line with the requirements of the Law of Ukraine «On Administrative Procedure».*

*Therefore, the discretionary right of the supervisory authority to increase the amount of the monetary obligation, provided for by the current tax legislation, places the taxpayer in a risky position, in which, by seeking protection from a higher supervisory authority, such a complainant may find himself in an even worse position than the one in which he was at the time of filing the complaint.*

*The introduction of the principle of «non reformatio in peius» into tax legislation will protect the taxpayer from receiving a less favorable decision when applying procedures for appealing decisions in the field of tax offenses.*

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

*Матеріал надійшов 04.04.2025*