

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-39>
УДК 351.713:336.225

О. О. ДМИТРИК

докторка юридичних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
завідувачка кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: o.o.dmytryk@nlu.edu.ua
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-5469-3867>



В. В. ЯКУТІН

адвокат, аспірант кафедри фінансового права,
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: v.v.yakutin@nlu.edu.ua
ORCID ID: <http://orcid.org/009-0001-4052-658X>



СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ВИКЛЮЧЕННЯ З РЕЄСТРУ ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ¹

У статті з позицій принципів законності, визначеності та правомірних очікувань платників податків, а саме фізичних осіб – підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, проаналізовано проблеми ретроспективного виключення з реєстру платників єдиного податку. Констатовано, що виключення фізичних осіб – підприємців із реєстру платників єдиного податку «заднім числом» може створювати хибне враження про ухилення їх від сплати податків. Водночас

¹ © Дмитрик О. О., Якутін В. В., 2024. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

це явище має ознаки перевищення повноважень контролюючих органів, які порушують встановлені законодавством податкові процедури, що призводить до неефективного адміністрування податків і зборів.

Позначено підстави, умови та процедури набуття, збереження і втрати статусу платника єдиного податку. Серед підстав втрати статусу платника єдиного податку відповідно до положень Податкового кодексу України позначено: добровільний перехід на загальну систему оподаткування, припинення підприємницької діяльності, наявність податкового боргу, порушення умов спрощеної системи оподаткування тощо. З урахуванням судової практики наведено типові порушення податкових процедур з боку контролюючих органів, серед яких виокремлено: ненадсилання податкових вимог, ненадання актів перевірок у встановлені строки, позбавлення права платників податків на подання заперечень та пояснень, а також прийняття відповідних рішень без дотримання процедур.

З урахуванням аналізу практичних прикладів та судових рішень доведено, що виключення контролюючим органом платника єдиного податку зворотною дією є незаконним і суперечить принципам правової визначеності, законності та верховенства права. Констатовано необхідність дотримання законодавчо визначених правил податкового адміністрування контролюючими органами, а також важливість забезпечення прозорості, передбачуваності та законності рішень контролюючих органів. Запропоновано шляхи вдосконалення податкових процедур із метою захисту прав платників податків.

Ключові слова: контролюючі органи, ухилення від сплати податків, податкові процедури, адміністрування податків і зборів, правомірні очікування, принцип визначеності, загальна система оподаткування, податкове навантаження, захист прав платників податків.

Постановка проблеми. Платники податків, зокрема фізичні особи – підприємці, обираючи спрощену систему оподаткування, обліку та звітності як систему оподаткування мають правомірні очікування на спрощення відповідних податкових процедур, і зокрема тих, що стосуються: 1) нарахування, 2) обліку, 3) звітності. Крім цього, правомірні очікування платника податків також пов'язано з цілком логічним сподіванням на зменшення податкового тиску на такого платника шляхом заміни сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку, а також можливості застосування меншого розміру ставки податку порівняно із загальною системою оподаткування. Очевидно, що податкове навантаження з єдиного податку є значно меншими порівняно з тиском тих податків, які суб'єкт господарювання зобов'язаний сплачувати, перебуваючи на загальній системі оподаткування.

Позначимо, що як набуття статусу платника єдиного податку, так і його втрата (позбавлення) залежать від визначених податковим законодавством

обставин. Указані обставини полягають у дотриманні (набуття статусу) та недотриманні (втрата / позбавлення статусу) платником податків встановлених Податковим кодексом України (далі – ПК України) вимог, а їх настання обумовлене перш за все самостійним рішенням самого платника податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкового адміністрування, належного здійснення податкових процедур контролюючими органами, ухилення від сплати податків, а також проблеми спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, і зокрема ті, що пов'язані з включенням / виключенням контролюючими органами платників із Реєстру платників єдиного податку, перебувають у полі зору численних науковців: Ю. І. Аністратенко (Yu. I. Anistratenko) [1], Ю. О. Костенко (Yu. O. Kostenko) [2], К. Л. Павлуненко (K. L. Pavlunenko) [3], О. О. Семчик (O. O. Semchyk) [4], О. М. Чудак (O. M. Chudak) [5; 6], І. В. Ясько (I. V. Yasko) [7] та ін. Водночас вони не втрачають своєї актуальності. Наразі питання ретроспективного виключення платників податків із Реєстру платників єдиного податку [8], тобто анулювання статусу датою, що передує моменту офіційного повідомлення про це платника, стало однією з актуальних проблем податкового адміністрування в Україні.

Формулювання цілей. Метою статті є аналіз процедури виключення контролюючими органами з Реєстру платників єдиного податку певних суб'єктів господарювання з ретроактивним застосуванням (на прикладі фізичних осіб – підприємців, які мають статус платника єдиного податку третьої групи (далі – ФОП третьої групи)).

Виклад основного матеріалу. Важливо звернути увагу на втрату платником податків статусу платника єдиного податку за рішенням контролюючого органу. Цей аспект ми розглянемо саме в розрізі позбавлення статусу платника єдиного податку зворотною дією. Йдеться саме про практику застосування контролюючими органами положень пунктів 299.10–299.11 ст. 299 ПК України [Там само].

Нагадаємо, що підстави анулювання реєстрації платником єдиного податку ФОП третьої групи шляхом виключення з Реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу передбачені п. 299.10 ст. 299 ПК України. До їх кола віднесено:

- 1) добровільний перехід зі спрощеної на загальну систему оподаткування, що відбувається шляхом подачі заяви про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів;
- 2) припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем відповідно до закону;
- 3) набуття платником податку статусу резидента «Дія Сіті»;

4) втрата платником єдиного податку третьої групи статусу електронного резидента (е-резидента);

5) застосування до платника податків санкцій на підставі Закону України «Про санкції»;

6) у випадках, визначених підп. 298.2.3 п. 298.2 та підп. 298.8.6 п. 298.8 ст. 298 ПК України [8].

При цьому відповідно до положень підп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України для платників єдиного податку встановлено обов'язок перейти на сплату інших податків і зборів, визначених ПК України, у виключних випадках [8]. Такими випадками, наприклад, є: а) перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу; б) здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування; в) провадження видів діяльності, не зазначених у Реєстрі платників єдиного податку; г) наявності податкового боргу тощо [9].

Серед наведених вище обставин значиться наявність податкового боргу. Такий факт вимагає від платника податків активної поведінки. Йдеться про виконання особою певного обов'язку стосовно переходу на загальну систему оподаткування, що передбачає сплату інших податків і зборів, визначених ПК України. Податковий борг своєю чергою повинен (1) бути наявним і (2) перевищувати 180 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (абзац 3-й п. 59.1 ст. 59 ПК України), інакше кажучи, бути більшим за 3060 грн на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів [7]. Підкреслимо, що невиконання вказаного вище обов'язку, тобто неперехід ФОП третьої групи на сплату інших податків і зборів зі спрощеної системи оподаткування за озвучених вище умов, стає законною підставою згідно з п. 299.10 ст. 299 ПК України для контролюючого органу анулювати реєстрацію платника єдиного податку шляхом виключення його з відповідного Реєстру.

Приписами п. 299.11 ст. 299 ПК України встановлено, що в разі виявлення відповідним контролюючим органом під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку першої–третьої груп вимог, встановлених цією главою, анулювання реєстрації платника єдиного податку першої–третьої груп проводиться за рішенням такого органу, прийнятим на підставі акта перевірки, з першого числа місяця, наступного за кварталом, у якому допущено порушення [9].

Системне тлумачення наведених положень дозволяє констатувати, що контролюючий орган може прийняти рішення про анулювання реєстрації платника єдиного податку першої–третьої груп тільки в разі:

- 1) проведення перевірки порушень платником єдиного податку умов застосування спрощеної системи;
- 2) виявлення під час перевірки порушень платником єдиного податку умов застосування спрощеної системи;
- 3) складення акта перевірки;
- 4) прийняття рішення про анулювання реєстрації платника єдиного податку на підставі акта перевірки з першого числа місяця, наступного за кварталом, у якому допущено порушення.

Таким чином, ми можемо резюмувати, що втрата статусу платника єдиного податку в разі наявності податкового боргу та непереходу на загальну систему оподаткування є результатом порушенням платником єдиного податку умов застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Виявлення такого порушення та подальше анулювання реєстрації такого суб'єкта як платника єдиного податку повинні здійснюватися в порядку, передбаченому ПК України. А це означає, що до контролюючих органів поставлено вимогу дотримання відповідної податкової процедури, що закріплена в ПК України.

Наведемо конкретний приклад із практики. Платник податку – ФОП третьої групи, здійснюючи безперервно (у тому числі й у період дії воєнного стану) господарську діяльність та перебуваючи на спрощеній системі оподаткування з 2016 р., 12 червня 2024 р. отримує через електронний кабінет лист від податкового органу (відділу податків та зборів із фізичних осіб та проведення камеральних перевірок управління оподаткування фізичних осіб контролюючого органу). У листі контролюючий орган повідомляє платника про те, що (1) подана останнім звітність за перший квартал 2024 р. не відповідає системі оподаткування, обліку та звітності, на якій перебуває платник; (2) останній перебуває на загальній системі оподаткування, обліку та звітності з 01.04.2023. Після отримання вказаного листа ФОП третьої групи, отримавши інформацію із Реєстру платників єдиного податку, констатував факт, що за даними цього Реєстру його реєстрацію анульовано 31.03.2023. Інакше кажучи, ФОП третьої групи дізнається про виключення його з відповідного Реєстру через рік після такої події. До 12.06.2024 ФОП третьої групи сплачував єдиний податок та подавав звітність як платник такого податку, а контролюючий орган своєю чергою приймав таку звітність без відповідного реагування на те, що мало бути змінено статус такої особи, тобто не зазначав під час прийняття декларацій наявність помилок або невідповідностей у тих даних, які позначав платник, у тому числі помилок, пов'язаних із набуттям певного статусу і перебування на відповідній системі оподаткування. Для з'ясування обставин цієї ситуації платник звертається до податкового органу із запитом про надання інформації.

На запит, надісланий до контролюючого органу, ФОП третьої групи в червні 2024 р. отримує: 1) акт про результати камеральної перевірки (24.03.2023); 2) рішення про виключення з реєстру платника єдиного податку (27.03.2023). Зі змісту цих документів особі стає відомо, що ним нібито було порушене положення підп. 8 підп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України стосовно наявності податкового боргу та нездійснення добровільного переходу на загальну систему оподаткування.

Із наведеного очевидно, що ФОП третьої групи від дати виключення його з Реєстру платників єдиного податку перебуває на загальній системі оподаткування, обліку та звітності. Загальна система передбачає відмінну від спрощеної звітність, сплату інших податків і зборів (до кола яких належать у тому числі податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок) замість сплати єдиного податку, який має менше загальне податкове навантаження. Міркуючи щодо наведеного прикладу, ми маємо констатувати, що більше року ФОП третьої групи порушує вимоги ПК України, адже він фактично не перейшов на загальну систему оподаткування та не сплачує податки і збори за загальними правилами. І в цьому контексті логічно постає питання: чи можна вважати такі діяння (у цьому разі – бездіяльність платника податків) ухиленням від сплати податків? І друге питання – чи відповідають чинному законодавству дії податкового органу щодо виключення з Реєстру платника зворотною датою. Наша відповідь на ці питання негативна.

Для обґрунтування нашої позиції потрібно дослідити, якими мають бути відповідно до ПК України дії платника податків – ФОП третьої групи в описаному випадку, чи є в такого суб'єкта варіанти поведінки, а також правомірність дій контролюючого органу.

Відповідно до п. 299.11 ст. 299 ПК України в разі виявлення відповідним контролюючим органом під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку першої–третьої груп вимог, що наведені в ПК України, анулювання реєстрації платника єдиного податку першої–третьої груп проводиться за рішенням такого органу, прийнятим на підставі акта перевірки, з першого числа місяця, наступного за кварталом, у якому допущено порушення. У такому випадку суб'єкт господарювання має право обрати спрощену систему або перейти на таку систему оподаткування після закінчення чотирьох послідовних кварталів із моменту прийняття рішення контролюючим органом [9].

Буквальне тлумачення наведеної норми дозволяє констатувати, що у випадку виключення суб'єкта господарювання із Реєстру платників єдиного податку такий суб'єкт із метою повернення до спрощеної системи оподаткування має один варіант поведінки: подати до контролюючого органу за місцем податкової адреси заяву про перехід із загальної системи оподаткування,

обліку та звітності на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу та *перейти* на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності після закінчення чотирьох послідовних кварталів із моменту прийняття рішення контролюючим органом.

Варто зауважити, що, реалізуючи своє право на повернення, ФОП третьої групи визнає:

1) що ним дійсно було вчинене порушення умов застосування спрощеної системи (наявність податкового боргу відповідної суми та за дотримання темпоральних умов);

2) таке порушення було виявлене контролюючим органом під час камеральної перевірки порушень платником єдиного податку умов застосування спрощеної системи та зафіксоване в акті про результати останньої (яку проведено без порушень процедури);

3) прийняте рішення про виключення його з Реєстру платників єдиного податку на підставі вказаного акта є правомірним та прийнятим без порушень законної процедури.

Крім зазначеного, для реалізації *обрання* або *переходу* на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності перед платником єдиного податку, зокрема ФОП третьої групи, постає необхідність вчинити такі дії:

1) подати податкову звітність за період перебування на загальній системі оподаткування;

2) сплатити податки відповідно до законодавства, що регулює загальну систему оподаткування;

3) сплатити штраф за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності.

Також ми маємо звернути увагу на законодавчо передбачену можливість, яку має ФОП третьої групи, а саме оскарження рішення контролюючого органу про виключення з Реєстру платників єдиного податку. Для оскарження вказаного рішення тим самим визнання його протиправним та скасування потрібні законні підстави. Такою підставою є порушення контролюючим органом приписів ПК України щодо дотримання законної процедури анулювання реєстрації платника єдиного податку, зокрема процедур:

– проведення перевірки порушень платником єдиного податку умов застосування спрощеної системи;

– виявлення таких порушень саме під час перевірки;

– складення акта про результати такої перевірки;

– прийняття рішення про виключення з Реєстру платника єдиного податку.

Як ми вказали вище, описуючи наведену ситуацію, з отриманих ФОП третьої групи акта про результати камеральної перевірки та рішення про виключення з Реєстру платника єдиного податку може вбачатися, що податковий орган, керуючись положеннями ПК України, дотримав процедуру анулювання реєстрації платника єдиного податку. А саме контролюючий орган: провів камеральну перевірку, склав за її результатами акт, на підставі якого прийняв відповідне рішення. Водночас, на наше переконання, вказане формальне дотримання цієї процедури саме собою не засвідчує відсутність порушень у цій процедурі положень ПК України.

На наш погляд, виходячи з тих фактичних умов, що нами були описані, контролюючий орган порушив наступні норми ПК України. По-перше, контролюючим органом не була надіслана ФОП третьої групи податкова вимога, чим було порушено п. 59.1 ст. 59 ПК України. Відповідно до п. 59.1 ст. 59 ПК України, у разі коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення [8].

Крім того, звернімо увагу, що контролюючий орган у рішенні про виключення з Реєстру платника єдиного податку зобов'язаний позначити, чи був наявний податковий борг у розмірі, який перевищує 3060,00 грн на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів. При цьому вказівка лише на наявність боргу на перше число місяця, у якому було виключено з Реєстру (за фабулою, це березень 2023 р.), без позначення відповідного розміру не може вважатися належним застосуванням ст. 59 ПК України.

По-друге, контролюючий орган не вручив (та/або не надіслав) ФОП третьої групи як платнику податків для підписання акт про результат перевірки протягом трьох робочих днів із 24.03.2023. Таким чином, ФОП третьої групи мав би бути повідомлений з 27 по 29 березня 2023 р.

Відповідно до п. 76.2 ст. 76 ПК України порядок оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється відповідно до вимог ст. 86 ПК України. Однією з вимог ст. 86 ПК України є складення акта у двох примірниках, за підписами посадових осіб такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в контролюючому органі вручення або надсилання для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 ПК України [9].

По-третє, не надавши згаданий акт про результат проведеної перевірки, контролюючий орган позбавив ФОП третьої групи права подати заперечення та додаткові документи та/або пояснення. Як зазначено в п. 86.7 ст. 86 ПК України, у разі незгоди платника податків або його представників із висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці)

перевірки, вони мають право подати свої заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшувальних обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до ПК України, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки) [9].

Інакше кажучи, у разі дотримання контролюючим органом зазначеної норми ФОП третьої групи мав би 10 робочих днів із дня отримання примірника акта про результати перевірки на надання таких заперечень.

По-четверте, контролюючий орган прийняв рішення про виключення з Реєстру платника єдиного податку через три дні з дня складення акта, тобто до спливу строку подання платником податків заперечень. А також до моменту отримання платником податків самого акта, ознайомлення із ним та відповідно – до подання заперечень щодо його змісту.

Судова практика, наразі є доволі широкою стосовно неправомірності виключення з Реєстру платника єдиного податку. Позначимо деякі з судових рішень.

Щодо ненадіслання контролюючим органом ФОП третьої групи податкової вимоги в порушення приписів п. 59.1 ст. 59 ПК України.

У Рішенні Харківського окружного адміністративного суду від 11.09.2020 у справі № 520/7803/2020 наведено таке тлумачення припису п. 59.1 ст. 59 ПК України:

«... суд звертає увагу, що в силу положень пункту 59.1 статті 59 ПК України відповідач зобов'язаний був надіслати позивачу податкову вимогу про сплату боргу у спосіб, визначений Податковим кодексом України, чого зроблено контролюючим органом не було...» [10]. Таким чином, суд наголошує саме на обов'язку контролюючого органу надсилати платнику податків податкову вимогу в разі сформування податкового боргу у платника.

Щодо невручення (ненадіслання) контролюючим органом ФОПу третьої групи для підписання акта про результат проведеної камеральної перевірки.

У Рішенні Харківського окружного адміністративного суду від 01.07.2020 у справі № 520/4251/2020 суд наголошує на недотриманні приписів статей 86 та 42 ПК України:

«Відповідачем не надані належні та допустимі докази на підтвердження направлення на адресу позивача вказаного акта про результати перевірки платника єдиного податку та виявлені порушення щодо перебування на спрощеній системі оподаткування № 213/20-40-53-06-08/34385054 від 01.04.2019 року та рішення від 01.04.2019 року № 119» [11]. У вказаному рішенні судом констатоване порушення процедури проведення камеральної

перевірки, а саме її завершального етапу – вручення або надіслання акта про результат перевірки для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 ПК України.

Щодо позбавлення ФОП третьої групи права подати заперечення та додаткові документи та/або пояснення у відповідь на отриманий акт про результати проведеної камеральної перевірки.

У постанові Верховного Суду від 15.01.2019 у справі № 826/3576/15 [12] суд наголошує на порушенні контролюючим органом п. 86.7 ст. 86 ПК України під час прийняття ним актів індивідуальної дії (актів перевірок):

«...позивач був позбавлений можливості подати заперечення проти висновків актів перевірок, а спірні рішення прийняті до спливу строку подачі платником заперечень проти висновків результатів контрольних заходів, відтак останні є такими, що прийняті з порушенням закону, а тому є протиправними та підлягають скасуванню...» [12].

Про таке ж порушення зазначено і в постанові Другого апеляційного адміністративного суду від 16.09.2020 у справі № 520/520/20 [13]:

«Крім того, колегія суддів звертає увагу на те, що оскаржуване рішення прийняте податковим органом у день складення акта про результати перевірки ... у зв'язку з чим, позивач був позбавлений можливості подати свої заперечення до акта та/або додаткові документи.

Таким чином, рішення ГУ ДПС у Харківській області № 1467 від 30.09.2019 року про анулювання реєстрації та виключення з Реєстру платників єдиного податку, прийняте ... з порушенням вимог ст. 86 ПК України, а відтак є протиправними» [13].

Крім того, за змістом процитованої вище постанови очевидне ще одне порушення контролюючого органу, а саме прийняття рішення про виключення з реєстру платника єдиного податку як до моменту підписання акта платником податків, так і до спливу строку подання платником податків заперечень.

Поряд із вказаним важливо зазначити, що, наприклад, у вже згаданому Рішенні Харківського окружного адміністративного суду від 01.07.2020 у справі № 520/4251/2020 [11] судом також розтлумачена норма щодо строку звернення до суду, зокрема:

«Відповідно до ч. 2 ст. 122 КАС України, для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. З огляду на те, що наявні підстави вважати, що позивач дізнався про порушення своїх прав з моменту отримання рішення від 01.04.2019 року № 119, тобто 16.03.2020 року.

Як вбачається з матеріалів справи, позивач звернувся до суду 31.03.2020 року, відповідно до штампів поштового відділення на конверті, у якому позовну заяву з додатками надіслано до суду. Враховуючи викладене, позивач звернувся до суду без пропуску строку на звернення до суду, визначеного положенням ст. 122 КАС України» [14].

Ураховуючи те, що в аналізованій нами ситуації ФОП третьої групи дізнався про виключення його з Реєстру платників єдиного податку більше ніж через рік після такої події, наведене судове тлумачення вказує на необхідність чіткого визначення терміну (дати), коли ФОП третьої групи дізнався (або повинен був дізнатися) про порушення своїх прав. Вирішення вказаного питання є вкрай важливим, адже має наслідком обрання двох варіантів дій: по-перше, подати позовну заяву (із зазначенням дотримання строку на звернення до суду) або, по-друге, позовну заяву разом із заявою про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду.

Аналіз наведених та інших судових рішень дозволяє констатувати, що порушення процедури прийняття рішення (акта індивідуальної дії) як акта перевірки, так і рішення про виключення з Реєстру платників єдиного податку має наслідком їх протиправність (незаконність) та скасування.

Міркуючи далі з приводу позначеної нами ситуації, зосередимо увагу на темпоральній складовій, яка стосується строку виключення такого суб'єкта з Реєстру. Як ми зазначали, виключення ФОП третьої групи з Реєстру (за описаною фавбулою) відбулося у 2023 р. Водночас протягом наступного періоду, (а це строк, що становить рік) контролюючий орган продовжував приймати звітність та, відповідно, обліковувати сплату податку від ФОП третьої групи саме як від платника єдиного податку. Указаний факт у системному зв'язку з фактом отримання платником листа від податкових органів (яким платнику повідомлено про виключення із Реєстру та перебування на загальній системі оподаткування), що також відбулося більше ніж через рік, засвідчує виключення з Реєстру платників єдиного податку ретроактивно, інакше кажучи – «заднім числом».

На наш погляд, виключення з Реєстру платників єдиного податку минулою датою є порушенням контролюючими органами чинного податкового законодавства. Згідно з частиною 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [15]. Указана норма ставить перед контролюючим органом та його посадовими особами обов'язок діяти тільки на підставі положень Конституції України та ПК України. Порушення ж норм останніх має

призводить до визнання дій та/або бездіяльності протиправними і скасування протиправних рішень.

Стосовно цього наведемо рішення Харківського окружного адміністративного суду від 11.09.2020 у справі № 520/7803/2020, у якому судом вказано, що у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони: 1) на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України; 2) з використанням повноваження з метою, з якою це повноваження надано; 3) обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії); 4) безсторонньо (неупереджено); 5) добросовісно; 6) розсудливо; 7) з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи несправедливій дискримінації; 8) пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямовано це рішення (дію); 9) з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення; 10) своєчасно, тобто протягом розумного строку [10].

Своєю чергою щодо тлумачення порушення процедури прийняття акта Верховний Суд у постанові від 18.01.2023 у справі № 826/10888/18 [16] вказує:

«... саме по собі порушення процедури прийняття акта не повинно породжувати правових наслідків для його правомірності, крім випадків, прямо передбачених законом. Виходячи з міркувань розумності та доцільності, деякі вимоги до процедури прийняття акта необхідно розуміти не як вимоги до самого акта, а як вимоги до суб'єктів владних повноважень, уповноважених на його прийняття. Дефектні процедури прийняття адміністративного акта, як правило, тягнуть настання дефектних наслідків. Разом із тим не кожен дефект акта робить його неправомірним. Фундаментальне порушення – це таке порушення суб'єктом владних повноважень норм права, допущення суттєвої, істотної помилки під час прийняття певного рішення, яке мало наслідком прийняття незаконного рішення. Стосовно ж процедурних порушень, то залежно від їх характеру вони можуть мати наслідком нікчемність або оспорюваність акта, а в певних випадках, коли йдеться про порушення суто формальні, взагалі не впливають на його правомірність. Отже, порушення такої процедури може бути підставою до скасування рішення суб'єкта владних повноважень лише за тієї умови, що воно вплинуло або могло вплинути на правильність рішення» [16].

Із змісту процитованого вбачається, що порушення процедури впливає на правомірність рішення тільки за умови, що таке порушення вплинуло або

могло вплинути на правильність рішення. Такі порушення роблять акт нікчемним чи оспорюваним. Своєю чергою формальні порушення не повинні впливати на правомірність акта.

Як вбачається, наведений нами приклад і позначені обставини, факти й обґрунтування є такими, що вказують саме на порушення процедури, що впливають на правильність рішення, а не є суто формальними. На наше переконання, доцільно в цьому випадку говорити про неповідомлення платника єдиного податку про складений щодо нього акт про результати перевірки та ненадання можливості не тільки подати заперечення проти такого акта, а взагалі ознайомитися з ним.

Наявність вимог до контролюючого органу надсилати (вручати) платнику податків акти перевірок у встановлений ПК України строк та спосіб повинно викоринювати незаконну практику виключень з Реєстру ретроспективно. Крім того, вказаний обов'язок спрямований ствердити те, що платник податків не повинен отримувати акти індивідуальної дії, прийняті щодо нього тільки за його зверненням до контролюючого органу.

І ще один аспект, вартий уваги. Ми позначали, що виключення ФОП з Реєстру платників єдиного податку минулою датою може створювати хибне враження про ухилення від сплати податків таких осіб. По-перше, з огляду на те, що підставою виключення з Реєстру платників єдиного податку в разі виникнення податкового боргу є наявність боргу, який перевищує 3060,00 грн, тобто ця сума коштів може бути і 3062,00 грн, і 15 000 грн і більше. Маючи такий низький поріг податкового боргу, не можна говорити саме про ухилення від сплати податків. Справа в тому, що ухилення від сплати податків передбачає ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, а це 4 542 000,00 грн і більше (як закріплено в частині першій ст. 212 Кримінального кодексу України) [17].

По-друге, ухилення від сплати податків як кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України повинне вчинятися умисно [17]. У досліджуваному випадку говорити про наявність вини, тим більше у формі умислу, з боку платника податків необ'єктивно і недоцільно з огляду на наведені фактичні обставини та порушення контролюючого органу.

По-третє, що стосується несплати відповідним платником податків, якому рік невідомо про виключення його з Реєстру платників єдиного податку, податків на загальній системі оподаткування, обліку та звітності, то цей факт уже є наслідком відповідного виключення з Реєстру платників єдиного податку. До того ж правомірність такого виключення може бути оспорено в адміністративному чи судовому порядку. При цьому за таких умов для визнання такої несплати ухиленням так само важливо з'ясувати як мінімум ви-

щеназвані аспекти. Нагадаємо, що це принаймні: 1) наявність ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у розмірі 4 542 000,00 грн і більше від цього платника; 2) наявність вини (у формі умислу) з боку такого платника податків.

Висновки. Наразі непоодинокую є практика контролюючих органів виключення платників з Реєстру єдиного податку ретроспективно, що порушує принципи, передбачені Конституцією та ПК України. Йдеться передусім про такі порушення податкових процедур, як неповідомлення платника про перевірку та її результати; ненадання можливості подати заперечення або пояснення; ненадання податкової вимоги; недотримання строків повідомлення платників; позбавлення платників права на оскарження та ін. Численні судові рішення підтверджують незаконність дій контролюючих органів у розглядуваних випадках.

Ураховуючи досліджений приклад, приписи чинного законодавства та судову практику, підкреслимо, що виключення з Реєстру платників єдиного податку ретроспективно є неправомірними з боку контролюючих органів. Платники податків за таких обставин можуть бути звинувачені у невиконанні зобов'язань щодо загальної системи оподаткування, незважаючи на те, що вони діяли відповідно до статусу, відображеного в офіційних даних Реєстру. Водночас ця обставина не може свідчити про ухилення таких платників від сплати податків. Виключення з Реєстру платників єдиного податку минулою датою призводить до того, що платником податків не сплачені за певний строк окремі податки, які він зобов'язаний сплачувати, перебуваючи на загальній системі оподаткування, однак останнє не можна вважати ухиленням від сплати податків відповідно до ст. 212 КК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аністратенко Ю. С. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні : монографія. Київ : Рута, 2016. 397 с.
2. Костенко Ю. О. Податкове стимулювання суб'єктів малого підприємництва в умовах воєнного стану. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. Вип. 6 (47). С. 101–105.
3. Павлуненко К. Л. Особливості реалізації контрольної функції податкових органів під час воєнного стану. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Вип. 6. С. 108–113. URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/6_2023/22.pdf (дата звернення: 08.11.2024).
4. Семчик О. О. Адміністрування податків і зборів за принципом урядування на основі даних: правовий аспект. *Право та державне управління*. 2019. №4. С. 78–84.
5. Чудак О. М. Трансформація правового регулювання адміністрування податків і зборів в контексті цифровізації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2023. Т. 34 (73),

- № 1. С. 106–113. URL: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf (дата звернення: 08.11.2024).
6. Чудак О. М. Вплив цифровізації на адміністрування податків і зборів в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 2. С. 71–77. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653> (дата звернення: 08.11.2024).
 7. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 081. Київ, 2018. 195 с.
 8. Реєстр платників єдиного податку. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers> (дата звернення: 15.10.2024).
 9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 08.11.2024).
 10. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 11.09.2020 у справі № 520/7803/2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91479152> (дата звернення: 08.11.2024).
 11. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 01.07.2020 у справі № 520/4251/2020. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90146909> (дата звернення: 08.11.2024).
 12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15.01.2019 у справі № 826/3576/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79266759> (дата звернення: 08.11.2024).
 13. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 16.09.2020 у справі № 520/520/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91568652> (дата звернення: 08.11.2024).
 14. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 08.11.2024).
 15. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 08.11.2024).
 16. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.01.2023 у справі № 826/10888/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108541239> (дата звернення: 08.11.2024).
 17. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 08.11.2024).

REFERENCES

1. Anistratenko, Yu. S. (2016). *Kontseptualizatsiia pravovoho rehuliuвання opodatkuvannya maloho ta serednoho biznesu v Ukraini* [Conceptualization of legal regulation of taxation of small and medium-sized businesses in Ukraine]. Ruta [in Ukrainian].
2. Kostenko, Yu. O. (2022). Podatkove stymuliuвання subiektiv maloho pidpriemnytstva v umovakh voiennoho stanu [Tax incentives for small business entities under martial law]. *Prykarpatskyi yurydychnyi visnyk – Carpathian Legal Bulletin*, 6(47), 101–105 [in Ukrainian].
3. Pavlunenko, K. L. (2023). Osoblyvosti realizatsii kontrolnoi funktsii podatkovykh orhaniv pid chas voiennoho stanu [Peculiarities of the implementation of the control

- function of tax authorities during martial law]. *Juris Europensis Scientia – Science of European Law*, 6, 108–113. http://jes.nuoua.od.ua/archive/6_2023/22.pdf [in Ukrainian].
4. Semchuk, O. O. (2019). Administruvannia podatkiv i zboriv za pryntsyptom uriaduvannia na osnovi danykh: pravovy aspekt [Administration of taxes and fees based on the principle of data-based governance: A legal aspect]. *Pravo ta derzhavne upravlinnia – Law and public administration*, 4, 78–84 [in Ukrainian].
 5. Chudak, O. M. (2023). Transformatsiia pravovoho rehuliuвання administruvannia podatkiv i zboriv v konteksti tsyfrovizatsii [Transformation of legal regulation of tax and fee administration in the context of digitalization]. *Vcheni zapysky Tavriiskoho natsionalnoho universytetu imeni V. I. Vernadskoho. Seriya: Yurydychni nauky – Academic notes of the V. I. Vernadsky Tavrichesky National University. Series: Legal Sciences*, 34(73), 1, 106–113. https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf [in Ukrainian].
 6. Chudak, O. M. (2022). Vplyv tsyfrovizatsii na administruvannia podatkiv i zboriv v Ukraini [The impact of digitalization on tax and fee administration in Ukraine]. *Pravo ta innovatsii – Law and Innovations*, 2, 71–77. <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653> [in Ukrainian].
 7. Yasko, I. V. (2018). *Teoretyko-pravovi zasady podatkovoho administruvannia v Ukraini* [Theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine]. (Candidate thesis) [in Ukrainian].
 8. Reiestr platnykiv yedynoho podatku [Register of single tax payers]. <https://cabinet.tax.gov.ua/registers> [in Ukrainian].
 9. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 №2755-VI. (2010). [Tax Code of Ukraine dated December 02, 2010]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
 10. Rishennia Kharkivskoho okruzhnoho administratyvnoho sudu vid 11.09.2020 №520/7803/2020. (2020). [Decision of the Kharkiv District Administrative Court dated November 09, 2020 in case No. 520/7803/2020]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91479152> [in Ukrainian].
 11. Rishennia Kharkivskoho okruzhnoho administratyvnoho sudu vid 01.07.2020 №520/4251/2020. (2020). [Decision of the Kharkiv District Administrative Court dated July 01, 2020 in case No. 520/4251/2020]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90146909> [in Ukrainian].
 12. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 15.01.2019 №826/3576/15. (2019). [Resolution of the Supreme Court of the Cassation Administrative Court dated January 15, 2019 in case No. 826/3576/15]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79266759> [in Ukrainian].
 13. Postanova Druhoho apeliatsiinoho administratyvnoho sudu vid 16.09.2020 №520/520/20. (2020). [Resolution of the Second Administrative Court of Appeal dated September 09, 2020 in case No. 520/520/20]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91568652> [in Ukrainian].
 14. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy vid 06.07.2005 №2747-IV. (2005). [Code of Administrative Procedure of Ukraine dated July 06, 2005]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> [in Ukrainian].

15. Konstytutsiia Ukrainy vid 28.06.1996 № 254k/96-VR. (1996). [Constitution of Ukraine dated June 28, 1996]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr> [in Ukrainian].
16. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 18.01.2023 u spravi № 826/10888/18. (2023). [Resolution of the Supreme Court of the Cassation Administrative Court dated January 18, 2023 in case No. 826/10888/18]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108541239> [in Ukrainian].
17. Kryminalnyi kodeks Ukrainy vid 05.04.2001 № 2341-III. (2001). [Criminal Code of Ukraine dated April 5, 2001]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 11.11.2024

Стаття пройшла рецензування: 28.11.2024

Стаття рекомендована до опублікування: 19.12.2024

O. O. DMYTRYK

Doctor of Legal Sciences, Professor, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine, Head of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

V. V. YAKUTIN

Lawyer, postgraduate student of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

CURRENT PROBLEMS OF EXCLUSION FROM THE REGISTER OF SINGLE TAX PAYERS

Problem setting. The acquisition of the status of a single tax payer and its loss (deprivation) depend on the circumstances specified by tax legislation. The specified circumstances consist of compliance (acquisition of status) and non-compliance (loss/deprivation of status) by the taxpayer with the requirements established by the Tax Code of Ukraine, and their occurrence is primarily determined by the independent decision of the taxpayer himself.

Recent research and publication analysis. Issues of tax administration, proper implementation of tax procedures by controlling authorities, tax evasion, and problems of a simplified system of taxation, accounting and reporting, and in particular, those which related to the inclusion/exclusion of taxpayers from the Register of Single Tax Payers by controlling authorities, are in the field of view of numerous scholars.

Paper objective. The purpose of the article is to analyze the procedure for excluding certain business entities from the Register of Single Tax Payers by controlling authorities with retroactive application (using the example of individual entrepreneurs who have the status of a single tax payer of the third group).

Paper main body. Exclusion from the Register of Single Tax Payers by the past date is a violation of the current tax legislation by the controlling bodies. Analysis of court decisions allows us to state that violation of the procedure for making a decision (act of individual action) as the act of inspection and as the decision to exclude from the Register of Single Tax Payers has the consequence of their illegality (illegality) and cancellation.

The presence of requirements to the controlling authority to send (deliver) to the taxpayer the inspection reports within the time period and method established by the Tax Code of Ukraine should retrospectively eradicate the illegal practice of exclusions from the Register. In addition, the specified duty is aimed at confirming that the taxpayer should not receive acts of individual action that adopted regarding him only upon his application to the controlling authority.

Conclusion of the research. Currently, the practice of retrospectively excluding taxpayers from the Register of Single Tax Payers is not uncommon, which violates the principles stipulated by the Constitution and the Tax Code of Ukraine. This primarily concerns such violations of tax procedures as: failure to notify the taxpayer of the audit and its results; failure to provide an opportunity to submit objections or explanations; failure to submit a tax claim; failure to comply with the deadlines for notifying taxpayers; deprivation of taxpayers of the right to appeal; etc.

Taxpayers in such circumstances may be accused of failure to fulfill obligations under the general taxation system, despite the fact that they acted in accordance with the status indicated in the official data of the Register. At the same time, this circumstance cannot indicate that such taxpayers evaded paying taxes in accordance with Article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

Short Abstract for an article

Abstract. The problems of retrospective exclusion from the register of single tax payers from the standpoint of the principles of legality, certainty and legitimate expectations of taxpayers, specifically, individual entrepreneurs who have chosen a simplified system of taxation, accounting and reporting, are analyzed in the article. It is stated that the exclusion of individual entrepreneurs from the register of single tax payers «retroactively» may create a false impression of their tax evasion. At the same time, this phenomenon has signs of excess of authority of controlling authorities, which violate tax procedures established by law, which leads to inefficient administration of taxes and fees.

The grounds, conditions and procedures for acquiring, maintaining and losing the status of a single tax payer are indicated. The grounds for losing the status of a single tax payer in accordance with the provisions of the Tax Code of Ukraine include: voluntary transition to the general taxation system, termination of business activities, existence of tax debt, violation of the terms of the simplified taxation system, etc. Taking into account judicial practice, typical violations of tax procedures by controlling authorities are given, among which are: failure to send tax claims, failure to submit inspection reports within the

established deadlines, deprivation of taxpayers' right to submit objections and explanations, as well as making relevant decisions without following procedures.

Taking into account the analysis of practical examples and court decisions, it is proven that the exclusion of a single tax payer by a controlling body with retroactive effect is illegal and contradicts the principles of legal certainty, legality and the rule of law. The necessity of compliance with the legislatively defined rules of tax administration by controlling bodies, and the importance of ensuring transparency, predictability and legality of decisions of controlling bodies are stated. Ways of improving tax procedures in order to protect the rights of taxpayers are proposed.

Key words: controlling authorities, tax evasion, tax procedures, administration of taxes and fees, legitimate expectations, principle of certainty, general taxation system, tax burden, protection of taxpayers' rights.

Article details:

Received: 11 November 2024

Revised: 28 November 2024

Accepted: 19 December 2024

Рекомендоване цитування: Дмитрик О. О., Якутін В. В. Сучасні проблеми виключення з реєстру платників єдиного податку. *Економічна теорія та право*. 2024. №4 (59). С. 39–57. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-39>.

Suggested citation: Dmytryk, O. O., & Yakutin, V. V. (2024). Suchasni problemy vykliuchennia z reiestru platnykiv yedynoho podatku [Current problems of exclusion from the register of single tax payers]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 4(59), 39–57. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-39> [in Ukrainian].