

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ПОПОВИЧ ОЛЕГ ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 347.73: 336.22

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПРИНЦИП ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ:
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

Спеціальність 081 – Право

Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О. В. Попович

Науковий керівник: Касьяненко Любов Михайлівна,
доктор юридичних наук, професор

Ірпінь – 2023

АНОТАЦІЯ

Попович О. В. Принцип верховенства права у податковій системі: теорія та практика. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України, – Ірпінь, 2023.

Дисертація присвячена комплексному дослідженню теоретичних, нормативно-правових та прикладних аспектів виникнення, формалізації та застосування принципу верховенства права у податковій системі. Євроінтеграційний вектор розвитку Української держави потребує чіткого розуміння фундаментальних правових принципів, їх правильного тлумачення та застосування, а також формування на основі них відповідних правових інститутів. Податковий кодекс України декларативно закріпив перелік принципів податкового законодавства, не розкривши ні змісту, ні механізму їх реалізації. Визначено, що принцип верховенства права, як загальний правовий принцип, формує складну та ієрархічну систему податкового законодавства, виконує функцію орієнтиру правотворчої та правозастосовної діяльності, здійснює вирішальний вплив на формування податкової свідомості та культури, виступає індикатором урегульованості податкових відносин, а тому є основою податкової системи.

У роботі здійснено аналіз наукової проблематики дії принципу верховенства права у податковій системі. Підкреслено, що не дивлячись на тривале у часі захоплення науковцями керівними засадами здійснення публічної фінансової діяльності, категорія принципів у сфері оподаткування продовжує бути актуальною. Історичні етапи дослідження наукової проблематики принципів права у податковій системі України такі: I період (1991–1996 роки); II період (1997–2010 роки); III період (2011–2013 роки); IV період (з 2014 по сьогоднішній день).

Гене́за загалы́них прынцы́пів права у податковій системі послідовна, однак незавершена (і досі принципи, закріплені у статті 4 ПК України, часто реалізуються у нормотворчій та правозастосовній практиці суто формально). Її вивчення дозволило здійснити класифікацію принципів права у податковій системі України. Зокрема, на соціально-правові та спеціально-правові (або спеціально-юридичні); загальноправові (або загальні) та міжгалузеві, галузеві, підгалузеві та принципи інститутів права (спеціальні); загальнолюдські, типологічні та конкретно-історичні; матеріальні, процесуальні, розрахункові – залежно від предмета регулювання; класичні або міжнаціональні принципи та організаційно-економічні або внутрішньо-національні – за рівнем дії; економічні, юридичні, організаційні – залежно від змісту; фіскальні, політико-економічні, соціально-етичні, організаційно-технічні – залежно від мети; позитивного права, доктринальних принципів та практично-прикладних принципів.

Автором досліджено різноманітні наукові підходи до співвідношення понять «принцип», «норма», «стандарт», а також «принципи права» та «правові принципи»; розглянуто відповідні функції, які виконують принципи права, та їхній вплив на функціонування правової системи.

Здійснено характеристику сутності принципу верховенства права і визначено його роль у формуванні податкової системи та податкової політики. Це загальноправовий принцип, який знайшов своє закріплення у Конституції України. Його значення для правової держави неоціненне, оскільки право – це прояв вищої справедливості, а правова держава – та, що контролювана правом. Визнання та дія принципу верховенства права в державі впливає на рівень корупції, забезпечення справедливого правосуддя, прийняття справедливих законів та ефективного їх застосування, належного узгодження вітчизняного законодавства з міжнародними нормами.

Проаналізовано взаємозв'язок принципу верховенства права з іншими правовими принципами у податковій системі, що виявляється у закладенні основи правового регулювання податкових правовідносин, формування

гарантій захисту інтересів їх суб'єктів, створення умов для забезпечення справедливої та ефективної системи оподаткування.

Проаналізовано особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі України. Виділено такі особливості дотримання принципу верховенства права під час судового оскарження рішень контролюючих органів в Україні, у т. ч. завдяки проаналізованим правовим позиціям Верховного Суду (Верховного Суду України) в аспекті реалізації принципу верховенства права в податкових спорах.

Вивчено застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини у справах, пов'язаних із податковими конфліктами. Наголошено на особливості: вплив міжнародної судової практики зумовлює поступову зміну вітчизняного судочинства з огляду на те, що принципи розглядають не лише як джерело права, але насамперед як його зміст.

Визначено проблеми правового забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України, зокрема вони полягають в тому, що окремі складові принципу верховенства права відтворюються у статтях Податкового кодексу України, проте прямого закріплення ним серед загальних засад принцип верховенства права не посів. Відсутнє його понятійне визначення в нормах чинного податкового законодавства.

Запропоновано напрями вдосконалення функціонування податкової системи України у контексті забезпечення реалізації принципу верховенства права. Удосконалено інституційні механізми забезпечення та захисту верховенства права у податковій системі України.

Ключові слова: податкові правовідносини, податкова система, система оподаткування, принципи податкового права, принцип верховенства права, податкові конфлікти та спори, захист прав платників податків, податкова політика, податкове законодавство, податкове право, гарантії законності, публічна фінансова діяльність.

SUMMARY

Popovych O. V. The principle of the rule of law in the tax system: theory and practice. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The thesis for the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 «Law» in the specialty 081 «Law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine, – Irpin, 2023.

The dissertation is devoted to a comprehensive study of theoretical, regulatory and applied aspects of the emergence, formalization and application of the rule of law in the tax system. The European integration vector of development of the Ukrainian state requires a clear understanding of the fundamental legal principles, their correct interpretation and application, and the formation of relevant legal institutions based on them. The Tax Code of Ukraine declaratively enshrines a list of principles of tax legislation without disclosing either their content or the mechanism of their implementation. The author determines that the rule of law principle, as a general legal principle, forms a complex and hierarchical system of tax legislation, serves as a guideline for law-making and law enforcement activities, has a decisive impact on the formation of tax consciousness and culture, and acts as an indicator of the regulation of tax relations, and therefore is the basis of the tax system.

The article analyses the level of scientific research on the rule of law in the tax system. The author emphasizes that despite the longstanding fascination of scholars with the guiding principles of public financial activity, the category of principles in the field of taxation remains relevant. The historical stages of research into the scientific issues of the principles of law in the tax system are as follows: I period (1991–1996); II period (1997–2010); III period (2011–2013); IV period (2014 from 2014 to the present).

The genesis of the general principles of law in the tax system is consistent, but incomplete (the principles enshrined in Article 4 of the Tax Code of Ukraine are often implemented in lawmaking and law enforcement practice only formally). Its study allowed us to classify the principles of law in the tax system of Ukraine. In

particular, into socio-legal and special legal (or special legal); general legal (or general) and inter-branch, branch, sub-branch and principles of legal institutions (special); universal, typological and specific historical; material, procedural, calculation - depending on the subject of regulation; classical or international principles and organizational and economic or intra-national principles - by the level of effect; economic, legal, organizational - depending on the content; fiscal, political and economic, socio-ethical, organizational and technical - depending on the purpose; positive law, doctrinal principles and practical and applied principles.

The author examines various scientific approaches to the correlation of the concepts of «principle», «norm», «standard», as well as «principles of law» and «legal principles»; the author considers the respective functions performed by the principles of law and their impact on the functioning of the legal system.

The article characterizes the essence of the rule of law principle and defines its role in shaping the tax system and tax policy. This is a general legal principle enshrined in the Constitution of Ukraine. Its importance for the rule of law is invaluable, since law is a manifestation of the highest justice, and the rule of law is the one controlled by law. Recognition and operation of the rule of law in the state affects the level of corruption, fair justice, adoption of fair laws and their effective application, and proper harmonization of domestic legislation with international standards.

The author analyzed the interrelation of the rule of law principle with other legal principles in the tax system, which manifested in laying the foundation for legal regulation of tax relations, forming guarantees for protection of interests of their subjects, and creating conditions for ensuring a fair and efficient taxation system.

The author identifies the specific features of implementation of the rule of law principle in the tax system of Ukraine. The following peculiarities of observance of the rule of law principle during administrative and judicial appeal of decisions of controlling authorities in Ukraine are highlighted, including through the analyzed legal positions of the Supreme Court of Ukraine in terms of implementation of the rule of law principle in tax disputes.

The article examines the application of the rule of law principle in the case law of the EU Court of Justice and the European Court of Human Rights in cases related to tax conflicts. The author emphasizes that the influence of international case law leads to a gradual change in domestic legal proceedings, given that the principles are considered not only as a source of law, but primarily as its content.

The author identifies the problems of legal support for the implementation of the rule of law principle in the tax system of Ukraine, in particular, they consist in the fact that certain components of the rule of law principle are reproduced in the articles of the Tax Code of Ukraine, but the rule of law principle is not directly enshrined in the general principles. There is no conceptual definition of the principle in the provisions of the current tax legislation.

The author proposes ways to improve the functioning of the tax system of Ukraine in the context of ensuring the implementation of the rule of law. Institutional mechanisms for ensuring and protecting the rule of law in the tax system of Ukraine have been improved.

Key words: tax relations, tax system, taxation system, principles of tax law, principle of rule of law, tax conflicts and disputes, protection of taxpayers' rights, tax policy, tax legislation, tax law, guarantees of legality, public financial activity.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Попович О. В. Визнання та дія принципу верховенства права у сфері оподаткування. *Ірпінський юридичний часопис*. Випуск 1 (5). 2021. С. 106-115
URL: https://drive.google.com/file/d/1590T9avXCXEDnl_q0iky-0-XVCng1f3e/view
2. Попович О. В. Особливості реалізації принципу верховенства права у податкових відносинах. *Нове українське право*. Випуск 3. 2022. С. 253–260.
URL: <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.3.35>.
3. Попович О. В. Правові позиції Верховного Суду як гарантія забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 4. 2023. С. 404–407.
URL: http://lsej.org.ua/4_2023/99.pdf
4. Liubov M. Kasianenko, Pavlo V. Kolomiets, Oleh V. Popovych 2021. The rule of law as a fundamental principle of the concept of legal regulation of tax security of Ukraine. *Estudios de Economía Aplicada*. Vol. 39 No. 6. 2021
URL: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/13549570> (Web of Science).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Попович О. В. Генезис принципів права у податковій системі. *Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.*: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25–26 січня 2019 року, 2019. С. 87–91.
6. Попович О. В., Касьяненко Л. М. Застосування принципу верховенства права при розв’язанні податкових конфліктів. *II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети»* (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): Збірник матеріалів. Київ, 2019. С. 134–139.

7. Попович О. В. Принцип верховенства права як основа податкової політики України. *Податковий конгрес «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»* (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року): Збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 94–98.

8. Попович О. В. Загальна характеристика принципів верховенства права, справедливості та рівності у податковій системі. *III Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»* (м. Ірпінь, 25 березня 2020 року): збірник матеріалів у 2-х ч. Ч. 2. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 101–104.

9. Попович О. В. Принцип верховенства права у податковій системі: теорія та практика. *Міжнародний податковий конгрес «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»* (м. Ірпінь, 03 грудня 2020 року): збірник матеріалів. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 552-556.

10. Попович О. В. Роль загальноправових принципів у податкових правовідносинах. Практичний аспект. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н., Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 287–292.

11. Попович О. В. Правові позиції верховного суду як гарантія забезпечення реалізації загальних принципів права у сфері оподаткування. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 07 квітня 2021 р. м. Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2021. С. 209–211.

12. Попович О. В. Особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі України: норма закону та судова практика. *Фінансова*

безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку: матеріали VII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 листопада 2021 року. Ірпінь, 2021. С. 312–316.

13. Попович О. В. Роль принципу верховенства права у контексті забезпечення фінансової безпеки держави. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 26 жовтня 2022 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 338–341.

14. Попович О. В. Верховенство права у правовій та податковій системах України: що найважливіше і чому? *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ, 2022. С. 46–50.

15. Попович О. В. Про забезпечення принципу верховенства права під час судового оскарження рішень контролюючих органів в Україні. *Право в умовах воєнного стану*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Тернопіль, 12 травня 2023 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2023. С. 144–149.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ ПРАВА У ПОДАТКОВУ СИСТЕМУ.....	16
1.1. Генезис наукової проблематики принципів права у податковій системі	16
1.2. Класифікація принципів права у податковій системі	40
1.3. Роль принципів права у процесі застосування податкового законодавства в Україні.....	59
Висновки до розділу 1	75
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ	79
2.1. Принцип верховенства права як основа формування податкової системи та податкової політики України.....	79
2.2. Взаємозв'язок принципу верховенства права з іншими правовими принципами у податковій системі.....	87
2.3. Дотримання принципу верховенства права у процесі оскарження рішень контролюючих органів в Україні	97
Висновки до розділу 2	108
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ	111
3.1. Правові позиції Верховного Суду як гарантія забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України.....	111

3.2. Застосування принципу верховенства права в практиці Європейського суду справедливості та ЄСПЛ у справах, пов'язаних із податковими конфліктами	124
3.3. Напрями вдосконалення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України	146
Висновки до розділу 3	155
ВИСНОВКИ	159
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	166
ДОДАТКИ.....	186

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

acquis ЄС – право Європейського Союзу

ВРУ – Верховна Рада України

ВСУ – Верховний Суд України

ВС – Верховний Суд

ГК України – Господарський кодекс України

ДПС – Державна податкова служба України

Європейська конвенція з прав людини – Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КМУ – Кабінет Міністрів України

КСУ – Конституційний Суд України

МВФ – Міжнародний валютний фонд

Мінфін – Міністерство фінансів України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПК України – Податковий кодекс України

РЄ – Рада Європи

Європейський суд справедливості – Суд Європейського Союзу

ЦК України – Цивільний кодекс України

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Верховенство права є продуктом тривалого розвитку європейської культури, а Україна сьогодні бореться за цінності свободи та демократії. Українці віддають життя не лише заради захисту своєї суверенної території, а й за те, що духовно сповідує увесь цивілізований світ. 17 червня 2022 року Європейська комісія рекомендувала Раді Європи таке: по-перше, Україна має отримати європейську перспективу; по-друге, Україні має бути надано статус кандидата. Це, звичайно ж, із застереженням того, що Українська держава проведе ряд подальших важливих реформ. «Україна вже чітко продемонструвала прагнення і рішучість відповідати європейським цінностям і стандартам. До війни Україна вже стала на шлях до Європейського Союзу. Протягом восьми років вона вже поступово наближалася до нашого Союзу. Як вам відомо, з 2016 року ми маємо Угоду про асоціацію. І при цьому Україна вже імплементувала близько 70% *acquis* ЄС, тобто, правил, стандартів і норм» [1]. Якщо, на перший погляд, українці усього за мить до розширення ЄС та європеїзації (близько 90 % українців підтримують членство в ЄС), то насправді оголошена перспектива буде можливою виключно за умови виконання семи кроків, переважно у сфері верховенства права.

Євроінтеграційний вектор розвитку Української держави потребує чіткого розуміння фундаментальних правових принципів, їх правильного тлумачення та застосування, а також формування на основі них відповідних правових інститутів.

За даними Індексу верховенства права за 2023 рік Україна посіла 89 місце з 142 країн та юрисдикцій, значно погіршивши свої показники у порівнянні із 2022 роком (76 місце з 140) та 2021 роком (74 серед з 139). Фактично Україна повернулася до того рівня, що демонструвала у 2016 році. Таку інформацію представлено у звіті World Justice Project (міжнародної організації громадянського суспільства, яка опікується просуванням верховенства права в усьому світі), що сформований на основі соціальних опитувань та висновків

експертів [2]. Індекс вимірює наскільки верховенство права сприймається в усьому світі та спонукає впроваджувати на національному рівні політичні, соціальні та правові заходи для зміцнення верховенства права.

Дослідження правових засад упровадження та реалізації принципу верховенства права у податковій системі України обумовлено необхідністю перегляду уявлень про правові принципи в цілому. Українські право та держава еволюціонують, змінюючи парадигми, наслідуючи певні правові матриці та закладаючи фундамент оновленої системи національного законодавства.

Правове закріплення ПК України принципів податкового законодавства є формальним і зовсім не означає вирішення проблем із пануванням загальних ідей та засадничих основ функціонування податкової системи. Головний податковий закон декларативно закріпив перелік принципів податкового законодавства, не розкривши ні змісту, ні механізму їх реалізації. Принцип верховенства права, як загальний правовий принцип, формує складну та ієрархічну систему податкового законодавства, виконує функцію орієнтиру правотворчої та правозастосовної діяльності, здійснює вирішальний вплив на формування податкової свідомості та культури, виступає індикатором урегульованості податкових відносин, а тому є основою податкової системи.

Виникнення та розвиток податкових правовідносин відбувається завдяки дії відповідних норм права. Податково-правова норма є загальнообов'язковим формально визначеним правилом поведінки, що встановлюється державою і охороняється нею, яка діючи у системі з іншими податково-правовими нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права і покладає на них юридичні обов'язки, пов'язані із оподаткуванням. У той же час, ефективності правових норм у сфері оподаткування сприяє належна реалізація принципів (основ, засад, начал), оскільки принципи охоплюють і ідеї, і норми, і відносини; надають правовій системі логічності, послідовності, збалансованості.

Не тільки у юриспруденції, але й в економічній науці принципи закладають фундамент функціонування оподаткування, забезпечують стійкість

його конструкції, архітектурну композиційність та, водночас, закономірності еволюції. Теоретично обґрунтовані принципи повинні давати практиці оподаткування чіткі відповіді (рекомендації) на головні питання: Хто? Як? У якому розмірі? З якого джерела?

Не дивлячись на тривале у часі захоплення науковцями керівними засадами здійснення публічної фінансової діяльності, категорія принципів у сфері оподаткування продовжує бути актуальною. І досі принципи, закріплені у статті 4 ПК України, часто реалізуються у нормотворчій та правозастосовній практиці суто формально.

Але ж принцип верховенства права є загальноправовим принципом, який знайшов своє закріплення у Основному Законі Української держави! Його значення для правової держави неоціненне, оскільки право – це прояв вищої справедливості, а правова держава – та, що контролювана правом. Визнання та дія принципу верховенства права в державі впливає на рівень корупції, забезпечення справедливого правосуддя, прийняття справедливих законів та ефективного їх застосування, належного узгодження вітчизняного законодавства з міжнародними нормами. Такий важіль впливу не може не мати відношення до сфери оподаткування. Висновок Європейської Комісії про те, що Україні ще багато чого треба зробити на шляху до членства в ЄС, зокрема, у сфері верховенства права, є підставою для продовження роботи з впровадження необхідних інститутів та інституцій у даній сфері.

Підґрунтям для написання дисертації слугували праці провідних представників вітчизняної науки фінансового права, зокрема Л. Воронової, Р. Гаврилюк, О. Гетманець, М. Глух, Е. Дмитренко, А. Іванського, Л. Касьяненко, А. Ковальчука, І. Криницького, Т. Латковської, Т. Мацелик, С. Ніщимої, О. Орлюк, П. Пацурківського, Н. Пришви, Л. Савченко, В. Чайки, В. Чернадчука, Н. Якимчук та інших. У царині податкового права проблема принципів (оподаткування, податкової політики, податкової системи, податкового права) висвітлена у працях О. Дмитрик, М. Кармаліти, Л. Касьяненко, А. Котенка, М. Кучерявенка, О. Музики-Стефанчук, Є. Шаптали

та Н. Шаптали. Окремі положення дисертації сформульовано під впливом наукових праць учених-адміністративістів та теоретиків права, зокрема В. Авер'янова, С. Головатого, Є. Євграфової, О. Зайчука, М. Козюбри, П. Рабіновича, Ю. Шемшученка та ін.

Незважаючи на проведені дослідження, у більшості здійснено загальну характеристику принципів права, у т. ч. податкового, або ж висвітлено окремі складові принципу верховенства права та їх прояв у сфері оподаткування в Україні. Проблематика формування та реалізації принципів у податковій системі тривалий час розглядалася у наукових колах лише з точки зору принципів оподаткування (О. Башняк «Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України» (2005); А. Полянничко «Принципи податкового права» (2014); О. Барін «Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи» (2018); В. Форсюк «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування» (2021)).

Вказані особливості дослідження обраної проблематики обумовлюють вибір теми дисертації, її актуальність, теоретичне та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 № 12-21; Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106; Угоди між Урядом України та Європейською Комісією, що діє від імені Європейського Союзу, про фінансування програми «Підтримка реформ з розвитку верховенства права в Україні (ПРАВО)», (ENI/2016/039-835 & ENI/2020/042-827), підписаної 27.10.2017, із змінами, внесеними Додатковою угодою № 1 між Урядом України та Європейською Комісією, що діє від імені Європейського Союзу, про внесення змін до Угоди про фінансування програми

«Підтримка реформ з розвитку верховенства права в Україні (ПРАВО)» (ENI/2016/039-835 & ENI/2020/042-827) від 02.09.2020.

Тема дослідження затверджена вченою радою Університету державної фіскальної служби України від 27 листопада 2018 року, протокол № 11.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу вітчизняного і зарубіжного законодавства, а також норм міжнародного права з урахуванням концептуальних розробок юридичної науки та правозастосовної практики, удосконалити теоретичні основи та правове регулювання механізму реалізації принципу верховенства права у податковій системі, розробити напрями удосконалення функціонування податкової системи України у контексті забезпечення його реалізації.

Для досягнення поставленої мети необхідним є виконання таких *завдань*:

- розкрити еволюцію наукової проблематики принципів права у податковій системі;
- охарактеризувати сутність принципу верховенства права і визначити його роль у формуванні податкової системи та податкової політики;
- визначити роль принципів права у правозастосовній діяльності в податкових правовідносинах;
- проаналізувати питання дотримання принципу верховенства права під час судового оскарження рішень контролюючих органів в Україні;
- висвітлити особливості правових позицій Верховного Суду (Верховного Суду України) в аспекті реалізації принципу верховенства права в податкових спорах;
- проаналізувати застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини у справах, пов'язаних із податковими конфліктами;
- визначити проблеми правового забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України;
- запропонувати напрями вдосконалення функціонування податкової системи України у контексті забезпечення реалізації принципу верховенства права.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з реалізацією принципу верховенства права у податковій системі.

Предмет дослідження – принцип верховенства права у податковій системі: теорія та практика.

Методологічна та теоретична основа дослідження. Методологічну основу дослідження становлять такі методи наукового пізнання, як: діалектичний, порівняльно-правовий, догматичний, логічний та історико-правовий методи наукового пізнання. Історико-правовий метод дав змогу дослідити питання, пов'язані із становленням та наступним розвитком правових засад запровадження та реалізації загальних принципів права у податковій системі України. Використання порівняльного методу зумовлено необхідністю проведення порівняльно-правового аналізу нормативного регулювання принципів у податковому, конституційному, адміністративному праві України з метою виявлення їхніх спільних рис та особливостей. У ході дослідження принципу верховенства права, виявлення притаманних йому ознак та особливостей застосовувався діалектичний метод. За допомогою догматичного методу, виходячи із змісту чинних положень нормативно-правових актів та панівних доктринально-правових висновків, сформульовано авторське визначення принципу верховенства права у податковій системі. Система таких логічних методів, як аналіз, синтез, узагальнення та аналогія допомогла запропонувати заходи щодо удосконалення функціонування податкової системи України. Комплексне застосування різних методів наукового пізнання спрямовано на забезпечення обґрунтованості висновків, зроблених у результаті дослідження.

Нормативну основу дослідження склали: Конституція України, закони і підзаконні нормативно-правові акти України, міжнародні нормативно-правові акти та міжнародні договори, стороною яких є держава Україна.

Емпіричною базою дослідження була правозастосовна практика, зокрема судова України та ЄС.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній юридичній науці комплексним дослідженням принципу верховенства права у податковій системі, на підставі якого сформульовано нові наукові положення, висновки та пропозиції, зокрема:

уперше:

- надано визначення принципу верховенства права у податковій системі як забезпечення пріоритету прав і свобод людини і громадянина відповідно до Конституції України, визначення змісту та спрямованості державної політики у сфері справляння податків і зборів;

- відповідно до ПК України принцип верховенства права, визначаючи межі реалізації податково-правових норм, втілюючись в межах правовідносин «державо-платник податків», вимагає таких умов поведінки:

- 1) відповідність поведінки компетентного органу положенням нормативно-правових актів України, міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

- 2) відсутність зловживання податковими правами;

- 3) врахування балансу публічного та приватного інтересу в оподаткуванні;

- принцип верховенства права у податкових правовідносинах має специфіку, яка полягає в тому, що він поєднується з принципами законності, стабільності, однозначності, рівності;

- запропоновано напрями вдосконалення функціонування податкової системи України у контексті забезпечення реалізації принципу верховенства права.

удосконалено:

- аргументацію щодо застосування принципу верховенства права у податковій системі, що пов'язано з людиноцентричністю розвитку правового регулювання;

- історичні етапи дослідження принципів права у податковій системі;

- розуміння принципу верховенства права у податковій системі як загальнотеоретичного принципу, а також вимоги тенденції відповідності права України праву *acquis* ЄС;

- існуючу систему принципів податкового права, у якій принцип верховенства права узгоджує всі інші принципи податкового законодавства;
- класифікацію загальних принципів права у податковій системі;
набули подальшого розвитку:
- інституційні механізми забезпечення та захисту верховенства права у податковій системі України;
- засоби забезпечення виконання податкових зобов'язань як гарантії принципу верховенства права;
- інструменти моніторингу дотримання принципу верховенства права під час адміністративного та судового оскарження рішень контролюючих органів в Україні;
- теоретичні положення, що відображають захист прав і свобод людини; функціонування органів державної влади, пов'язаних із заборonoю свавілля; забезпечення законності та порядку в суспільстві; наявність ефективного й передбачуваного правосуддя;
- розуміння правових позицій Верховного Суду (Верховного Суду України) в аспекті реалізації принципу верховенства права в податкових спорах;
- дослідження застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та ЄСПЛ у справах, пов'язаних із податковими конфліктами.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні положення, висновки та пропозиції, викладені в дисертації, становлять науково-теоретичний та практичний інтерес і можуть бути використані у:

- законотворчості – з метою розроблення нових нормативно-правових актів й удосконалення чинних, що встановлюють податкову систему та механізм оподаткування, впорядковують нормотворчі процеси в сфері оподаткування, адміністрування податків і зборів;
- правозастосуванні – для вдосконалення практичної діяльності органів виконавчої та судової влади (акт впровадження Касаційного адміністративного

суду у складі Верховного Суду від 05.12.2023; довідка Київського окружного адміністративного суду від 20.10.2023);

- науково-дослідній сфері – у ході подальших наукових досліджень принципів оподаткування;

- освітньому процесі – у ході викладання дисципліни «Податкове право», інших правових дисциплін, а також при написанні підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій, у процесі професійної підготовки, перепідготовки й підвищення кваліфікації суддів.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «The rule of law as a fundamental principle of the concept of legal regulation of tax security of Ukraine», опублікованій у співавторстві з Liubov M. Kasianenko, Pavlo V. Kolomiiets, автором особисто проаналізовані принципи податкової системи та обґрунтовано висновок, що в Україні визнано і діє принцип верховенства права і відповідно до Конституції України мають бути приведені норми інших нормативно-правові актів.

У тезах доповіді Попович О. В., Касьяненко Л. М. «Застосування принципу верховенства права при розв’язанні податкових конфліктів» опублікованих спільно з Л.М. Касьяненко, автором особисто доведено, що хоча статтею 8 Конституції України закріплено, що «в Україні визнається і діє принцип верховенства права», проте і досі не визначено поняття «верховенство права». Принцип верховенства права, хоч і не виокремлений у Податковому кодексі України, проте зі змісту нормативних положень статті 4 вбачається, що він є основоположним та має враховуватись у процесі реалізації норм податкового законодавства.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці

інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові положення та висновки дисертаційної роботи, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України було представлено у доповідях науково-практичних конференцій та інших наукових заходів, зокрема на таких: «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у ХХІ ст.» (м. Запоріжжя, 25–26 січня 2019 року); «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року); «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки» (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року); «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (м. Ірпінь, 25 березня 2020 року); «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки» (м. Ірпінь, 03 грудня 2020 року); «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 27 листопада 2020 року); «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (м. Ірпінь, 07 квітня 2021 року); «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку», присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса, (м. Ірпінь, 30 листопада 2021 року та 26 жовтня 2022 року); «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року); «Право в умовах воєнного стану» (м. Тернопіль, 12 травня 2023 року).

Публікації. Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено у 15 публікаціях, серед яких: 3 статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 1 стаття у періодичному науковому виданні, проіндексованому у базі даних Web of Science та 11 тез доповідей на науково-практичних конференціях, круглих столах, конгресах.

Структура та обсяг дисертації визначена метою та завданнями дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, логічно

об'єднаних у дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 191 сторінка, із яких основного тексту – 165 сторінок. Список використаних джерел міститься на 20 сторінках і налічує 188 найменувань та 3 додатки на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ ПРАВА У ПОДАТКОВУ СИСТЕМУ

1.1. Генезис наукової проблематики принципів права у податковій системі

Принципи права є одним з найпоширеніших понять у юриспруденції, явищем, що безпосередньо пов'язує зміст права із закономірностями суспільного життя, тим самим визначаючи спрямованість правового регулювання. У різних дослідженнях принципів права, що здійснювались у минулому, вони мали переважно ідейне забарвлення. Це і не дивує, оскільки будь-яка держава і влада, продукувана нею, висувають і обґрунтовують свої принципи права, що знаходять подальше нормативне закріплення.

Перш ніж повноцінно вдатися до характеристики впровадження принципів права у податкову систему, аналізу результатів наукових досліджень, що в основному або лише частково мають у предметі відносини, врегульовані принципами права, звернемося до визначення поняття «принципи». Не дивлячись на те, що даний напрям пізнання було обрано багатьма дослідниками, наводимо окремі позиції з трактування принципів права, які вважаємо ґрунтовними та найбільш раціональними.

Найперше, що необхідно вказати, це те, що термін «принцип» походить від латинського слова «*principium*», яке означає основні, найзагальніші, вихідні положення, засоби, правила, що визначають природу і соціальну сутність явища, його спрямованість і найсуттєвіші властивості.

Принципи права є одним з фундаментальних та найчастіше вживаних понять загальної теорії права та галузевих і міжгалузевих правових наук [3, с. 142]. Принципи права, як і саме право, явище багатогранне, багаторівневе і багатовимірне. Проблему принципів права відносять до найбільш складних, суперечливих і світоглядно-методологічно неосмислених у

вітчизняному, як і пострадянському загалом, загальнотеоретичному правознавстві. Як вказує М. Козюбра, «за попередньою радянсько-позитивістською традицією принципи права часто продовжують визначатись як вихідні, керівні, засадничі ідеї (начала) права, що закріплені в законах та інших нормативних актах або безпосередньо (текстуальне закріплення) або ж випливають із їх змісту (змістовне закріплення) і виводяться із системи законодавства логіко-індуктивним шляхом. Принципи права не можуть бути зведені до зовнішньо виражених знакових форм, що існують незалежно від суб'єкта – людини, як і саме право – до замкненої, логічно несуперечливої системи норм, сформульованих у законах та інших державних нормативних актах. Сутнісна природа принципів права набагато складніша» [3, с. 142].

Неоднозначно трактуються взаємозв'язки принципів права з цінностями загалом і правовими цінностями зокрема [4, с. 44], з наукою [5, с. 284] та іншими формами освоєння дійсності – мораллю, релігією, мистецтвом. Принципи права також «прив'язують» виключно до характеристики національної правової системи України [6; 7], а їхньою класифікацією охоплюють доволі різноманітні за своєю природою і призначенням ідеї – від політичних, ідеологічних, релігійних, естетичних до спеціально-юридичних.

Ще одним важливим вихідним моментом цього дослідження є констатація неототожнення понять «принципи права» та «правові принципи». Вони відрізняються один від одного тим, що правові принципи виникають, як правило, задовго до виникнення системи права і законодавства. Правові принципи, які закріплені в системі права і законодавства, переходять у принципи права [8, с. 30].

Про принцип як орієнтир під час формування права вказує О. Зайчук, говорячи що: «еволюція права походить від ідей до норм, потім через реалізацію норм – до суспільної практики. Саме починаючи з появи ідей, а ідея досить часто формується у вигляді правового принципу, принцип визначає, направляє розвиток права» [9, с. 22]. Принципи права – це такі правові явища, які безпосередньо пов'язують зміст права з тими закономірностями суспільного

життя, на яких ця правова система побудована і які вона закріплює. У сучасному розумінні принципи права є найбільш загальними і стабільними вимогами, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх під час формування та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку.

За результатами проведеного О. Грищук аналізу філософсько-правового виміру принципів права стає зрозумілим, що вони (принципи) вміщують безпосередні цінності юридичної системи, «вікна», через які соціальні чинники впливають на правові системи [10, с. 16–21].

Досить часто у визначеннях та класифікаціях відображаються шляхи виникнення принципів права. Наприклад, цілком логічно виділяти групи принципів позитивного права, доктринальні і практично-прикладні принципи.

Очевидно, що таким чином демонструється взаємозв'язок джерела із формою права. І відповідно таке групування відбувається завдяки виробленню принципів законодавцями, вченими та суддями. Щодо останніх двох, то дійсно, формування принципів права досить часто підпорядковується вирішенню практичних ситуацій. Тому формування принципів права значною мірою завдячує правовій доктрині та судовій практиці, а до найсуттєвіших ознак принципів права треба віднести їх регулятивність.

У різних дослідженнях принципів права, що здійснювались у минулому, принципи права переважно розглядалися як такі, що мають певну ідейну спрямованість.

Зокрема Т. Фулей констатує, що уніфікація правових ідеалів, які стають загальнолюдськими, спричинила формування на універсальному (світовому) рівні певної системи принципів права [11, с. 25].

А. Колодій, розглядаючи проблему генези принципів права, потужну роль моралі в їх створенні. На думку вченого, це зумовлюється тим, що «моральні норми орієнтовані на такі категорії як добро, честь, совість, гідність, справедливість тощо» [12, с. 42]. Крім того, важливим джерелом формування принципів права є політична сфера, економічні фактори та ідеологія.

О. Уварова вказує на те, що «принципи права можна розглядати як інтегруючий елемент природно-правового і позитивістського напрямку правового мислення, свідченням чого є, зокрема, визнання принципів права основою для оцінки санкціонованого державою права на відповідність визнаним у суспільстві цінностям. Вони мають основоположне значення для врегулювання суспільних відносин. Принципи становлять систему вимог, які визначають межі повноважень нормотворчого та правозастосовного органів» [13, с. 250].

Враховуючи тривалу і складну еволюцію розуміння їхньої сутності, їхній зміст повною мірою залежить від рівня соціального і економічного розвитку суспільства» та відображає характер взаємодії людини і держави.

Необхідною особливістю принципів права є їх об'єктивна зумовленість, тобто відповідність економічним, політичним, ідеологічним процесам, які відбуваються в суспільстві.

Завдяки тому, що принципи права є основоположними ідеями, на яких будується система суспільних відносин, вони є основою правового регулювання. Важливою ознакою принципів права є спосіб їх матеріалізації у праві. У теорії права розрізняють природу принципів права, включених до текстів конституцій та інших нормативно-правових актів, і природу загальних принципів права, які можуть застосовуватися навіть за відсутності законодавчих текстів [14, с. 67].

Однак, як вказує М. Козюбра, генезис принципів права пов'язаний не з нормативно-державним волевиявленням, як прийнято вважати. Вони, як і право, є продуктом людської діяльності. Їхнє становлення відбувалося у процесі взаємодії, комунікації між людьми, взаємоузгодження їхньої поведінки і взаємовідповідальності за неї разом зі становленням самого права, тобто «знизу», в межах єдиного цілісного процесу, а не шляхом узагальнень державою вже функціонуючих звичаєвих правових норм, що виникли раніше. Вчений погоджується з тим, що коріння принципів права необхідно шукати в міфології, під визначальним впливом якої були сформульовані численні табу на

кровозмішування, подружню (насамперед, жіночу) невірність, крадіжку та ін.; «у релігії, зокрема в таких божественних заповідях, властивих всім релігіям, як «не вбий», «не вкрати», «не перелюбодійствуй» тощо, які стали фундаментом фактично всіх правових систем попри істотні відмінності між ними; у суспільній моралі, зокрема в таких її засадах, як «віддай кожному за його заслугами, турбуючись про власне благо, не зашкодь іншому, не будь суддею у своїй власній справі тощо, які не втратили свого значення й сьогодні. При цьому формування принципів права підпорядковувалося вирішенню практичних завдань – прийняттю рішень у конкретних життєвих ситуаціях, тобто своїм становленням принципи права зобов'язані насамперед практиці давніх арбітрів – суддів, які вирішували правові спори. А от звичай, як джерело права, часто виникав пізніше принципів і заснованих на них рішень давніх судових інстанцій. На їхнє ухвалення визначальний вплив справляли пануючі в суспільстві уявлення про справедливість, правильність, правдивість, доброчесність та інші моральні цінності» [3, с. 144].

Підкреслюємо те, що принципи всіх, зокрема, і правових, явищ - історичні. Історичні умови розвитку суспільства і держави продукують відповідні принципи: вони такі, якими є епоха, люди й їх потреби, спосіб життя, суспільні відносини. У цьому випадку велике значення має вирішення питання щодо моменту виникнення принципу права. Існують дві основні наукові позиції з цього питання, зокрема: законодавче закріплення принципу права (ідеї, що не закріплені у законі, не можуть вважатися правовими принципами); регулюючий вплив на правозастосовну практику можуть чинити і такі правові ідеї-принципи, які не закріплені в законі [9, с. 23].

Є всі підстави стверджувати, що принципи права мають недержавне походження. Остання долучилася до їхнього формування тоді, коли усна форма передачі правової інформації виявилася неспроможною забезпечити надійне регулювання суспільних відносин. У зв'язку з цим виникла потреба в письмовому вираженні правових норм і принципів у формі державних нормативних актів. Погоджуємося з тим, що закріплення принципів права в

нормативних актах, їх «законне буття» не позбавляє принципів права властивої їм «еластичності». У відповідних державних нормативних актах по суті фіксується форма відповідного принципу, яка наповнюється реальним змістом у процесі застосування принципу до конкретної правової ситуації». Підтверджується це словами Платона про те, що сила міститься не в законі, а в руках «царственного мужа», наділеного розумом. Закон має на меті здійснення права та справедливості. У кожній системі права повинна існувати певна рівновага між справедливістю і силою. А тому, як стверджує С. Серьогін, «визначення права не може бути засновано виключно на понятті державного примусу. Вчений переконаний, що рано чи пізно ми неодмінно прийдемо до такої точки, де закону підкоряються не в силу матеріального примусу, а з інших підстав, в силу свідомого визнання або в силу інстинктивного підкорення чи звички, або відсутності організованого спротиву» [15].

На відміну від радянського підходу сьогодні правознавці Заходу наголошують на тому, що право – це феномен, який поєднує в собі елементи науки та мистецтва. Мова йде про цінності, що закладаються у право. «Цінності у праві, зі свого боку, можна поділити (досить умовно) на два основні види. До першого з них відносяться цінності, які становлять духовну основу права, визначають його сутність, без втілення яких право як явище неможливе. До цих цінностей відноситься насамперед ідея справедливості, яка за традицією, започаткованою ще Аристотелем і Т. Аквінським і продовженою багатьма поколіннями філософів й правознавців, вважається головною метою права» [3, с. 148]. Дійсно, ще Геракліт Ефеський позиціонував право, за яке повинен боротися народ як за свої стіни, витікає із справедливості. Він наполягав на тому, що справедливість божественне поняття, проте для людства справедливість мінлива, таким чином справедливі право та правотворчість, які отримали визнання в серцях людей. А Л. Фуллер відмічав, що справедливе право вимагає, щоб існували правила, щоб ці правила були відомі усім, щоб їх дотримувалися ті, хто відповідає за впровадження їх у життя. Справедлива правотворчість передбачає відсутність правотворчого браку, необхідність

обнародування законів, зрозумілість законодавства, недопустимість зворотної дії законів, непротиріччя правових норм, недопустимість встановлення вимог, які неможливо виконати, стабільність законодавства та відсутність розбіжностей між правотворчістю та правозастосуванням [19].

Справедливість є атрибутом права (*jus* – право, *justitia* – справедливість), за відсутності якого право втрачає сенс. Рівність, свобода та гуманізм є одночасно цінностями та внутрішніми властивостями права. Тут знаходимо взаємозв'язок із повагою до людської гідності, що реалізується за допомогою сформованих невідчужуваних прав людини. Відповідно до актуальної у сьогоденні реалії концепції права саме права людини є першоджерелом права.

Принципи права виражають правові цінності. Уточнімо, що у правознавстві під правовими цінностями, як правило, розуміють цінності, що визначають цінність самого права – встановлення та охорону ним певного правового порядку в суспільстві; справедливо упорядковану свободу, тобто свободу особи самостійно обирати в межах права той чи інший варіант поведінки і тим самим визначати поведінку інших; унормовану на тих же засадах справедливості рівність, тобто визнання людей рівними в правах і свободах, незалежно від місця народження і проживання, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану та інших ознак; вимогу діяти однаконо в однакових ситуаціях» [3, с. 149; 17, с. 210–211] тощо.

Досить виваженою вважаємо позицію колективу авторів монографії «Публічне право як цінність», що стала результатом спеціальних досліджень глибоких якісних змін у ціннісному потенціалі публічного права [18]. Робота присвячена процесу трансформації публічного права із права держави у людське право, тобто право громадянського суспільства. Тут з'являється поняття «ціннісна революція публічного права» як величезний за його масштабами та глибиною переворот у природі публічного права. Квінтесенцію цієї революції склали перемога й утвердження спершу на теренах більшості

держав Європи, США і Канади, а з часом і в інших розвинутих державах світу таких фундаментальних цінностей як людські права, верховенство права і плюралістична демократія, поворот від державоцентризму до людиноцентризму як базової матриці суспільного розвитку» – робиться висновок у монографії [18, с. 8]. Такі універсальні цінності як верховенство права, примат прав і свобод людини, правова свобода індивіда стали основними вимірами прогресу публічного права у другій половині XX – на початку XXI століть.

Стосовно податкового права, то справедливість на основі рівності у вимогах податкового права та економічного потенціалу платника податків полягає в зобов'язанні громадян брати участь у фінансуванні державних видатків» за змогою відповідно до своїх доходів. Про це на сторінках своїх публікацій говорять представники доктрини податкового права [19, с. 59]. На платниках з однаковими економічними можливостями має лежати однаковий податковий тягар. Протягом тривалого часу представниками правової науки пропонувалися й інші засади справедливого оподаткування, наприклад, відповідність розміру податку вартості отриманих від держави послуг. У контексті справедливого розподілу податкового тягара залежно від інтересів, майнового становища платників податків йшлося про таке: «1) державні видатки повинні бути оплачені податками з тих, хто отримує вигоди від наданих державою й використаних ними благ; 2) обсяг податкового навантаження залежить від економічного становища платників податків (матеріального добробуту чи багатства); 3) держава оплачує за кошт податків продукцію та послуги державних підприємств, зокрема державні закупівлі у приватного сектору. Як бачимо, справедливість як основоположний принцип та важлива конституційна цінність вимагає, щоб усі платники податків мали рівні умови виникнення та виконання податкового обов'язку» [20, с. 143–149].

Вихідні принципи побудови будь-якої системи відносин необхідно шукати у Конституції України. Як слушно наголосив Ю. Тодика, з одного боку, впровадження на практиці конституційних принципів «передбачає наявність

високої правової культури населення і працівників державного апарату, а з іншого – їх втілення в державно-правову практику суттєво впливає на формування правової культури, що ґрунтується на принципових конституційних цінностях» [21, с. 157]. Податкова система не є виключенням.

Податкові правовідносини є видом багатоманітних у прояві суспільних відносин, що врегульовані нормами права. Одночасно вони є складовою системи правовідносин, що виникають у сфері публічної фінансової діяльності. Ураховуючи і першу, і другу особливість (як правовідносин у цілому, так і фінансових правовідносин) податковим правовідносинам характерна система ознак, що дає можливість їх ідентифікувати, зокрема такі:

- 1) виникають на основі податково-правових норм;
- 2) мають у своєму змісті встановлення, зміну чи скасування податків та зборів;
- 3) відбуваються у зв'язку із настанням певного юридичного факту або їх сукупності;
- 4) зумовлені наявністю в учасників суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, пов'язаних із справлянням податків і зборів.

Правове регулювання відносин у сфері оподаткування має на меті, зокрема, але не виключно, забезпечення повномасштабної, планової, регулярної акумуляції коштів до централізованих публічних фондів. Одночасно, мова йде і про забезпечення виконання платниками податків свого податкового обов'язку з позиції законності. Враховуючи те, що податкові правовідносини мають місце і під час правотворчості, і під час правозастосування, спектр правових інструментів, що використовуються для унормовування поведінки учасників податкових правовідносин доволі широкий».

Дослідження історичних підвалин розвитку принципів права у податковій системі підтверджує, що на сьогодні залишається відкритим питання щодо співвідношення принципів оподаткування, принципів податкового законодавства та принципів податкової політики. У цьому контексті погоджуємося із застереженнями О. Баріна про те, «що «сучасна теорія

податкового права оперує поняттями, пов'язаними з оподаткуванням: «система оподаткування», «податкова система», «система податків і зборів» тощо. При цьому законодавець часто не розмежовує ці поняття і не надає чітко визначеного тлумачення цих понять. Однак, для теорії і практики правозастосування вкрай важливим є чітке визначення сутності системи оподаткування, від якої залежать і правові основи податкової системи» [22, с. 8]. Науковець пропонує під системою оподаткування «певний механізм справляння податків і зборів, а не лише сукупність загальнодержавних і місцевих податків, зборів, що стягуються в установленому порядку».

В. Форсюк, як це і має бути, розмежовує поняття «принципи податкового права» та «принципи оподаткування» [23, с. 192]. У визначенні принципів податкового права вчена вказує, що «це основні ідеї, концепції, які знайшли своє закріплення у правових нормах або тільки сформовані юридичною доктриною та які відображають фундаментальні основи податкової політики і забезпечують загальний баланс публічних і приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Про принципи оподаткування мова йде як про основні принципи правового регулювання відносин, що виникають в динамічному процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів і забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави під час обліку економічних можливостей і приватного інтересу платників податків» [24, с. 192]. Про принципи податкової системи, вчена говорить як про засади побудови податкової системи, що регулюють взаємозв'язки елементів цієї системи як «сукупності загальнодержавних і місцевих податків та спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності і цілісності. Основна мета таких принципів полягає в забезпеченні функціональності статичної системи».

О. Долженков, який присвятив дисертацію комплексному правовому дослідженню загальнотеоретичних положень податкового законодавства, генезису податкових реформ в Україні, також проводить паралелі між вказаними вище принципами. Зокрема, автор роботи вказує, що: «принципи

податкового права – це ті загальні положення та ідеї, що містяться у правових нормах, або ті, яких сформовано юридично доктриною, і відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин; принципи податкової системи – це засади побудови податкової системи, якими керується держава при розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях; принципи оподаткування – це керівні ідеї законодавчо врегульованого процесу регулювання загальнообов’язкових платежів, що забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків; під системою принципів податкового законодавства розуміє взаємодіючу множинність встановлення і забезпечення системи вимог податкового законодавства, на яких базується нормативно-правове регулювання відносин оподаткування» [25, с. 9].

Дослідивши історіографію становлення та наступного розвитку податкової системи О. Барін у своїй дисертації [26, с. 74] зазначає, що питаннями оподаткування займалися вчені, починаючи з XVIII ст., зокрема А. Вагнер, А. Сміт, Н. Мольєн, Д. Рікардо, С. Десницький, О. Полєнов, І. Посошков, О. Радищев, В. Татіщев, В. Твердохлєбов. Такі категорії як принципи оподаткування та податкова система безпосередньо увійшли до кола їх інтересів. Зокрема, науковець вказує на вагомий внесок у розвиток податково-правової думки О. Полєнова, який стрижневим принципом побудови податкової системи визначав принцип суспільного добробуту; О. Радищева, який наполягав на тому, що при сплаті податків важливим принципом є визначеність; М. Тургєнєва, який принципи оподаткування А. Сміта, сформульовані раніше, назвав «декларацією прав платника» та здійснив спробу визначити власні принципи оподаткування, до яких зараховував: рівний розподіл податків; їх визначеність; збір у найбільш зручний час та їх дешевизну. Із цих правил вчений виводив узагальнене правило при стягненні податків, якого було сформульовано так: «Податок завжди повинен стягуватись

із чистих доходів, а не з капіталу, для того, щоб джерела державних доходів ніколи не виснажувались»; Ю. Гагемейстера, який сформулював основний принцип оподаткування – принцип стабільності податкової системи та ін. [26, с. 18–21]. Сам же О. Барін до податкової системи у якості незмінної складової зараховує базові принципи оподаткування, називаючи їх далі ключовими та основоположними, та вбачає в основі побудови розвинутої податкової системи принцип справедливості, ефективності, зручності, визначеності; вказує на те, що вони «відображають тенденції сучасної податкової політики, продиктовані логікою розвитку економічного і суспільного життя, інтересами фіску, держави взагалі».

У сучасному контексті у підручнику з податкового права колективом авторів на чолі з Л. Касьяненко принципи податкового права визначаються: «як виражені в правових нормах та сформовані юридичною доктриною взаємопов'язані вихідні основи, керівні ідеї, що відображають основні напрями фінансової політики держави у сфері регулювання податкових відносин, а також фундаментальні засади, на яких має ґрунтуватися податкова система держави та система оподаткування загалом» [27, с. 176].

М. Кучерявенко виокремлює такі групи правового регулювання принципів оподаткування: принципи оподаткування (у вузькому розумінні), принципи податкового права; принципи побудови податкової системи; принципи податку; принципи податкового законодавства [28, с. 42–46].

Принципи податкового права ототожнюються із принципами податкового законодавства за позитивістського підходу. Зміст перших є похідним від змісту других. Право у такому разі постає у вигляді «ієрархічно організованої системи норм, у рамках якої нижчестоящі норми повинні відповідати вищим, а замикає цю систему основна норма. У контексті цього єдиною можливим принципом права виступає принцип формальної законності, коли легітимність норми залежить тільки від її відповідності нормі вищого рівня». На такому висновку наголошує В. Форсюк, розмірковуючи над поняттям «принципи права» [23, с. 24]. Авторка дисертації на тему реалізації принципів

оподаткування наголошує, що позиція щодо визнання лише принципів-норм, для реалізації зокрема яких «необхідний чітко передбачений законодавством механізм, власне призводить до ігнорування принципів-ідей та не відповідає природно-правовому підходу до праворозуміння». Погоджуємося із думкою дослідниці про те, що у пострадянських країнах, де панує позитивістський тип права, існує необхідність вираження принципів у конкретній нормі права.

Схожої позиції дотримується і М. Кармаліта, яка вказує, що «за позитивістською традицією принципи права часто продовжують визначатися як вихідні, керівні, засадничі ідеї, начала права, що закріплені в законах та інших нормативних актах безпосередньо або впливають з їхнього змісту і виводяться із системи законодавства логіко-індуктивним шляхом. Вчена стверджує, що офіційна легалізація принципів права, у т. ч. податкового, може відбуватися по-різному: бути окремими нормами (нормами-принципами), входити як складова до іншої норми або виводитися з контексту за допомогою логічних прийомів» [29, с. 90].

Проте вплив практики Європейського суду з прав людини зумовлює поступову зміну такої необхідності, про що свідчить діяльність українських судів останніми роками, де принципи розглядають не лише як джерело права, але насамперед як його зміст. У наступних розділах дисертації буде наведено приклади правозастосування у податкових правовідносинах, виходячи із змістовного розуміння принципу верховенства права.

В. Чайка, хоч і не розглядає принципи податкового права у своїй роботі, однак наголошує на первинності принципів оподаткування по відношенню як до принципів податкового законодавства, так і принципів податкової політики. Вчена приєднується до пануючої у доктринальних колах позиції стосовно того, що принципи податкової політики держави є науково обґрунтованими першочерговими положеннями, головними напрямками та орієнтирами для здійснення державної податкової політики, та вказує на те, що систему принципів податкової політики держави можна розглядати через такі елементи: принцип індивідуалізації оподаткування, принцип недискримінації, принцип

знеособленості, принцип нейтральності, принцип законності, принцип виключення подвійного оподаткування, принцип відсутності свавілля (запропоновані ще М. Алле) або принцип наукової обґрунтованості, принцип справедливості, принцип визначеності, принцип незалежності, принцип оцінки та обліку, принцип єдності стратегії і тактики, принцип гнучкості, принцип стабільності, принцип гласності, принцип згоди та ін. (запропоновані І. Шевченко та А. Аленніковим), додавши до них принцип єдності внутрішньої та зовнішньої податкової політики [30, с. 53].

На існуванні принципів формування податкової політики наголошує К. Швабій, у системі яких він виокремлює пріоритет легітимності над законністю. Це означає, на думку вченого, що «податкова політика має, по суті, бути суспільним компромісом між усіма сторонами податкових правовідносин, тобто по можливості максимально враховувати інтереси та пріоритети всіх зацікавлених сторін. Поза сумнівом, податкова політика реалізується через податкове законодавство. Це лише результат закладених у його зміст рішень і компромісів» [31, с. 23].

Такі рішення і компроміси, безумовно, мають бути легітимними, тобто відбивати зв'язок між культурними, соціальними нормами, з одного боку, та цілями, цінностями і практикою політичної культури, – з іншого. Ідеальною в цьому випадку є ситуація, коли формальний закон, зокрема податковий кодекс, ґрунтується не на примусі, а на переконанні, доцільності усвідомленого дотримання як формальних, так й неформальних норм, що існують у даному суспільстві. Легітимність, у свою чергу, потрібно розглядати як найвищий ступінь справедливості податкового законодавства. Дотримання цього принципу дозволяє мінімізувати потенціал конфліктності податкової системи, опортунізму платників податків щодо змісту податкової політики держави. Відповідно, це підвищує рівень добровільності сплати податків»

В. Чайка вказує також на те, що принципи оподаткування характеризуються «більш високим рівнем стабільності порівняно з принципами податкового законодавства та принципами податкової політики, пояснюючи це

тим, що вони є загальними вихідними засади регулювання податкових відносин, на яких базується податкове законодавство та які не можуть змінюватися разом зі змінами поточної податкової політики держави» [30, с. 53].

Б. Бжезинський виділяє такі принципи податкового права Польщі: 1) законодавчого податкового регулювання; 2) легальності; 3) рівності (недискримінації); 4) довіри (платника податків до держави і її органів); 5) швидкості вирішення податкових питань; 6) поваги податкової адміністрації до практики тлумачення закону; 7) неретроакції; 8) поваги до права міжнародного і унійного; 9) прагматизму; 10) пропорційності; 11) застосування положень закону, які на момент постановлення рішення були скасовані; 12) вирішення сумнівів на користь платника податків; 13) судової охорони прав платника податків; 14) обмеженого використання аналогії; 15) застосування чинних положень при розгляді податкових справ 16) тривалості прав платника податку на отримання податкових пільг [32, с. 138–143].

М. Андрушко розглядає принципи податкового права в аспекті їх відношення до підприємців і розрізняє серед них: вирішення сумнівів на користь платника податків (в *dubio pro tributario*); обмеженого використання аналогії в тлумаченні податкового права; довготривалості права платника податку на отримання податкових пільг та звільнень; використання понять з інших сфер права; застосування положень, які на момент винесення рішення були скасовані, щоб правильно оцінити події, що відбувалися за їх чинності; застосування чинних положень для розгляду справ, які виникли у зв'язку з їх існуванням; неретроактивності (відсутності зворотної сили закону) [33, с. 20–21].

На думку А. Полянчика «значення принципів податкового права полягає в тому, що вони: є певним орієнтиром під час становлення й розвитку податкового права; відображають сутність податкового законодавства як частини фінансового законодавства; дають змогу визначити тенденції розвитку податкового законодавства; дають можливість пояснити, розтлумачити зміст

податкового законодавства загалом та окремих його норм; сприяють стабілізації податкових правовідносин, нормативно обмежуючи їх; визначають характер тлумачення та застосування норм податкового права; сприяють поліпшенню розуміння податково-правових норм правозастосувачами; сприяють правозастосовчим органам у вирішенні питань, недостатньо врегульованих нормами права; забезпечують вирішення справ, які виникли з відносин, не врегульованих нормами права; можуть використовуватися суб'єктами податкових правовідносин для податкового обґрунтування їхніх позицій; обмежують негативний розсуд працівників спеціальних державно-владних органів, а також інших податкових правозастосувачів; мають виховне значення і відіграють важливу роль у формуванні правосвідомості платників податків» [34, с. 15–16].

У контексті проведеного співвідношення вважаємо за необхідне згадати ще одне поняття, а саме – «принципи податково-правового регулювання». Н. Шаптала зауважує, що воно є тотожним поняттю «принципи податкового права» [35]. Аналіз численних поглядів науковців на розглядувану проблему дозволив Є. Смичку сформулювати таке визначення принципів податково-правового регулювання – це вихідні засади, що забезпечують єдність нормативного змісту податкового права і «в яких втілюються сутність, призначення та імперативна динамічна його спрямованість» [36, с. 71].

Враховуючи, що право та законодавство співвідносяться між собою як зміст та форма, принципи податкового права реалізуються шляхом відтворення їх у податковому законодавстві, пронизують його систему і вдосконалюються разом з їх розвитком. Офіційна легалізація принципів податкового права, наголошує В. Форсюк, «може бути різною: частина з них може бути формалізована як спеціалізовані норми, інші – лише побіжно згаданими в джерелах податкового права, треті – індуктивно виведеними з контексту цілого ряду правових норм і інститутів. Така легалізація може здійснюватися як законодавцем – у процесі видання нормативних правових актів, так і судами – в рамках реалізації їх дискреційних повноважень, або іншими учасниками

податкових відносин – шляхом формування стійкої правозастосовної практики та її санкціонування державою» [23, с. 191].

Під час тлумачення податково-правових норм; під час оцінки їхньої конституційності; для посилення юридичної аргументації у справі; у випадку обмеження дискреційної волі суб'єктів; під час відмежування кваліфікованого мовчання закону від прогалин у праві; під час вирішення податкових спорів підвищеної складності (невиправна прогалина, колізія норм однакової юридичної сили і т. п.) реалізується прикладний потенціал принципів [37, с. 15].

Принципи податкового законодавства знайшли своє закріплення у пп. 4.1.1 – 4.1.11 п. 4.1 ст.4 ПК України, і хоча загального трактування принципів податкового законодавства України не наводиться, кожен з них окремо розтлумачується для однозначного розуміння [38]. Мова йде про загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства»; презумпцію правомірності рішень платника податків у випадку неоднозначності (множинності) трактування норм податкового законодавства; фіскальну достатність; соціальну справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

А от О. Долженков робить висновок, що принципи, передбачені у пункті 4.1. статті 4 ПК України, складаються як з власне принципів податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так і з принципів оподаткування (нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, економічність тощо) [25, с. 216]. До особливостей принципів податкового законодавства науковець відносить: 1) принципи податкового законодавства беруть свій початок із положень Основного закону держави; 2) вони утворюють систему, що є чітко регламентованою спеціальним податковим законодавством – ПК України; 3) відповідно до їх функцій можна виокремити

регулятивні та установчі принципи; 4) система принципів податкового законодавства є наслідком глобалізації економіки; 5) система принципів податкового законодавства є динамічною.

О. Долженков продовжує свої міркування висновком, що «принципи податкового законодавства не є однорідними, адже окремі є результатом розвитку принципів, закріплених у Конституції України, а інші є вузькогалузевими. Одних закріплено на рівні однієї норми податкового закону, інші отримали додатковий розвиток в інших статтях. При цьому ставити одні принципи над іншими немає підстав. Усі вони у сукупності формують підґрунтя для побудови системи податкового законодавства» [25, с. 216].

Логічним продовженням викладеного матеріалу вважаємо є з'ясування суті поняття «податкова система». Оскільки це є необхідним для розуміння його вживання у даному дослідженні у контексті формування та реалізації принципів права у відповідній сфері. На нашу думку: «Податкову систему України становить сукупність податків і зборів, а сукупність усіх інших складових елементів необхідно розглядати як систему оподаткування». Отже, надалі в аналізі й дослідженні податкової системи України дотримуємося законодавчо визначеного поняття «податкова система», наданого ПК України».

Однак, М. Кучерявенко та інші не менш відомі вчені наполягають на тому, що зміст податкової системи охоплює не лише набір податків і зборів – деякі її особливості реалізуються через певні співвідношення видів податків і зборів [39, с. 30]. Вказується, що існують різні підходи при побудові податкової системи і співвідношенні податків і зборів, що складають її зміст: орієнтація на оподаткування юридичних чи фізичних осіб, на майнове чи прибуткове оподаткування, співвідношення між прямим і непрямим оподаткуванням. Авторський колектив використовує два підходи при визначенні податкової системи.

Як сукупність податків і зборів або як механізм визначених нормативно, тобто закріплених у законі, елементів формування дохідної частини бюджету розглядається податкова система за першого підходу. Відповідно за такого

розуміння податкова система прирівнюється до системи податків і зборів. Вчені наголошують на «матеріальній стороні податкової системи, що забезпечує механізм дії податків» [39, с. 30]. За другого підходу податкова система розглядається як сукупність різноманітних процесуальних відносин щодо: 1) встановлення, зміни, скасування податків і зборів; 2) забезпечення сплати податкових платежів, у т. ч. відносини з організації контролю та притягнення до відповідальності за податкові правопорушення.

Таким чином, у цих двох підходах до податкової системи вбачається використання вузького та широкого її розуміння. Принципи права, зокрема податкового права входять до поняття «податкова система» при широкому її трактуванні.

Враховуючи те, що «система» (від грец. «systema» – поєднання, утворення) – це сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія. Якісні характеристики цих елементів становлять зміст системи, сукупність закономірних зв'язків між елементами – внутрішню форму або структуру [40, с. 583].

Обидва підходи є виправданими та логічними. Переважну більшість категорій у науці розглядають у вузькому та широкому значенні. А стосовно такої особливої сфери відносин, як податкові правовідносини, то й тим паче. Самі визначення податку і права можна пропонувати на багатьох сторінках, у т. ч. цього дослідження.

Повертаючись до аналізу поняття «податкова система», вказуємо, що О. Тимченко зі співавторами під податковою системою розуміють сукупність законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів, процедур їх встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Податкова система є складною багаторівневою структурою, а її елементами є податки, збори та інші обов'язкові платежі. При цьому, за економічним змістом податки відображають відносини між платниками та державою щодо вилучення частини створеного ВВП з метою формування централізованого фонду

держави, необхідного для виконання покладених на неї функцій. За формою прояву податки – це обов’язкові платежі юридичних та фізичних осіб до бюджету. З огляду на сказане, податкова система в абстрактно теоретичному аспекті – це сукупність відносин між платниками та державою, а на рівні безпосереднього сприйняття форм реалізації зазначених відносин – сукупність взаємопов’язаних, взаємоузгоджених податків, зборів та інших обов’язкових платежів, побудована на визначених принципах. Разом із тим, існує організаційно-управлінський рівень податкової системи. Вся діяльність щодо збору і сплати податків спирається на систему нормативних актів. Тому податкову систему можна також розглядати як систему податкового законодавства [41, с. 17, с. 19].

Податкова система України як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому» статтями ПК України порядку, і, на думку О. Орлюк, які взаємопов’язані, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість [42, с. 241]. А от представники доктрини адміністративного права вбачають у податковій системі: 1) сукупність податків, зборів, що справляються на території України у визначеному законом порядку; 2) принципи, форми і методи їх встановлення, зміни або відміни; 3) заходи, спрямовані на забезпечення їх сплати, організацію контролю та визначення суб’єктів, уповноважених здійснювати фіскальні функції, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [43, с. 235].

Наголошуємо на тому, що вважаємо, що податкову систему України становить сукупність податків і зборів, а сукупність усіх інших складових елементів необхідно розглядати як систему оподаткування. Частково погоджуємося із визначенням національної податкової системи, запропонованим В. Андрущенко, в тому, що національна податкова система – створені на історично зумовлених інституційних засадах, теоретично обґрунтовані та закріплені в конституційно-правових нормах комбінації податків [44, с. 38]. А от сукупність правил їх встановлення, скасування та

сплати, способів контролю процесів оподаткування, видів відповідальності за податкові правопорушення, виходячи із визначення податкової системи у нормах ПК України, це елементи системи оподаткування. У той же час, якщо проводити аналогію між конструюванням визначень термінів «правова система» та «податкова система», то чи не логічно було б розширено тлумачити останнє поняття, включивши у нього і принципи оподаткування, і різного виду правовідносини, які виникають під час оподаткування.

О. Барін аргументовано доводить, що податкову систему становлять такі елементи:

- 1) базові принципи оподаткування;
- 2) система податків і зборів;
- 3) податкова правосуб'єктність (права, обов'язки, відповідальність учасників податкових відносин та порядок їх реалізації);
- 4) податковий обов'язок (порядок нарахування, утримання, сплати або стягнення та перерахування податків і зборів);
- 5) адміністрування податків і зборів як управлінська діяльність контролюючих органів (фіскальних органів) у сфері оподаткування» [22, с. 4].

Як бачимо, серед названих елементів є такі, що мають економічну та юридичну природу. І якщо у перших роботах на тему принципів, що діють у податковій сфері, можна бачити взаємозаміщення принципів оподаткування та податкового права, то сьогодні науковці розмежовують вказані категорії та намагаються виокремити їх різновиди; часто демонструючи взаємозв'язок принципів оподаткування та податкового права.

Я. Янушевич у дисертації, захищеній 2021 року, робить припущення про те, що податкова система являє собою сукупність податків, зборів, інших платежів, яких законодавчо закріплено у конкретній державі; система оподаткування є сукупністю принципів, форм та методів встановлення податків, зборів та інших платежів, їх зміни або скасування, особливостей сплати, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства; сфера оподаткування охоплює суспільні відносини, які реалізуються в ході

реалізаційних елементів податкової системи та системи оподаткування, а отже охоплює увесь спектр суспільних відносин, яких у праві іменовано податковими [45, с. 130].

Таким чином, стверджуємо, що відсутність належного світоглядно-методологічного осмислення принципів права негативно позначається на юридичній, як правотворчій, так і правозастосовній, практиці. Не дивлячись на те, що юристи-практики оперують поняттям принципів права доволі часто, до їх реалізації правозастосовувачі, зокрема і судді, вдаються вкрай нечасто, надаючи перевагу конкретно сформульованим нормам законів чи інших нормативних актів навіть у тих випадках, коли такі норми не узгоджуються із принципами права, що підтверджує, зокрема, аналіз судових рішень, проведений у наступних підрозділах дисертації.

Із проведеного дослідження у питанні про принципи права у податковій системі стає зрозумілим те, що підвищена увага до них була і спостерігається і до сьогодні. Роль податкових платежів є вагомим у наповненні бюджету. Еволюція відносин платник податків – держава безумовно триває на базисному підґрунті, що впевнено сформували принципи як оподаткування, так і права.

Генезис наукової проблематики принципів права у податковій системі переконує у наявності таких закономірностей:

1) перш за все він пов'язаний із формуванням та наступним розвитком принципів оподаткування. Саме вони є складовою основою правового регулювання податкових відносин;

2) податки є однією з ознак держави, а оподаткування є нерозривною складовою її діяльності, що неодмінно супроводжується виробленням правил поведінки учасників податкових відносин. Принципи податкового права є результатом розвитку суспільства та держави у податковій сфері за певний історичний період. У зв'язку з тим, що економіка та право тісно пов'язані у сучасній цивілізованій державі процес оподаткування та здійснення податкової політики є неможливими за відсутності відповідного правового регулювання.

3) принципи права у податковій системі є похідними від принципів оподаткування та одночасно мають характерні особливості, притаманні принципам права взагалі. У питанні про роль принципів податкового законодавства для податкової системи держави, пропонуємо виходити із розуміння співвідношення права і закону як змісту і форми.

Узагальнений аналіз змісту досліджень навчальних та наукових видань можна представити у вигляді таких висновків:

- принципи права розглядались вихідні, керівні, засадничі ідеї (начала) права, що закріплені в законах та інших нормативних актах або безпосередньо (текстуальне закріплення) або ж впливають із їх змісту (змістовне закріплення) і виводяться із системи законодавства логіко-індуктивним шляхом;

- принципи права розглядались як продукт людської діяльності, що виник у процесі взаємодії, комунікації між людьми, взаємоузгодження їхньої поведінки і взаємовідповідальності (мають недержавне походження);

- принципи права розглядались як феномен, який поєднує в собі елементи науки та мистецтва;

- принципи права розглядались як загальні і стабільні вимоги, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх під час формування та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку.

Періодами розвитку принципів права у податковій системі України є такі:

I період (1991 – 1996 роки) – у більш ранніх публікаціях тема, яка б розкривала особливості формування принципів права у податковій системі, часто окремо не виділялася, принципи права характеризуються у контексті загальної теорії права;

II період (1997 – 2010 роки) – визначення принципів права у податковій системі через ототожнення принципів податкової системи, системи оподаткування, податкового права;

III період (2011 – 2013) – позиціонування принципів права у податковій системі як засад побудови податкової системи, якими керується держава при

розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях;

IV період (з 2014 року і по сьогоднішній день) – ціннісно-змістова характеристика принципів права сучасної правової держави, співробітництва країн у сфері оподаткування.

Принципи права у податковій системі – це основні засади формування, розвитку і функціонування податкового права, що відбивають сутність і призначення податкових правовідносин, що концентровано виражають важливі риси, властиві оподаткуванню, втілюють у собі ціннісні орієнтири глобалізованого суспільства і податкового суверенітету.

Характерними ознаками принципів права у податковій системі є такі:

1) регулюють взаємозв'язки елементів податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності та цілісності;

2) відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин;

3) враховують динамічність ідеологій доктрини податкового права та симбіоз принципів оподаткування, принципів податкового права, принципів податкового законодавства.

Значимість принципів науковці простежують одразу за кількома напрямками, а саме: є незамінними при тлумаченні податкових норм; можуть застосовуватися як приватними, так і публічними учасниками податкових відносин для додаткового обґрунтування своїх позицій; мають виступати безпосередніми регуляторами податкових відносин; можуть використовуватися судами у процесі нормоконтроля; є незамінними при обмеженні кваліфікаційного мовчання закону при прогалині у праві; можуть слугувати безпосередньою підставою вирішення конкретної справи у ситуації абсолютної невизначеності» [46, с. 76–78].

Цінність таких принципів вбачається ще й у тому, що вони покликані забезпечити органічний зв'язок, єдність і системність норм податкового права [47, с. 67].

Отже, однією з вимог ефективності законотворчості є активність законодавця та його спроможність сформувати дієве законодавство. Серед умов правильного правозастосування є досягнення відповідного юридичного результату, передбаченого нормативно-правовим актом. І для правотворчості, і для правозастосування роль принципів є неоціненною. Закріплення принципів права в міжнародних актах та внутрішньому законодавстві, їх подальша реалізація сприяють усуненню неузгодженостей та суперечностей між окремими правовими нормами та підвищенню якості законодавства, забезпечуючи тим самим ефективність регулювання суспільних відносин. Як керівні засади, ідеї, концепти, принципи права відображають сутність податково-правового регулювання та податкової політики держави, складають основи реалізації прав, свобод і законних інтересів платників податків.

Викладене вище дозволяє говорити про формування інституційних механізмів забезпечення та захисту верховенства права у податковій системі України.

1.2. Класифікація принципів права у податковій системі

Закріплений у статті 3 ПК України перелік принципів (основних засад) податкового законодавства науковці не вважають вичерпним. Погоджуємося із таким висновком, оскільки як влучно вказує В. Форсюк, «вони є відображенням здобутків національної доктрини податкового права, вектору внутрішньої та зовнішньої податкової політики держави і залежать від того, якій ідеології оподаткування надається перевага у застосуванні одних принципів при ігноруванні інших [23].

Нормотворча діяльність є суттєвим напрямом державно-правової роботи, вона має ґрунтуватися на прагматичних, раціональних і необтяжливих будь-якою ідеологією ефективних вихідних положеннях. Це допомагає державі уникати помилок у власній нормотворчій діяльності, знижує імовірність прийняття неефективних за своїм характером нормативних приписів, сприяє зростанню правової культури учасників податкових правовідносин».

У прийнятому в цьому році Законі України «Про правотворчу діяльність» є стаття 3, що присвячена принципам правотворчої діяльності. Принцип верховенства права «очолює» систему принципів, він «включає, але не виключно, принципи законності, юридичної визначеності, запобігання зловживанню повноваженнями, рівності перед законом та недискримінації, доступу до правосуддя» [48]. У переліку ще є такі принципи як пріоритетності утвердження та забезпечення прав і свобод людини, дотримання міжнародних стандартів у сфері прав людини; демократичності; пропорційності; обґрунтованості та необхідності; системності; наукового забезпечення та ресурсної забезпеченості.

Відповідно до статті 34 Закону зміст нормативно-правового акту має відповідати ряду вимог, зокрема норми, що містяться в ньому повинні бути однозначними (ясними, точними, доступними для розуміння та реалізації), передбачуваними (прогнозованими) за результатами; відповідними нормативно-правовим актам вищої юридичної сили та узгодженими з нормативно-правовими актами рівної юридичної сили; уніфікованими щодо вжитої термінології; спорідненими та логічними у послідовності викладення.

Спеціальні вимоги до нормативно-правового акту знайшли своє втілення у статті 4 ПК України, якою закріплені принципи податкового законодавства. Фактично, йдеться про засади, яких необхідно дотримуватися під час визначення правил оподаткування [38].

Визначені у статті 4 ПК України принципи, крім принципів невідворотності настання відповідальності та презумпції правомірності рішень платника податків, це вимоги до нормотворчості. Вони виступають

орієнтирами для створення нових та зміни чинних податково-правових норм. Окрім того, що податки і збори повинні бути встановлені законом», зміст податкової норми повинен відповідати принципам податкового законодавства [38].

У науковій літературі принципи права за функціональним призначенням поділяються на соціально-правові та спеціально-правові (або спеціально-юридичні) [49, с. 109–110; 50, с. 206]; за сферою дії в межах системи права принципи права поділяються на загальноправові (або загальні) та міжгалузеві, галузеві, підгалузеві та принципи інститутів права (спеціальні) [14, с. 76].

Принципи податкового права групують у соціально-правові та спеціально-правові підсистеми принципів. До соціально-правових принципів відносять властиві і іншим галузям права принципи: законності, гуманізму, демократії, рівності. Спеціально-правові принципи (в літературі їх ще називають галузевими) визначають специфіку податкового права.

Крім того виділяють економічні принципи оподаткування і принципи організації податкової системи». Однак при цьому необхідно враховувати, що найважливіші для юридичної науки економічні принципи оподаткування (принцип економічного підґрунтя оподаткування) і принципи податкової системи (принцип її єдності) одночасно є і принципами податкового права.

Л. Касьяненко пропонує принципи податкового права поділяти на матеріальні, процесуальні, розрахункові [27, с. 176]. Такої ж думки і М. Кучерявенко, який виокремлює такі групи правового регулювання принципів оподаткування: «принципи оподаткування (у вузькому розумінні); принципи податкового права; принципи побудови податкової системи; принципи податку; принципи податкового законодавства» [28, с. 42–46]. Позицію вчених щодо розмежування комплексу принципів оподаткування, визначення сутності кожної групи принципів (податку, податкового права, податкового законодавства, податкової системи) поділяють багато дослідників. Зокрема, вчені-практики Д. Гетманцев, В. Форсюк, І. Бєліцький [51, с. 347].

Сутність норм податкового права розкривається завдяки матеріальним принципам, що об'єднані у логічну систему. Компетенція та повноваження органів державної влади, їх посадових осіб у сфері оподаткування визначаються через процесуальні принципи. Крім того, завдяки принципам здійснюється реалізація правил оподаткування. А от щодо розрахункових принципів, то вони зумовлюють функціонування відповідного механізму – обов'язкового, безумовного платежу до відповідного бюджету.

Цікавою є позиція за якою взагалі, весь комплекс принципових положень системи оподаткування поділено на такі дві підсистеми:

1) до першої групи відносяться класичні або міжнаціональні принципи. Вважають їх ідеальними, а побудовану на їх підставі податкову систему – оптимальною;

2) у другу групу входять організаційно-економічні або внутрішньо-національні принципи. На їх підставі створюються податкові концепції та податково-правові державні механізми» [52, с. 56].

На думку окремих дослідників, у більшості випадків виділяють три системи принципів:

1) економічні принципи оподаткування (принцип максимального врахування інтересів та можливостей платника податків, принцип економічності, принцип справедливості тощо);

2) юридичні принципи оподаткування (принцип встановлення податків законами, принцип рівного податкового тягаря, пріоритет податкових законів над неподатковими тощо);

3) організаційні принципи податкової системи (принцип еластичності; принцип єдності податкової системи; принцип стабільності, принцип багатоманітності податків тощо)» [53, с. 43].

А. Соколовська розглядає принципи оподаткування за такими групами:

1) фінансові – принципи фінансової достатності та еластичності обкладання;

2) політико-економічні – їхнім ядром є принцип нейтральності (або економічної ефективності);

3) соціально-етичні – принципи справедливості, горизонтальної та вертикальної рівності, платоспроможності, еквівалентності (вигоди);

4) організаційно-технічні – принципи визначеності, зручності, дешевизни обкладання податками» [54].

Принципи оподаткування, у сучасних умовах пошуку нового контексту їхнього складу та змісту, можна класифікувати за трьома напрямками. І це вдається зробити авторському колективу, серед яких А. Соколовська. Зокрема, у перший напрям або сегмент включають загальні принципи і вказують на їх такі характерні ознаки як «вироблені віками і не схильні до змін, що продукуються часом і простором» [55, с. 200–205]. Щодо спеціальних принципів, то вони мають предметом свого впливу певні сегменти оподаткування і, відповідно, мають властивість змінюватися зокрема, і внаслідок державної політики, у просторі і часі.

Ті принципи, які закріплені у нормах Основного Закону, тобто Конституції України, складають другу групу принципів оподаткування. Причому принцип верховенства права виокремлений серед інших правових принципів (стаття 8). Також у Конституції України йде мова про дію загальновизнаних принципів і норм міжнародного права (стаття 18) як характеристики зовнішньоекономічного розвитку Української держави. Крім того, Конституційний Суд України, що у своїй діяльності сповідує європейські цінності, виконує свої завдання, ґрунтуючись на принципах верховенства права, незалежності, колегіальності, гласності, обґрунтованості та обов’язковості ухвалених ним рішень і висновків (стаття 147). Найважливіше, що принципи другої групи або спеціальні принципи скеровані на дотримання основ конституційного ладу держави, здійснення основних прав людини і громадянина, функціонування фінансової системи України.

Поділ принципів залежно від їх функціонального навантаження характерно розкрила А. Соколовська. Вчена веде мову про виокремлення

організаційних, правових та економічних принципів у сфері оподаткування, а саме:

1) економічні принципи складають основу доцільності та оцінки ефективності оподаткування. Такі принципи як нейтральність оподаткування, балансу приватного і публічного інтересу, ефективність, фіскальна достатність тощо – складають систему економічних принципів у сфері оподаткування;

2) юридичні принципи вказують на правові засади формування податкового законодавства та правозастосовної практики. Такі принципи як загальність оподаткування; рівність усіх учасників перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; встановлення податків виключно законами; заперечення зворотної сили податкового закону; пріоритетності норм ПК України над нормами інших актів законодавства; податкової та правової визначеності;

3) організаційні принципи формують порядок, згідно з яким здійснюється побудова та розвиток податкової системи. Такі принципи як забезпечення єдиного підходу до встановлення податків та зборів, принцип стабільності елементів податків і зборів, принцип гнучкості тощо [55, с. 200–205].

Ефективна система оподаткування країни, як підкреслює К. Швабій, має відповідати, таким принципам: «рівності і справедливості; визначеності; зручності сплати; економічності адміністрування; простоти; нейтральності; економічного зростання та ефективності; прозорості; мінімального податкового розриву; адекватності урядових доходів» [31, с. 24].

Вчений деталізує визначення принципів:

1) податкове законодавство має бути простим. Платник податків його зрозуміє і намагатиметься дотримуватися повною мірою та в економічний спосіб. Повага до податкової системи формується, у т. ч. завдяки простоті викладу обов'язкових правил поведінки. Це приводить до покращання дотримання норм податкового законодавства;

2) вплив податкового законодавства на поведінку платника податків повинна бути зведена до мінімуму. Податки є економічним інструментом, що

забезпечує надходження до публічних фондів коштів. За їх допомогою можна змінювати поведінку осіб. Часто політичні діячі застосовують податки у спосіб, відмінний від нейтрального;

3) податкова система не повинна стримувати чи знижувати продуктивність економіки. Цей принцип є маяком для нагадування, що, існує фінансовий зв'язок податків з економічним зростанням;

4) платники податків повинні бути обізнані про існування податків та про те, як і коли вони справляються. Прозорість податку є важливим чинником, завдяки якому платник має знати дату виникнення та розмір податкового зобов'язання;

5) модель податку має бути такою, щоб мінімізувати недотримання вимог податкового законодавства та відповідно планових податкових показників. Податковий розрив є різницею між потенційно оціненим рівнем податкових зобов'язань та фактично отриманими податками. Податкові новації необхідно аналізувати з метою визначення можливості платників податків уникнути оподаткування. Таке уникнення може бути умисним або ненавмисним;

6) податкова система повинна уможливити визначення урядом розміру доходів та імовірності їх адміністрування у певні строки. Первинним завданням податків є забезпечення умов для діяльності уряду. Для створення належного бюджету уряд повинен розуміти, яким є розмір доходів. Також одним із завдань уряду є зменшення волатильності доходів для забезпечення прогнозованості податкової системи».

Таким чином, погоджуємося з тим, що можна виділити юридичний та економічний підходи до обґрунтування цих критеріїв і що ці підходи між собою різняться. Абсолютно вірним є твердження і про це неодноразово зазначається на сторінках дослідження, що правова система та податкова система є нерозривними, взаємопов'язаними суспільно-політичними інститутами. Податок був та залишається невід'ємним атрибутом (ознакою) держави. Щоб мати змогу фінансувати апарат влади, військо, священнослужителів, храми тощо держави змушені вводити податки. Приватна власність потребує

верховенства права. Без держави верховенство права, яке має розповсюджуватися на всіх, дуже важко встановити і навряд чи можна підтримувати протягом тривалого часу.

Погоджуємося із висновком про те, що правова система покликана стабілізувати економічні відносини, дисциплінувати учасників господарської діяльності, сприяти пошуку в лабіринті економічних механізмів таких, які можуть допомогти економіці подолати кризові явища і піднести її на якісно новий рівень [56, с. 24–25].

Враховуючи викладене, В. Форсюк схиляється до виділення трьох груп принципів: позитивного права, доктринальних принципів та практично-прикладних принципів [23, с. 190]. Цілком зрозумілим видається до принципів позитивного права відносити ті, що становлять норму права і, виходячи із вузького розуміння права, є виробленими державою чи лише зовнішньо виражені нею концепти; доктринальними принципами можна вважати ті принципи, що вироблені правовою наукою і надалі тією чи іншою мірою можуть бути рецепійовані суб'єктами правотворення та правозастосування; практично-прикладні принципи становлять основні засади та правила, що сформувалися у процесі вирішення конкретних ситуацій шляхом тлумачення норм права та правозастосування.

Дійсно, офіційна легалізація принципів права може бути різною: частина з них формулюється як спеціалізовані норми, інші – лише називаються (згадуються) в джерелах права, треті – індуктивно виводяться з контексту низки правових норм і інститутів. Така легалізація може здійснюватися законодавцем – у процесі видання нормативних правових актів, судами – в рамках реалізації їх дискреційних повноважень, іншими учасниками податкових відносин – шляхом формування стійкої правозастосовної практики та її санкціонування державою [23, с. 190–191].

Обґрунтованим виглядає виділення писаних і неписаних, явних і неявних принципів права, розрізнення прямої фіксації (закріплення у конкретних правових нормах) і непрямої фіксації (коли принципи права логічно

впливають із сукупності норм). Принципи права можуть бути сформульовані прямо як принципи у тій чи іншій конкретній правовій нормі або розміщені у розділі загальних положень законів; окремі правові принципи прямо не містяться у правових нормах, вони виводяться зі змісту правових норм і містяться в законодавстві немовби в прихованому вигляді.

Враховуючи ступінь відображення у законодавстві принципів права вважаємо, що їх можна класифікувати як:

- 1) такі, що прямо не закріплені, але впливають зі змісту положень нормативно-правового акту;
- 2) такі, що названі, але не розтлумачені у статті (статтях) нормативно-правового акту;
- 3) такі, що визначені в окремій статті нормативно-правового акта та викладені як єдина система.

Обрання моделі викладення принципів права або законодавства у тому чи іншому акті залежить від волі суб'єкта нормотворчості і жодним чином не зменшує вимогу дотримання чи виконання його положень. Більшою мірою нормативно-правові акти включають як загальні, так і спеціальні принципи права. Причому їхнє співвідношення може бути різним і не завжди виправданим, а часто навіть суто формальним.

Порівняльна характеристика положень кодифікованих актів України демонструє, що ЦК України містить перелік принципів як основних засад цивільного законодавства, однак принцип верховенства права у ньому не згадується (стаття 3).

Щодо ГК України, то він виокремлює конституційні основи правопорядку у сфері господарювання, серед яких є визнання і дія в Україні принципу верховенства права (частина 2 статті 5). У той же час, законодавець у ГК України лише називає цей принцип і не розтлумачує його зміст, на відміну від ПК України. Для принципів податкового законодавства відводиться у кодексі окрема стаття, у якій принципи викладені як система із роз'ясненням значення окремих елементів.

Твердження О. Долженкова співпадає із вже раніше озвученою позицією науковців, які досліджуючи поняття та: «правове значення основних принципів оподаткування, звертають увагу на ряд особливостей їх функціонування. Зокрема:

1) принципи оподаткування містять найбільш узагальнені конституційні начала і в той же час розвивають ці начала;

2) до загальних принципів оподаткування можуть бути віднесені положення, які витікають з Конституції та виступають гарантіями основних начал соціального, державного та національного устрою. Принципи оподаткування можуть і не витікати із Конституції, але в той же час, бути прийнятими у відповідності з нею;

3) основні принципи оподаткування важливі для податкової системи в цілому, і окремо для кожного з її елементів. Загальні принципи оподаткування не можуть бути порушені незалежно від того, чи знайшли вони закріплення в нормах відповідних законів чи ні» [25, с. 43].

О. Мінаєва виокремлює схожі різновиди, зокрема, вчена засади (принципи) процедур у сфері оподаткування поділяє на: а) загальні принципи (принцип верховенства права, принцип законності, принцип процедурності); б) податково-правові принципи (принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; принцип фіскальної достатності; принцип соціальної справедливості; принцип економічності оподаткування; принцип нейтральності оподаткування; принцип стабільності; принцип рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів; принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів)» [57, с. 22].

Загальноправові принципи визначають найістотніші риси права у цілому, його зміст та особливості як регулятора усієї сукупності суспільних відносин.

Їх виокремлення відбулося за критерієм поширення, а система має такий вигляд:

1) верховенства права;

2) юридичної рівності перед законом і судом;

- 3) законності;
- 4) юридичної визначеності;
- 5) справедливості;
- 6) пропорційності;
- 7) єдності прав і обов'язків суб'єктів суспільних відносин;
- 8) відповідальності за вину;
- 9) поєднання стабільності і динамізму» [58, с. 154; 3, с. 201].

Схожої точки зору дотримується Л. Будник, яка до основних базових принципів податкового права відносить: «верховенство права, що є основоположним для податкової системи, побудованої відповідно до принципу законності, що забезпечує взаємодію податкового права по всій території держави; загальність та рівність оподаткування; законодавча форма встановлення податків; презумпція тлумачення на користь платника податків всіх непереборних сумнівів, протиріч актів законодавства про податки і збори; економічного підґрунтя податків (зборів)» [59, с. 82].

На основі дослідження поглядів науковців щодо класифікації принципів податкового права пропонується така система: принципи податкового права: загальні та часткові (галузеві); міжнародного права та національні принципи податкового права; побудови податкової системи, ті, що забезпечують інтереси держави, ті, що визначають правовий статус платників, податкової політики.

Погоджуємося із вдалою їх характеристикою у наукових публікаціях, як таких, що «акумулюючи в собі найкращі ідеї, рішення й формули від античності і до сьогодні, є втіленням «духу» західної правової традиції – самобутнім і досить успішним досвідом узгодження переважно індивідуалістично вмотивованих принципів природного права з соціально орієнтованими нормами громадського й державного ладу. На них, як на найбільш випробувані часом здобутки цивілізації у сфері правового регулювання суспільних відносин, орієнтуються суб'єкти як приватно-, так і публічно-правових відносин» [60, с. 54].

Однак зауважуємо, що у правовій доктрині неоднозначними є думки з приводу того, що дія загальноправових принципів поширюється на правовідносини в межах усіх правових систем. Окремі наукові позиції беруть за основу таке: «загальноправові принципи «поширюються на всю систему права країни, діють у всіх галузях та інститутах, тобто зводяться, як вже зазначалося, виключно до характеристики національної правової системи» [3, с. 151].

Звернувшись до історії права, до глибин законодавства, до ідей правників та філософів, відокремлюють три групи міжгалузевих принципів права» [10, с. 197-199]. Кожна група характеризує певний бік права, але не щодо структури (ідеї, норми, відносини), а стосовно змісту правової матерії. Перша група принципів характеризує загальне відношення до права та закону. До принципів можна віднести наступні положення: кожний громадянин окремо і суспільство загалом, підкоряючись законам, повинні мати можливість примусити до виконання закону і самого володарюючого; закон — це те, що народ наказує та встановлює; законів повинні дотримуватись; свобода міститься у дотриманні законів, а не в їх ігноруванні; хто користується правом, той не порушує будь-чийх інтересів; закон не має зворотної дії. Друга група принципів характеризує ставлення до людини як вищої цінності. Як принципи виступають такі положення: людина не має бути засобом досягнення мети; всі люди народжуються вільними і рівними у правах; людина має право на особисту недоторканість; ніхто не може бути визнаний винним у скоєнні злочину, інакше, як за вироком суду (презумпція невинуватості); здійснення громадянином своїх прав не повинно порушувати прав інших громадян. Третя група принципів пов'язана з встановленням істини при вирішенні спорів, із дослідженням доказів. Сюди можна віднести такі положення: ніхто не може бути суддею у власній справі; ніхто не може посилатися у своє виправдання на незнання законів; нехай буде вислухана і друга сторона; відповідальність настає тільки за вину. Наведений перелік не є вичерпним, однак він відображає загальний підхід до проблеми, бажання сконцентрувати у

принципах права їх юридичний зміст і звільнити їх від ідеологічних конструкцій».

Отже, залежно від того, яку основу системи права становлять принципи права, їх поділяють на інституційні, міжінституційні, підгалузеві, галузеві, міжгалузеві, принципи національного права, принципи права характерні для тієї чи іншої правової системи, принципи міжнародного права; за сферою дії розрізняють принципи юридичної практики, правового статусу особи, юридичної відповідальності і таке інше; за способом зовнішнього виразу у формально-юридичних джерелах – закріплені у конституціях, конституційних законах, підзаконних нормативно-правових актах».

У вітчизняній та пострадянській загальнотеоретичній літературі нерідко пропонуються й інші, більш розгорнуті класифікації принципів права. Про це говорить М. Козюбра, згадаючи П. Рабіновича, який окрім галузевих і міжгалузевих, загальнолюдських принципів права виокремлює типологічні та конкретно-історичні принципи. Загальнолюдські принципи права він визначає як «концептуальні юридичні засади, які зумовлюються певним рівнем розвитку людської цивілізації, втілюють найкращі прогресивні здобутки всесвітньої правової історії і широко визнані в міжнародних нормативних документах» [61, с. 88–89; 62, с. 102–105].

До них, зокрема, автор відносить:

1) закріплені і захищені правом основні права людини, свобода людей та їхніх об'єднань;

2) юридично (формально-визначена й загальнообов'язкова) рівність однойменних суб'єктів перед державою і законом;

3) визнання вихідним, первинним офіційним джерелом суб'єктивних прав і обов'язків особи закону як акта нормативного волевиявлення вищого представницького органу державної влади або прямого волевиявлення народу (референдуму);

4) єдність юридичних прав і обов'язків;

5) регулювання поведінки людей та їхніх об'єднань за загальнодозволеним типом «дозволено все, крім того, що прямо заборонено законом»;

6) регулювання діяльності державних органів і посадових осіб за спеціально дозволеним типом: «можна робити лише те, що прямо дозволено законом» та ін.

Типологічні принципи, на думку П. Рабіновича, це його керівні засади (ідеї), які властиві всім правовим системам певного історичного типу, відображають його соціально змістовну сутність» [62, с. 103]. Конкретно-історичними принципами права іменуються засади, які відображають специфіку права певної держави у реальних соціальних умовах» [62, с. 105].

Не заглиблюючись у загальнотеоретичну правову дискусію, зазначаємо, що у науці фінансового права, у т. ч. податкового, загальноправові принципи не знайшли свого ґрунтового розкриття, хоча останніми роками і набирає обертів науковий пошук забезпечення реалізації принципу верховенства права у податкових правовідносинах» [63; 64].

У будь-якому випадку, не дивлячись на те, що загальноправовим принципам відводиться важлива для суспільства роль, ставлення до них виключно як до теоретичних конструкцій чи декларативних положень майже не змінилося.

М. Кучерявенко акцентує увагу як на важливості загальногалузевих (у нашому випадку – загальноправових) принципів, які належать до всієї правової системи і є підґрунтям для різних галузей права, так і спеціальних, що дістали свого закріплення у конкретних приписах законодавчих актів [65].

На думку О. Баїк, галузеві принципи визначаються податковим законодавством, а спеціальні – принципи, на яких ґрунтується система оподаткування [66, с. 12–19]. Мова йде про встановлення податків законами, рівності та недопущення дискримінації платників податків принципів права, заперечення зворотної сили податкового закону, пріоритету податкового законодавства тощо.

Кількість і критерії підбору загальних принципів для тієї чи іншої галузі права не є однаковими і залежать від розробників проекту нормативно-правового акту. Враховувати необхідно і те, що нормативно-правові акти галузевого законодавства, кодекси, створюються у різний час, що пояснює відмінності у встановленні загальних принципів.

Якщо згадати викладення норми у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування», то наявними були такі принципи побудови та призначення системи оподаткування:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;

- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

- обов’язковість – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов’язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об’єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

- рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов’язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов’язкових платежів) – на більші доходи;

- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб’єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов’язків щодо сплати податків і зборів (обов’язкових платежів);

- соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та

застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

- стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

- економічна обґрунтованість – встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

- рівномірність сплати – встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

- компетенція – встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;

- єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

- доступність – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів)» [67].

Відсутність у Законі України «Про систему оподаткування», прийнятому у 1991 році, принципу верховенства права пояснюється його непопулярністю у період становлення незалежної України. Принцип верховенства права був визнаний ст. 8 Конституції України у 1996 році, але в ПК України, який прийнято 23.12.2010, про цей принцип не йдеться. Щодо принципу «верховенство права», то його відсутність виправдовують, підтримуючи

позицію, що конституційні принципи, до якого належить і останній, не потребують дублювання у галузевому законодавстві.

Динамічний аналіз принципів оподаткування, які в тому, чи іншому сенсі пов'язані із фіскальною функцією податку, передбачає порівняння принципів, що закріплені на сьогодні чинним ПК України та які були врегульовані до нього Законом України «Про систему оподаткування». До речі, умовно можна розподілити принципи у сфері оподаткування на три блоки: а) принципи, які закріплені в ПК України вперше; б) принципи ПК України, які були визначені в податковому законодавстві України і до його прийняття; в) принципи, які зникли із податкового законодавства з прийняттям ПК України.

Також, враховуючи взаємозв'язок принципів національного та міжнародного права, пропонуємо виокремлювати принципи міжнародного податкового права та принципи внутрішньодержавного (національного) податкового права. Крім того, вбачаємо доцільним поділити їх системи на групи: принципи побудови податкової системи та системи оподаткування; принципи, що забезпечують реалізацію публічного інтересу в оподаткуванні; принципи правового статусу платника податків; принципи податкової політики та податкової правотворчості.

У структурі самого принципу верховенства права доцільно виокремлювати два аспекти: формальний і матеріальний. Формальний аспект традиційно асоціюється з принципом законності. Відповідно до матеріального (або змістовного) критерію ідея верховенства права враховує, що право має відповідати насамперед основоположним, природним правам і свободам людини.

На конституційному рівні закріплено положення про те, що права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність (ст. 3 Конституції України). Ця норма належним чином відображає панування принципу верховенства права у будь-якій сфері суспільного життя та зумовлює

відповідність державної політики потребам реалізації та захисту прав і свобод людини.

Відповідно до приписів статті 19 Конституції України, за якою правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством», у податкових правовідносинах платників податків, на чому наголошують О. Музика-Стефанчук та А. Полянничко, не можна примушувати сплачувати податки, які не закріплені законом, також не можна примушувати сплачувати податки і збори у порядку іншому, ніж це передбачено податковим законодавством [68, с. 83]. Згідно статті 92 Конституції України система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами.

Принцип законності, що входить до складових верховенства права, забезпечує розвиток відносин у сфері оподаткування у відповідності з приписами чинного податкового законодавства. Він визначає суцільність та імперативність регламентації податкових відносин, дії учасників яких повністю визначені, підпорядковані та здійснюються відповідно до приписів чинного податкового законодавства.

Невід’ємним атрибутом верховенства права є принцип правової визначеності, що за своїм змістом встановлює можливість людини передбачати юридичні наслідки своїх дій. Незворотність дії законів є принципом, що забезпечує правову визначеність.

Із дотримання прав людини неодмінно пов’язаний принцип заборони дискримінації та принцип рівності перед законом. Вони знайшли свого закріплення у статті 24 Конституції України та були предметом тлумачення Конституційного Суду України.

У ПК України принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (підпункт 4.1.2

пункту 4.1 статті 4); соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків (підпункт 4.1.6 пункту 4.1 статті 4) є визначеними принципами податкового законодавства [38].

Таким чином, розвиток принципів права мав логічним наслідком їх класифікацію в науці, в національних законодавствах країн світу, оскільки серед інших характеристик класифікація принципів права чи не найперша підкреслює їх суспільну теоретико-практичну роль. Науковці виділили критерії класифікації принципів права, які набули загального визнання та застосування.

Для податкового права принцип верховенства права є основоположним. Його складові знайшли свого закріплення у галузевому кодифікованому акті – ПК України. Під час формування та реалізації податкової політики держави уповноважені суб'єкти неодмінно мають керуватися даним принципом, що закріплено у їх посадових обов'язках. Однак у податковій сфері тлумачення складових принципу верховенства права може мати свою специфіку, враховуючи особливості податкових правовідносин.

Зрозумілим є і те, що для податкового права, характерним є поєднання загальноправових принципів (верховенства права, законності, гуманізму, демократизму, справедливості тощо) та спеціальних або галузевих принципів (встановлення податків законами, рівності та недопущення дискримінації платників податків принципів права, заперечення зворотної сили податкового закону, пріоритету податкового законодавства тощо).

Підводячи підсумки, вказуємо на те, що втілення загальноправових принципів у реалізацію податкових правовідносин неодмінно сприяє розвитку податкової системи, усуненню прогалин і колізій у податковому законодавстві та сумлінному виконанню податкового обов'язку як платниками податків, так і суб'єктами владних повноважень у сфері оподаткування. Судові органи активно застосовують загальноправові принципи під час здійснення правосуддя у податкових спорах.

Враховуючи проведений аналіз доктринальних підходів до класифікації принципів права, у т. ч. у податковій системі, пропонуємо таку їх систематизацію:

Класифікація принципів права у податковій системі:

- соціально-правові та спеціально-правові (або спеціально-юридичні) - функціональним призначенням;
- загальноправові (або загальні) та міжгалузеві, галузеві, підгалузеві та принципи інститутів права (спеціальні) – за сферою дії в межах системи права;
- загальнолюдські, типологічні та конкретно-історичні принципи – залежно від об’єктивного юридичного права;
- матеріальні, процесуальні, розрахункові – залежно від предмета регулювання;
- класичні або міжнаціональні принципи та організаційно-економічні або внутрішньо-національні – за рівнем дії;
- економічні, юридичні, організаційні – залежно від змісту;
- фінансові, політико-економічні, соціально-етичні, організаційно-технічні – залежно від мети;
- позитивного права, доктринальних принципів та практично-прикладних принципів – за суб’єктом формування.

1.3. Роль принципів права у процесі застосування податкового законодавства в Україні

Принципи права не лише виступають основними началами нормативного регулювання і задають «загальний тон» майбутній нормотворчості, що гарантує безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечує взаємозв’язок податкового права і податкового законодавства та адаптує податкову нормотворчість до особливостей традиційної правосвідомості.

Гарантуючи безперервність та послідовність нормотворчого процесу, принципи податкового законодавства, як вірно відмічає Т. Латковська, відіграють особливу роль у регулюванні відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Вчена перераховує наслідки такого правового впливу принципів права – це, зокрема, «визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні; порядку їх адміністрування; компетенції контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків; відповідальності за порушення податкового законодавства» [69, с. 85].

Вони стають ефективним інструментом правозастосування, що дає змогу адаптувати нові види правових проблем під наявні механізми правового регулювання, без додаткових змін законодавства.

Погоджуємося із думкою Н. Шаптали у тому, що внутрішній потенціал принципів права щодо вирішення правових конфліктів неоціненний та зумовлений тим, що навіть у разі, коли принцип закріплений в одній нормі (норма-принцип), аналіз співвідношення норми права і принципу дає змогу констатувати, що принцип є ширшим за норму, яка його фіксує, зокрема, встановлений Конституцією принцип може специфічно втілюватися у галузевому законодавстві або у процесі правозастосування. При цьому правовий принцип також може бути розкритий у декількох нормах, що лише у своїй сукупності надають принципу завершеного та конкретного змісту [47, с. 45].

Принципи права не мають вибіркового застосування, вони поширюються на всі правовідносини незалежно від характеру та суб'єктів, які підпадають під їх дію. Аналіз закріплення принципів в українському податковому законодавстві починається з принципів побудови та призначення системи оподаткування, що були вперше задекларовані в Законі УРСР «Про систему оподаткування» [67], та триває до основних засад податкового законодавства України, визначених ПК України [38], та інших принципів, які шляхом тлумачення виводяться з положень цього Кодексу.

Прикладний потенціал принципів реалізується:

- при тлумаченні правових норм;
- при оцінці їх конституційності;
- для посилення юридичної аргументації у справі;
- при обмеженні дискреційної волі суб'єктів;
- при відмежуванні кваліфікованого мовчання закону від прогалин у праві;
- при вирішенні податкових спорів підвищеної складності (невиправної прогалини, колізії норм однакової юридичної сили тощо)» [23, с. 191].

Аналізуючи поняття «застосування норм права», вчені зазначають, що багато хто оцінює дане поняття з позиції діяльності компетентних органів, вказуючи на результат або підсумок такої діяльності, які спричиняють виникнення, зміну чи припинення у конкретних осіб відповідних прав чи обов'язків або ж застосування санкцій [70, с. 14]. Є. Дуліба наголошує на науковій позиції щодо розуміння терміну «застосування норм права», як багатостадійного процесу, спрямованої на реалізацію норм права і здійснюваної у спеціально встановлених формах державно-владної, творчо-організуючої діяльності державних органів і уповноважених державою інших суб'єктів з метою вирішення конкретної справи шляхом видання індивідуальних правових приписів (правозастосовних актів) [70, с. 14].

Застосування податкових норм необхідне у контексті гнучкості суспільних відносин та оперативності вирішення конкретних ситуацій завдяки індивідуальному підходу до регулювання податкових відносин. Таким чином, застосування податкових норм відбувається відповідно до загальнообов'язкових приписів, але з урахуванням різноманітних фактів, умов, потреб та інтересів суб'єктів податкових правовідносин при вирішенні індивідуальних питань. Як наслідок – застосування податкових норм сприяє розвитку податкових правовідносин у відповідності з об'єктивними закономірностями та суб'єктивними особливостями.

Підтримуємо позицію науковців в тому, що досвід зарубіжних країн, правосвідомість платників податків, а також стан податкового законодавства, правильним рішенням є закріплення у податковому кодексі загальні принципи податкового права як основні норми, що визначають застосування податкового законодавства [71, с. 16]. Ця позиція підтримується тим фактом, що в податковому законодавстві – завдяки зусиллям практики та доктрини – вже утворилася певна система цінностей, яка мала бути захищена шляхом належного правового регулювання і як результат чіткого формулювання принципів цієї галузі права, а також прав та обов'язків платника податку, які в правовому акті будуть визнані загальною частиною податкового права.

Отже, правозастосування є надзвичайно важливою формою реалізації принципів права. Це державно-владна, організаційна діяльність компетентних органів держави й посадових осіб із реалізації правових норм стосовно до конкретних життєвих випадків через винесення індивідуально-конкретних правових наказів (приписів), що характеризується рядом специфічних ознак:

- 1) здійснюється уповноваженими суб'єктами права;
- 2) відбувається в чітко визначених законом процесуальних формах;
- 3) рішення ухвалюється на підставі одностороннього волевиявлення компетентного органу;
- 4) правові приписи акту застосування обов'язкові до виконання та в необхідних випадках забезпечуються примусовою силою держави;
- 5) створює відповідні умови для повної реалізації правових норм;
- 6) відображає елементи творчості, що означає неформальність рішення у кожному конкретному випадку;
- 7) зміст діяльності полягає у винесенні індивідуально-конкретних, зазвичай обов'язкових до виконання, рішень, які по суті відрізняються від правових приписів нормативно-правових актів;
- 8) у цій діяльності органи правозастосування є суб'єктами управління, а особи, відносно яких застосовується право, – об'єктами управління»;
- 9) прийняті рішення (правозастосовні акти) є засобами управління.

Реалізація принципів податкового права, як загально – так і спеціально-правових, відбувається передусім органами державної влади та місцевого самоврядування (щодо встановлення, зміни чи скасування податків і зборів, формування та наступної реалізації податкової політики). Від ефективної діяльності органів, що здійснюють правозастосування у податковій сфері, багато в чому залежить інвестиційна привабливість держави та активність ведення бізнесу в самій країні.

Процесуальні норми дозволяють будувати податкове життя на ключових засадах правової держави та основах податкового права. Згадуються принципи: розумності, що проявляється у закріпленні розумного строку вчинення тих чи інших дій учасниками податкових правовідносин (наприклад, проведення податкових перевірок (ст. 82 ПК України) [38]; зручності податкового адміністрування (направлення засобами поштового зв'язку або особисте вручення платнику податків податкових повідомлень-рішень (п. 3 Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 28.12.2015 №1204 [72]; економності (визначення одним із способів подання податкової декларації засобами електронного зв'язку в електронній формі (пункт 49.3 статті 49 ПК України [38]), оскільки це допомагає уникнути витрачання коштів на канцелярські приладдя, відправку декларації засобами поштового зв'язку або її особисте привезення до контролюючого органу, а також відзначається економією часу платника податків чи його представника. процесуальні норми податкового права забезпечують реалізацію основних принципів та засад оподаткування і дозволяють досягати «золотої середини» між інтересами держави та платників податків [73, с. 59].

До функцій контролюючих органів, що визначені підпункт 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 ПК України, надають індивідуальні податкові консультації, інформаційно-довідкові послуги з питань податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи (підпункт

19^{1.1.28} пункту 19^{1.1} статті 19¹ ПК України); надають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску (підпункт 19^{1.1.31} пункту 19^{1.1} статті 19¹ ПК України)» [38].

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, згідно з статтею 19² ПК України виконує такі функції: узагальнює практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, розробляє проекти нормативно-правових актів (підпункт 19^{2.1.4} пункту 19^{2.1} статті 19² ПК України); видає узагальнюючі податкові консультації (підпункт 19^{2.1.5} пункту 19^{2.1} статті 19² ПК України) [38].

Вибрані вище функції, вважаємо, безпосередньо свідчать про правозастосовну діяльність у сфері оподаткування. За відсутності системного використання принципів права їх реалізація не буде ефективною як мінімум, а як максимум – чисто формальною. А до них же апелюють під час тлумачення норм права, подолання колізій та прогалин у праві.

Принципи права є важливими правовими засобами судового правозастосування. Про діяльність органів правосуддя як найспецифічніших юридичних органів, які не тільки застосовують норми права, а й за необхідності опрацьовують правоположення, що заповнюють прогалини у законодавстві, веде мову у своїй дисертації О. Баїк [74, с. 331]. Суть застосування права під час вирішення спору судом зводиться до того, що суд (етапи застосування норм права): а) визначає, під дію якої норми права підпадають дані суперечливі суспільні відносини; б) відповідно до змісту норми права, що регулює дані відносини, встановлює зміст і обсяг прав і обов'язків його суб'єктів, тобто зміст правовідносин; в) на основі вказівок цієї норми встановлює порядок і строки здійснення правочинів та обов'язків суб'єктів правовідносин.

На підтвердження даного висновку, наведемо окремі судові рішення, що свідчать про зв'язок загальноправових принципів податкового права з діяльністю судової гілки влади:

1) Конституційний Суд України у Рішенні від 05.06.2019 № 3-р(I)/2019: апелює до принципу верховенства права та його складової – принципу правової визначеності з метою врегулювання конфліктних податкових правовідносин, що склалися: «В Україні визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй ... 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 ... Неодмінним елементом принципу верховенства права є юридична визначеність, яка вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини. Внесення змін до Податкового кодексу України у частині скасування права на повернення платникам податків сум плати за землю, нарахованих та сплачених за період, зазначений у підп. 38.7 п. 38 підрозд. 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, ... суперечать конституційному принципу верховенства права» [75].

У Окремій думці судді Конституційного Суду М. Запорожця щодо Рішення від 27.02.2018 № 1-р/2018 вказується, що: «принцип рівності забезпечується шляхом виключення будь-якої дискримінації за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками. Водночас допускається диференційований підхід до певних правовідносин за умови, що він є виправданим з погляду демократичного суспільства за наявності обґрунтованих причин. Застосування абсолютного принципу рівності для регулювання соціальних прав з метою забезпечення соціальної справедливості може унеможливити внесення змін до будь-яких

законодавчих актів (щодо прав та обов'язків осіб) і створити загрозу для економічної безпеки держави (спричинивши негативні фінансові наслідки)» [76].

2) Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у Постанові від 10.04.2020 у справі № 806/5362/15 посилається на принцип рівності (а саме, принцип рівності учасників судового процесу перед законом і судом – ст. 129 Конституції України) та вказує, що «виходячи з принципу «належного урядування», державні органи загалом, і орган доходів і зборів зокрема, зобов'язані діяти в належний спосіб, а держава не повинна отримувати вигоду у вигляді поновлення судами строку на оскарження судових рішень та виправляти допущені органами державної влади помилки за рахунок приватної особи, яка діяла добросовісно. Отже, довготривала процедура погодження та сплати судового збору, не може бути визнана поважною причиною пропуску строку апеляційного оскарження та, як наслідок, не є підставою для порушення принципу правової визначеності щодо остаточного судового рішення» [77];

3) Львівський окружний адміністративний суд у Постанові від 22.12.2016 у справі № 813/4374/16 визнав «протиправним та скасував податкове повідомлення - рішення з огляду на безпідставність застосування штрафних (фінансових) санкцій та виходив з наявної квитанції у позивача ... із зазначенням призначення платежу «податок на доходи фізичних осіб», за якою кошти потрапили до місцевого бюджету з урахуванням положень частини 5 статті 78 БК України, незважаючи на помилку у номері рахунку. Суд визнає рішення податкового органу таким, що прийняте без принципу пропорційності, здійснює висновок про те, що таке нарахування є покаранням, оскільки воно спрямоване не на компенсацію шкоди бюджету України. Узагальнюючий висновок суду полягає у тому, що спірне податкове повідомлення - рішення не відповідає критерію обґрунтованості» [78].

Як демонструє аналіз судової практики, в рішеннях не лише національних судів, а в рішеннях наднаціональних судових органів часто зустрічаються посилання в мотивувальній частині рішення на загальні принципи права, якими

керувався суд при винесенні рішення по конкретній справі. Суддя пов'язаний законом. Проте закон повинен бути співвіднесений з визнаними у певному суспільстві принципами справедливості і з природою речей, тобто справедливістю у конкретній ситуації. Якщо законом враховуються можливі життєві обставини, то правосуддям – певні фактичні життєві обставини. У результаті відбувається наповнення належного моментом суцього та збагачення суцього належним» [79, с. 103–104].

Цікавою особливістю також є те, що у розкритті змісту і формулюванні загальних принципів права у сфері оподаткування головна заслуга належить вищим судовим органам, котрі здійснюють конституційний контроль за податковим законодавством. Саме в правових позиціях конституційних судів вперше було сформульовано та обґрунтовано загальні принципи оподаткування, роз'яснено їх конституційно-правовий зміст. Діяльність Верховного Суду США, наприклад, в цій галузі полягала переважно не у формулюванні самих принципів, а у розкритті їх нормативного змісту.

У статті 244² КАС (редакція до 2017 року) було встановлено: «що висновок Верховного Суду України щодо застосування норми права, викладений у його постанові, прийнятій за результатами розгляду справи з підстав, передбачених пунктом 1 і пунктом 2 частини 1 статті 237 цього Кодексу, є обов'язковим для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. Висновок щодо застосування норм права, викладений у постанові ВСУ, має враховуватися іншими судами загальної юрисдикції при застосуванні таких норм права».

У свою чергу, ВС повідомляє суб'єктів владних повноважень про свої правові позиції, викладені у рішеннях, надсилаючи їм листи з відповідною інформацією. Такі листи розміщуються на веб-сайті суду.

Відповідно до частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які

застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [144].

Зокрема, одна із правових позицій викладена у листі Верховного Суду до Державної фіскальної служби України та Фонду соціального страхування України у справі № 382/603/17 про нарахування особі допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами. У листі, зокрема, зазначається, що Верховний Суд сформував правовий висновок щодо застосування пункту 25 Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням [80]. Крім того, необхідно вказати на зроблений Верховним Судом огляд ключових позицій у сфері оподаткування та митної справи. Вищий судовий орган України із посиланням на правову позицію ЄСПЛ в рішенні від 14.10.2010 у справі «Щокін проти України» [177] акцентує увагу на концепції якості закону як складової принципу верховенства права.

Для запобігання порушенням прав людини Верховний Суд просить забезпечити обов'язкове врахування цього правового висновку під час застосування Порядку № 1266, довести його зміст до відома працівників та забезпечити неухильне виконання частини п'ятої статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів». За словами Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М. Смоковича, такі заходи повинні пришвидшити виконання судових рішень та не допустити помилкового застосування законодавчих норм суб'єктами владних повноважень у подальшому. «У результаті ми прагнемо отримати суттєве зменшення, а згодом і повну відсутність судових оскаржень з питань, у яких є чітка правова позиція Верховного Суду», – пояснив М. Смокович [80].

Відомий науковець М. Козюбра сформулював загальну для всіх сфер права проблему застосування принципів права: «...до їх практичного застосування, тим паче як відносно самостійного джерела права, правозастосовувачі, зокрема і судді, вдаються вкрай нечасто, надаючи перевагу конкретно сформульованим нормам законів чи інших нормативних актів, навіть

у тих випадках, коли такі норми не узгоджуються із принципами права» [14, с. 143].

Можна визначити випадки реалізації права у формі застосування:

– коли правовідносини не можуть виникати у суб'єктів права за відсутності державно-владної діяльності компетентних органів держави або їхніх посадових осіб податкові правовідносини в більшості випадків (суб'єкт податкових правовідносин стає платником податку на додану вартість лише після подачі до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційної заяви, на підставі якої контролюючий орган вносить до реєстру платників податку на додану вартість запис про реєстрацію такої особи як платника податку);

– у випадку, коли є спір або які-небудь перепони на шляху до здійснення суб'єктивного права (у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, ПК України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення)»;

– коли до особи застосовуються міри юридичної відповідальності за скоєне правопорушення (рішення адміністративного суду в податкових справах).

До правозастосовної діяльності незалежно від вказаних вище випадків висувається ряд вимог:

1) законність (здійснення в суворо встановленому законодавством порядку);

2) обґрунтованість (винесення рішення лише на підставі повного та всебічного вивчення обставин справи);

3) доцільність (урахування особливостей конкретної ситуації, в умовах якої відбувається правозастосування, а також особливостей особи, відносно якої виноситься рішення);

4) справедливість (рішення ухвалюється на підставі норм права, але до уваги беруться й існуючі в даному суспільстві норми моралі)».

Як бачимо, ці вимоги співзвучні із сформульованими принципами права, а точніше і є принципами права через те, що вони є основами, вихідними засадами виникнення та наступної реалізації, у т. ч. правозастосовних правовідносин.

Людина, її гідність, права і свободи — це той вектор руху, на базі якого тільки й можливі існування і подальший розвиток глобалізаційних процесів у сучасному світі. Сфера права, зокрема й принципів права, є однією з найчутливіших до нових таких викликів. Вона не може успішно розвиватися без трансформації основ правового світогляду відповідно до названого постіндустріального вектору розвитку глобалізації - поваги до людської гідності, прав і свобод людини, демократії, верховенства права та інших цінностей». У контексті цього звернемо увагу на закріплений у ПК України принцип презумпції правомірності рішень платника податків. Відповідно до підпункту 4.1.4 пункту 4.1. статті 4 ПК України він діє у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є змога приймати рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. У пункті 56.21 статті 56 ПК України деталізовано правило застосування презумпції правомірності рішень платника податків: у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є змога приймати рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу — рішення приймається на користь платника податків [38].

Наведемо приклад з правозастосовної практики: «власник транспортного засобу марки Land Rover, моделі Range Rover, загальний легковий універсал-B,

об'єм двигуна 4949, рік випуску 2013, справу виграв, оскільки застосування контролюючим органом положень ст. 267 ПК України з метою оподаткування транспортним податком не може мати місце у 2015 році. Вищий адміністративний суд України резюмував: «Відповідно до п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України у разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. У свою чергу, принцип стабільності закріплений у підпункті 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України має на меті встановлення незмінних умов оподаткування, елементів податків протягом певного часу. Так, згідно вказаної норми зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [131].

За наведених обставин та особливостей правового регулювання, колегія суддів дійшла висновку, що застосування контролюючим органом положень статті 267 ПК України з метою оподаткування транспортним податком не може мати місце у 2015 році. В іншому випадку, таке застосування не відповідало б положенням статті 58 Конституції України, відповідно до якої закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

Так, при можливості вибору посадовими особами ДПС та її територіальних підрозділів одного із дозволених законодавством варіантів рішення щодо встановлення застосовуваної норми, з'ясування (тлумачення) її змісту або визначення міри конкретизації суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, яке реалізується у певній процесуальній формі з огляду на зміст цієї

норми та конкретних обставин справи. Реалізація вказаного дискреційного повноваження не можлива без використання загальноправових та спеціально-правових принципів у сфері оподаткування.

Як вбачається з положень Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, прийнятої 11.03.1980, під дискреційними повноваженнями необхідно розуміти повноваження, які адміністративний орган, приймаючи рішення, може здійснювати з певною свободою розсуду, тобто, коли такий орган може обрати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за даних обставин» [81]. При здійсненні дискреційних повноважень адміністративний орган влади «переслідує лише ту мету, задля якої його наділено такими повноваженнями; дотримується принципу об'єктивності й безсторонності, дотримується принципу рівності перед законом, не допускаючи несправедливої дискримінації; забезпечує належну рівновагу між несприятливими наслідками, які його рішення може мати для прав, свобод чи інтересів осіб, та переслідуваною при цьому метою; приймає своє рішення в межах строку, прийнятного з погляду питання, яке вирішується; забезпечує узгодженість застосування норм адміністративного права», а з іншого боку, одночасно враховує конкретні обставини кожної справи та лише ті фактори, що стосуються цієї конкретної справи.

Таким чином, принципи не заперечують можливості застосування дискреції (розсуду), а визначають певний напрям для вибору варіанту рішення (дій), який компетентна особа, застосовуючи адміністративний розсуд згідно з власними поглядами та керуючись правом, має взяти до уваги.

Цікаво демонструють науковці взаємозв'язок застосування дискреційних повноважень посадових осіб органів державної влади та принципів права (рис. 1).



Рисунок 1. Принципи застосування дискреційних повноважень органами влади України [82].

Як бачимо, у системі принципів, що обмежують дискреційність повноважень посадових осіб органів державної влади та місцевого самоврядування, відбувається симбіоз загальноправових та спеціальних принципів регулювання суспільних відносин. Таке поєднання, хоч і не можна вважати досконалим через те, що окремі названі складові принципами не вважаються (наприклад, розумний час або застосування вказівок), однак все ж таки може бути розглянуте як керівні начала реалізації вказаних повноважень у практичній площині. Тлумачний словник дає таке визначення слова «обмеження»: правило, настанова, що обмежує чий-небудь права, дії тощо.

Межі дискреційних повноважень, як і будь-які межі взагалі, – це певний бар'єр, рамки, які виконують стримувальну роль і не дають суб'єкту владних повноважень при здійсненні дискреційних повноважень «зійти» у свавілля, тобто встановлюють певні рамки поведінки посадової особи [83, с. 35]. Погоджуємося із думкою про те, що вважають, що обмежують дискреційні повноваження такі принципи, як законність, справедливість, розумність.

Згадуючи, що концепція верховенства права з'явилася у англо-американській правовій сім'ї, системі прецедентного права, у якій правозастосування та принципи права є нероздільними категоріями, бачимо зв'язок обмежень дискреційних повноважень публічної влади,

правозастосування та принципу верховенства права. Неправильне застосування органами публічної влади норм податкового права – проблема, яка у т. ч. виникає через перевищення меж їхніх повноважень. Дійсно, дискреційні повноваження мають застосовуватись відповідними суб'єктами творчо, але без зловживань, базуючись на принципі верховенства права. Як доречно зазначає В. Венгер, цей принцип був сформований як інструмент протидії свавіллю держави що виявляється в діях її органів як у цілому, так і окремих із них» [84, с.49–53]. Підтвердженням такої позиції є Рішення ЄСПЛ «Case of Bernh Larsen Holding as and others v. Norway» (справа № 24117/08) – закон повинен вказати з достатньою ясністю обсяг будь-якого такого розсуду, наданого компетентним органам влади і спосіб його здійснення – так вказано у ньому [85].

Повертаючись до презумпції правомірності рішень платника податків, на думку Н. Ханової, вищезазначене правило надає платнику податків право розсуду в тому випадку, коли норми права не встановлюють однозначного алгоритму поведінки [86, с. 131]. Пропонуючи поняття «колізійні принципи» як стійких загальновизнаних правил подолання колізій у праві, що були розроблені правозастосовною практикою та отримали своє обґрунтування в рамках правової доктрини, науковець-практик стверджує, що вони є аксіомами, якими повинен керуватися суб'єкт правозастосування у випадку колізійності правових положень. До колізійних принципів вона та інші автори наукових досліджень відносять такі правила: 1) спеціальний закон має перевагу над загальним законом («*lex specialis derogat generalis*»); 2) новий закон має перевагу над старим законом («*lex posterior derogat priori*»); 3) новий загальний закон не має переваги над старим спеціальним законом («*lex posterior generalis non derogat priori speciali*»); 4) нормативний акт вищої юридичної сили (закон) має пріоритет над нормативним актом нижчої юридичної сили (підзаконний нормативний акт) («*lex superior derogate legi interioi*»). А тому, платникові податків доцільно обирати той порядок реалізації власних прав або ж виконання обов'язків, який би відповідав вимогам колізійних принципів.

Таким чином, зв'язок реалізації повноважень публічної влади, правозастосування та принципів права є очевидним. Неправильне застосування органами публічної влади норм податкового законодавства – проблема, яка у т.ч. виникає через перевищення меж їхніх повноважень. Серед умов правильного правозастосування є досягнення відповідного юридичного результату, передбаченого нормативно-правовим актом.

Втілення загальноправових принципів у реалізацію податкових правовідносин неодмінно сприяє розвитку податкової системи, усуненню прогалин і колізій у податковому законодавстві та сумлінному виконанню податкового обов'язку як платниками податків, так і суб'єктами владних повноважень у сфері оподаткування. Судові органи активно застосовують загальноправові принципи під час здійснення правосуддя у податкових спорах».

Висновки до розділу 1

Підвищена увага до принципів права була і спостерігається і до сьогодні. Еволюція відносин платник податків – держава безумовно триває на базисному підґрунті, що впевнено сформували принципи як оподаткування, так і права.

Генезис наукової проблематики принципів права у податковій системі переконує у наявності таких закономірностей:

1) перш за все він пов'язаний із формуванням та наступним розвитком принципів оподаткування. Саме вони є складають основу правового регулювання податкових відносин;

2) податки є однією з ознак держави, а оподаткування є нерозривною складовою її діяльності, що неодмінно супроводжується виробленням правил поведінки учасників податкових відносин. Принципи податкового права є результатом розвитку суспільства та держави у податковій сфері за певний історичний період. У зв'язку з тим, що економіка та право тісно пов'язані у

сучасній цивілізованій державі процес оподаткування та здійснення податкової політики є неможливими за відсутності відповідного правового регулювання.

3) принципи права у податковій системі є похідними від принципів оподаткування та одночасно мають характерні особливості, притаманні принципам права взагалі. У питанні про роль принципів податкового законодавства для податкової системи держави, пропонуємо виходити із розуміння співвідношення права і закону як змісту і форми.

Узагальнений аналіз змісту досліджень навчальних та наукових видань можна представити у вигляді таких висновків:

- принципи права розглядались вихідні, керівні, засадничі ідеї (начала) права, що закріплені в законах та інших нормативних актах або безпосередньо (текстуальне закріплення) або ж впливають із їх змісту (змістовне закріплення) і виводяться із системи законодавства логіко-індуктивним шляхом;

- принципи права розглядались як продукт людської діяльності, що виник у процесі взаємодії, комунікації між людьми, взаємоузгодження їхньої поведінки і взаємовідповідальності (мають недержавне походження);

- принципи права розглядались як феномен, який поєднує в собі елементи науки та мистецтва;

- принципи права розглядались як загальні і стабільні вимоги, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх під час формування та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку.

Періодами розвитку принципів права у податковій системі є такі:

I період (1991–1996 роки) – у більш ранніх публікаціях тема, яка б розкривала особливості формування принципів права у податковій системі, часто окремо не виділялася, принципи права характеризуються у контексті загальної теорії права;

II період (1997–2010 роки) – визначення принципів права у податковій системі через ототожнення принципів податкової системи, системи оподаткування, податкового права;

III період (з 2011 року і по сьогоднішній день) – позиціонування принципів права у податковій системі як засад побудови податкової системи, якими керується держава при розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях.

IV період (з 2014 року і по сьогоднішній день) – ціннісно-змістовна характеристика принципів права сучасної правової держави, співробітництва країн у сфері оподаткування.

Принципи права у податковій системі – це основні засади формування, розвитку і функціонування податкового права, що відбивають сутність і призначення податкових правовідносин, що концентровано виражають важливі риси, властиві оподаткуванню, втілюють у собі ціннісні орієнтири глобалізованого суспільства і податкового суверенітету.

Характерними ознаками принципів права у податковій системі є такі:

1) регулюють взаємозв'язки елементів податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності та цілісності;

2) відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин;

3) враховують динамічність ідеологій доктрини податкового права та симбіоз принципів оподаткування, принципів податкового права, принципів податкового законодавства.

Класифікація принципів права у податковій системі:

– соціально-правові та спеціально-правові (або спеціально-юридичні) – функціональним призначенням;

– загальноправові (або загальні) та міжгалузеві, галузеві, підгалузеві та принципи інститутів права (спеціальні) – за сферою дії в межах системи права;

– загальнолюдські, типологічні та конкретно-історичні принципи – залежно від об'єктивного юридичного права;

- матеріальні, процесуальні, розрахункові – залежно від предмета регулювання;
- класичні або міжнаціональні принципи та організаційно-економічні або внутрішньо-національні – за рівнем дії;
- економічні, юридичні, організаційні – залежно від змісту;
- фінансові, політико-економічні, соціально-етичні, організаційно-технічні – залежно від мети;
- позитивного права, доктринальних принципів та практично-прикладних принципів – за суб'єктом формування.

Зв'язок реалізації повноважень публічної влади, правозастосування та принципів права є очевидним. Неправильне застосування органами публічної влади норм податкового законодавства – проблема, яка у т. ч. виникає через перевищення меж їхніх повноважень. Однією з вимог ефективності законотворчості є активність законодавця та його спроможність сформувати дієве законодавство. Серед умов правильного правозастосування є досягнення відповідного юридичного результату, передбаченого нормативно-правовим актом.

Втілення загальноправових принципів у реалізацію податкових правовідносин неодмінно сприяє розвитку податкової системи, усуненню прогалин і колізій у податковому законодавстві та сумлінному виконанню податкового обов'язку як платниками податків, так і суб'єктами владних повноважень у сфері оподаткування. Судові органи активно застосовують загальноправові принципи під час здійснення правосуддя у податкових спорах.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

2.1. Принцип верховенства права як основа формування податкової системи та податкової політики України

Дослідження правових засад формування, а також дії верховенства права у податковій системі і досі є актуальним, що обумовлено триваючим процесом розбудови громадянського суспільства та демократичної, правової держави в Україні відповідно обраного нею євроінтеграційного курсу. Україна сьогодні бореться за цінності свободи та демократії, а верховенство права є продуктом тривалого розвитку європейської культури. Українці віддають життя не лише заради захисту своєї суверенної території, а й за те, що духовно сповідує увесь цивілізований світ. Висновок Європейської Комісії про те, що Україні ще багато чого треба зробити на шляху до членства в ЄС, зокрема, у сфері верховенства права, є підставою» для продовження роботи з впровадження необхідних інститутів та інституцій у даній сфері.

Верховенство права у податковій системі визначає допустимі межі дій законодавця встановлення податків та зборів і правозастосувача у процесі регулювання податкових правідносин. «Верховенство права включає змістовну (визнання людини, її життя та здоров'я найвищою соціальною цінністю) та процедурну (відповідність правотворчої та правозастосовної діяльності вимогам заборони зворотної дії закону, його якості та однакового застосування тощо) складові. Аналіз рішень судової гілки влади щодо використання принципу верховенства права демонструє, що він є реальною та невід'ємною основою адміністративного судочинства» .

«Продовжуємо наполягати на тому, що основне призначення верховенства права полягає, насамперед, в обмеженні держави над людиною,

забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання публічної влади у відповідні сфери її життєдіяльності».

На сучасному етапі розвитку значна увага приділяється питанням державної податкової політики та окремих її інститутів. Це пов'язано з тим, що: «податкові надходження, які забезпечуються в процесі здійснення такої політики, є однією з основних дохідних статей бюджету України, що, в свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави».

«Своєю чергою запровадження сучасних фундаментальних засад у податковій системі є передумовою належного правового регулювання податкових відносин, а їх прозора та ефективна реалізація – одним із необхідних кроків у сьогоденних соціально-економічних реаліях».

Правова система є складним сумарним багатоплановим поняттям, через яке прямо відображається зв'язок права з усією структурою суспільства і держави [87, с. 324]. Для забезпечення реалізації публічних та приватних інтересів, досягнення цілей і виконання завдань суб'єктами права використовується цілісний правовий комплекс інструментів та інституцій, що призначені для регулювання суспільних відносин, сприяють цьому або ж виникають у результаті такого регулювання.

У академічній спільноті прийнято у складі правової системи виокремлювати загальні та спеціальні правові засоби. І якщо до першої групи складників відносять правосвідомість, правомірну поведінку, юридичну практику, правове виховання, правову культуру, правову законність, правовий порядок та ін., то до другої – норми та принципи права.

Правова система України формується та функціонує в її територіальних кордонах і тому певною мірою є унікальною. Вона обумовлена власними історико-політичними чинниками розвитку, що динамічно змінюються. Сьогодні не лише у правовій системі Української держави відбуваються складні різноманітні трансформаційні процеси, що пов'язані із зовнішніми. Наслідки цього проявляються як в системі в цілому, так і в окремих її складових. У той

же час: «право у правовій системі є нормативною основою, а ядром правової системи виступає людина як джерело і носій права. І як закріплено у статті 3 Конституції України, людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. А права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави [88].

Так, реалізацію прав людини має забезпечити відповідна держава. Адже виключно вона здатна надати формальної обов'язковості тим умовам, які необхідні для реалізації кожною людиною її основних прав. Мова йде не лише про здійснення основних прав людиною, але і про їх охорону та захист. І якщо держава максимальною мірою реалізовуватиме таку здатність, вона може вважатися правовою.

Що є правовою державою? Це питання завжди знаходилося в центрі уваги філософів, істориків, юристів. Але незалежно від поглядів та позицій щодо правової держави, її функціонування асоціюється із пануванням гуманізму, закону та законності, добра та справедливості. Однозначно, що доктрина правової держави у першу чергу ґрунтується на такому особливому концептуальному компоненті як верховенство права в усіх царинах суспільного життя, у взаємовідносинах між державою і громадянином. Правова держава – це така держава, яка контролювана правом. Основним засобом такого контролю є Конституція, що розглядається як юридичне втілення суспільного договору. Верховенство права передбачає, що за своїм змістом закони не виходять за ті правові межі, які встановлені для втручання держави в життя індивіда і громадянського суспільства. Верховенство права означає те, що закони поширюються не лише на звичайних громадян, а й на органи публічної влади та на її посадових осіб. Верховенство права визнає пріоритет міжнародного права над національним (за умови, що держава підписала і ратифікувала відповідний правовий акт), а також відповідність норм внутрішнього законодавства загальновизнаним принципам і нормам міжнародного права».

Орієнтація на невід’ємні, невідчужувані права людини як правове першоджерело – одна з найхарактерніших рис чинної Конституції України. І це не просто данина вимогам сучасного глобального простору, яких Україна, як його складова, має дотримуватися, а принципова позиція, що ґрунтується на врахуванні уроків із нашого минулого і намірах просування шляхом цивілізації. Повна відповідність закріпленого в розділі II Конституції каталогу прав і свобод людини сучасним міжнародним стандартам дає беззаперечні підстави говорити про те, що Конституція України є правовою за змістом. У її положеннях зафіксовано переважну більшість вимог верховенства права. У той же час, деякі складові верховенства права напряду не зафіксовані у Конституції України. Вони сформульовані переважно правовою наукою і судовою практикою, що ніяк не применшує їх значення для утвердження верховенства права [89, с. 6].

Кількість випадків, коли держави посиляються на верховенство права або правовладдя у своїх національних конституціях невинно зростає. На цьому наголошується у Доповіді щодо мірила правовладдя, ухваленої Венеційською Комісією у березні 2016 року. Із посиланням на статті Договору щодо ЄС, вказується, що правовладдя є однією із засновчих цінностей, що їх поділяють ЄС та його держави-члени; поняттям універсального юридичного значення. «Потреба всеосяжного дотримання і впровадження правовладдя, як на національному, так і на міжнародному рівнях», була схвалена усіма державами-членами ООН. Правовладдя згадано у преамбулі до Статуту РЄ як один із трьох «принципів, що становлять підвалини цілком правдивої демократії», поряд із свободою особи та політичною свободою» [90, с. 8]. Без держави верховенство права, яке має розповсюджуватися на всіх, дуже важко встановити і навряд чи можна підтримувати протягом тривалого часу.

Засадничою вимогою правовладдя є те, що повноваження органів публічної влади мають бути визначені приписами права. Щодо дій посадовців, то вони мають бути законними, а відтак – в межах повноважень, наданих ним.

У публічній фінансовій діяльності держави правовладдя (верховенство права) посідає надзвичайно важливе місце. У системі виконавчої влади гостро стоїть питання дискреційних повноважень посадових осіб. Чи не найактуальнішим у сучасних українських реаліях є зведення їх до мінімуму у тих сферах, що безпосередньо пов'язані з реалізацією прав і свобод людини і громадянина (зокрема, у контексті надання податкових пільг, здійснення податкового контролю тощо).

Податкові кодекси держав є їх економічними конституціями. І як в Основному законі є місце щонайменше трьом якісно відмінним між собою пластам правової матерії: природному праву, позитивному праву, правовим традиціям та звичаям і відповідній правозастосовній практиці. Такі пласти правової матерії атрибутивно властиві й податковим кодексам держав як їх економічним конституціям [91, с. 209]. Не є винятком у цьому ряді й ПК України. Безумовним є те, що підписання та ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом відкрило для Української держави можливості розвитку на своїй суверенній території складових європейського публічного порядку з його правовими цінностями, і, у першу чергу, верховенства права.

Верховенство права та реалізація положень законодавчих актів – це один з найголовніших пріоритетів ЄС. Це визначено так званими копенгагенськими критеріями, чинниками розбудови європейської інтеграції, що висуваються до країн-кандидатів на вступ у ЄС. Копенгагенські критерії передбачають: перший – досягнення стабільності інститутів, що гарантують демократію, верховенство права, дотримання прав людини, повагу і захист прав меншин (політичний критерій); другий – наявність дієвої ринкової економіки з великою часткою малого бізнесу, а також спроможність впоратися з конкурентним тиском і дією ринкових сил у межах ЄС (економічний критерій); третій – здатність узяти на себе обов'язки членства, тобто зобов'язання, що випливають із факту вступу до ЄС, включно із суворим дотриманням цілей політичного, економічного та

валютного союзу (критерій членства, який іноді іменують як юридичний або інституційний критерій) [92, с. 116].

Звертаємо увагу, що саме верховенству права та дотриманню прав людини відведено почесне перше місце серед згаданих умов. Погоджуємося із твердженням щодо того, що наразі спостерігаємо початок нової доби в історії України на шляху до євроінтеграції. Реформи стосуються усіх сфер державної влади. До цієї діяльності залучено велику кількість осіб, включаючи представників РЄ. Основною ціллю такої діяльності є підвищення довіри населення, подолання корупції та побудова демократичного суспільства на принципі верховенства права [93, с. 401].

Відповідно до статті 2 Договору про Європейський Союз: «Союз заснований на цінностях поваги до людської гідності, свободи, демократії, рівності, правової держави і дотримання прав людини, включаючи права осіб, що належать до меншин. Ці цінності є спільними для держав-членів в рамках суспільства, характеризується плюралізмом, недискримінацією, терпимістю, справедливістю, солідарністю і рівністю жінок та чоловіків» [94].

Завданнями сучасної держави є створення умов для ефективного функціонування податкової системи, яка б відповідала таким умовам:

- 1) забезпечує панування верховенства права, демократії, громадянського суспільства;
- 2) створює сприятливий правовий режим для фізичних осіб та бізнесу задля сталого економічного зростання та стабільного розвитку суспільства;
- 3) гарантує адміністративну ефективність органів державної влади;
- 4) відсутність корупції.

Ще рік тому оцінка бізнес-клімату в Україні здійснювалася, виходячи із загроз, що спровокувала COVID-пандемія. Окремі зазначені вище умови виступили індикаторами для занепокоєнь та очікувань суб'єктів господарювання. Результати опитування «Бізнес-клімат в Україні: рік локдауну», проведеному Американською торговельною палатою в Україні, демонструють брак належного верховенства права (66 %), наявність корупції

(54 %), та відсутність потужної програми реформ (45 %) є ТОП-3 найбільші перешкоди для ведення бізнесу в Україні [95].

Із 24 лютого 2022 року, із початком повномасштабного вторгнення росії на суверенну територію нашої держави, не лише перед вітчизняним бізнесом, а перед усіма українцями постало завдання забезпечувати не виключно себе, своїх рідних та близьких, а й підтримувати Збройні сили України. Податкові надходження є основою дохідної частини бюджетів. Найбільш актуальні способи сьогоденної підтримки платників податків – податкові стимули, створення режиму відносної стабільності та гарантії захисту прав платників податків.

У березні [96] та травні [97] 2022 року відбулися чергові зміни у податковому законодавстві України, зокрема, на думку Р. Ханової, мова йде про адміністрування податків, оподаткування, строки [98]. У т. ч. більшість строків, передбачених ПК України зупинено, відстрочка виконання податкового обов'язку в разі участі платника податків у бойових діях, звільнення від відповідальності тощо.

У чинній редакції ПК України, а саме у пункті 69.3 статті 69 закріплено право платників податків, які у зв'язку з наслідками їх безпосередньої участі у воєнних діях не дотрималися визначених термінів виконання податкових обов'язків, вимагати звільнення від відповідальності за невиконання податкових обов'язків за умови їх виконання протягом одного місяця з дня закінчення дії наслідків, що унеможливили виконання таких обов'язків [38].

Аналізуючи внесені зміни, відома вчена та представниця суддівського корпусу акцентує увагу на наведених новаціях та їхньому узгодженні з такими принципами податкового права, як соціальна справедливість (підпункт 4.1.6 пункту 4.1 статті 4 ПК України); фіскальна достатність (підпункт 4.1.5 пункту 4.1 статті 4 ПК України); рівномірність та зручність сплати (підпункт 4.1.10 пункту 4.1 статті 4 ПК України); рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 ПК України).

На урядовому порталі можна ознайомитися із реформами щодо впровадження верховенства права в Україні [99]. Ключовими пріоритетами Уряду України в межах його компетенцій є: створення умов для обов'язкової відповідальності за правопорушення та слідування букві закону, боротьба зі зловживаннями та хабарництвом на всіх рівнях. Так, завданнями Уряду для досягнення верховенства права, зокрема, але не виключно, є забезпечення правового захисту населення шляхом впровадження обов'язковості та неминучості виконання судових рішень, створення якісної мережі безоплатної правової допомоги, захист права власності, забезпечення належного виконання антикорупційного законодавства та створення умов для функціонування прозорої системи інституцій, що борються з корупцією.

В Україні одночасно діє ряд проектів з посилення верховенства права на території нашої держави, для прикладу наведемо такі з них як: проект USAID «Україна: верховенство права» та програма ЄС «Підтримка реформ з розвитку верховенства права в Україні (ПРАВО)» [100, 101]. Однак цікавим є факт того, що в огляді розробок у законодавстві ЄС, правовому аналізі та адаптації законодавства ЄС в Україні [102] відсутні результати діяльності законодавчої влади у сфері оподаткування (хоча пункт 09 «Оподаткування» передбачений).

Так чи інакше, у 2021 році Україна посіла 74 місце за рівнем верховенства права серед 139 країн світу, покращивши свої показники одразу на п'ять позицій. А ось вже у 2022 році – 76 місце серед 140 країн світу, погіршивши свої показники на дві позиції у порівнянні із 2021 роком. Таку інформацію представлено у звіті World Justice Project – міжнародної організації громадянського суспільства, яка опікується просуванням верховенства закону в усьому світі [103, 104].

Враховуючи проведені дослідження, стверджуємо, що формування та реалізація верховенства права в податковій системі відбувається в межах правовідносин «держава–платник податків». Взаємопов'язаними багатofункціональними комплексами юридично визначених засобів регулювання суспільних відносин є правова та податкова системи держави.

Верховенство права і в правовій, і податковій системах сучасної України є засадничою вимогою їх функціонування, основна мета якої – обмежити абсолютну владу держави в інтересах та для захисту людини та суспільства. Умовою правовладдя є те, що повноваження органів державної влади мають бути визначені приписами права. Щодо дій посадовців, то вони мають бути законними (як у законотворчій, так і в правозастосовній діяльності), а відтак – в межах повноважень, наданих ним. Крім того, розуміння суті верховенства права у податковій системі включає і такі елементи як правова визначеність, доступ до правосуддя, недискримінація та рівність перед законом. Не дивлячись на те, що формування та впровадження верховенства права в правовій та податковій системах супроводжується науковими дослідженнями та аналізом практичних спеціалістів: « вже не одне століття, питання визначення суті та складових його елементів не є завершеним. На сьогодні можна стверджувати, що визначеними є умови ефективного функціонування податкової системи в Україні, однак про панування верховенства права в ній ще вести мову зарано».

2.2. Взаємозв'язок принципу верховенства права з іншими правовими принципами у податковій системі

Про те, над чим верховодить право у соціальній реальності (це має відношення і до податкової сфери), розмірковує С. Головатий і доходить висновку, що це поняття не піддається формальному визначенню [105, с. 65–66]. Є. Євграфова продовжує його думку й указує, що аналіз вітчизняної судової практики демонструє «формальне і нікого й ні до чого не зобов'язуюче посилення під час мотивації і формулювання підсумкового висновку на засади верховенства права» [106, с. 403]. А от П. Рабінович наголошує на тому, що: «верховенство права набуває в юриспруденції самостійного значення лише за тієї умови, що воно «виникає й існує незалежно від держави, від діяльності її законодавчих та інших органів» [107, с. 162]. Колектив авторів, очолюваний

Ю. Шемшученком, відповідаючи на запитання: яке значення має слово «верховенство» у конструкції «верховенство права», висловлює позицію, що: «мова йде про визначальну, пріоритетну роль права перед іншими регуляторами суспільних відносин». Його сутність полягає в тому, що учасники суспільних відносин при альтернативі вибору мають діяти не на власний розсуд, а у правовому полі [108, с. 8–9]. Підкреслюється, що конституційна практика держав, як України, так і Болгарії, Іспанії, Казахстану, Молдови, Монако, Португалії, Румунії, Сербії, Словаччини, Словенії, Угорщини, ФРН, Чехії, Чорногорії, Швейцарії та ін., свідчить про його фіксацію у Основному Законі безпосередньо або через формулювання «правова держава».

Принципу верховенства права, що діє у податковій системі, характерні ознаки принципів права взагалі. Так, цей принцип:

1) має найвищий авторитет, набуває значення загального правила поведінки, загальнообов'язковості;

2) об'єктивно зумовлений соціальним середовищем, характером суспільних відносин і має зворотній вплив на них;

3) є результатом розвитку правової свідомості суспільства, передусім співтовариства юристів, і водночас спрямований на сприяння зростання правосвідомості суспільства, його культури;

4) є історико-практичний за походженням (його створили епохи, факти і події, практика людей, їхні потреби та інтереси, суспільні відносини);

5) є ідейною основою об'єктивного права, виражає сутність та соціальне призначення;

6) «виступає орієнтиром формування та вдосконалення правової системи, слугує її опорою, зумовлюють напрями нормотворчої, правозастосовної та інших форм правової діяльності»;

7) «акумулює світовий досвід розвитку права, втілює демократичні і гуманістичні традиції і одночасно представляє правові цінності, що входять до світової правової скарбниці» [109, с. 241].

У податковій системі принципу верховенства права приділяється не так багато уваги, але ж особливого значення він набуває саме у відносинах між людиною та державною владою. «Відносини, що виникають між платниками податків та контролюючими органами, врегульовані нормами податкового права, мають характер владно-вольових, тобто йдеться про відносини влади та підпорядкування, де платники податків виконують роль зобов'язаної особи» [64, с. 135]. Цілями податкової системи, відданої принципу верховенства права, є законність, передбачуваність, справедливість. «Часто потрібно знаходити баланс між потребами держави у надходженнях і не менш законними інтересами та правами платників податків зберегти зароблене /нажити. З одного боку, органи виконавчої влади мають правові підстави для застосування закону, а з іншого – існує необхідність реалізації принципу верховенства права, за з яким законодавчий орган, а не податкова адміністрація, встановлює податкове навантаження».

Чи відповідають національні податкові системи стандартам верховенства права: представники західної традиції права неодноразово задавалися цим питанням. Взаємозв'язок політики, оподаткування та верховенства права є беззаперечним. «Оподаткування – історично один із найконфліктніших державно-правових процесів, воно залишило свій слід у більшості цивілізацій» [110]. Забезпечення верховенства права у сфері оподаткування узгоджується із загальною стратегією розвитку Української держави, що має за основу визнання та дію принципу верховенства права (ст. 8 Конституції України). Законність, гарантування та повага основних прав громадян, справедливість та довіра до влади ставлять перед оподаткуванням відповідні вимоги. «Верховенство права передбачає систему цінностей, яка отримує забезпечення завдяки законодавчому закріпленню та механізму гарантування. На конституційному рівні закріплено положення про те, що права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність (ст. 3 Конституції України)». Ця норма належним чином відображає панування принципу

верховенства права в оподаткуванні та зумовлює відповідність державної політики потребам реалізації та захисту прав і свобод людини.

Податкова реформа має відбуватися у рамках законності. «Реалізація принципу верховенства права відбувається передусім органами державної влади та місцевого самоврядування (щодо встановлення, зміни чи скасування податків і зборів, формування та наступної реалізації податкової політики). Крім того, що до нього апелюють під час тлумачення норм права, подолання колізій та прогалин у праві, принцип верховенства права є важливим правовим засобом судового правозастосування». Зокрема, Конституційний Суд України у Рішенні від 05.06.2019 № 3-р(І)/2019 апелює до принципу верховенства права та його складової – принципу правової визначеності з метою врегулювання конфліктних податкових правовідносин, що склалися: «В Україні визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй ... 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 ... Неодмінним елементом принципу верховенства права є юридична визначеність, яка вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини. Внесення змін до Податкового кодексу України у частині скасування права на повернення платникам податків сум плати за землю, нарахованих та сплачених за період, зазначений у підпункті 38.7 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, ... суперечать конституційному принципу верховенства права» [75].

Таким чином, для податкової системи принцип верховенства права є основоположним: «Його складові знайшли закріплення у ПК України. Під час формування та реалізації податкової політики держави уповноважені суб'єкти

неодмінно мають керуватися даним принципом, що закріплено у їх посадових обов'язках».

Дія принципу верховенства права у податковій системі є передумовою належного правового регулювання податкових відносин, одного із найнеобхідніших кроків у сьогоденних соціально-економічних реаліях, зокрема в умовах необхідності переходу від наглядово-каральної функції податкової служби до сервісної, що допомагає в нарахуванні та проведенні податкових платежів, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат.

Конституція України містить систему юридичних інститутів і механізмів, які за належної реалізації здатні забезпечити втілення в життя принципу верховенства права.

Серед них особливо виокремлюють:

– «положення, відповідно до якого органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, зобов'язані діяти лише на підставі та у спосіб, що передбачений Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 19 Конституції України). Фактично мова йде про визначення меж повноважень державних органів, органів місцевого самоврядування та посадових осіб за принципом «дозволено все, що прямо передбачено»;

– «положення, згідно з яким закони та інші нормативні акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними (ч. 3 ст. 57 Конституції України). Зазначене вказує на аксіоматичний правовий принцип «неопублікований нормативний акт не застосовується»;

– «положення про те, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують, або скасовують відповідальність особи (ст. 58 Конституції України)»;

– «положення, згідно з якими юрисдикції судів підлягають всі правові спори, тому суд за наявності такого спору не може відмовити у правосудді (ч. 2 ст. 55 та ч. 2 ст. 124 Конституції України)»;

– «положення, відповідно до якого неправовими, неконституційними визнаються (за рішенням Конституційного Суду України) закони та інші акти, якщо була порушена встановлена Конституцією процедура їх розгляду, ухвалення або набрання ними чинності (ч. 1 ст. 152 Конституції України)» [111, с. 54].

Не дивлячись на те, що особливого значення принцип верховенства права набуває саме у відносинах між людиною та державною владою, у податковій системі принципу верховенства права приділяється не так багато уваги: «Чи відповідають національні податкові системи стандартам верховенства права: представники юриспруденції неодноразово задавалися цим питанням». Взаємозв'язок політики, оподаткування та верховенства права є беззаперечним. Оподаткування – історично один із найконфліктніших державно-правових процесів, воно залишило свій слід у більшості розвитку цивілізацій.

Відносини, що виникають між платниками податків та контролюючими органами, врегульовані нормами податкового права, мають характер владно-вольових, тобто: «йдеться про відносини влади та підпорядкування, де платники податків виконують роль зобов'язаної особи» [64, с. 135]. Цілями податкової системи, відданої принципу верховенства права, є законність, передбачуваність, справедливість. Часто потрібно знаходити баланс між потребами держави у надходженнях і не менш законними інтересами та правами платників податків зберегти зароблене /нажите. З одного боку, органи виконавчої влади мають правові підстави для застосування закону, а з іншого – існує необхідність реалізації принципу верховенства права, за з яким законодавчий орган, а не податкова адміністрація, встановлює податкове навантаження.

Реалізація принципу верховенства права відбувається передусім органами державної влади та місцевого самоврядування (щодо встановлення, зміни чи скасування податків і зборів, формування та наступної реалізації податкової політики). Податкова реформа вимагає режиму законності. Автори публікації щодо забезпечення принципу верховенства права у державному управлінні

наголошують на: «особливої значущості набувають проблеми наукового тлумачення та практичної реалізації цього принципу в умовах впровадження Податкового кодексу України» [112, с. 41]. Погоджуємося з тим, що: «оновлення сучасних уявлень про зміст та значення принципу верховенства права, а також вивчення можливостей покращення нормативно-правового його опосередкування є актуальним завданням для представників правової доктрини».

До нього апелюють під час подолання колізій та прогалин у праві, тлумачення норм права. Принцип верховенства права є важливим правовим засобом судового правозастосування. Зокрема, Конституційний Суд України (діяльність якого відповідно до ст. 147 Конституції України і ґрунтується на принципі верховенства права) у ряді позицій вказує, що: «верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України» [113].

Отже, право не ототожнюється із законом, а справедливість є однією із основних засад права, вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, властивістю права, що виражена, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню. Наприклад:

1) «на думку суддів Конституційного Суду України, що викладена у Рішенні Конституційного Суду України від 02 листопада 2004 року № 15-рп/2004, розмір податкової застави виходячи із загальних принципів

права повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу» [114];

2) у Рішенні від 05 червня 2019 року № 3-р(І)/2019 Конституційний Суд України апелює до принципу верховенства права та його складової – принципу правової визначеності з метою врегулювання конфліктних податкових правовідносин, що склалися: « В Україні визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй ... 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 ... Неодмінним елементом принципу верховенства права є юридична визначеність, яка вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини. Внесення змін до Податкового кодексу України у частині скасування права на повернення платникам податків сум плати за землю, нарахованих та сплачених за період, зазначений у підпункті 38.7 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, ... суперечать конституційному принципу верховенства права» [75];

3) Рішенням Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018, позиціонується, що: «особи розраховують на стабільність та усталеність юридичного регулювання, тому часті та непередбачувані зміни законодавства перешкоджають ефективній реалізації ними прав і свобод, а також підривають довіру до органів державної влади, їх посадових і службових осіб. Принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між

офіційним оприлюдненням закону і набранням ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин. Тривалість перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації з урахуванням таких критеріїв: мети закону в межах правової системи і характеру суспільних відносин, що ним регулюються; кола осіб, до яких застосовуватиметься закон, і їх здатності підготуватися до набрання ним (його новими положеннями) чинності; інших важливих обставин, зокрема тих, що визначають час, необхідний для набрання чинності таким законом» [115].

Як основний принцип демократичного суспільства, верховенство права також передбачає особливий судовий контроль над втручанням у право кожної людини на свободу [114]. Це є гарантією забезпечення прав та свобод громадян. Судова гілка влади при цьому підкреслює, що судовий контроль можливий виключно тоді, коли права, свободи або інтереси особи дійсно порушені.

Вказує на те, що суддя, здійснюючи правосуддя, керується верховенством права у ст. 129 Конституція України. Стаття 6 КАС, яка має відповідну назву «Верховенство права», закріплює таке: «Суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави» [116]. Далі зазначається, що: «суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики ЄСПЛ». Захист прав, свобод та законних інтересів платників податків (учасників податкових правовідносин) є складовою механізму захисту прав, свобод та законних інтересів людини. Відповідно до ст. 2 КАС завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Серед засад (принципів) адміністративного судочинства принцип верховенства права

значиться першим. Саме ж «рішення суду повинно ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим» (ст. 242 КАС).

Щодо застосування національними судами принципу верховенства права з урахуванням практики Європейського суду з прав людини, то необхідно вказати, що принцип верховенства права у рішеннях ЄСПЛ еволюціонує, оскільки «Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод є живим документом, і з огляду на це «її слід тлумачити у світлі сучасних умов та у світлі ідей, що переважають у демократичному суспільстві сьогодні» [111, с. 74].

Щодо справедливого, неупередженого та своєчасного вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень, то за даними ДПС, наприклад: «протягом січня-грудня 2020 року (станом на 01.01.2021) на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 93,9 тис. справ на суму 335,45 млрд грн. Розглянуто 26,9 тис. справ на суму 89,15 млрд грн, з них: на користь органів ДПС – 16,36 тис. справ (у т. ч. немайнові спори) на суму 57,1 млрд грн., та на користь платників податків – 10,55 тис. справ на 32,05 млрд гривень» [117]. Зазначаємо, що Єдиний державний реєстр судових рішень України, який налічує величезну систему актів, близько 2 % від загальної кількості відводить тим, що містять пряме посилання на принцип верховенства права. Не можемо наполягати на тому, що: «таке втілення принципу верховенства права у правозастосовній практиці відбувається не через формальне його використання (з метою підсилення обґрунтування позиції), а шляхом змістовної його характеристики». Підкреслюємо, що ефективне застосування принципу верховенства права при здійсненні правосуддя можливе лише при вирішенні справи по суті.

Державотворчі процеси в Україні є складними та такими, що обумовлені одночасним проведенням правових, економічних, політичних, соціальних реформ. Для сфери оподаткування принцип верховенства права є

основоположним. Його складові знайшли закріплення у ПК України. Під час формування та реалізації податкової політики держави не лише уповноважені суб'єкти мають керуватися даним принципом (це закріплено у їх посадових обов'язках), а й усі учасники податкових правовідносин – відповідально реалізовувати свої права та обов'язки. Права вітчизняних платників податків охороняються на трьох інституційних рівнях: наднаціональному (наприклад, ЄСПЛ), конституційному (КСУ) та нормативно-правовому (система адміністративного судочинства).

Дія принципу верховенства права у податковій системі є передумовою належного правового регулювання податкових відносин, одного із найнеобхідніших кроків у сьогоденних соціально-економічних реаліях, зокрема в умовах необхідності переходу від наглядово-каральної функції податкової служби до сервісної, що допомагає в нарахуванні та проведенні податкових платежів, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат.

Для представників правової доктрини, так і практиків, поглиблення розуміння змісту та значення принципу верховенства права, а також вивчення можливостей покращення нормативно-правового його опосередкування є актуальним завданням на сьогодні.

2.3. Дотримання принципу верховенства права у процесі оскарження рішень контролюючих органів в Україні

Правозастосовна практика розгляду податкових спорів (тенденції розвитку правозастосовної практики сміливо можна вважати складовою податкової політики держави, оскільки перша формується судовою гілкою державної влади) йде шляхом розуміння принципу верховенства права як такого, за яким: «людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Суд

застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини» [116].

Вагомим є зауваження визнаного науковця, професора, судді ЄСПЛ у відставці В. Буткевича, який звертав увагу на те, що страсбурзький суд ніколи не давав визначення верховенству права, однак окреслив основні цінності, які відображають цей принцип, та мають застосовуватися як на стадії правотворчості, так і на стадії реалізації права. Серед таких цінностей виокремлюють: «захист прав і свобод людини; функціонування державних органів, пов'язаних із заборонаю свавілля влади; дотримання принципу рівності суб'єктів права перед законом; забезпечення законності та порядку в суспільстві; наявність ефективного й передбачуваного правосуддя, що виявляється в праві доступу до суду та праві на справедливий судовий розгляд. Кожен із цих компонентів може сам собою розглядатись як принцип» [118].

Реформаційна політика у напрямку побудови податкової системи, яка є простою та економічно справедливою, переходу від наглядово-каральної функції контролюючих органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат, та ін. вже не перший рік триває в Україні. У контексті цього нагальним постає питання перегляду відносин у сфері оподаткування з урахуванням фундаментальних цінностей людства, таких як принцип верховенства права, визнаний міжнародною спільнотою та декларований національним законодавством багатьох країн.

Однозначно, податок, як економічний платіж, пов'язаний із безумовним відчуженням грошових засобів у відповідні бюджети, за своєю суттю включає потенційну загрозу виникнення конфліктних ситуацій.

Виходячи із загальнотеоретичних положень про конфлікт, він є: «процесом виникнення та розвитку суперечливих ідей, інтересів, думок, поглядів, що обумовлений певними об'єктивними та суб'єктивними причинами та відбувається в умовах протидії та конкуренції суб'єктів суспільних відносин». У даному визначенні наявними є властивості конфлікту, на яких наголошують

науковці у переважній більшості праць. На думку С. Бобровник: «конфлікт – це процес двостороннього зв'язку суб'єктів, заснований на соціальних протиріччях, що характеризується порушенням або перешкодою в реалізації ними своїх інтересів і є причиною розвитку або кризи суспільних відносин. Правовий конфлікт вчена вбачає у стані двостороннього зв'язку суб'єктів, який заснований на правових протиріччях, що характеризується порушенням або перешкодою в реалізації ними своїх інтересів і є причиною визрівання або настання кризи суспільних відносин» [119, с. 80, 181].

У колективній праці «Податкові конфлікти: особливості вирішення: начальний посібник» за загальною редакцією Л. Трофімової, автори наголошують на тому, що: «під конфліктом необхідно розуміти таку поведінку сторін, яка спрямована на завдання взаємної шкоди. Податкові конфлікти виникають щодо реалізації належних повноважень контролюючих органів із залученням громадян до виконання податкових обов'язків, унаслідок оспорювання відповідного податкового акта про це або неналежного його виконання» [120, с. 27].

«Відносини, що виникають між платниками податків та контролюючими органами, врегульовані нормами податкового права, мають характер владно-вольових», тобто мова йде про відносини влади та підпорядкування, де платники податків виконують роль зобов'язаної особи. Але слід пам'ятати про те, що відповідно до положень ст. 55 Конституції України: «кожен платник податку має право будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права й свободи», та ст. 19 Конституції України: «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень, та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [88].

Кодифікований акт у сфері оподаткування, ПК України, ст. 4 визначає основні засади податкового законодавства України, що за своєю суттю є системою його принципів [38]. Однак, принципу верховенства права серед них місця не знайшлося. Погоджуємося з тим, що: «оскільки він належить до

загальноправових принципів, визначених Конституцією України, безпосередня його дія поширюється і на відносини у сфері оподаткування». Він, на думку Р. Падалка, який на тему «Верховенство права як основоположний принцип права» здійснив дисертаційне дослідження, є: «мегапринципом, який визначає певні вимоги до всіх суспільних інститутів з метою забезпечення природних, невідчужуваних та невід’ємних основних прав і свобод людини» [121].

У той же час, принципи загальності, рівності, соціальної справедливості та стабільності у переліку основних засад податкового законодавства мають місце. Стає зрозумілим те, що законодавець закріпив нормативно серед основних засад податкової політики окремі складові принципу верховенства права, оскільки до основних елементів верховенства права пропонується відносити саме: «законність; правову певність; заборону свавілля; доступ до правосуддя у незалежних і неупереджених судах, у тому числі судовий контроль за адміністративними актами; дотримання прав людини; недискримінація та рівність перед законом» [122, с. 174, с. 177–181].

Ураховуючи вище зазначене, необхідно зупинитися на перерахованих складових:

– законність (в тому числі прозорий, підзвітний і демократичний порядок введення законів у дію) передбачає те, що положення закону повинні бути зрозумілими, ясними та передбачуваними); вирішення питань про юридичні права повинно, як правило, здійснюватися на підставі закону, а не за розсудом.

У податковому законодавстві визначено, що: «кожна особа зобов’язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України» (підпункт 4.1.1 пункту 4.1. статті 4 ПК України); «загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплаті не підлягають» (пункт 4.2. статті 4 ПК України); «будь-які питання щодо оподаткування регулюються ПК України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють

відповідальність за порушення норм податкового законодавства» (пункт 7.3 статті 7 ПК України) та ін.;

– правова певність (правова визначеність, правомірні очікування та справедливість) означає: «створення умов для панування довіри до судової системи та верховенства права, є гарантією прогнозованості економічної діяльності, аби досягти цієї довіри текст закону має бути доступним та зрозумілим, а дія самої норми є визначеною». Обмеження основних прав людини і громадянина та втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями.

У податковому законодавстві визначено, що: «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» (підпункт 4.1.9 пункту 4.1. статті 4 ПК України);

– заборона свавілля у сучасних суспільствах означає те, що: «повноваження органів державної влади не повинні здійснюватися у свавільний спосіб, а результатом їх реалізації не повинне бути ухвалення несправедливих, необґрунтованих, нерозумних чи деспотичних рішень».

У податковому законодавстві визначено, що: «контролюючі органи та їх посадові особи зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з законом (у широкому розумінні), не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм цього Кодексу та інших законів, не принижувати їх честі та гідності» (стаття 21 ПК України).

У правовій доктрині також наголошується на важливості принципів дисциплінарної відповідальності державного службовця. Визначаючи

принципи дисциплінарної відповідальності державного службовця та їх значення для забезпечення ефективності та довіри в публічному секторі, Т. Латковська вказує такі: принцип законності та правової обґрунтованості, принцип справедливості та об'єктивності, принцип пропорційності та адекватності санкцій, принцип превентивності та виховання, принцип прозорості та відкритості [123].

– доступ до правосуддя та судовий контроль за адміністративними актами передбачає можливість кожного оскаржити дії та рішення влади, якщо вони не відповідають правам або інтересам особи. Стаття 129 Конституції України наразі встановлює, що: «суддя керується верховенством права», яке є значно ширшим поняттям, ніж вузьке розуміння закону. Таке зміщення акцентів вимагає підходити до вирішення податкових спорів, виходячи з суті та духу закону, а також із суті податків та загальних принципів права. Верховенство права проголошено як принцип здійснення правосуддя в адміністративних судах (ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України), так і є загальною засадою кримінального провадження (статті 7, 8 Кримінально-процесуального кодексу України).

У податковому законодавстві серед прав платників податків закріплено право «оскаржувати в порядку, встановленому ПКУ, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію» (підпункт 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 ПК України); крім того вказується, що: «рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку» (підпункт 56.1 статті 56 ПК України);

– дотримання прав людини, серед яких право на доступ до правосуддя; право на виклад своєї позиції, неприпустимість подвійного покарання за одне і те саме діяння; юридичний принцип, згідно з яким заходи, що накладають обтяження, не можуть мати зворотної сили; право на ефективні засоби юридичного захисту в будь-якому спорі; презумпція невинуватості тощо. Щодо

останньої, то у податковому праві діє презумпція правомірності рішень платника податку в разі: «якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» (підпункт 4.1.3 пункту 4.1. статті 4 ПК України);

– недискримінація та рівність перед законом означає, що: «закони мають застосовуватися однаково до всіх та запроваджуватись з логічною послідовністю». За словами експертів Венеціанської комісії: «формальна рівність є важливим аспектом верховенства права – за умови, що вона допускає нерівний підхід до тієї міри, яка є необхідною для досягнення сутнісної (субстантивної) рівності та може бути розширена, не шкодячи тому принципові, що лежить в основі заборони дискримінації, який – разом із рівністю перед законом – становить основний і загальний принцип стосовно захисту прав людини. Рівність оподаткування з точки зору економічного розуміння реалізується за правилом: рівні податки покладаються на однакові економічні можливості». Однак рівність у податковій сфері не означає абсолютної однаковості; протилежне свідчитиме про порушення принципу справедливості. Однак всім відомо, що в теорії оподаткування виділяють так звану «рівність по горизонталі», за якою платники податку, які перебувають в однаковому становищі, мають нести рівні податкові зобов'язання, та «рівність по вертикалі», відповідно до якої податкові зобов'язання платників податку, різних за статками і доходами, не можуть бути рівними і підлягають диференціації.

У податковому законодавстві закріплено положення про: «рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності,

форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу» (підпункт 4.1.2 пункту 4.1. статті 4 ПК України).

Як справедливо наголошує С. Головатий: «не дивлячись на те, що обидві доповіді Венеційської Комісії – Report on the Rule of Law (CDL-AD (2011)003rev) та Rule of Law Checklist (CDL-AD(2016)007) – є так званим «м'яким правом», до них останнім часом дедалі частіше звертаються у своїй практиці українські судді» [124, с. 43]. Проте, виходячи із текстів судових рішень (і конституційної, і звичайної юрисдикції), не завжди наведений у судовому рішенні зміст цитованого матеріалу збігається зі змістом документів Венеційської Комісії мовою оригіналу (англійською). У цьому аспекті ведеться мова про різноманітні вияви неузгодженості в українській судовій практиці.

Формалізм права обумовив закріплення на законодавчому рівні поняття «верховенство права». Так, у ст. 6 КАС України закріплено, що: «суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави; суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини» [116].

Конституційний Суд України не міг обійти своєю увагою поняття «верховенство права» і у Рішенні № 15-рп/2004 запропонував офіційне його тлумачення: «Верховенство права – це панування права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України...

Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує захист гарантованих Конституцією та законами України прав і свобод людини і громадянина, прав і законних інтересів юридичних осіб, інтересів суспільства і держави» [125]. У такий спосіб Конституційний Суд України, реалізуючи свої функції, розтлумачив статтю 8 Конституції України («В Україні визнається і діє принцип верховенства права»)) [88].

У подальшому, протягом багатьох років, Конституційний Суд України у своїх рішеннях неодноразово посилався на таке трактування принципу верховенства права. Зокрема, «у період 2004–2019 винесено 14 рішень зі вмістом, у тому або іншому вигляді, цього «еталону»» [124, с. 55]. У той же час, як слушно вказує В. Шаповал, Конституційний Суд України, нерідко посилаючись у своїх рішеннях саме на частині 1 статті 8 Конституції України, також і уникає конкретики у визначенні верховенства права [126, с. 27]. Це ще раз доводить складність або неможливість визначення його поняття.

У Коментарі до КАС пояснюється, що: «принцип верховенства права повинен розглядатися з точки зору його обов'язковості для законотворчої діяльності Принцип верховенства права є, за своєю суттю, принципом природного права як сукупності ідеальних, духовних і справедливих понять про право. Визнання конституційним принципом верховенства права означає, що закони держави, також як і їх застосування, повинні відповідати праву як мірі загальної та рівної для всіх свободи та справедливості. Крім того, в законах має обмежуватись свавілля як фізичних, юридичних осіб, так і держави задля загального добра. Принцип верховенства права означає, що свобода громадян має забезпечуватись таким правовим порядком, коли ніхто не змушує робити чогось, не передбаченого законом, а людина, її права і свободи визнаються найвищою цінністю. Принцип верховенства права означає також, що не держава утворює право, а право є основою життєдіяльності та існування держави в особі її органів, посадових осіб і інших організацій. Саме тому у частині 1 коментованої статті задекларовано, що суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема,

людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Це означає, що адміністративний суд не повинен застосовувати положення правового акту, у тому числі закону, якщо його застосування суперечить конституційним принципам права або порушуватиме права та свободи людини і громадянина. Адміністративний суд не повинен також допускати тлумачення закону, яке б несправедливо обмежувало ці права і свободи» [127].

На думку А. Рибченка, у правозастосовному аспекті принцип верховенства права найбільш яскраво проявляється у наступних ситуаціях: 1) тлумачення та застосування судами норм процесуального закону з урахуванням основних засад, що складають зміст принципу верховенства права; 2) застосування зазначених основних засад у процесуальних ситуаціях, коли необхідним є застосування судового розсуду; 3) застосування основних засад верховенства права у процесуальних ситуаціях, пряме законодавче регулювання яких відсутнє, і немає також вказівок щодо наявності в судді повноважень на застосування судового розсуду при розгляді судом тих процесуальних питань, вирішення яких законодавством віднесено до судового розсуду [128].

В. Бевзенко, розмірковуючи про застосування й дію принципу верховенства права в національному адміністративному судочинстві, наголошує, що:

1) при здійсненні правосуддя в адміністративних справах насамперед слід керуватися принципом верховенства, який, на жаль, не враховується суддями, поза їх увагою лишається критерій справедливості, як спосіб належного вирішення публічно-правової суперечки;

2) навіть за умови виконання норм КАС, у вітчизняній судовій практиці допускається бюрократія і формалізм, що значно перешкоджає захисту суб'єктивних прав, свобод, законних інтересів публічного змісту. Тому про існування в Україні ефективних засобів юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження, говорити не доводиться;

3) в Україні відсутній правовий механізм ефективного поновлення прав кожної людини у правах компетентними національними судами в разі порушення її основних прав, наданих їй Конституцією або законом;

4) Україна не дотримується взятих на себе зобов'язань, зокрема щодо: «забезпечення будь-якій особі, права і свободи якої, визнані європейським правом, порушено, ефективного засобу правового захисту, навіть коли це порушення було вчинене особами, що діяли як особи офіційні; забезпечити, щоб право на правовий захист для будь-якої особи, яка потребує такого захисту, встановлювалось компетентними судовими, адміністративними чи законодавчими властями або будь-яким іншим компетентним органом, передбаченим правовою системою держави, і розвивати можливості судового захисту» [129, с. 40–44].

Щодо суті та складових елементів принципу верховенства права вже неодноразово висловлювалася позиція авторів у попередніх дослідженнях [130; 64], тому вважаємо за необхідне перейти до результатів системного вивчення судової практики у сфері оподаткування. Перш за все, важливо наголосити, що судді в межах судового розгляду цієї категорії справ з формулюванням поняття «верховенство права» не зловживають, а вказують лише на частини 1, 2, 3 статті 242 КАС: судові рішення повинно ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим. І далі вже дають визначення законному і обґрунтованому рішенню – Постанова Верховного Суду від 20.02.2018 у справі № 826/7660/16; Окрема думка (спільна) суддів Верховного Суду від 21.01.2020 у справі № 820/11382/15; Постанова Верховного Суду від 27.07.2021 № 560/4074/20 тощо. Прикладом застосування принципу пропорційності є Постанова Верховного Суду від 26.02.2019 у справі № 816/4809/15; Постанова Верховного Суду від 29.09.2021 у справі № 826/6913/16. Згадується про принцип правової визначеності у Постанові Верховного Суду від 12.12.2019 № 500/960/19; Постанові Верховного Суду від 31.10.2018 у справі № 816/3380/15; Ухвалі Верховного Суду від 26.12.2019 у справі № 2а-11458/2011 тощо [131].

Таким чином, аналізуючи рішення судової гілки влади щодо використання принципу верховенства права, констатуємо, що: «він є реальною та невід’ємною основою адміністративного судочинства. Продовжуємо наполягати на тому, що основне призначення принципу верховенства права полягає, насамперед, в обмеженні влади держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання держави у відповідні сфери її життєдіяльності. Він є основоположним та має враховуватись у процесі реалізації норм податкового законодавства. Під час вирішення податкових спорів судді застосовують принцип верховенства права, враховуючи судову практику Європейського суду з прав людини». Здійснюючи моніторинг таких рішень, судді, не дивлячись на те, що застосувати норму ПК України є набагато простішим кроком, висновують зміст принципу права, виходячи із практики ЄСПЛ та керуючись актами національного права. У актах, прийнятих ВС, складові принципу верховенства права (зокрема, законності і обґрунтованості судового рішення, правової визначеності, пропорційності) застосовуються постійно.

Отже, основне призначення верховенства права як і раніше, полягає, насамперед, в обмеженні влади держави над людиною, забезпеченні автономії особистості від довільного втручання її апарату у відповідні сфери життєдіяльності. Українській державі, яка належить до країн, що розвиваються у демократичному напрямку, на конституційному рівні не вдалося визначити поняття «верховенства права», а лише визнати статтею 8 Конституції України його дію на своїй території. Принцип верховенства права хоч і невиокремлений у ПК України, проте зі змісту нормативних положень статті 4 вбачається, що цей правовий принцип є органічною її складовою.

Висновки до розділу 2

Особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі обумовлені тим, що:

1) верховенство права є продуктом тривалого розвитку європейської культури, а тому Україні необхідні системні заходи для досягнення рівня «панування верховенства права»;

2) основне призначення верховенства права полягає, насамперед: «в обмеженні держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання публічної влади у відповідні сфери її життєдіяльності», а тому національна політика щодо впровадження інститутів та започаткування інституцій у даній сфері розвивається;

3) податкові надходження, які забезпечуються в процесі здійснення такої політики, є однією з основних дохідних статей бюджету України, що, в свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави;

4) у публічній фінансовій діяльності держави гостро стоїть питання дискреційних повноважень посадових осіб, а тому рівень правовладдя (верховенства права) посідає надзвичайно важливе місце у системі показників функціонування виконавчої влади;

5) завданнями сучасної держави є створення умов для ефективного функціонування податкової системи, яка б відповідала таким умовам: забезпечує панування верховенства права, демократії, громадянського суспільства; створює сприятливий правовий режим для фізичних осіб та бізнесу задля сталого економічного зростання та стабільного розвитку суспільства; гарантує адміністративну ефективність органів державної влади; відсутність корупції.

Розуміння суті верховенства права у податковій системі включає такі елементи як: «правова визначеність, доступ до правосуддя, недискримінація та рівність перед законом». Цілями податкової системи, відданої принципу верховенства права, є: «законність, передбачуваність, справедливість».

На сьогодні умови ефективного функціонування податкової системи в Україні є визначеними, однак про панування верховенства права в ній ще вести мову зарано. Українській державі, яка належить до країн, що розвиваються у

демократичному напрямку, на конституційному рівні не вдалося визначити поняття «верховенства права», а лише визнати статтею 8 Конституції України його дію на своїй території. Принцип верховенства права хоч і невиокремлений у ПК України, проте зі змісту нормативних положень його ст. 4 вбачається, що верховенство права є органічною складовою принципів податкового законодавства.

Категорія «принцип верховенства права» під час розгляду податкових спорів реалізується. У судових рішеннях застосування принципу правової визначеності відбувається у контексті розуміння стабільності податкового законодавства (пункт 4.1.9 статті 4 ПК України) та одночасно фіскальної достатності (пункт 4.1.5 статті 4 ПК України). Податкова політика, яка реалізується через податкове законодавство, є результатом закладених у його зміст рішень і компромісів. Такі рішення і компроміси мають бути легітимними, тобто відповідати найвищому ступеню справедливості. Це дозволить мінімізувати потенціал конфліктності податкової системи, супротиву платників податків щодо виконання податкового обов'язку, а також підвищить рівень добровільності сплати податків.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

3.1. Правові позиції Верховного Суду як гарантія забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України

Удосконалення правового регулювання відносин у сфері оподаткування триває безперервно. Українська держава сміливо та гідно виборює собі місце у європейському соціально-економічному просторі. Як вказується у опублікованому черговому випуску звіту ОЕСР «Погляд на уряд 2023» незалежність судової влади гарантує, що судді можуть вільно приймати рішення відкрито та неупереджено, не хвилюючись за втручання [132]. У документі представлено огляд практики державного управління у країнах-членах ОЕСР та країнах-партнерах, побудованих на даних про довіру до державних установ, задоволеності публічними послугами, про ефективність використання ресурсів тощо. У середньому лише 42,1 % респондентів опитування очікують, що суд у їхній країні буде неупередженим щодо рішення, яке може негативно вплинути на імідж уряду. Найбільш позитивне сприйняття державного управління в Ірландії (58 %), Данії (56 %) та Нідерландах (53 %), де більше половини респондентів очікують, що судова влада прийматиме рішення без політичного впливу.

Індекс верховенства права Проєкту світового правосуддя (WJP) [133] оцінює кілька аспектів верховенства права. Під час пандемії COVID-19 уряди тимчасово обмежили частину свобод громадян і запровадили виняткові процедури управління. Після скасування урядових обмежень і надзвичайних заходів індекс верховенства права країн ОЕСР зріс, у порівнянні з показником до пандемії, і це може свідчити про високий рівень стійкості та адаптивності їхніх інституційних структур і правових систем [134].

Верховенство права у податковій системі визначає допустимі межі дій законодавця зі встановлення податків та зборів і правозастосувача у процесі реалізації податкових правовідносин. Верховенство права включає змістовну (визнання людини, її життя та здоров'я найвищою соціальною цінністю) та процедурну (відповідність правотворчої та правозастосовної діяльності вимогам заборони зворотної дії закону, його якості та однакового застосування тощо) складові. Основним призначенням верховенства права, як було вже неодноразово підкреслено, є: «обмеження впливу держави на людину, забезпечення суверенітету особи від довільного втручання публічної влади у відповідні сфери її життєдіяльності. Аналіз рішень судової гілки влади щодо використання принципу верховенства права демонструє, що він є реальною та невід'ємною основою адміністративного судочинства» [135].

У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, вказується, що: «фіскальна консолідація та відповідальна бюджетно-податкова політика дали змогу Україні протягом 2015–2019 років знизити рівень дефіциту сектору загального державного управління та зменшити боргове навантаження». У розділі IV «Стратегічні цілі та показники їх досягнення» у податковому напрямі визначені завдання на перспективу. Серед них: «подальше удосконалення податкового законодавства та гармонізація його із законодавством ЄС, а також завершення реформи податкової служби». Вказується, що прогрес у досягненні запланованих результатів визначатиметься за такими індикаторами: «частка судових справ з податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС, у загальній кількості судових спорів, розглянутих судами різних інстанцій; рівень задоволеності платників податків послугами ДПС за результатами періодичних опитувань; час, витрачений платниками податків на подання звітності та сплату податків» [136].

На Єдиному веб-порталі органів виконавчої влади України сфокусовані стратегічні цілі Уряду в межах його компетенції, серед них – реформи щодо

впровадження верховенства права та боротьба з корупцією в Україні [99]. Верховенство права як фундаментальний принцип, передбачає рівність усіх і кожного перед законом та неминучість покарання за його порушення. Відповідно ключовими пріоритетами КМУ є: «створення умов для обов'язкової відповідальності за правопорушення та слідування букві закону, боротьба зі зловживаннями та хабарництвом на всіх рівнях». Для досягнення верховенства права постановлені завдання, зокрема, це забезпечення правового захисту населення шляхом впровадження обов'язковості та неминучості виконання судових рішень, а також захист права власності.

У сегменті виконання судових рішень, що розглядається як невід'ємна частина судового розгляду в розумінні статті 6 Європейської конвенції з прав людини (право особи на справедливий і публічний розгляд її справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом), очікується збільшення фактичного виконання виконавчих документів. Проблема, спричинена невиконанням або тривалим виконанням судових рішень та рішень інших органів, неодноразово висвітлювалася як науковцями, так і практиками. Зокрема, мова йде про виключно декларативність судової влади та права на справедливий суд, якщо не виконується судові рішення [137, с. 14–23]. Це відповідно не може не впливати на інвестиційну привабливість України.

У контексті захисту права власності, то за мету реформи щодо впровадження верховенства права та боротьби з корупцією в Україні постає забезпечення бізнесу та громадян від проявів рейдерства та обману, покращення інвестиційного клімату та, знову ж таки, збільшення привабливості України для інвесторів завдяки їх впевненості у непорушності прав на відповідні активи.

Враховуючи повномасштабне вторгнення росії в Україну та наслідки, спричинені ним, повоєнна відбудова нашої держави та донорська допомога для майбутнього її розвитку вимагають довіри до інститутів судової системи. Паралельно із удосконаленням функціонування правосуддя важливим завданням є максимальне спрощення податкових та митних процедур. На думку експертів, допоки податкове та митне адміністрування України базується

на презумпції вини, це є свідченням (або наслідком) відсутності верховенства права [138].

Дійсно, зміни до ПК України щодо кваліфікації податкового правопорушення у січні 2020 спричинили широкий розголос питання оновлення концепції вини у податковому праві, а саме – щодо порядку встановлення контролюючими органами вини особи у вчиненому податковому правопорушенні. Концептуально у пункті 109.4 статті 109 Кодексу закладено тлумачення вини як кваліфікуючої ознаки податкового правопорушення [38], хоча самого визначення «вини» не наводиться. Однак: «Особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання» (пункти 112.1, 112.2 статті 112 ПК України).

У правовій доктрині, зокрема М. Кармалітою, сформувалася позиція щодо ризику звуження обсягу існуючих прав особи через введення категорії вини у ПК України [139, pp. 107–115]. Нормативне використання законодавцем понять розумності, добросовісності та належної обачності посилює тенденцію ретельного аналізу поведінки платника податків.

Безсумнівно, протиправне невиконання платником податків своїх зобов'язань грубо ігнорує конституційний обов'язок, у якому втілено публічний інтерес усіх членів суспільства і сумлінне виконання якого справедливо визнається однією з необхідних умов стійкого існування соціуму. Саме тому підтримуємо позицію колективу науковців на чолі з М. Глух про те, що до ознак фінансової відповідальності можна віднести особливе поєднання приватного та публічного інтересу в межах відносин податкової відповідальності [140, с. 50]. Наразі можна вести мову про існування принципу балансу приватного та публічного інтересу в межах реалізації фінансової відповідальності у контексті охоронних фінансових правовідносин одночасно із принципами законності, справедливості, доцільності, своєчасності, обґрунтованості та ін.

Принципи права, і загальні, і спеціальні, є інструментом, що унеможлиблює здійснення контролюючим органом оцінки дій платника податків свавільно, не в межах повноважень та компетенції.

Функції держави та її органів, у т.ч. у сфері публічних фінансів, обумовлені законними інтересами її громадян. Завдяки фінансовим ресурсам у межах фінансових правовідносин досягається задоволення таких публічних потреб як безпека, освіта, соціальний захист, охороні здоров'я тощо), які є важливими та цінними як для держави та суспільства загалом, так і для окремої людини. Фінансово-правова відповідальність має на меті захист як публічних фінансових інтересів, так і гарантування захисту права власності платників.

Верховний Суд багато уваги приділив окремим складовим вини та концепції у цілому одразу, як зміни відбулися у редакції ПК України. Зокрема, у постанові ВС від 17.12.2020 у справі № 826/6821/13 вказується, що: «належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податків необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності під час вибору контрагента» [141].

У постанові ВС від 03.12.2020 у справі № 821/2154/16 йдеться про те, що відповідно до законодавчих приписів щодо правил здійснення суб'єктами господарювання роздрібного продажу алкогольних виробів, а саме: «наявності відповідних ліцензій і заборони на їх продаж без РРО та не у відведеному місці, до відповідальності може бути притягнутий суб'єкт господарювання, який вчинив порушення таких правил, тобто допустив протиправні винні діяння» [141]. Підтвердженням вини особи може бути й учинення правопорушення як триваючого (пункт 111.5 статті 111 ПК України) чи повторного (пункт 111.4 статті 111 ПК України).

Наразі можна вважати, що протягом 2022–2023 років у судовій практиці сформувався підхід щодо вичерпного переліку складів податкових правопорушень, що передбачають вину – умисел на їх вчинення та для притягнення до відповідальності за які встановлюється вина платника податків.

Зокрема, І. Олендер вказує на постанову КАС ВС від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21 як приклад його реалізації [142]. У пункті 7.2 Постанови Верховного Суду встановлено, що наразі відсутній висновок ВС з питань, у яких випадках діяння вважається такими, що вчинені умисно, та за яких умов контролюючий орган має визначити ступінь вини особи за вчинення податкового правопорушення та притягнення особи до фінансової відповідальності. А вже у пункті 32 цієї Постанови ВС приходить до висновку, що у всіх інших випадках визначених Кодексом, за які передбачена фінансова відповідальність, обов'язок встановлення вини особи на контролюючі органи не покладений. Підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності є виключно не дотримання нею вимог Кодексу, за які така відповідальність встановлена.

Що ж до вини, то, вважаємо, що вона є необхідною умовою притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, передбачених пунктами 119.3 статті 119, пунктів 123.2–123.5 статті 123, пунктів 124.2, 124.3 статті 124, пунктів 125-1.2–125-1.4 статті 125-1 ПК України. Тобто перелік складів податкових правопорушень, що вимагають наявності вини – умислу на їх вчинення та для притягнення до відповідальності за які встановлюється вина платника податків, є вичерпним та розширенню не підлягає.

Таким чином, вбачаємо, що ВС, керуючись принципом верховенства права, використовуючи формально-логічні та спеціальні принципи податкового права, підтвердив, що платник не обмежений у виборі законних способів ведення господарської діяльності. Виключно такі критерії беруться до уваги при аналізі вибору контрагентів платника, ведення ним податкового обліку під час складання первинних документів, а також розрахунку на підставі останніх розміру податкових зобов'язань. Контролюючий орган в межах камеральної перевірки не має змоги встановити наявність у платника умислу щодо несвоєчасної сплати податкового зобов'язання [143].

Здійснення правосуддя в Україні, як і сама організація судової влади, відбувається на засадах верховенства права відповідно до європейських стандартів і в результаті чого забезпечується право кожного на справедливий суд. Закон України «Про судоустрій і статус суддів в Україні» від 02.06.2016 № 1404-VIII є основним нормативно-правовим актом у цій сфері. Відповідно до частини 1 статті 36 Закону, Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України, який забезпечує сталість та єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом. Серед його повноважень, закріплених Законом та реалізація яких сприяє забезпеченню загальних принципів права, пропонуємо виокремити такі:

- «здійснення правосуддя як судом касаційної інстанції, а у випадках, визначених процесуальним законом, – як судом першої або апеляційної інстанції, в порядку, встановленому процесуальним законом;
- надання висновків щодо проектів законодавчих актів, які стосуються судоустрою, судочинства, статусу суддів, виконання судових рішень та інших питань, пов'язаних із функціонуванням системи судоустрою;
- здійснення узагальнення судової практики;
- забезпечення однакового застосування норм права судами різних спеціалізацій у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом;
- звернення до Конституційного Суду України щодо конституційності законів, інших правових актів, а також щодо офіційного тлумачення Конституції України;
- забезпечення апеляційних та місцевих судів методичною інформацією з питань правозастосування» [144].

Норми окремої статті Закону, а саме пункту 10¹ та пункту 10² частини 2 статті 46, закріплюють повноваження Пленуму ВС щодо забезпечення однакового застосування норм права при вирішенні окремих категорій справ: «узагальнює практику застосування матеріального і процесуального законів, систематизує та забезпечує оприлюднення правових позицій ВС з посиланням на судові рішення, в яких вони були сформульовані; за результатами аналізу

судової статистики та узагальнення судової практики надає роз'яснення рекомендаційного характеру з питань застосування законодавства при вирішенні судових справ)». Частиною 5 статті 13 Закону висувається вимога до всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт висновки щодо якого, викладені у постановках ВС, обов'язково їх враховувати.

Процесуальні норми, у т.ч. положення частини 5 статті 242 КАС від 06.07.2005, уможливають реалізацію вказаних вище повноважень ВС. Зокрема мова йде про таке: «при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках ВС» [116].

Таким чином, акти ВС: «повинні враховуватися під час правового регулювання відносин у сфері оподаткування не лише органами судової гілки влади, а й органами державної влади взагалі». На такому важливому аспекті наголошують і практики, аналізуючи постанови ВСУ та ВС [145].

У свою чергу, своєрідним посібником із формулювання правових висновків є постанови касаційного суду. На думку М. Шумила: «в них наводяться, окрім формально-юридичних аргументів на підтвердження чи спростування доводів касаційної скарги, але і застосування інших інструментів правничої герменевтики, які пояснюють логіку і алгоритм ухвалення рішення касаційним судом. Такий підхід опосередковано сприятиме забезпеченню єдності та сталості судової практики, оскільки окрім результату вирішення спору та формулювання правового висновку, важливими є і застосовані підходи, які уможливили такий результат (правовий висновок)» [146, с. 53].

Однак є й інша позиція – повернення до практики прийняття роз'яснювальних постанов Пленуму ВС сьогодні є неможливим. Як аргумент вказується таке: «постанови Пленуму – це абстрактні висновки щодо правильного застосування норм права, порушується принцип розподілу влади, оскільки судова влада перебирає на себе функції законодавця, порушується

принцип незалежності та неупередженості судді, приймаються без залучення учасників справи та врахування їхніх аргументів тощо» [147].

У контексті дослідження правових позицій ВС як гарантії забезпечення реалізації принципу верховенства права необхідно з'ясувати роль актів ВС у системі джерел (форм) права, зокрема податкового права, України. Цікавим видається висновок В. Решоти про те, що: «рішення ВС не є джерелом права у класичному його розумінні. При цьому вчений говорить, що постанови Пленуму ВС хоча формально не є обов'язковими, але беруться до уваги судами і часто використовуються як джерело права; правові висновки ВС та ВС України повинні враховуватися судами при розгляді справ, так як і рішення у зразкових справах; правові позиції ВС є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, що застосовують відповідну норму» [148, с. 64].

Щодо самої реалізації принципу верховенства права, то ВС демонструє посилену увагу до нього та активно застосовує його складові під час здійснення своїх повноважень. Аналізуючи окремі правові позиції КАС ВС щодо застосування принципу стабільності податкового законодавства, А. Монаєнко вказує на постійну змінюваність цих позицій залежно від обставин часу, у який їх приймають [149].

Прикладами реалізації цього принципу можна вважати: 1) Постанову КАС ВС від 17.03.2021 у справі № 816/846/16 – заборона внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки; та заборона зміни податків та зборів, їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року.; 2) Постанову КАС ВС від 09.12.2019 у справі № 826/3644/17 – зміни до будь-яких елементів податків та зборів, що вносяться законом, який посилює податкове навантаження платника та прийняті пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому планується введення в дію таких змін, застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.; 3) Постанову КАС ВС від 21.06.2021 у справі № 816/686/16 – принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено,

зокрема від принципу фіскальної достатності («встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» підпункт 4.1.5) чи загальності оподаткування («кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу» підпункт 4.1.1), невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства (підпункт 4.1.3); 4) Постанову КАС ВС від 09.06.2021 у справі № 814/1751/16 – рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом; 5) Постанову КАС ВС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 – в конкретних ситуаціях правозастосування правові принципи, в тому числі принципи податкового законодавства, мають розглядатися в їх сукупності. Розглядаючи дотримання чи порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати дотримання чи порушення інших. Далі текст постанови збігається із текстом постанови від 21.06.2021 у справі № 816/686/16.

Т. Латковська, аналізуючи один із зазначених прикладів, із посиланням на здобутки загальної теорії права підкреслює, що принципи, виступаючи основами правового регулювання, функціонують системно, а тому під час правозастосування розуміються як сукупність вимог, дотримання яких вимагається від усіх учасників податкових правовідносин, тобто платником податку, контролюючим органом, законодавцем: «Якщо виникає конфлікт між принципами, то він вирішується в кожній конкретній ситуації шляхом оптимального вибору на підставі оцінки ваги кожного з принципів, інтенсивності їхньої дії» [69].

Враховуючи опрацьовані постанови КАС ВС, слушною є позиція Є. Смичка щодо того, що: «використання судової дискреції повинно бути спрямоване на гарантування демократичних засад з узгодженням головних цінностей, що характеризують сучасний розвиток правової системи. В основі умов використання судової дискреції знаходиться забезпечення стабільності права, тому часті та непередбачувані зміни законодавства провокують дотримання цього принципу на рівні не достатньому, аніж це потрібно для гарантування такої стабільності» [150, с. 100].

Розвиток судового правозастосування із дотриманням загальноправових принципів слідує меті та завданням судової реформи в Україні. Вітчизняна судова практика у податкових спорах, впроваджуючи принцип правової визначеності, прагне відповідати європейським стандартам. Аналіз правових позицій ВС у податкових спорах демонструє, що він не лише удосконалює, але й кардинально змінює судову практику з метою впровадження нових підходів до розв'язання системних проблем у цій сфері. А в умовах збройної агресії росії, і сьогодні ВС вдається приймати важливі рішення, які стають базисом для вирішення спірних питань.

Погоджуємося висновком М. Самбора про те, що: «якість правозастосування та випробування норми позитивного права практикою її застосування значною мірою залежить від професіоналізму та кваліфікації суб'єктів правозастосування, зокрема наявності у останніх достатніх знань, умінь та навичок правильного (з огляду на принципи права, зокрема, верховенство права), застосування норм позитивного права, враховуючи практику вітчизняних судів та досвід правового регулювання відповідних (однорідних) суспільних відносин міжнародними судовими інстанціями» [151, с. 129]. Крім того, право реалізаційна практика демонструє ряд недоліків формалізованого права, що вимагають негайного усунення. Сформовані правові позиції ВС, відповідних касаційних інстанцій, набувають ознак загальнообов'язковості для усіх суб'єктів податкових правовідносин.

У правовій доктрині сьогодні активно дискутується застосування ВС принципу правової визначеності як складової принципу верховенства права. Це обумовлено тим, що частина постанов КАС ВС містить положення про принцип стабільності податкового законодавства (п. 4.1.9 ст. 4 ПК України) та стоїть на захисті приватних інтересів платників податків, інша – змінює усталений підхід та переконує у необхідності враховувати публічний інтерес у сфері оподаткування та застосовувати принцип стабільності у системі з іншими принципами податкового законодавства, зокрема принципом фіскальної достатності (пункт 4.1.5 статті 4 ПК України).

Цікавим та не менш важливим видається питання про поєднання принципу стабільності та правової визначеності податково-правового регулювання. Уже згадана вище Постанова КАС ВС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 демонструє підхід суддів, що вимогу стабільності податкового законодавства не можна вважати такою, що змінює порядок набрання чинності або вступу в дію нових податкових правил; відступ від принципу стабільності в оподаткуванні при прийнятті змін до законодавства є правомірним, якщо дотримується системний зв'язок із принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості [152].

Я. Берназюк, вивчаючи судову практику на предмет застосування принципів права у адміністративному судочинстві, з'ясував, що темпоральний підхід до вирішення колізії між актами однакової юридичної сили ґрунтується на конституційних нормах-принципах, зокрема викладеній у статті 58 Конституції України нормі про незворотність дії закону у часі [153]. Також важливо зазначити, що у Основному Законі відсутні положення щодо особливостей правового регулювання у сфері оподаткування, у т. ч. особливого порядку введення в дію норм податкового права. У той же час, згідно з частиною 5 статті 94 Конституції України, передбачена можливість відступу від загального правила – закон набирає чинності через десять днів з дня його офіційного оприлюднення – інше може бути передбачено у самому законі, але не раніше дня його опублікування [88].

Виходячи із результатів проведеного аналізу, підтверджуємо вже висловлену раніше позицію, що для науки та практики вплив принципів права на постановку податкової політики та функціонування механізму правового регулювання є неновим напрямом пізнання. Але і досі триває пошук концептуальних правових засад запровадження та реалізації принципів верховенства права у податковій системі, що обумовлено нагальністю розбудови правової, демократичної держави та громадянського суспільства в Україні. Це пояснюється також і тим, що принципи податкового права визначають механізм функціонування податкової системи у цілому та її конкретних складових.

Перегляд вихідних засад формування податкової політики, правомірної реалізації податкових правовідносин та ефективного функціонування органів державної влади є ключовою прерогативою сучасного глобалізаційного суспільства. Для України, підкреслює В. Мушенко: «вдосконалення принципів формування системи оподаткування наразі залишається ключовою складовою частиною проблеми правового регулювання суспільно-економічних відносин і стане важливим чинником забезпечення подальшого існування та розвитку держави в сучасних світових соціально-політичних умовах» [154, с. 88].

Отже, виходячи із загальнотеоретичних положень, констатуємо, що в Україні реалізується під час розгляду податкових спорів категорія «принцип верховенства права». «У процесі тлумачення та застосування принципів податкового права судді постійно знаходяться у процесі правопізнання. Верховенство права у податковій системі визначає допустимі межі дій уповноважених суб'єктів зі встановлення податків та зборів, фактичного регулювання податкових правовідносин, у сфері, де з одного боку, зачіпаються життєво важливі інтереси держави, зацікавленої в наповненні бюджету, а з іншого – конституційні права окремих громадян і організацій, які відчужують частину своєї власності у вигляді податку. Одночасно суд не повинен допускати тлумачення закону, яке б несправедливо обмежувало ці права» [155].

Забезпечення взаємозв'язку єдності і сталості судової практики як елементу принципу правової визначеності та верховенства права гарантують платникам податків та контролюючому органу передбачуваність та прогнозованість судових рішень, що не може не впливати на незалежність судової гілки влади, ефективність її діяльності. Дотримання вимоги про єдність та сталість судової практики (при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках ВС) підтверджує ефективність правового регулювання, сприяє подальшому розвитку вітчизняного законодавства, гарантує баланс інтересів у сфері оподаткування. У той же час, правовий висновок, викладений у постанові ВС, перед його застосуванням до спірних податкових правовідносин повинен відповідати іншим джерелам (формам) права та тлумачитися системно.

3.2. Застосування принципу верховенства права в практиці Європейського суду справедливості та ЄСПЛ у справах, пов'язаних із податковими конфліктами

Вагомим висновком сучасності є те, що принцип верховенства права виступає не якоюсь абстракцією, а сукупністю конкретних вимог, реалізація та дотримання яких може дати змогу стверджувати, що верховенство права в рамках тієї чи іншої правової системи реально панує [156, с. 24]. Окрім того, відповідність тих чи інших актів (і законодавчих, і правозастосовних) принципу верховенства права часто визначається у кожному конкретному випадку окремо у результаті детального аналізу на дотримання ознак верховенства права.

Цікавим також є те, що усі національні правові доктрини характеризуються динамічним тлумаченням верховенства права. Так, П. Лорен зазначає, що практичні відмінності між державами-членами ЄС щодо реалізації вимог з дотримання принципу верховенства права справді мають місце. Конкретний список принципів, стандартів та цінностей, які втілює верховенство права, може різнитися у кожній країні, навіть незважаючи на те,

що європейські правові системи поділяють використання формальних та матеріальних правових стандартів і цінностей, а також у них спостерігається «інтенсифікація судового перегляду» [157, с. 70].

Вітчизняний дослідник І. Забокрицький не погоджується з таким висновком та вважає спірним твердження, що перелік принципів, стандартів, особливо цінностей, може різнитися. Вчений наголошує, що як мінімум він не повинен суттєво різнитися враховуючи те, що у країнах-членах ЄС поєднуються спільні конституційні традиції. А верховенство права як засаднича ідея, як вище було продемонстровано, закріплено на конституційному рівні переважної більшості національних систем правового регулювання.

Погоджуємося з тим, що спосіб реалізації принципу верховенства права та його інституціоналізація у зарубіжних країнах можуть мати відмінності. У той же час, якщо розглядати верховенство права як систему складових елементів – законності, правової визначеності, справедливості, доступу до правосуддя, рівності перед законом та відсутності дискримінації, запобігання зловживання владою, то чи можна вести мову про відмінності у тлумаченні верховенства права? Чи справді держави, що прагнуть встановити відповідність свого розвитку принципу верховенства права можуть відрізнитися визнанням окремих його складових як стандартів та цінностей?

Для кращого розкриття питання про застосування принципу верховенства права на теренах європейського простору, пропонуємо звернути увагу на сформовану систему принципів права ЄС, яку у науковій літературі представляють по-різному.

Вертикальну структуру принципів права ЄС складають загальні принципи права і спеціальні принципи права. Вони різняться між собою сферою дії, юридичною значимістю і походженням. Загальні принципи посідають чільне місце та виступають основою європейської інтеграції. Принцип верховенства права є одним з таких.

Крім того, загальні принципи права розглядають у вузькому та широкому розумінні. У першому випадку мова йде про принципи-цінності ЄС. Серед них

принцип верховенства права за змістом входить до групи принципів правової держави. Це є зрозумілим, враховуючи вже вказані у попередньому розділі дисертації обставини: доктрина правової держави у першу чергу ґрунтується на такому особливому концептуальному компоненті як верховенство права в усіх царинах суспільного життя, у взаємовідносинах між державою і громадянином; правова держава – це така держава, яка контрольована правом. Загальні принципи права в широкому розумінні включають такі групи принципів як принципи взаємодії з іншими правовими системами; загальні структурні принципи – принципи організації ЄС; загальні функціональні принципи тощо.

Горизонтальну структуру спеціальних принципів права ЄС становить їхній поділ на матеріальні й інституціональні принципи. Такий поділ обумовлений тим, що спеціальні принципи пов'язані окремими компонентами системи права ЄС, якими є матеріальне право й інституціональне право.

Галузеві й міжгалузеві принципи права, а також принципи права інститутів, що становлять вертикальну структуру спеціальних принципів матеріального права, є матеріально-правовим компонентом системи права ЄС.

Структурні принципи (принципи організації) і функціональні принципи (принципи діяльності) відповідають інституціонально-правовому компоненту системи права ЄС.

Загальні принципи права, сформовані у прецедентній практиці Європейського суду справедливості, займають належне місце в системі джерел права ЄС. Хочемо підкреслити важливість твердження І. Яковюка щодо того, що: «існує тісний зв'язок права ЄС із правопорядками держав-членів, з яких воно рецепіює правові концепції і принципи, юридичні конструкції. Йдеться передусім про загальні принципи права, зміст яких встановлює Європейський суд справедливості шляхом аналізу права держав-членів на предмет наявності в ньому спільних принципів» [158, с. 212].

У свою чергу, В. Панкратова говорить і про зворотний зв'язок. Зокрема, про те, що: «національні правові системи під впливом права ЄС теж постійно розвиваються та вдосконалюються» [159, с. 113].

Крім того, Європейський суд справедливості у своїй практиці неодноразово встановлював зміст загальних принципів права шляхом аналізу як норм міжнародного права, так і самого ЄС. Такий симбіоз правових ідей (засад, начал) сформував систему загальних принципів права ЄС, що відповідають меті створення Союзу, його цінностям та інтересам. Але жодною мірою не вважається, що сформовані загальні принципи права ЄС залишаються незмінними і не оновлюються, а їх система не розширюється. Навпаки – вони трансформуються під впливом пошуку шляхів подолання прогалин, які виникають в окремих сферах функціонування ЄС.

У п. 3 ст. 6 Договору про Європейський Союз щодо загальних принципів права згадується таке: «Основні права, як вони гарантовані Європейською конвенцією про захист прав людини і основних свобод, і як вони впливають із загальних для держав-членів конституційних традицій, входять в зміст права Союзу в якості загальних принципів» [160].

Самі ж функції загальних принципів права ЄС у науковій літературі пропонують розподілити на такі чотири основні: є допоміжним засобом для тлумачення первинного та вторинного законодавства ЄС; використовуються для перевірки законності вторинного законодавства ЄС і міжнародних угод, підписаних ЄС; виступають незалежною основою для відповідальності держав-членів; застосовуються в разі відсутності відповідного законодавства ЄС [159, с. 113].

Принцип правової визначеності як складова верховенства права є одним із системи принципів загального права і притаманним більшості національних правових систем держав-членів ЄС. ЄСПЛ у своїх рішеннях неодноразово робив висновок, що принцип правової визначеності є одним з фундаментальних аспектів верховенства права. Для законності та правопорядку ЄС цей принцип має неабияке значення. Застосування права у конкретній ситуації має бути передбачуваним; норми, прийняті компетентними органами, не можуть бути застосовані до осіб, які не могли знати про їх існування; органи державної влади зобов'язані забезпечити доступність права тим, кого воно стосується;

законодавство ЄС не може набувати чинності до дати свого опублікування; мова судового процесу має бути зрозумілою; у чітко відведений строк пред'являється вимога до виконання зобов'язань та покарання винуватих осіб [161, с. 267].

Крім того, у науковій літературі констатується, що принцип правової визначеності розкривається через такі складові як непорушність і нескасовуваність набутих законних прав, захист легітимних очікувань, неприпустимість зворотної сили закону.

На противагу цій позиції існує і інша, суттю якої є надання принципу легітимних очікувань достатньо самостійного значення. Щодо практики Європейського суду справедливості, то у його рішеннях вимога правової визначеності та захисту легітимних очікувань тісно взаємопов'язані. Щодо принципу пропорційності, то він згадується у пункті 3 статті 5 Договору про Європейський Союз, де вказується, що: «відповідно до принципу пропорційності зміст і форма дій Союзу не виходить за рамки того, що необхідно для досягнення цілей Договорів» [160].

Але у контексті принципу верховенства права в ЄС, то його навіть називають юридичною авантюрою, що окупилася [162, с. 35]. Це пояснюється тим, що після того як Європейський суд справедливості визнав цей принцип у відомій справі *Costa v ENEL* [163], верховенство права залишається значною мірою не кодифікованим та таким, що походить з судової практики. Усе починалося з того, що національні правові системи поступаються вимогам права ЄС, а у випадку невідповідності окремих національних норм необхідним є корегування власних правил. Тобто право ЄС є наднаціональним, вищим та прямої дії, а усі держави-члени ЄС його дотримуються. Національні суди теж слідують йому. Якщо рішення національних судів піддаються сумніву на предмет відповідності праву ЄС, то Європейський суд справедливості, розглянувши справу, вказує на правильність тлумачення тих чи інших європейських наративів.

Судова влада зобов'язана компетентно застосовувати інструменти ефективного подолання прогалин і колізій там, де законодавець не сформував чітке та однозначне правило поведінки. Наголошуємо на тому, що важливо за мету мати не однаковість судової практики, а не панування верховенства права. Вважаємо, що вплив європейської судової практики зумовлює поступову зміну вітчизняного судочинства з огляду на те, що принципи розглядають не лише як джерело права, але насамперед як його зміст.

Із посиланням на позицію Т. Вон Данвіца, який здійснив наукове дослідження принципу верховенства права у практиці Європейського суду справедливості, І. Забокрицький демонструє, що: «цей суд ЄС визнав широкий перелік принципів, які складають невід'ємну частину верховенства права, до найбільш визначних» з яких він відносить принцип законності, принцип правової визначеності, принцип впевненості у стабільності правової ситуації, зокрема принцип пропорційності» [164, с. 25].

Практика Європейського суду справедливості щодо реалізації принципу верховенства права демонструє такі його показники як доступ до ефективного судового захисту, боротьба із невинесенням рішень протягом розумного строку, розподіл державної влади, знаходження балансу між фундаментальними правами та дискреційними повноваженнями суб'єктів владних повноважень тощо. Європейський суд справедливості визнає ряд складових верховенства права, зокрема: право бути заслуханим, право на захист, право на доступ до матеріалів та обов'язок належної мотивації правових актів.

Як бачимо, такі справи притаманні і національному судочинству. Крім того, вони також можуть розглядатися і ЄСПЛ. Підтримуємо позицію вченого щодо того, що питання дотримання вимоги принципу верховенства права (як взагалі, так і окремих його елементів) потребує значної уваги з огляду на його роль у системі інструментів врегулювання суспільних відносин.

Європейський суд справедливості має повноваження щодо:

1) інтерпретації закону (виносить попереднє рішення) – якщо національний суд сумнівається в тлумаченні або чинності закону ЄС, він може звернутися до суду за роз'ясненнями;

2) забезпечення дотримання закону ЄС (судовий розгляд справ за позовами про порушення) – тип справи порушується проти національного уряду за недотримання законодавства ЄС. Може бути розпочата Європейською комісією або іншою країною ЄС;

3) анулювання правових актів ЄС (судовий розгляд справ за позовами про анулювання) – якщо вважається, що акт ЄС порушує договори ЄС або основні права, до суду може бути направлено прохання про його анулювання урядом ЄС, Радою ЄС, Європейською комісією або (в деяких випадках) Європейським парламентом. Приватні особи також можуть просити суд скасувати акт ЄС, який їх безпосередньо стосується;

4) забезпечення дій ЄС (дії за бездіяльність);

5) накладення санкцій на інститути ЄС (судовий розгляд справ за позовами про відшкодування збитків) – будь-яка особа або компанія, чий інтереси постраждали внаслідок дій чи бездіяльності ЄС або його співробітників, можуть подати позов до суду [165].

Спостерігаємо тенденцію: зростання ролі прецедентів у діяльності суду у той же час не відкидає можливості зміни своєї позиції. Європейський суд справедливості схиляється до того, що залежно від обставин він може змінювати свою практику, керуючись тим, що цим досягаються цілі ЄС, спільної торговельної політики та здорової конкуренції.

Таким чином, вагома роль Європейського суду справедливості у першу чергу проявляється у створенні інтеграційної правової системи ЄС. Безумовно, враховуючи що ЄС заснований на цінностях поваги до людської гідності, свободи, демократії, рівності, верховенства права та поваги до прав людини, Європейський суд справедливості сьогодні розглядає усі підсудні йому справи крізь правову «лупу» права ЄС.

Рішення Європейського суду справедливості у справах, що пов'язані із податковими конфліктами мають прецедентний характер та приймаються у сфері оподаткування, зокрема щодо ПДВ, акцизів, податку на прибуток. Провадження щодо виконання права (справи про невиконання зобов'язань), у т.ч. Директив ЄС, чи щодо анулювання (справи про визнання рішень недійсними), у т.ч. податкової недискримінації, є характерними для Європейського суду справедливості останніми роками.

Як вказується у науковій публікації А. Монаєнка «протягом свого існування ЄС зіткнувся з такими проблемами, як подвійне оподаткування, агресивне податкове планування, розмивання податкової бази і переміщення прибутків у країни з більш пільговим режимом оподаткування» [166]. Погоджуємося з аргументом того, що, незважаючи на те, що питання оподаткування належать до повноважень держав-членів ЄС, такі держави при формуванні та реалізації податкової політики мають дотримуватись права ЄС і відмовлятися застосовувати положення національного законодавства, які суперечать законодавству ЄС (case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt and Roland Schumacker, рішення Суду ЄС від 14.02.1995).

А. Монаєнко у іншій публікації зосереджує увагу на трьох Директивах ЄС у сфері корпоративного оподаткування, а саме: «Директиві ЄС про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів (30.11.2011 № 2011/96/ЄС), Директиві ЄС про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, розділу, передачі активів і обміну акціями по відношенню до компаній різних держав-членів (19.10.2009 № 2009/133/ЄС), Директиві ЄС про загальну систему оподаткування процентів та роялті, виплата яких здійснюється між залежними компаніями різних держав-членів (26.04.2004, № 2004/66/ЄС)» [167]. Звернемося до цієї характеристики, оскільки і категорія справ, і предмет розгляду є дотичними до питання застосування принципу верховенства права у судовій практиці, пов'язаній із розглядом справ про податкові конфлікти.

Зокрема, Директива ЄС № 2011/96/ЄС [168] спрямована на запобігання подвійному оподаткуванню та звільняє материнську компанію, яка одержує дивіденди від дочірньої компанії, від сплати податку у джерела на дивіденди. Наведемо окремі приклади розгляду податкових спорів, що пов'язані із реалізацією положень Директиви ЄС № 2011/96/ЄС та свідчать про визначення меж дії права ЄС та національного податкового права його країн-членів, зокрема:

1. Case C-284/06 Finanzamt Hamburg-Am Tierpark v Burda GmbH від 26.06.2008 – суддями застосовувався тест, за яких обставин податок повинен розглядатися як податок у джерела. При цьому, податок з доходу, отриманий в державі, куди було розподілено дивіденди, вважається податком у джерела при виконанні одночасно таких умов:

- 1) обов'язок зі сплати податку виникає у момент виплати дивідендів;
- 2) розмір податку безпосередньо залежить від розміру дивідендного доходу, одержаного від володіння акціями;
- 3) платником податків є власник акції. Європейський суд справедливості прямо вказав, що Директива ЄС № 2011/96/ЄС не регулює питання первинного оподаткування доходу, що отримується від діяльності дочірньої компанії. Питання оподаткування прибутку компаній залишаються у сфері повноважень самих держав-членів ЄС [167].

2. Case C-138/07 Belgische Staat v Cobelfret NV від 12.02.2009 – у своєму рішенні Європейський суд справедливості встановив, що положення національного податкового законодавства не відповідає праву ЄС і що положення ст. 4 Директиви про материнські компанії імплементовано не зовсім коректно, а тому мету уникнення подвійного оподаткування (яка ставилася під час прийняття Директиви) не може бути досягнуто.

Згідно положень, закріплених у ст. 4 Директиви ЄС № 2011/96/ЄС держава материнської компанії для того, щоб уникнути подвійного оподаткування, або 1) повинна забезпечувати звільнення від оподаткування отриманих дивідендів, або 2) мають бути відрахування з бази оподаткування з

податку на прибуток материнської компанії на суму сплаченого податку в державі дочірньої компанії. Якщо материнська компанія отримує достатній прибуток, то в такому разі система оподаткування працює ефективно. Проблема виникає, коли материнська компанія отримує недостатній прибуток, з якого неможливо вирахувати отримані дивіденди. Погіршується це тим, що суму отриманих дивідендів не можна перенести на наступний рік, не можна вирахувати з прибутку компанії на наступний рік [167].

3. Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt and Roland Schumacker від 14.02.1995 – суддями встановлено, що питання оподаткування належать до повноважень держав-членів ЄС і такі держави під час реалізації своїх повноважень у податковій сфері мають дотримуватися права ЄС та відмовлятися застосовувати положення національного законодавства, які суперечать законодавству ЄС.

4. Case C-371/11 Punch Graphix Prepress Belgium NV v Belgische Staat від 18.10.2012 – судді дійшли висновку, що: «виходячи із суті та мети прийняття Директиви ЄС № 2011/96/ЄС, злиття шляхом придбання материнською компанією дочірньої компанії не повинно розглядатися як ліквідація за змістом директиви про материнські компанії. За фактичними даними справи відбулося злиття двох бельгійських дочірніх компаній з материнською компанією – резидентом Бельгії, дочірні компанії припинили своє існування, всі активи були передані материнській компанії. Внаслідок злиття у материнської компанії утворився приріст, відповідно до правил, що існували на момент здійснення операції, 95% такого приросту підлягало відрхуванню з оподатковуваного доходу. Дохід материнської компанії виявився меншим, ніж приріст, який підлягав відрхуванню, а відповідно до внутрішнього законодавства Бельгії частина приросту не могла бути зарахована або перенесена на майбутній період. Материнська компанія заявила, що це положення бельгійського законодавства не відповідає статті 4 (1) Директиви ЄС про материнські компанії. Податкові органи Бельгії погодилися, що обмеження можливості відрхування всієї суми розподіленого прибутку з бази оподаткування і

неможливість такого відрахування на майбутні періоди порушує директиву про дочірні компанії, проте податкові органи вказали, що злиття, що відбулося, рівносильне ліквідації, а отже, положення директиви не повинні застосовуватися [167].

Європейський суд справедливості, ухвалюючи рішення у Case C-371/11, зазначив, що: «сама директива про материнські компанії не містить визначення терміна «liquidation», проте суд послався на визначення поняття «злиття», що наведено в директиві про злиття (злиття – це операція, внаслідок якої компанія припиняє своє існування як юридична особа (dissolved), але її зобов’язання не погашаються, така компанія передає всі свої активи та пасиви приймаючій компанії, з якою відбувається злиття). Припинення діяльності (dissolution) не є тотожним поняттю «ліквідація» (liquidation). Оскільки всі активи та пасиви передаються іншій компанії, вона стає правонаступником і за боргами компанії, що припиняє свою діяльність».

Виходячи із суті та мети прийняття обох директив, злиття шляхом придбання материнською компанією дочірньої компанії не повинно розглядатися як ліквідація (liquidation) за змістом директиви про материнські компанії. А тому за результатами розглянутої справи Європейський суд справедливості у Case C-371/11 дійшов висновку, що положення бельгійського законодавства, що не дають можливості зарахувати всю суму розподіленого прибутку, не відповідає директиві про материнські компанії, а отже, порушує право ЄС [167].

Щодо Директиви Ради 2003/49/ЄС від 03.06.2003 про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов’язаними компаніями з різних держав-членів [169], то у практиці Європейського суду справедливості є case C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH в Finanzamt Gelsenkirchen-Süd від 21.07.2011, що виникла внаслідок такої ситуації: ряд договорів, укладених між компаніями, дозволило німецькій компанії отримати позику у сумі 5 180 000 євро від голландської компанії. Відсотки, що заплатила німецька компанія голландській компанії за

користування грошима, становили 154 584 євро (витрати). Відповідно німецька компанія претендувала на зниження бази оподаткування з податку на прибуток саме на цю суму, зарахувавши сплачені відсотки як витрати.

У рішенні наводиться факт того, що: «німецькі податкові органи, посиляючись на внутрішнє національне законодавство, вважали, що лише 50% суми сплачених відсотків можна вирахувати з бази оподаткування з податку на прибуток у німецької компанії. Німецька компанія оскаржила це рішення у фінансовому суді 1-ї інстанції з посиланням на порушення статті 1(1) Директиви про відсотки.

Розглянувши Case C-397/09, Європейський суд справедливості у питанні, чи виключає стаття 1(1) Директиви про відсотки можливості держави застосовувати положення національного законодавства, відповідно до яких відсотки, сплачені компанією з однієї держави – члена ЄС залежній компанії з іншої держави – члена ЄС, можуть бути включені до бази оподаткування з податку на прибуток для компанії, що виплачує відсотки, дійшов такого висновку: «Оскільки Директива про відсотки не містить правил про те, як саме має розраховуватися база оподаткування з податку на прибуток для компаній, що виплачують відсотки, сфера застосування Директиви не може бути розширена і не може забороняти державам застосовувати свої внутрішні правила про обчислення бази оподаткування. Європейський суд справедливості підкреслив, що положення національного права про правила обчислення бази оподаткування з податку на прибуток компанії, що виплачує відсотки, а також правила про природу певних видів витрат, правила про прийняття певних витрат до відрахування становлять частину податкової політики держави» [167].

Ще одну справу Європейського суду справедливості тепер щодо непрямого оподаткування, а саме щодо податку на додану вартість операцій із криптовалютами. Мова йде про рішення у справі C-264/14 від 22.10.2015 стосовно Директиви ЄС 2006/12/ЄС [170]. Запит на попереднє рішення надійшов від податкового органу Швеції щодо того, чи були операції з обміну

традиційних валют на віртуальну валюту «біткойн» та навпаки об'єктом оподаткування ПДВ. Проаналізувавши природу правовідносин між учасниками таких операцій, суд зробив такі висновки: «віртуальна валюта «біткойн» не може характеризуватися як «матеріальне благо» та є засобом платежу; операції з обміну традиційних валют на віртуальну не підпадають під поняття «поставка товарів» згідно положень Директиви; операції з обміну традиційних валют на віртуальну є фінансовими операціями; послуги з обміну традиційних валют на віртуальну і навпаки звільняються від оподаткування ПДВ відповідно до положень Директиви.

Таким чином, узагальнені сучасні підходи розуміння верховенства права, згідно із якими це складна багатоаспектна категорія, доктрина «відкритого типу», що немає чіткого вичерпного визначення, розкривається через інституційні принципи, кількість та розуміння яких постійно доповнюється. Із необхідністю дотримання принципу верховенства права кожною державою-членом ЄС одночасною є вимога його існування на рівні правової системи ЄС як такої. Верховенство права є визнаним однією з цінностей, на яких базується Європейський Союз як такий. Для забезпечення його існування необхідні достатні повноваження у незалежних інституцій, які складають механізм влади в ЄС. Такою інституцією є Європейський суд справедливості як представник судової гілки влади на противагу більш політизованим іншим інституціям ЄС. Саме він покликаний відігравати ключову роль у забезпеченні верховенства права, а його повноваження нагадують ті, що притаманні органам конституційної юстиції в окремо взятих державах.

Протягом своєї діяльності Європейський суд справедливості утвердив практику захисту принципу верховенства права, вказуючи на необхідність судового контролю над актами інших інституцій Європейського Союзу. Велика Палата ВС у постанові від 12.03.2019 у справі № 9901/636/18 зазначає, що: «правові позиції, сформульовані у рішеннях Європейського суду справедливості, можуть враховуватися адміністративними судами як аргументація, міркування стосовно гармонійного тлумачення національного

законодавства України згідно з усталеними стандартами правової системи Європейського союзу, однак не як правова основа (джерело права) врегулювання відносин, щодо яких виник спір. Видане раніше роз'яснення Вищого адміністративного суду України, викладене у листі № 1601/11/10/14-14 містило схожу позицію, однак судді наголошували, що рішення цієї судової інстанції ЄС є обов'язковими тільки для держав-членів ЄС» [171].

Необхідно нагадати, що Європейський суд справедливості не приймає рішень, що стають безпосередньо обов'язковими для сторін. У рішенні Суду ЄС представлена позиція, яку національний суд повинен зайняти при розгляді справи. Рішення Суду ЄС діють лише у межах правової системи Європейського Союзу, до членів-держав якого Україна на даний час не входить.

Вагомою, вважаємо, є думка Р. Ханової та А. Барікової щодо преюдиції з питань оподаткування та реалізації публічної фінансової політики (мова йде про обов'язковість для всіх інших органів судової влади висновків про факти, встановлених судовими рішеннями, які набрали законної сили). Практикуючі судді ВС наголошують, що: «Україна має євроінтеграційну спрямованість правової політики, що в майбутньому призведе до преюдиційного врахування практики органів судової влади Європейського Союзу, зокрема Суду справедливості, що дозволить національним судам приймати належно вмотивовані рішення (з урахуванням справи С-556/13 від 26.03.2015). У справі С-537/13 від 15.01.2015 зроблено акцент на вагомості повної оцінки на національному рівні судів всіх інстанцій щодо всіх питань факту» [172].

Наведене дозволяє запровадити ефективну взаємодію між наднаціональними та національними судами, а також гарантувати єдність інтерпретації, стабільність, повну дію та автономність права Європейського Союзу. Україна потенційно має враховувати судову практику Суду ЄС в тому числі при тлумаченні Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС, Директив ЄС та іншого законодавства ЄС, які необхідно імплементувати Україні. Крім того, необхідність застосування в Україні позицій Європейського суду

справедливості підкріплюється задекларованим Конституцією України принципом верховенства права.

На відміну від Суду ЄС, який є судовою інстанцією виключно ЄС та призначений для забезпечення прав і свобод під час тлумачення і застосування установчих договорів ЄС, Європейський суд з прав людини або ЄСПЛ – інституція, в яку платник податків, який вважає, що права і свободи його порушено, може звернутися особисто, у т.ч. за допомогою технічних засобів.

Практика ЄСПЛ є невід’ємною складовою національного законодавства України, а також є важливим джерелом права. Враховуючи те, що Україна є державою, що орієнтується на європейську спільноту та прагне якнайшвидше здобути членство в ЄС, застосування практики ЄСПЛ відіграє вагомий роль у національному правовому житті. Послідовна імплементація практики ЄСПЛ є складовою процесу євроінтеграції, яка формує практичні гарантії захисту прав, свобод та законних інтересів людини та громадянина.

Про те, що європейським державам характерні спільні політичні традиції, свободи, ідеали, а також верховенство права зазначається у Преамбулі Європейської конвенції з прав людини. Країни-члени ЄС прагнучи забезпечити права людини як основу справедливості, миру та свободи обрали зобов’язання щодо їх колективного гарантування. Союз заснований на цінностях, однією з яких і є верховенство права. Ось тому часто можна чути про «європейські стандарти прав людини» і цілком природно вважати принцип верховенства права основним (фундаментальним) при тлумаченні положень Європейської конвенції з прав людини.

Але проголосити принцип верховенства права замало для того, щоб гарантувати дотримання природних прав і свобод людини. Виключно у тих державах, де панує демократичний політико-правовий режим і державна влада поділена на гілки із функціонуючим механізмом стримувань і противаг права людини починають реалізовуватися.

Європейські держави сприймають нерозривно зв’язок елементів права держава – верховенство права. Панування демократії означає, що

функціонування держави пронизане нормами права від початку створення її органів та виконання ними поставлених завдань. Але жодною мірою не можна вважати панування верховенства права станом, який здобули за короткий проміжок часу не докладаючи великих зусиль. Тріада гілок влади має демонструвати добросовісність та постійні зусилля реалізації верховенства права. Декларування, а потім досягнення верховенства права не означає його панування в державі за будь-яких обставин.

У статті 7 Договору про ЄС вказується механізм, який дозволяє визначити наявність «явного ризику тяжкого порушення державою-членом цінностей, зазначених у статті 2» та застосувати санкції до такої держави [160]. З метою ліквідації системних загроз верховенству права та попередження крайнього заходу - прийняття санкційного рішення – ЄК заслуховує пояснення відповідної держави-члена.

ЄСПЛ як вища інстанція контролю за дотриманням Європейської конвенції з прав людини не може не звертатися до її положень під час розгляду справ. Виходячи з наявної судової практики, С. Головатий виокремлює 17 елементів принципу верховенства права, О. Луців та П. Рабінович ведуть мову про 36 таких складових [173, с. 373; 174].

Досліджуючи складові принципу верховенства права, А. Пухтецька рішення ЄСПЛ розміщує у п'ять таких підсистем, а саме: «1) рішення з посиланням на зміст та юридичне значення концепції та/або принципу верховенства права в узагальненому значенні; 2) рішення з вимогами щодо якості закону, в тому числі щодо законного обмеження здійснення прав і свобод людини; 3) рішення з розглядом різних аспектів доступу до суду та справедливого судового розгляду; 4) рішення зі встановленням меж дискреційних повноважень та вимоги щодо обмеження свавілля органів публічної влади; 5) рішення з вимогами щодо ефективності контролю за реалізацією прав і свобод людини» [175, с. 111].

Так чи інакше виокремлюючи елементи верховенства права, є такі з них, що вважаються ключовими. Зокрема, це законність, доступність закону та

правова визначеність, заборона зворотної дії закону та остаточність судового рішення, обов'язковість виконання судового рішення та єдність судової практики. Звернемося до кожного з них для того, щоб краще продемонструвати застосування ЄСПЛ принципу верховенства права на практиці.

Законність є першим складовим елементом верховенства права, який присутній у всіх рішеннях ЄСПЛ. «Поняттям закону визначаються межі допустимого втручання публічної влади у здійснення гарантованих ЄСПЛ прав, відповідно до чого дискреційні повноваження органів державної влади не можуть бути безмежними, а мають визначатися законом; по-друге, поняттям закону окреслюються випадки допустимих обмежень окремих конвенційних прав» – вказується у науковій літературі [173, с. 374].

Погоджуємося з тим, що реалізація дискреційних повноважень органів державної влади має відбуватися на основі чітко визначеної нормою законодавчого акту підставі. ЄСПЛ зазначає, що: «закон має вказувати на обсяг будь-яких дискреційних повноважень компетентних органів, а також на спосіб їх здійснення з достатньою чіткістю», щоб «забезпечити особу достатнім захистом від свавільного втручання» [173, с. 374]. Свавілья з боку посадових осіб органів державної влади не допускається. І тут згадується принцип функціонування органів державної влади – дозволено діяти виключно так, як прямо передбачено законом.

Вимога законності у розумінні Європейської конвенції з прав людини вимагає дотримання національного законодавства та відповідності загальним принципам права, у першу чергу принципів верховенства права, що включає свободу від свавілья. Зокрема, у справі «East/West Alliance Limited» проти України» рішення ЄСПЛ від 23.01.2014 за заявою № 19336/04 вказується, що перша та найбільш важлива стаття 1 Першого протоколу Європейської конвенції з прав людини. Будь-яке втручання державного органу у право на мирне володіння майном має бути виключно законним. Крім того, за такого втручання необхідно забезпечити «справедливий баланс» між публічним та

приватним інтересом. Тобто, має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення засобів, які застосовуються, та мети, яку прагнуть досягти.

До речі, у справі Краєва проти України від 13.04.2022 (заява № 72858/13) щодо порушення митних правил, покладаючись на статтю 1 Протоколу № 1 та статтю 6 Європейської конвенції з прав людини заявниця скаржить, зокрема, на те, що накладений на неї штраф був непропорційним і незаконним. Національний уряд визнав, що накладене на заявницю стягнення було втручанням у її майнові права. Однак це втручання було законним і пропорційним [175].

ЄСПЛ зазначає, що оскаржуване втручання підпадає під сферу дії другого абзацу статті 1 Першого протоколу до Європейської конвенції з прав людини, який прямо дозволяє державам здійснювати контроль за користуванням майном для забезпечення сплати податків або інших внесків чи штрафів, однак це положення має тлумачитися у контексті загального правила, наведеного в першому реченні першого абзацу (рішення у справі «Філіпс проти Сполученого Королівства», пункт 51, і щодо оподаткування рішення у справі «Компанія «Буффало С.р.л.», що ліквідується, проти Італії» (*Buffalo S.r.l. in liquidation v. Italy*), заява № 38746/97, пункт 32, від 03.07.2003). Щоб бути сумісним зі статтею 1 Першого протоколу до Європейської конвенції з прав людини, захід має відповідати трьом умовам: він повинен бути законним, переслідувати законну мету та забезпечувати справедливий баланс між загальними суспільними інтересами та основоположними правами особи (див. рішення у справі «Беєлер проти Італії» (*Beyeler v. Italy*), заява № 33202/96, пункти 108-114, ЄСПЛ 2000-I). У цій справі ЄСПЛ встановив порушення статті 1 Першого протоколу до Європейської конвенції з прав людини.

З метою захисту платників податків від свавілля посадових осіб органів державної влади у актах права мають вказуватися обсяги будь-якого з дискреційних повноважень. Неконтрольованість виконавчої влади при здійсненні нею дискреційних повноважень суперечить верховенству права.

Ряд статей ЄСПЛ містять пряму вказівку на те, що обмеження прав, які ними гарантуються, можливе виключно у випадках:

- «передбачення законом» (prescribed by law) у ст. 5 та п. 2 ст. 11 Європейської конвенції з прав людини,
- «встановлення законом» (established by law) у ст. 6 Європейської конвенції з прав людини,
- «передбачення національним чи міжнародним правом» (prescribed by national or international law) у ст. 7 Європейської конвенції з прав людини,
- «забезпечення законом» (provided for by the law) у статті 1 Першого протоколу до Європейської конвенції з прав людини,
- «відповідно до закону» (in accordance with the law) у п. 2 ст. 8 Європейської конвенції з прав людини тощо [173, с. 374].

ЄСПЛ у своїх рішеннях погоджується з наявністю широких меж національних органів влади у регулюванні податків і зборів, якщо вони, очевидно, не позбавлені розумних підстав. На думку Суду, коли державні органи володіють, будь-якою інформацією про зловживання у системі відшкодування ПДВ, що здійснюються конкретною кампанією, вони можуть вжити відповідних заходів з метою запобігання або усунення таких зловживань». Однак ЄСПЛ, не може прийняти зауваження національного уряду щодо загальної практики з відшкодування ПДВ за відсутності будь-яких ознак, які б вказували на те, що заявник був безпосередньо залучений до таких зловживань. Суд нагадує, що: «держави мають широкі межі самостійної оцінки у визначенні того, у чому полягає публічний інтерес, однак такі межі оцінювання не є абсолютними, і їх застосування підлягає перегляду» (рішення у справі «Літгоу та інші проти Сполученого Королівства» (Lithgow and Others v. the United Kingdom) від 08.07.1986).

У різних практичних ситуаціях ЄСПЛ застосовує послідовність дій, після виконання яких стане зрозумілим чи є втручання правомірним. Як вже було вище зазначено, мова йде про норму – статтю нормативно-правового акту (у випадку України), що є формальною підставою для втручання та обмеження

прав людини, платника податків. Крім того, важливо з'ясувати чи відповідає ця норма вимогам якості закону, тобто є правовою.

2. Доступність закону означає, що громадяни повинні мати можливість, орієнтуватися в тому, які правові норми є застосовними до конкретної ситуації.

Щодо положень національного законодавства, які є достатньо доступними, точними та передбачуваними у своєму застосуванні (Бейелер проти Італії (Бейелер проти Італії); Гентріх проти Франції (Гентріх проти Франції); Літгоу та інші проти Соединённого Королевства (Літгоу та інші проти Сполученого Королівства); Алишич та інші проти Боснії та Герцеговини, Хорватии, Сербии, Словении та Бывшей Югославской Республики Македонии (Алішич та інші проти Боснії та Герцеговини, Хорватії, Сербії, Словенії та колишньої Югославії). Республіка Македонія); Компанія «Чентро Европа 7 С.Р.Л» і Ді Стефано проти Італії (Centro Europa 7 S.R.L. і ді Стефано проти Італії) [БП], § 187; Хуттен-Чапска проти Польщі (Hutten-Czapska проти Польщі) [БП], § 163). 99.

Що стосується доступності законів, то термін «закон» необхідно приймати за сутністю його змісту, а не в його офіційному форматі. Таким чином, факт того, що деякі нормативні акти, які застосовуються до закону, охороняються статтею 1 Протоколу першого Європейської конвенції з прав людини, не були опубліковані в офіційних бюлетенях у формі, передбаченій законом для видання законів або нормативних актів, які мають обов'язкову силу для громадян та юридичних осіб у цілому, не перешкоджають тому, щоб такі нормативні акти вважалися «законом», якщо суд засвідчив, що вони були доведені до відома громадськості (Компанія «Шпачек, с.р.о.», проти Чеської Республіки (Шпачек, с.р.о., v. Чеська Республіка), §§ 57-60).

3. Правова визначеність, як неодноразово вказував ЄСПЛ у своїй практиці, є одним із основних аспектів верховенства права. Зазначений принцип у практиці ЄСПЛ передбачає ряд вимог, у т.ч. передбачуваність застосування правових норм. Щодо України, то недотримання принципу правової визначеності неодноразово призводило до розгляду справ ЄСПЛ, який

наголошував на вадах вітчизняного законодавства за такими критеріями як чіткість і зрозумілість. Передбачуваність закону, як вважають судді ЄСПЛ, полягає в тому, що: «норма не може вважатися «законом», якщо вона не сформульована з достатнім ступенем точності, що дозволяє особі співвіднести з нею свою поведінку». Щодо відповідності закону верховенству права, тобто якості закону, то ЄСПЛ у своїх рішеннях неодноразово наголошував, що відсутність «якості закону» не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання органів влади у майнові права особи, зокрема у майнові права платника податків.

У спірних правовідносинах вітчизняні судді застосовують рішення ЄСПЛ «Серков проти України» (заява № 39766/05), «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06). Цими рішеннями було встановлено порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції, через нечітке, неузгоджене, таке, що порушувало вимогу якості закону та не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання в майнові права заявника. Національними органами влади не було дотримано вимоги законодавства про те, що в разі неоднозначного або множинного тлумачення норми, трактування відбувається на користь особи [176]. Вони віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку.

У своїй практиці ЄСПЛ виходить із того, що: «застосування норм права має бути передбачуваним для особи і кожен має право сподіватися на те, що норми права будуть застосовані до нього так само, як вони застосовуються до інших осіб, що опинилися у подібній ситуації». Порушення цієї вимоги, як правило, пов'язується із довільним тлумаченням норм права під час правозастосування.

Характеристика очікування як законного можлива, якщо воно більш конкретне, ніж звичайна надія, і засноване на нормі права або правовому акті, такому як судове рішення, пов'язаному з майновим інтересом (у справі «Пайн Велі Девелопмент Лтд. та інші проти Ірландії» рішення ЄСПЛ від 23.10.1991,

заява № 12742/87). Питання, що має бути розглянуто, полягає у тому, чи надавали обставини справи заявникові право на інтерес, який по суті захищається статтею 1 Першого протоколу Європейської конвенції з прав людини (рішення ЄСПЛ у справі «Броньовський проти Польщі» від 22.06.2004, заява № 31443/96)[177, 178].

4. Заборона зворотної дії закону, про яку ЄСПЛ прямо зауважує, що її відсутність позбавляє особу ефективних засобів захисту її прав та прямо суперечить принципу правової визначеності.

5. Принцип остаточності судових рішень *res judicata* вимагає, щоб ухвалене судами остаточне рішення не могло ставитися під сумнів, що відбиває повагу до принципу *res judicata*, який є принципом остаточності судових рішень. Таким чином: «жодна зі сторін не має права вимагати перегляду остаточного і обов'язкового судового рішення лише з метою проведення повторного слухання і нового вирішення справи; перегляд справи не може розглядатися як замаскована апеляція, а сама лише можливість існування двох поглядів на одне питання не є підставою для повторного розгляду справи; повноваження судів вищої інстанції щодо перегляду справ мають використовуватися для виправлення судових помилок та неправомірних судових рішень, а не для проведення нового розгляду справи; відхилення від цього принципу можливе лише тоді, коли воно спричинене незалежними і непереборним обставинами.

6. Обов'язковість виконання судових рішень. Провідне значення з точки зору забезпечення ефективності судочинства та реалізації принципу верховенства права має вимога невідворотної реалізації судових рішень. ЄСПЛ завжди підкреслював той факт, що верховенство права передбачає судовий контроль за втручанням органів виконавчої влади в здійснення права особистості на свободу.

7. Єдність судової практики забезпечує ефективність судочинства та реалізацію принципу верховенства права. Невід'ємною складовою правової визначеності, яка, серед іншого, гарантує певний ступінь стабільності правової

ситуації та сприяє утвердженню суспільної довіри до суду, є уніфікованість у застосуванні правових норм у подібних правовідносинах.

В Україні створений механізм застосування практики ЄСПЛ, що регламентований спеціальним Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» і відповідними процесуальними кодексами. Угода про Асоціацію між Україною та ЄС зумовлює потребу реалізації її положень за допомогою врахування позиції і Суду ЄС у процесі її імплементації. Одночасно практика Суду ЄС у зв'язку із набуттям Україною статусу кандидата в члени ЄС та майбутнім членством в ЄС, має важливе значення для формування єдиної судової практики України при вирішенні податкових спорів.

3.3. Напрями вдосконалення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України

Реалізація принципу верховенства права у податкових правовідносинах є надзвичайно важливим завданням, без вирішення якого неможливо досягти балансу публічного та приватного інтересу в оподаткуванні, а комунікація «держава» – «платник» і досі сповнена серйозних перешкод.

Верховенство права доцільніше розглядати не як конкретний стан, а як правовий принцип, відповідно до якого організовані органи публічної влади (публічні службовці), а також звертаються з метою правильної інтерпретації нормативно-правових актів у процесі свого функціонування.

Відповідно до статті 4 Закону України «Про державну службу» від 10.12.2015 № 889-VIII: «державна служба здійснюється з дотриманням принципу верховенства права як забезпечення пріоритету прав і свобод людини і громадянина відповідно до Конституції України, що визначають зміст та спрямованість діяльності державного службовця під час виконання завдань і функцій держави» [183]. Таким чином, принцип верховенства права є основоположним у діяльності усіх гілок влади. При цьому, не має різниці яку

функцію та завдання на нього покладено – чи то правотворчу, чи то правозастосовну.

У прийнятому Законі України «Про адміністративну процедуру» [184] встановлено новий порядок взаємодії органів державної влади та органів місцевого самоврядування з громадянами та бізнесом у багатьох сферах суспільних відносин.

У статті 4 Закону серед принципів адміністративної процедури першим у переліку є принцип верховенства права, що включає у т.ч. законність та юридичну визначеність. У статтях 5–18 Закону розтлумачуються принципи адміністративної процедури як визначеного законом порядок розгляду та вирішення справи. Щодо верховенства права, то вказується таке: «Адміністративний орган при здійсненні адміністративного провадження керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права і свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави» [183]. Щодо законності, то у Законі роз'яснюється цей принцип через такі положення: адміністративний орган здійснює повноваження виключно на підставі, у межах та у спосіб, що передбачені законодавством України; реалізація дискреційних повноважень адміністративним органом відбувається, якщо а) дискреційне повноваження передбачено законом, б) у межах та у спосіб, що передбачені Конституцією України та законом. Правомірний вибір адміністративним органом варіанту поведінки відбувається для досягнення мети, з якою йому надано дискреційне повноваження, та має відповідати принципам адміністративної процедури, здійснюватися без відступлення від попередніх рішень, прийнятих тим самим адміністративним органом в однакових чи подібних справах, крім обґрунтованих випадків. Окрема увага приділена постановам ВС, що є обов'язковими для всіх адміністративних органів, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права.

Аналіз положень інших статей Закону дозволяє зробити висновок про запровадження в Україні алгоритму адміністративних дій та надання

державних послуг, введення змагальних правил, певною мірою подібних до правил, що існують у судовому провадженні.

Таким чином, наша держава долучилася до більшості країн ЄС та ОЕСР, у яких існує єдина адміністративна процедура для взаємодії громадян і бізнесу з органами публічної влади. Це одна з євроінтеграційних вимог України щодо набуття членства в ЄС, як невід'ємна частина впровадження принципу належного урядування, справедливості, прозорості тощо.

Н. Плахотнюк та І. Криворучко наголошують, що необхідність та доцільність втілення Україною цього принципу, зумовлені не лише участю України в діяльності таких міжнародних організацій, як ООН та РЄ, наміром набутти членство у ЄС, а також і внутрішніми національними особливостями розвитку [185, с. 76]. У той же час, не дивлячись на те, що набуття чинності Законом України «Про адміністративну процедуру» відбудеться у грудні 2023 року і податкові процедури є різновидом адміністративних, редакція ПК України станом на сьогодні змін не зазнала.

З утвердженням доктрини верховенства права в європейській юридичній науці та правозастосовній практиці, закріпленням принципу верховенства права у конституціях та інших формах права багатьох європейських країн підтримуємо визнання міжнародно-правового рівня застосування цієї правової категорії з середини XX століття [186]. Крім того, дотримуємося позиції, що тлумачення змісту принципу верховенства права ґрунтується на трьох основних типах: формальному; матеріально-правовому; функціональному. Вважаємо, необхідно комбінувати всі три підходи для формування уявлення про те чи реалізується в державі принцип верховенства права.

В основу цього поділу покладено критерії, за якими можна оцінити формалізацію та наступну реалізацію принципу верховенства права. Вважаємо, що у вітчизняній доктрині податкового права потребують розвитку усі перелічені вище типи тлумачення змісту принципу верховенства права.

Крім того, проведений аналіз норм вітчизняного законодавства та виданих наукових праць переконує у тому, що принцип верховенства права на

сучасному етапі розвитку демократичного суспільства перестає бути абстрактною моделлю. Одночасно відмічаємо тенденцію до деталізації принципу верховенства права, виокремлення складових його елементів та відповідних процедур, завдяки яким ідея верховенства права реалізовується на практиці.

Сучасне розуміння принципу верховенства права в європейській юридичній думці значним чином трансформувалося в контексті глобалізаційних та євроінтеграційних аспектів реформування світового правопорядку. Крім того, розуміння принципу верховенства права є значною мірою відображенням положень Європейської конвенції з прав людини, документів РЄ у сфері захисту прав людини, прецедентного права ЄК та Суду ЄС та ін. У контексті транспозиції норм права ЄС у вітчизняне законодавство важливо вказати на існування в межах цього об'єднання принципу верховенства права ЄС. Причому принцип верховенства права ЄС нормативно визнаний як засадничий, основоположний як щодо функціонування європейської організації, так і щодо правових систем країн-членів.

У статті 2 Договору про ЄС зазначається, що його: «засновано на цінностях поваги до людської гідності, свободи, демократії, рівності, верховенства права і поваги до прав людини, зокрема осіб, що належать до меншин. Ці цінності є спільними для держав-членів у суспільстві, де панує плюралізм, недискримінація, толерантність, правосуддя, солідарність та рівність жінок і чоловіків» [94].

В основу правопорядку ЄС також закладено новацію права ЄС, відповідно до якої закріплюється новий принцип – «верховенство права ЄС» – ключову домінанту у співвідношенні норм права окремих європейських країн-членів ЄС та *acquis* ЄС. Відданість урядів країн-членів ЄС принципу верховенства права, що закріплена у Преамбулі Статуту РЄ, деталізована у статті 3 цього документа, а саме: «Кожний член Ради Європи обов'язково повинен визнати принципи верховенства права та здійснення прав людини і

основних свобод всіма особами, які знаходяться під його юрисдикцією ...» [187].

Не дивлячись на прагнення реалізувати принцип верховенства права у податкових правовідносинах в Україні, є певна сукупність проблем та суперечностей (недоліків), що їх супроводжують. Безумовно, це негативно відображається як на правовій та податковій системі, так і на авторитеті та ефективності органів публічної влади.

Вже було продемонстровано, що принцип верховенства права увійшов до наукового обігу в Україні порівняно недавно. І досі серед представників доктрини відсутній єдиний підхід до його розуміння, хоча останнім часом різноманіття підходів до визначення верховенства права у вітчизняній правовій теорії дещо скоротилося. Але фактом є те, що переважна більшість учасників правовідносин не ототожнює його з верховенством закону, як це було у перші роки незалежності України.

Поняття верховенства права розглядається як багатозначне та певною мірою абстрактне. Проте, практиками здійснено важливі та ефективні спроби втілення ідей верховенства права у правореалізаційну діяльність, а також виокремлення його елементів.

Елементами принципу верховенства права у податковій системі як складової правової системи є такі:

- 1) законність, що передбачає прозоре, тобто демократичне, та підзвітне введення в дію приписів права;
- 2) заборона свавілля;
- 3) юридична визначеність;
- 4) дотримання прав людини;
- 5) доступ до правосуддя, тобто можливість розгляду справи незалежними та безсторонніми судами, а також здійснення судового нагляду;
- 6) рівність перед законом та заборона дискримінації.

У системі податкових правовідносин принцип верховенства права є основоположним, що забезпечує дію податково-правових норм на всій території держави. У сфері публічної фінансової діяльності

Україна має певний рівень упровадження у податковій системі принципу верховенства права, оскільки національне законодавство складається із системи правових норм, що характеризуються

У цілому, принципи податкового права, такі як загальність оподаткування (кожна особа зобов'язана сплачувати податки, встановлені ПК України, законами з питань митної справи, податків та зборів); справедливого оподаткування (єдині правові умови стягнення податку, єдині вимоги до податкових законів, єдина податкова система держави); податок може встановлюватися, змінюватися чи скасовуватися виключно прийняттям закону (Конституція України прямо вказує на законодавчу форму встановлення податку, зокрема це закріплює пункт 1 частини 2 статті 92: виключно законами України встановлюються система оподаткування, податків і зборів).

Взагалі, то надзвичайно знаковою і показовою подією в історії українського державотворення було оновлення зокрема статті 129 Конституції України, яка закликає суддів керуватися верховенством права, і відповідно на ідейному (засадничому) рівні сприятиме орієнтації державної політики саме на забезпечення прав людини та інтересів демократичного суспільства в цілому.

Верховний Суд у своїх позиціях акцентує увагу на таких елементах принципу верховенства права у процесуальних відносинах: законність; доступ до суду; правова визначеність; остаточність судових рішень; справедливість та законність судового рішення; рівність прав кожного перед судом; принцип пропорційності.

ЄСПЛ зазначає, що: «право на справедливий судовий розгляд, гарантоване пунктом 1 статті 6 Європейської конвенції з прав людини, необхідно тлумачити в контексті преамбули Конвенції, яка, зокрема, проголошує верховенство права як складову частину спільної спадщини Договірних держав». А найбільшу увагу у своїй діяльності ЄСПЛ приділяє

таким елементам принципу верховенства права: доступ до правосуддя; правова визначеність (або якість закону); остаточність рішень суду; дотримання прав особи (рівність, змагальність сторін); принцип пропорційності.

Основними проблемами реалізації принципу верховенства права у вітчизняному адміністративному судочинстві, вважаємо, є такі:

- 1) проблема домінування ідей правового позитивізму у свідомості суддів;
- 2) проблема нестабільності судової практики;
- 3) проблема дотримання принципу розумності строків розгляду адміністративної справи;
- 4) проблема транспарентності судової влади.

Щодо останнього, то транспарентність діяльності органів державної влади є сучасним пріоритетом діяльності всіх гілок влади. Відносини між владою та громадянським суспільством, що реалізуються цивілізовано та у демократичній площині відповідають конституційно закріпленій ідеї правової держави. Одночасно з терміном «транспарентність» науковці використовують терміни «відкритість», «прозорість», «гласність», «доступність» тощо, що взаємопов'язані, але не тотожні [188, с. 120].

Публічна фінансова діяльність і реалізація податкової політики зокрема неможлива за відсутності діючого правового принципу транспарентності. Його змістом є обов'язок органів публічної влади в різних формах та повною мірою інформувати громадян про свою діяльність, а також здійснювати публічні обговорення (проводити консультації) з інститутами громадянського суспільства під час вироблення владних рішень.

Принцип верховенства права є не лише засобом справедливого правосуддя, він і сам потребує ефективного механізму реалізації та утвердження. Загальними тенденціями застосування принципу верховенства права та його складових у рішеннях національних судів є: «а) кількісне зростання посилань на верховенство права та його складові; б) переважаюча обмеженість впливу верховенства права та його складових на ухвалюванні

судові рішення (їх резолютивну частину); в) наявність окремих проявів тенденції до посилення судової аргументації з позицій верховенства права».

Позитивні зрушення та типові недоліки застосування принципу правової певності та захисту довіри як складової верховенства права: а) суперечливість судової практики при застосуванні принципу правової певності та захисту довіри (незворотності законів та інших нормативно-правових актів у часі); б) відсутність однакового розуміння цього принципу суддями; в) необхідність вдосконалення формулювання вказаного принципу у Конституції України з врахуванням європейського теоретичного і практичного досвіду.

Характерні приклади застосування інших складових верховенства права: а) серед інших складових верховенства права найчастіше використовуються принципи законності, рівності громадян перед законом і судом; б) при застосуванні принципу законності перевага здебільшого надається формальній законності, тобто без оцінки закону на предмет його відповідності вимогам верховенства права.

Якщо розглядати досвід інших країн, то необхідно вказати на важливу характеристику сучасних податкових розвинених систем є апробована часом практика розвитку на базі глибокого усвідомлення кожним платником податку свого конституційного обов'язку – сплати податків. Стабільність бюджетної системи нашої держави забезпечують саме платники податків, і більшість з них усвідомлює важливість декларування доходів як виконання свого обов'язку щодо сплати податків перед державою та суспільством, а наповнення Державного бюджету України, реалізація завдань та функцій держави безпосередньо залежить від ефективного виконання податкового обов'язку. Тому одне з головних завдань податкової політики сьогодні – панування принципу верховенства права у податковій системі.

Отож, загальними заходами, які вважаємо за необхідне втілити в життя, для реалізації принципу верховенства права сьогодні є: 1) забезпечення стабільності розвитку, а в майбутньому – економічного зростання Українській державі; 2) продовження формування громадянського суспільства; 3) зниження

рівня корупції в державі; 4) забезпечення інтеграції України на різних рівнях в спільноту європейських країн і перейняття їхнього досвіду забезпечення реалізації принципу верховенства права.

До спеціальних заходів, які потрібно здійснити для реалізації принципу верховенства права у податковій системі у напрямку правозастосування є такі: «забезпечення стабільності судової практики; впровадження ідей природного права у середовище діяльності суддів; забезпечення достатньої кількості суддів; забезпечення відкритості та прозорості діяльності судів; забезпечення ефективного контролю з боку інститутів громадянського суспільства за діяльністю судів.

Варто звернути увагу на те, що зазначені заходи не можуть бути реалізованими у найкоротші терміни, оскільки їхнє впровадження має здійснюватися поступово та безповоротно. Це може зайняти не одне десятиліття, але у випадку наявності позитивних результатів такого впровадження, їх вже не вдасться нівелювати за один раз, оскільки вони будуть вкорінені глибоко у правової традиції та звичаї українського народу, а також української держави.

Тому вважаємо, що нагальними кроками Української держави у векторі впровадження принципу верховенства права, зокрема у податковій системі є такі:

1. Поглибити знання про розуміння ідеї верховенства права та його складових.
2. Покращити розуміння нормативного закріплення принципу верховенства права в законодавстві України.
3. Вдосконалити навички практичного застосування принципу верховенства права при вирішенні судових справ.
4. Вдосконалити навички та уміння використовувати складові верховенства права при вирішенні судових справ.

5. Поглибити осмислення сучасних тенденцій та змін у підходах європейської судової практики до застосування верховенства права та його складових, передусім практикою Європейського Суду з прав людини.

6. Набути досвіду оцінювати судові рішення вітчизняних судів з позицій верховенства права та його складових, знаходити недоліки у них та шляхи їх подолання у суддівській діяльності.

Задля забезпечення демократичного розвитку України та її економічної безпеки, а також реалізації європейського курсу необхідно здійснювати послідовну податково-правову політику, підвищити ефективність застосування принципу верховенства права у конкретних правовідносинах у сфері оподаткування. Це, у свою чергу, відобразиться на відносинах держава – платник та підвищить рівень інвестицій в Україну.

Висновки до розділу 3

Сьогодні умови ефективного функціонування податкової системи в Україні є визначеними, однак про панування верховенства права в ній вести мову зарано. Одночасно успішний економіко розвиток держави можливий винятково за умов реалізації принципу верховенства права як загальноправового та системоутворюючого.

У правових системах сучасності, а саме правових системах європейських країн, пріоритет міжнародного права над національним є безсумнівним. Причому загальновизнані правові принципи, як своєрідні конструкції, починають безпосередньо діяти там, де має місце прогалина правового регулювання. Крім того, принцип верховенства права Європейського Союзу означає, що у випадку колізійності правових систем держав-членів визначає, що вища юридична сила надається саме європейському праву.

Визнання та дія принципу верховенства права в державі впливає на рівень корупції, забезпечення справедливого правосуддя, прийняття справедливих

законів та ефективного їх застосування, належного узгодження вітчизняного законодавства з міжнародними нормами, захист прав і свобод добросовісного платника податків, функціонування органів державної влади згідно принципу дозволено все, що прямо передбачено (заборона свавілля та встановлення меж дискреції), забезпечення податкової безпеки держави, законності та правопорядку у податкових правовідносинах, наявність ефективного й передбачуваного податкового правозастосування, що виявляється в праві доступу до суду та праві на справедливий судовий розгляд.

Проблемою правового забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України є те, що окремі складові принципу верховенства права відтворюються у статтях Податкового кодексу України, проте прямого закріплення ним серед загальних засад принцип верховенства права не посів. Відсутнє його понятійне визначення в нормах чинного податкового законодавства.

Особливостями правових позицій Верховного суду є те, що під час тлумачення та застосування принципів податкового права судді постійно знаходяться у процесі правопізнання. Дотримання вимоги про єдність та сталість судової практики (при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду) підтверджує ефективність правового регулювання, сприяє подальшому розвитку вітчизняного законодавства, гарантує баланс інтересів у сфері оподаткування. У той же час, правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду, перед його застосуванням до спірних податкових правовідносин повинен відповідати іншим джерелам (формам) права та тлумачитися системно.

Принцип верховенства права є основою адміністративного судочинства, основне призначення якого — обмеження влади держави над людиною, забезпечення суверенітету особи від довільного втручання держави у відповідні сфери її життєдіяльності. Під час вирішення податкових спорів судді застосовують принцип верховенства права, висновуючи його зміст, виходячи із

практики Європейського суду з прав людини та керуючись актами національного права. У актах, прийнятих Верховним Судом, складові принципу верховенства права (зокрема, законності і обґрунтованості судового рішення, правової визначеності, пропорційності) відображаються постійно.

Вплив міжнародної судової практики зумовлює поступову зміну вітчизняного судочинства з огляду на те, що принципи розглядають не лише як джерело права, але насамперед як його зміст. Застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини у справах, пов'язаних із податковими конфліктами, демонструє еволюцію принципу верховенства права у судових рішеннях.

Особливості правових позицій Верховного Суду (Верховного Суду України) в аспекті реалізації принципу верховенства права в податкових спорах проявляються у: послідовному та ґрунтовному їх викладенні; здатності забезпечити справедливість та законність, а також виступати зразковими правилами тлумачення та застосування норм права суб'єктами владних повноважень (наприклад, щодо вини як елементу податкового правопорушення); втіленні балансу між публічними та приватними інтересами у сфері оподаткування та інших базових європейських правових цінностей тощо.

Відповідно до ПК України принцип верховенства права, визначаючи межі реалізації податково-правових норм, втілюючись в межах правовідносин «держава-платник податків», вимагає таких умов поведінки: 1) відповідність поведінки компетентного органу положенням нормативно-правових актів України, міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; 2) відсутність зловживання податковими правами; 3) врахування балансу публічного та приватного інтересу в оподаткуванні.

Загальними заходами, які вважаємо за необхідне втілити в життя, для реалізації принципу верховенства права сьогодні є: 1) забезпечення стабільності розвитку, а в майбутньому – економічного зростання Українській

державі; 2) продовження формування громадянського суспільства; 3) зниження рівня корупції в державі; 4) забезпечення інтеграції України на різних рівнях в спільноту європейських країн і перейняття їхнього досвіду забезпечення реалізації принципу верховенства права.

До спеціальних заходів, які потрібно здійснити для застосування принципу верховенства права у податковій системі є забезпечення стабільності судової практики; впровадження ідей природного права у середовище діяльності суддів; забезпечення достатньої кількості суддів; забезпечення відкритості та прозорості діяльності судів; забезпечення ефективного контролю з боку інститутів громадянського суспільства за діяльністю судів.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення і нове розв'язання наукового завдання, що полягає в удосконаленні теоретичних основ та правового регулювання механізму реалізації принципу верховенства права у податковій системі. На основі аналізу наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених, положення національного законодавства та норм міжнародного права щодо розуміння фундаментального правового принципу верховенства права, його застосування у податкових правовідносинах сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, зокрема:

1. Принцип верховенства права у податковій системі на сучасному етапі розвитку демократичного суспільства перестає бути абстрактною моделлю. Встановлено тенденцію до деталізації принципу верховенства права та виокремлення складових його елементів і відповідних процедур, завдяки яким принцип права верховенства у податковій системі має реалізовуватися на практиці.

Виокремлено систему цінностей, що відображає принцип верховенства права у податковій системі: захист прав і свобод добросовісного платника податків; функціонування органів державної влади згідно принципу дозволено все, що прямо передбачено (заборона свавілля та встановлення меж дискреції); забезпечення податкової безпеки держави, законності та правопорядку у податкових правовідносинах; наявність ефективного й передбачуваного податкового правозастосування, що виявляється в праві доступу до суду та праві на справедливий судовий розгляд.

2. Встановлено, що за своєю сутністю принцип верховенства права у податковій системі є: загальноправовим принципом, який знайшов своє закріплення у Конституції України; системоутворюючим принципом, який узгоджує всі інші принципи податкового законодавства, у податкових правовідносинах він поєднується з принципами законності, стабільності та

однозначності, рівності; загальнотеоретичним принципом, а також є вимогою тенденції до відповідності права України *acquis* ЄС.

3. Визначено закономірності становлення принципів права у податковій системі: 1) принципи права розглядались вихідні, керівні, засадничі ідеї (начала) права, що закріплені в законах та інших нормативних актах або безпосередньо (текстуальне закріплення) або ж впливають із їх змісту (змістовне закріплення) і виводяться із системи законодавства логіко-індуктивним шляхом; 2) принципи права розглядались як продукт людської діяльності, що виник у процесі взаємодії, комунікації між людьми, взаємоузгодження їхньої поведінки і взаємовідповідальності (мають недержавне походження); 3) принципи права розглядались як феномен, який поєднує в собі елементи науки та мистецтва; 4) принципи права розглядались як загальні і стабільні вимоги, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх під час формування та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку.

4. Виокремлено історичні етапи дослідження принципів права у податковій системі: I період (1991 – 1996 роки) – у більш ранніх публікаціях тема, яка б розкривала особливості формування принципів права у податковій системі, часто окремо не виділялася, принципи права характеризуються у контексті загальної теорії права; II період (1997 – 2010 роки) – визначення принципів права у податковій системі через ототожнення принципів податкової системи, системи оподаткування, податкового права; III період (з 2011 року і по сьогоднішній день) – позиціонування принципів права у податковій системі як засад побудови податкової системи, якими керується держава при розробці та впровадженні системи податків на загальнодержавному та місцевому рівнях; IV період (з 2014 року і по сьогоднішній день) – ціннісно-змістова характеристика принципів права сучасної правової держави, співробітництва країн у сфері оподаткування.

5. Визначено принципи права у податковій системі як основні засади формування, розвитку і функціонування податкового права, що відбивають

сутність і призначення податкових правовідносин, що концентровано виражають важливі риси, властиві оподаткуванню, втілюють у собі ціннісні орієнтири глобалізованого суспільства і податкового суверенітету.

Характерними ознаками принципів права у податковій системі є:

1) регулюють взаємозв'язки елементів податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності та цілісності;

2) відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин;

3) враховують динамічність ідеологій доктрини податкового права та симбіоз принципів оподаткування, принципів податкового права, принципів податкового законодавства.

6. Визначено особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі: 1) верховенство права є продуктом тривалого розвитку європейської культури, а тому Україні необхідні системні заходи для досягнення рівня «панування верховенства права»; 2) основне призначення верховенства права полягає, насамперед, в обмеженні держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання публічної влади у відповідні сфери її життєдіяльності, а тому національна політика щодо впровадження інститутів та започаткування інституцій у даній сфері розвивається; 3) податкові надходження, які забезпечуються в процесі здійснення такої політики, є однією з основних дохідних статей бюджету України, що, в свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави; 4) у публічній фінансовій діяльності держави правовладдя (верховенство права) посідає надзвичайно важливе місце, зокрема у системі виконавчої влади гостро стоїть питання дискреційних повноважень посадових осіб; 5) завданнями сучасної держави є створення умов для ефективного функціонування податкової системи, яка б відповідала таким умовам: забезпечує панування верховенства права, демократії, громадянського

суспільства; створює сприятливий правовий режим для фізичних осіб та бізнесу задля сталого економічного зростання та стабільного розвитку суспільства; гарантує адміністративну ефективність органів державної влади; відсутність корупції.

7. Особливостями правових позицій Верховного суду є те, що під час тлумачення та застосування принципів податкового права судді постійно знаходяться у процесі правопізнання. Дотримання вимоги про єдність та сталість судової практики (при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду) підтверджує ефективність правового регулювання, сприяє подальшому розвитку вітчизняного законодавства, гарантує баланс інтересів у сфері оподаткування. У той же час, правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду, перед його застосуванням до спірних податкових правовідносин повинен відповідати іншим джерелам (формам) права та тлумачитися системно.

8. Категорія «принцип верховенства права» під час розгляду податкових спорів реалізується. У судових рішеннях застосування принципу правової визначеності відбувається у контексті розуміння стабільності податкового законодавства (пункт 4.1.9 статті 4 ПК України) та одночасно фіскальної достатності (пункт 4.1.5 статті 4 ПК України). Податкова політика, яка реалізується через податкове законодавство, є результатом закладених у його зміст рішень і компромісів. Такі рішення і компроміси мають бути легітимними, тобто відповідати найвищому ступеню справедливості. Це дозволить мінімізувати потенціал конфліктності податкової системи, супротиву платників податків щодо виконання податкового обов'язку, а також підвищить рівень добровільності сплати податків.

9. Доведено, що на сьогодні умови ефективного функціонування податкової системи в Україні є визначеними, однак про панування верховенства права в ній вести мову зарано. Українській державі, яка належить до країн, що розвиваються у демократичному напрямку, на конституційному

рівні не вдалося визначити поняття «верховенства права», а тільки визнати статтею 8 Конституції України його дію на своїй території. Принцип верховенства права хоч і не виокремлено у ПК України, проте зі змісту нормативних положень його статті 4 вбачається, що верховенство права є органічною складовою принципів податкового законодавства.

10. Принцип верховенства права є основою адміністративного судочинства, основне призначення якого – обмеження влади держави над людиною, забезпечення суверенітету особи від довільного втручання держави у відповідні сфери її життєдіяльності. Під час вирішення податкових спорів судді застосовують принцип верховенства права, висновуючи його зміст, виходячи із практики Європейського суду з прав людини та керуючись актами національного права. У актах, прийнятих Верховним Судом, складові принципу верховенства права (зокрема, законності і обґрунтованості судового рішення, правової визначеності, пропорційності) відображаються постійно.

11. Особливості правових позицій Верховного Суду (Верховного Суду України) в аспекті реалізації принципу верховенства права в податкових спорах проявляються у: послідовному та ґрунтовному їх викладенні; здатності забезпечити справедливість та законність, а також виступати зразковими правилами тлумачення та застосування норм права суб'єктами владних повноважень (наприклад, щодо вини як елементу податкового правопорушення); втіленні балансу між публічними та приватними інтересами у сфері оподаткування та інших базових європейських правових цінностей тощо.

12. Вплив міжнародної судової практики зумовлює поступову зміну вітчизняного судочинства з огляду на те, що принципи розглядають не лише як джерело права, але насамперед як його зміст. Застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини у справах, пов'язаних із податковими конфліктами, демонструє еволюцію принципу верховенства права у судових рішеннях.

13. Проблемами правового забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України є домінування ідей правового позитивізму у податковій правосвідомості; формальне дотримання принципів податкового законодавства; недостатня транспарентність органів публічної влади тощо.

14. Запропоновано напрями удосконалення функціонування податкової системи України у контексті забезпечення реалізації принципу верховенства права:

- загальними заходами, які вважаємо за необхідне втілити в життя, для реалізації принципу верховенства права, сьогодні є: 1) забезпечення стабільності розвитку, а в майбутньому – економічного зростання Українській державі; 2) продовження формування громадянського суспільства; 3) зниження рівня корупції в державі; 4) забезпечення інтеграції України на різних рівнях в спільноту європейських країн і перейняття їхнього досвіду забезпечення реалізації принципу верховенства права у сфері оподаткування.

- спеціальними заходами, які необхідно здійснити для реалізації принципу верховенства права у податковій системі, сьогодні є: 1) забезпечення єдності судової практики; 2) впровадження ідей природного права у середовище діяльності суддів; 3) забезпечення достатньої кількості суддів; 4) забезпечення відкритості та прозорості діяльності судів; забезпечення ефективного контролю з боку інститутів громадянського суспільства за діяльністю судів

- внести такі зміни до законодавства:

- 1) до Податкового кодексу України:

пункт 1 статті 1 ПК України після слова «регулює» доповнити словами «на засадах принципу верховенства права», виклавши його у такій редакції *«Податковий кодекс України регулює на засадах принципу верховенства права відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх*

посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства»;

пункт 1 статті 3 ПК України після слова «Конституції України» доповнити словами «та загальноправових принципах»;

2) до Кодексу адміністративного судочинства України:

пункт 2 статті 6 КАСУ після слів «Європейського суду з прав людини» доповнити словами «та Суду Європейського Союзу»;

- усі підзаконні нормативно-правові акти, якими урегульовано податкові правовідносини привести у відповідність до пункту 1 статті 1 ПК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Заява Президентки фон дер Ляєн щодо висновків Комісії стосовно заяв про членство у ЄС від України, Молдови та Грузії. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/uk/STATEMENT_22_3822 (дата звернення 27.07.2022).
2. World Justice Project Rule of Law Index 2023. URL: <https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/downloads/WJPIndex2023.pdf> (дата звернення 09.11.2023).
3. Козюбра М. Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації в умовах сучасних глобалізаційних трансформацій. *Право України*. 2017. № 11. С. 142–164.
4. Бандура О. О. Єдність цінностей та істини в праві. Київ : Національна академія внутрішніх справ України. 2000. 200 с.
5. Скакун О. Ф. Теория государства и права. Энциклопедический курс. Харьков : Эспада, 2005. 839 с.
6. Колодій А. М. Принципи права України. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
7. Кельман М. С. Загальна теорія держави і права. Львів : Новий світ, 2003. 584 с.
8. Котюк В. О. Теорія права: Курс лекцій. Київ : Вентурі, 1996. 208 с.
9. Зайчук О. В. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. *Альманах права*. 2012. Випуск 3. С. 22–28.
10. Грищук О. Принципи права: філософсько-правовий вимір. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. 2015. Випуск 61. С. 16–23.
11. Фулей Т. Загальнолюдські (загальноцивілізаційні) принципи права: деякі теоретичні аспекти. *Право України*. 2003. № 7. С. 24–28.

12. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Випуск 3. С. 42–46.
13. Уварова О. О. Загальні принципи права та їх роль у правозастосуванні з позицій природно-правового і позитивістського підходів до права. *Вісник Академії правових наук України*. 2008. № 2. С. 250.
14. Загальна теорія права: Підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. К. : Ваіте, 2016. 392 с.
15. Серьогін С. В. Верховенство права в Україні: проблеми розуміння та застосування. Дніпропетровськ : Видавництво «Грані», 2014. 124 с.
16. Гайворонюк Н. В. З історії філософсько-правової думки: Лон Фуллер про моральність права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 2. С. 252–254.
17. Філософія права : навч. посіб. / за ред. д-ра філос. наук, проф. О. Г. Данильяна. Київ : Юрінком Інтер, 2002. 208 с.
18. Публічне право як цінність: колективна монографія / За ред. д. ю. н. , проф. Р. О. Гаврилюк та д. ю. н., проф. П. С. Пацурківського. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2022. 400 с.
19. Кармаліта М. В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. *Право та державне управління*. 2020. № 1, том 1. С. 56–62.
20. Андрущенко В., Тучак Т. Податкова держава. Київ : Алерта, 2016. 304 с.
21. Тодыка Ю. Н. Основы конституционного строя Украины: учеб. пособие. Харьков : Факт, 2000. 382 с.
22. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи : автореф. дис. ... к. ю. н. Одеса, 2018. 25 с.
23. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування : дис. ... к. ю. н. Київ, 2021. 302 с.

24. Форсюк В. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5. С. 190–195.

25. Долженков О. В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку : дис. ... доктора філософії. Одеса, 2020. 263 с.

26. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис. ... к.ю.н. Одеса, 2018. 197 с.

27. Податкове право України: альбом схем : навч. посіб. / [Л. М. Касьяненко, А. В. Цимбалюка, Ю. І. Аністратенко, Н. І. Блащук]; за заг. ред. Л. М. Касьяненко. Алерта, 2013. 112 с.

28. Кучерявенко Н. П. Курс налогового закона. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Х. : Легас; Право, 2005. 600 с.

29. Кармаліта М. В. Правове забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні : дис. ... д.ю.н. Ірпінь, 2020. 495 с.

30. Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект : монографія. Ірпінь. 2017. 348 с.

31. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / Л. А. Задорожня, А. А. Капелюш, М. В. Кармаліта, О. І. Піжук, П. О. Селезень; Держ. фіскальна служба України, Ун-т Держ. фіскальної служби України ; за заг. ред. Костянтин І. Швабій. Київ: Алерта, 2018. 61 с.

32. Brzeziński B. Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie (red. B. Brzeziński), Toruń 2009, s. 135–145.

33. Andruszko M. Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy. URL: http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/46543/01_Andruszko_Mateusz.pdf.

34. Полянничко А. О. Принципи податкового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2014. 20 с.

35. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні : автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь. 2012. 20 с.

36. Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 190 с.
37. Проблеми тлумачення правових норм: посібник / автор-упорядник О. М. Балинська. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2021. 392 с.
38. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 20.01.2019).
39. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
40. Філософський енциклопедичний словник / редкол. : В. І. Шинкарук (голова) та ін. Київ : Абрис, 2002. VI, 742 с.
41. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / за заг. ред. О. М. Тимченко. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 656 с.
42. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
43. Шкарупа В. К. Адміністративне право України: конспект лекцій. Ірпінь: Національна академія ДПС України. 2005. 248 с.
44. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн. Київ: Видавничий дім «Комп'ютерпрес». 2004. 240 с.
45. Янушевич Я. В. Інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування в Україні : дис. ... д.ю.н. Запоріжжя, 2021. 411 с.
46. Бабін І. І., Дьомін О. В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. Науковий вісник Чернігівського університету. 2011. № 604. С. 74–80.
47. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності і соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні : дис. ... к.ю.н. Ірпінь, 2012. 194 с.
48. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text> (дата звернення 03.10.2023).

49. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков та ін. ; за ред. В. В. Копейчикова. Київ : Юрінком Інтер, 2001. 320 с.

50. Кельман М. С. Загальна теорія держави і права : підручник / М. С. Кельман, О. Г. Мурашин. Київ : Кондор, 2006. 477 с.

51. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.

52. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. канд. юрид. наук. Київ, 2018. 196 с.

53. Браславський Р. Г. Принципи податкового права : автореф. дис. ... д.ю.н. Запоріжжя, 2019. 44 с.

54. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 326 с.

55. Соколовська А. М. Особливості податкової системи України та напрями її корегування. *Фінанси України*. 2013. № 9. С. 28–44.

56. Вступ до теорії правових систем : монографія / за заг. ред. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. Київ : Юридична думка, 2006. 432 с.

57. Мінаєва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 36 с.

58. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2009. 584 с.

59. Будник Л. А. Принципи податкового права: зміст та класифікація. Теоретичні питання юриспруденції і проблеми правозастосування: виклики ХХІ століття. Харків, 2020. С. 81–83.

60. Радзвілл О. А. Загальноправові принципи як джерела міжнародного економічного права. *Юридична наука*. 2014. № 2. С. 54–66.

61. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави. Харків : Консум, 2002, 160 с.

62. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави : навч. посіб. Вид. 9-те зі змінами. Львів: Край, 2007. 192 с.

63. Попович О. В. Принцип верховенства права як основа податкової політики України. Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економіки: збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. 713, С. 94–98 (Серія «Податкова та митна справа в Україні». Т. 141).

64. Касьяненко Л., Попович О. Застосування принципу верховенства права при розв'язанні податкових конфліктів. II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): збірник матеріалів. Київ, 2019. 354 с. С. 134–139.

65. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ : Правова єдність, 2008. 699 с.

66. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 12–19.

67. Про систему оподаткування: Закон Української РСР від 25.06.1991 № 1251–XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення: 25.08.2022).

68. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко О. А. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам.-Под. : ТОВ «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.

69. Латковська Т. А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Випуск 1. С. 84–88.

70. Дуліба Є. В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». «Юридичні науки»*. № 3 (8). 2018. С. 13–18.

71. Івженко А. А. До питання про принципи податкового права України і Польщі. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 2. С. 215–217.

72. Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text> (дата звернення: 25.08.2022).

73. Василенко Н. В. Щодо питання про роль податково-процесуальних норм у контексті забезпечення фінансової безпеки держави. Фінансова безпека України на сучасному етапі: тези Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 25 березня 2016 року / відп. за вип. Л. М. Касьяненко, А. В. Гарбінська-Руденко ; Університет ДФС України. Ірпінь, 2016. 366 с.

74. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... д.ю.н. Львів, 2019. 522 с.

75. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ Україна» щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців двадцять четвертого, двадцять п'ятого, двадцять шостого розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні"» від 23 березня 2017 року № 1989-VIII від 05.06.2019 № 3-р(I)/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va03p710-19#Text> (дата звернення: 18.11.2020).

76. Окрема думка судді Конституційного Суду України Запорожця М. П. стосовно Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 № 1-р/2018.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/nc01d710-18#n2> (дата звернення 09.12.2019).

77. Постанова Верховного Суду від 10.04.2020 у справі № 806/5362/15.
URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/88706678?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.125708739.836265978.1605613519-1283711291.1579246333 (дата звернення: 18.11.2020).

78. Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 22.12.2016 у справі № 813/4374/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/63648315> (дата звернення: 18.11.2020).

79. Васильєв С. В. Принципи права у системі джерел цивільного процесуального права України. Університетські наукові записки. 2013. № 1. С. 101–107.

80. Офіційний сайт Верховного Суду України. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/do-uvagy/

81. Рекомендації від 11.03.1980 р. № R(80)2 Комітету Міністрів Ради Європи. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 01.04.2021).

82. Дискреційні повноваження, як головна причина виникнення корупційного середовища в публічній службі. URL: https://nkrzi.gov.ua/images/upload/573/7873/Dyskretsiyini_Povnovazhennia.pdf (дата звернення: 25.08.2022).

83. Аллахвердова Л. В. Обмеження дискреційних повноважень як вимога верховенства права. *Наукові записки НаУКМА*. 2015. № 168. С. 34–36.

84. Венгер В. М. Обмеження дискреційних повноважень як принцип верховенства права. *Наукові записки НаУКМА*. 2013. Т. 144–145. С. 49–54.

85. Bernh Larsen Holding AS and Others v. Norway - 24117/08. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=002-7514> (дата звернення: 25.08.2022).

86. Ханова Н. О. Колізійність норм податкового законодавства як підстава застосування розсуду. *Сучасні проблеми розвитку права та економіки в інноваційному суспільстві* : зб. наук. пр. за матеріалами Інтернет-конференції, 26 лютого 2019 р. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2019. С. 128–132.

87. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. 3-тє видання. Київ : Алерта; ЦУЛ, 2011. 524 с.

88. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-i> (дата звернення 29.05.2022).

89. Козюбра М. І. Принципи верховенства права і правової держави: єдність основних вимог. *Наукові записки НУКМА*. 2007. Том 64. С. 3–9.

90. Європейська комісія «За демократію через право». Мірило правовладдя. ТОВ «Компанія «ВАІТЕ», 2017. 163 с.

91. Пацурківський П. П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «добросовісність» і «розумність» у Податковому кодексі України. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2021. Випуск 67. С. 208–214.

92. Фалалєєва Л. Роль копенгагенських критеріїв у реалізації цінностей Європейського Союзу. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2017. № 1. С. 114–122.

93. Солодкова К. А., Бойчук Д. С. Копенгагенські та Мадридські критерії вступу до Європейського Союзу: перспективи для України. *Молодий вчений*. 2019. № 11 (75). С. 400–403.

94. Договір про Європейський Союз від 07.02.1992. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_029 (дата звернення: 10.06.2022).

95. Верховенство права має бути пріоритетом №1 для Уряду України задля досягнення економічного відновлення та зростання у 2021 році – нове дослідження Американської торговельної палати в Україні та Citi Україна. URL: <https://chamber.ua/ua/news/verkhovenstvo-prava-maie-buty-priorytetom-1-dlia-uriadu-ukrainy-zadlia-dosiahnennia-ekonomichnoho-vidnovlennia-ta-zrostannia-u-2021-rotsi-nove-doslidzhennia-amerykanskoj-torhovelnioi-palaty-v-ukraini-t/> (дата звернення: 27.06.2022).

96. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон

України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 27.06.2022).

97. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 27.06.2022).

98. Ханова Р., Барікова А. Велика відбудова України: від податків до дива. *Судебно-юридическая газета*. 04.05.2022. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/232717-velika-vidbudova-ukrayini-vid-podatkov-do-diva> (дата звернення: 23.06.2022).

99. Верховенство права та боротьба з корупцією. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/verhovenstvo-prava-ta-borotba-z-korupciyeu> (дата звернення: 28.04.2023).

100. Мовою фактів: Верховенство права і захист прав людини. USAID. https://www.usaid.gov/sites/default/files/documents/RULE_OF_LAW_AND_HUMAN_RIGHTS_Ukr.pdf (дата звернення: 28.06.2022).

101. Програма ЄС «Підтримка реформ з розвитку верховенства права в Україні (ПРАВО)» отримає додаткове фінансування. Євроінтеграційний портал. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/novyny/programa-yes-pidtrymka-reform-z-rozvytku-verhovenstva-prava-v-ukrayini-pravo-otrymae> (дата звернення: 28.06.2022).

102. Огляд розробок у законодавстві ЄС, правовому аналізі та адаптації законодавства ЄС в Україні № 55. Євроінтеграційний портал. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/node/4375> (дата звернення: 28.06.2022).

103. World Justice Project Rule of Law Index 2021. URL: <https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/WJP-INDEX-21.pdf> (дата звернення 11.09.2023).

104. World Justice Project Rule of Law Index 2022. URL: <https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/downloads/WJPIndex2022.pdf> (дата звернення 11.09.2023).

105. Головатий С. П. Коментар до статті 8 Конституції України. Конституція України. Науково-практичний коментар. Голова редкол акад. НАН України та НАПрН України В. Я. Тацій. Харків : Право, 2001.

106. Євграфова Є. П. Об'єктивність права: проблеми теорії і реальність. Київ : Парламентське вид-во, 2014. 416 с.

107. Рабінович П. Верховенство права: доктринальні інтерпретації в Україні. *Право України*. 2013. № 9. С. 162–175.

108. Принцип верховенства права: проблеми теорії / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка. Київ : Видавництво «Юридична думка», 2008. 344 с.

109. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 520 с.

110. J. N. Stefanelli & L. Moxham (Eds). Do Our Tax Systems Meet Rule of Law Standards? Conference Papers 20 November 2013 (Bingham Centre Working Paper 2014/06), Bingham Centre for the Rule of Law, BIICL, London, September 2014.

111. Верховенство права та права людини у світлі Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод: науково-методичний посібник викладача. Київ, 2016. 860 с. URL: https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/curriculum_rule_of_law_cd.pdf (дата звернення: 02.02.2021).

112. Діхтієвський П. В., Лісовська В. С. Забезпечення принципу верховенства права у державному управлінні та його особливості у сфері управління податковими правовідносинами. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 41–45.

113. Каталог юридичних позицій Конституційного Суду України (1997–2020). URL: <http://ccu.gov.ua/storinka-knygy/katalog-yurydychnyh-pozyciy-konstytucijnogo-sudu-ukrayiny-1997-2020-roky> (дата звернення: 12.01.2021).

114. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа

про призначення судом більш м'якого покарання) від 02.11.2004 № 15-рп/2004 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04#Text> (дата звернення: 12.01.2021).

115. Рішення Великої палати Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи“ та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) від 27.02.2018 № 1-п/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18#Text> (дата звернення: 12.01.2021).

116. Кодекс адміністративного судочинства від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T05_2747.html (дата звернення: 28.04.2023).

117. Державна податкова служба України. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/449094.html> (дата звернення: 02.02.2021).

118. Веремко В. Серед складових верховенства права законність – на першому місці. *Закон і Бізнес*. 10.02-16.02.2018. № 6 (1356). URL: https://zib.com.ua/ua/131831sered_skladovih_verhovenstva_prava_zakonnist__na_pershomu_mi.html (дата звернення 09.12.2019).

119. Бобровник С. В. Компроміс і конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу : монографія. Київ : Вид-во «Юридична думка», 2011. 384 с.

120. Податкові конфлікти: особливості вирішення: навч. посіб. За заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ: КНТ, 2010. 360 с.

121. Падалка Р. О. Верховенство права як основоположний принцип права. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2017. 195 с.

122. Про верховенство права. Доповідь, схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25-26 березня 2011 року). *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.

123. Латковська Т. Принцип дисциплінарної відповідальності державного службовця як основа забезпечення ефективності та довіри у публічному секторі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 1. С. 644–647.

124. Головатий С. Верховенство права не працює. Коментар до тексту документа Венеційської Комісії «Доповідь про правовладдя» (“Report on the Rule of Law”), що її ухвалено на 86-му пленарному засіданні 25–26 березня 2011 року (CDL-AD (2011)003re) *Право України*. 2019. № 11. С. 39–82.

125. Рішення Конституційного Суду України № 15-рп/2004 від 02.11.2004 (справа № 1-33/2004; пункт 4.1 мотивувальної частини). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04#Text> (дата звернення 28.10.2021).

126. Шаповал В. Феномен прав і свобод людини та громадянина (теоретико-правовий і конституційний аспекти). *Право України*. 2015. № 2. С. 24–45.

127. Кодекс адміністративного судочинства України: науково-практичний коментар: У 2 т. / За заг. ред. Р. О. Куйбіди. Київ : Книги для бізнесу, 2007. Том 1. 552 с.

128. Рибченко А. О. Верховенство права як принцип адміністративного судочинства : дис. ... канд. юрид наук. Ірпінь, 2013. 196 с.

129. Бевзенко В. М. Міркування про дію й застосування принципу верховенства права в національному адміністративному судочинстві. *Форум права*. 2011. № 2. С. 40–44.

130. Попович О. В. Визнання та дія принципу верховенства права у сфері оподаткування. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2021. Вип. 1 (5). С. 106–115.

131. Єдиний державний реєстр судових рішень. Офіційний веб-портал судової влади України. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100010937>.

132. Government at a Glance 2023 URL: https://www.oecdilibrary.org/sites/3d5c5d31en/1/2/2/index.html?itemId=/content/publication/3d5c5d31en&_csp_=6a6aa038f2496de10696e78b24488941&itemIGO=oecd&itemContentType=book

133. Rule of Law Index 2022, World Justice Project, Washington, DC, <https://worldjusticeproject.org/rule-of-lawindex/downloads/WJPIndex2022.pdf>.

134. COVID-19, The Rule of Law and Democracy. Analysis of Legal Responses to a Global Health Crisis”, Hague Journal on the Rule of Law, Vol. 14/2-3, pp. 349–369, URL: <https://doi.org/10.1007/s40803-022-00168-8>.

135. Попович О. В. Особливості реалізації принципу верховенства права у податкових відносинах. *Нове українське право*. 2022. Випуск 3. С. 254–260.

136. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/storage/app/up> (дата звернення 28.04.2023).

137. Кабанов В. І., Мацелик Т. О. Моделі виконання судових рішень в адміністративних справах: досвід України та перспективи розвитку. *Журнал східноєвропейського права*. 2021. № 93. С. 14–23.

138. Економічні пріоритети повоєнної України. План реформ. Case Україна. Центр соціально-економічних досліджень. URL: <http://case-ukraine.com.ua/content/up> (дата звернення 28.04.2023).

139. Karmalita M., Dragan O. Guilt as an element of a tax offense. *Entreneurship, Economy and Law*, 2021. Volume 9, Pp. 107–115.

140. Глух М. В., Коваленко А. А., Бабенко А. Ю. Особливості відповідальності у фінансовому праві та її ознаки. *Міжнародний юридичний вісник*. 2021. Випуск 16. С. 44–52.

141. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо фінансової відповідальності. Рішення, внесені до

ЄДРСР, за період із 2018 року по лютий 2023 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_fin_vidpovidalnist.pdf (дата звернення 25.08.2023)

142. Про правову природу фінансової відповідальності та застосування концепції вини в податкових відносинах розповіли судді ВС. Офіційний веб-портал Верховного Суду. 16 жовтня 2023. URL: <http://supreme.court.gov.ua> (дата звернення 18.10.2023)

143. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua> (дата звернення 28.08.2023)

144. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 № 1404-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення 28.04.2023).

145. Бережна Т. Верховний Суд і податкові спори: що нового, що старого? *Юрист & Закон*. 22.02.2018. № 7. URL: <https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine/900450> (дата звернення 28.04.2023).

146. Шумило М. Правові висновки касаційного суду: *inter praeteritum et futurum*. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 12. С. 47–54.

147. Луспенник Д. Постановити пріоритети. *Судовий вісник*. 26.11.2020. № 11 (175). URL: <https://pravo.ua/articles/naprjamok-ruhu/> (дата звернення 28.04.2023).

148. Решота В. В. Акти Верховного Суду у системі джерел адміністративного права України. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права: серія юридична*. 2017. Випуск 18. С. 59–64. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/36> (дата звернення 28.04.2023).

149. Монаєнко А. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, суду ЄС. *Юридична Газета online*. 03 березня 2023. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html> (дата звернення 28.04.2023).

150. Смичок Є. Судові доктрини у податковому праві : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с.

151. Самбор М. Захист економічних інтересів держави шляхом дотримання прав і свобод людини з боку суб'єктів публічної адміністрації та використання останніми судових прецедентів за принципом людиноцентризму та законності у діяльності цих органів. *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ, 2022. 240 с. С. 126–129.

152. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16) (дата звернення 28.04.2023).

153. Берназюк Я. Темпоральний підхід до вирішення колізії між актами законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. Том. 2. № 72. 2022. С. 43–52.

154. Мушенюк В. Генеза правового регулювання принципів системи оподаткування в Україні та Європейському Союзі. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2020. № 3. С. 87–98.

155. Попович О. В. Правові позиції Верховного Суду як гарантія забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 4. 2023. С. 404–407.

156. Забокрицький І. І. Принцип верховенства права в Європейському Союзі як ознака транснаціонального сучасного конституціоналізму. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Серія Право. Том 1. Випуск 55. С. 23–26.

157. Laurent P. The Rule of Law as a Constitutional Principle of the European Union (April 28, 2009). *Jean Monnet Working Paper Series*. 2009. No. 4. URL: <https://ssrn.com/abstract=1463242> (дата звернення 25.08.2023).

158. Яковюк І. Система джерел права Європейського Союзу: загальна характеристика. *Філософія права і загальна теорія права*. 2013. № 1. С. 209–220.

159. Панкратова В. О. Загальні принципи права як джерело права Європейського Союзу. *Legal Horizons*, 2021. Vol. 14, No 2. С. 111–117.

160. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз від 07.02.1992 і Договору про функціонування Європейського Союзу від 25.03.1957. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text) (дата звернення 28.08.2023)

161. Стрельцова О. В. Загальні принципи права як джерело права Європейського Союзу. *Альманах права*, 2012. Випуск 3. С. 265–269.

162. Лазовскі А. Верховенство права Європейського Союзу: юридична авантюра, що окупилося. *Право України*. 2019. № 6. С. 35–52.

163. Case 6/64 Flaminio Costa v E.N.E.L., ECLI: EU:C:1964:66. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006> (дата звернення 28.04.2023).

164. Забокрицький І. і. Принцип верховенства права в Європейському Союзі як ознака транс націоналізації сучасного конституціоналізму. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Випуск 55. Том 1. С. 23–26.

165. Комарова Т. В. Правова сила рішень Суду справедливості Європейського Союзу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Серія Право. Випуск 49. Том 2. С. 193–196.

166. Монаєнко А. Податковий тягар. Практика суду ЄС щодо протидії ухиленню від сплати податків. *Юридична газета Online*. 2021. № 21 (751). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/podatkoviy-tyagarpraktika-sudu-es-shchodo-protidii-uhilennyu-vid-splati-podatkov.html> (дата звернення 28.04.2023).

167. Монаєнко А. Практика Суду ЄС з питань прямого оподаткування. *Юридична газета Online*. 2022. URL: <https://yur->

gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/praktika-sudu-es-z-pitan-priyamo-opodatkuвання.html (дата звернення 28.04.2023).

168. Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських і дочірніх компаній із різних держав-членів: Директива Ради 2011/96/ЄС від 30.11.2011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011-11#Text (дата звернення 20.09.2023).

169. Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів: Директива Ради 2003/49/ЄС від 03.06.2003. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/evropejska-integraciya/perekladi-aktiv-acquis-yes> (дата звернення 20.09.2023).

170. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива ЄС 2006/112/ЄС від 28.11.2006. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/evropejska-integraciya/perekladi-aktiv-acquis-yes> (дата звернення 20.09.2023).

171. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 18.11.2014 № 1601/11/10/14-14. URL: <https://6aas.gov.ua/ua/law-library/info-sheets/45-2014/168-informatsijnij-list-vid-18-11-2014-1601-11-10-14-14.html> (дата звернення 25.09.2023).

172. Ханова Р., Барікова А. Преюдиція з питань оподаткування та реалізації публічної фінансової політики. *Судово-юридична газета*. 10 березня 2023 року. URL: <https://sud.ua/uk/news/blog/264214-sud> (дата звернення 20.09.2023).

173. Цувіна Т. А. Принцип верховенства права у практиці Європейського суду з прав людини. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 4. С. 373-379.

174. Принцип верховенства права: проблеми теорії та практики: монографія / Рабінович П. М., Луців О. М., Добрянський С. П., Панкевич О. З., Рабінович С. П. Львів: Сполом, 2016. 200 с. (Серія І. Дослідження та реферати. – Вип. 30).

175. Пухтецька А. А. Європейський адміністративний простір і принцип верховенства права. Київ : Юридична думка. 2010. 139 с.

176. Рішення Європейського суду з прав людини від 13.04.2022 у справі «Краєва проти України», заява № 72858/13. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/zakon_odastvo/Kraeva_UA.pdf (дата звернення 20.09.2023).

177. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Щокін проти України» від 14.01.2011 № 23759/03 та № 37943/06. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858 (дата звернення 29.09.2023).

178. Рішення Європейського суду з прав людини від 23.10.1991 у справі «Пайн Велі Девелопмент Лтд» та інші проти Ірландії», заява № 12742/87. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng> (дата звернення 29.09.2023).

179. Рішення Європейського суду з прав людини від 22.06.2004 у справі «Броньовський проти Польщі», заява № 31443/96. URL: https://ips.ligazakon.net/document/SO1119?ed=2004_06_22 (дата звернення 29.09.2023).

180. Європейські погляди на принцип верховенства права. Правовий тиждень. 2008. № 19 (92). URL: <http://legalweekly.com.ua/index.php?id=16061&show=news&newsid=120556> (дата звернення 20.01.2019).

181. Статут Ради Європи від 05.05.1949. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001#Text (дата звернення: 12.09.2023).

182. Латковська Т. А. Транспарентність органів державної влади як визначальний принцип публічної фінансової діяльності. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. Том 18. С. 117–127.

183. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19?find=1&text> (дата звернення: 12.09.2023).

184. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

185. Плахотнюк Н., Криворучко І. Визначення та втілення в Україні принципу верховенства права в адміністративній процедурі. Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. 2021. Випуск 1. С. 76–86.

186. Європейські погляди на принцип верховенства права. Правовий тиждень. 2008. № 19 (92). URL: <http://legalweekly.com.ua/index.php?id=16061&show=news&newsid=120556> (дата звернення 20.01.2019).

187. Статут Ради Європи від 05.05.1949. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001#Text (дата звернення: 12.09.2023).

188. Латковська Т. А. Транспарентність органів державної влади як визначальний принцип публічної фінансової діяльності. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». 2016. Том 18. С. 117–127.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Попович О. В. Визнання та дія принципу верховенства права у сфері оподаткування. *Ірпінський юридичний часопис*. Випуск 1 (5). 2021. С. 106-115
URL: https://drive.google.com/file/d/1590T9avXCXEDnl_q0iky-0-XVCng1f3e/view

2. Попович О. В. Особливості реалізації принципу верховенства права у податкових відносинах. *Нове українське право*. Випуск 3. 2022. С. 253–260.
URL: <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.3.35>.

3. Попович О. В. Правові позиції Верховного Суду як гарантія забезпечення реалізації принципу верховенства права у податковій системі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 4. 2023. С. 404–407.
URL: http://lsej.org.ua/4_2023/99.pdf

4. Liubov M. Kasianenko, Pavlo V. Kolomiets, Oleh V. Popovych 2021. The rule of law as a fundamental principle of the concept of legal regulation of tax security of Ukraine. *Estudios de Economía Aplicada*. Vol. 39 No. 6. 2021
URL: <https://www.webofscience.com/wos/author/record/13549570> (Web of Science).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Попович О. В. Генезис принципів права у податковій системі. *Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.*: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25–26 січня 2019 року, 2019. С. 87–91.

6. Попович О. В., Касьяненко Л. М. Застосування принципу верховенства права при розв’язанні податкових конфліктів. *II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів:*

проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): Збірник матеріалів. Київ, 2019. С. 134–139.

7. Попович О. В. Принцип верховенства права як основа податкової політики України. *Податковий конгрес «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»* (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року): Збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 94–98.

8. Попович О. В. Загальна характеристика принципів верховенства права, справедливості та рівності у податковій системі. *III Міжнародна науково-практична конференція «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»* (м. Ірпінь, 25 березня 2020 року): збірник матеріалів у 2-х ч. Ч. 2. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 101–104.

9. Попович О. В. Принцип верховенства права у податковій системі: теорія та практика. *Міжнародний податковий конгрес «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»* (м. Ірпінь, 03 грудня 2020 року): збірник матеріалів. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 552–556.

10. Попович О. В. Роль загальноправових принципів у податкових правовідносинах. Практичний аспект. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н., Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 287–292.

11. Попович О. В. Правові позиції верховного суду як гарантія забезпечення реалізації загальних принципів права у сфері оподаткування. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 07 квітня 2021 р. м. Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2021. С. 209–211.

12. Попович О. В. Особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі України: норма закону та судова практика. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 листопада 2021 року. Ірпінь, 2021. С. 312–316.

13. Попович О. В. Роль принципу верховенства права у контексті забезпечення фінансової безпеки держави. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д. ю. н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 26 жовтня 2022 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 338–341.

14. Попович О. В. Верховенство права у правовій та податковій системах України: що найважливіше і чому? *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ, 2022. С. 46–50.

15. Попович О. В. Про забезпечення принципу верховенства права під час судового оскарження рішень контролюючих органів в Україні. *Право в умовах воєнного стану*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Тернопіль, 12 травня 2023 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2023. С. 144–149.

«20» жовтня 2023 року

Довідка
впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача
наукового ступеня доктора філософії Державного податкового
університету Поповича Олега Васильовича
на тему: «Принцип верховенства права у податковій системі: теорія та
практика» у практичну діяльність Київського окружного
адміністративного суду

Дослідження фундаментальних принципів права має як теоретичне, так і практичне значення. Прозора та ефективна реалізація принципу верховенства права у податковій системі є одним із необхідних кроків у сьогоденних соціально-економічних реаліях. Це пов'язано із тим, що євроінтеграційний вектор розвитку Української держави потребує чіткого розуміння правових принципів, їх правильного тлумачення та застосування, а також формування на основі них відповідних правових інститутів.

Цією довідкою підтверджуємо впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача наукового ступеня доктора філософії Державного податкового університету Поповича Олега Васильовича на тему: «Принцип верховенства права у податковій системі: теорія та практика» у адміністративне судочинство в Україні, а саме під час діяльності Київського окружного адміністративного суду, щодо розгляду і вирішення адміністративних справ.

Запропоновані О. В. Поповичем висновки щодо удосконалення практичної реалізації принципу верховенства права у податковій системі, результати здійснюваного ним аналізу норм чинного податкового законодавства, судової практики сприятимуть єдності інтерпретації норм національного законодавства та стабільності судової практики.

Суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини.

Приклади застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини у справах, пов'язаних із податковими конфліктами, можуть стати корисними для поглиблення знань та розширення досвіду застосування актів права ЄС.

Виконувач обов'язків Голови
 Київського окружного
 адміністративного суду



Віталій ШАВІНСЬКИЙ

ЗАТВЕРДЖУЮ
Голова Касаційного
адміністративного суду
у складі Верховного Суду

М. І. Смокович

15 грудень 2023 року

АКТ

упровадження результатів дисертаційного дослідження
Поповича Олега Васильовича на тему «Принцип верховенства права у податковій
системі: теорія та практика» в практичну діяльність
Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду

Комісія в складі:

судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретаря
судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових
платежів, кандидата юридичних наук Ханової Р. Ф. (голова комісії);

судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, кандидата
юридичних наук Гімона М. М.;

судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктора
юридичних наук Олендера І. Я.

склали цей акт про те, що окремі висновки, практичні рекомендації та
пропозиції, викладені в дисертаційному дослідженні Поповича Олега Васильовича
на тему «Принцип верховенства права у податковій системі: теорія та практика» на
здобуття наукового ступеня доктора філософії (081 «Право») можуть бути
впроваджені в адміністративне судочинство України, а саме в практичну діяльність
Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо розгляду і
вирішення адміністративних справ.

Дослідження в дисертації фундаментальних принципів права має як
теоретичне, так і практичне значення. Прозора та ефективна реалізація принципу
верховенства права у податковій системі є одним із необхідних кроків у
сьогоденних соціально-економічних реаліях. Це пов'язано із тим, що
євроінтеграційний вектор розвитку Української держави потребує чіткого
розуміння правових принципів, їх правильного тлумачення та застосування, а
також формування на основі них відповідних правових інститутів.

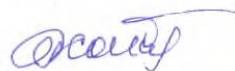
Запропоновані Поповичем О. В. висновки щодо удосконалення практичної реалізації принципу верховенства права у податковій системі, результати здійснюваного ним аналізу норм чинного податкового законодавства, судової практики сприятимуть єдності інтерпретації норм національного законодавства та стабільності судової практики.

Суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини.

Приклади застосування принципу верховенства права у прецедентній практиці Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини у справах, пов'язаних із податковими конфліктами, можуть стати корисними для поглиблення знань та розширення досвіду застосування актів права ЄС.

Отже, дослідження Поповича Олега Васильовича має вагоме значення як для науки, так і для правозастосовної діяльності, зокрема діяльності адміністративних судів під час здійснення ними судочинства.

Суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
кандидат юридичних наук, голова комісії



Paica XANOVA

Суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
кандидат юридичних наук



Микола ГІМОН

Суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
доктор юридичних наук



Ігор ОЛЕНДЕР