

**МАТЕРІАЛЬНІ ПРАВАЗАСТОСОВНІ ПРИНЦИПИ  
РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН****MATERIAL ENFORCEABLE PRINCIPLES  
OF TAX RELATIONS REALIZATION**

Мамалуй О.О., к.ю.н., суддя  
Верховний Суд

У науковій статті серед основних засад податкового законодавства, визначених у ст. 4 Податкового кодексу України, виокремлено групу матеріальних правозастосовних принципів реалізації податкових відносин. Зазначено, що матеріально правозастосовними є наступні принципи податкового права: принцип загальності оподаткування; принцип рівності усіх платників податків; принцип невідворотності юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства; принцип-презумпція правомірності рішень платника податків. У науковій роботі визначено роль матеріальних правозастосовних принципів реалізації податкових відносин у забезпеченні належного правозастосування. Матеріальні правозастосовні принципи реалізації податкових відносин досліджено у науковій роботі кожен окремо, визначено їхні основні специфічні характеристики. Розглядаючи у межах принципу рівності усіх платників податків перелік дискримінаційних ознак, визначених законодавцем у підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, Автор підкреслив, що такий перелік є вичерпним. Це має як позитивний, так і негативний аспекти, оскільки, одного боку, закритий перелік сприяє правовій визначеності у сфері правозастосовної практики, а з іншого – не передбачає всіх обставин, які потенційно можуть призвести до дискримінації у податково-правовій сфері. За результатами проведеного дослідження Автор дійшов висновку, що як такий, що має економічно-обумовлену природу, можна визначити принцип загальності оподаткування, в той час як принцип рівності усіх платників податків, принцип невідворотності юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип-презумпція правомірності рішень платника податків мають, на відміну від принципу загальності оподаткування, власне правову природу.

**Ключові слова:** реалізація податкових відносин, принципи податкових відносин, матеріальні принципи, правозастосовні принципи.

In the scientific article among the basic principles of the tax legislation defined in Art. 4 of the Tax code of Ukraine, the group of material law enforcement principles of realization of tax relations is allocated. The scientific article focuses on such a group of tax law principles as the initial provisions of substantive law enforcement nature, which establish the basic substantive requirements for the rights and obligations of participants in tax relations in their participation in the administration of taxes and fees. It is stated that the following principles of tax law are materially enforceable: the principle of generality of taxation; the principle of equality of all taxpayers; the principle of the inevitability of legal liability for breach of tax law; the principle is the presumption of lawfulness of taxpayer's decisions. The role of substantive law enforcement principles of tax relations implementation in ensuring proper enforcement is defined in the scientific work. The substantive law principles of tax relations realization are investigated in the scientific work individually, their main specific characteristics are determined. Considering the list of discriminatory signs defined by the legislator in subp. 4.1.2 item 4.1 of Art. 4 of the Tax Code of Ukraine within the principle of equality of all taxpayers, the Author stressed that such a list is exhaustive. There are both positive and negative aspects, as, on the one hand, the closed list contributes to legal certainty in the field of law enforcement practice, and on the other hand, it does not provide all the circumstances that could potentially lead to discrimination in the tax and legal sphere. According to the results of the study, the author concluded that as having an economically-determined nature, it is possible to define the principle of generality of taxation, while the principle of equality of all taxpayers, the principle of inevitability of legal responsibility for violation of tax legislation, the principle of presumption of lawfulness of decisions taxpayers, unlike the principle of generality of taxation, have their own legal nature.

**Key words:** realization of tax relations, principles of tax relations, material principles, enforceable principles.

Принципи матеріального правозастосовного характеру встановлюють основні змістові вимоги до прав та обов'язків учасників податкових відносин у межах їхньої участі в адмініструванні податків та зборів. Так, матеріально правозастосовними є такі принципи податкового права:

- принцип загальності оподаткування;
- принцип рівності усіх платників податків;
- принцип невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства;
- принцип-презумпція правомірності рішень платника податків.

Кожен із вищезначених принципів податкового права відіграє неабияку роль у забезпеченні належного правозастосування. Саме вказані принципи податкового права і регулюють діяльність відповідних учасників податкових відносин в рамках податкового адміністрування. Відповідні принципи податкового права отримують своє безпосереднє формалізоване закріплення в нормах ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України»).

Принцип загальності оподаткування полягає в тому, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Податкового кодексу України [1]. Принцип загальності оподаткування конкретизує вимогу положень

Конституції України, а саме ч. 1 ст. 67 Конституції України, де зазначається, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [2]. Загальність оподаткування встановлює неухильну вимогу про обов'язковість сплати платником податків загальнообов'язкових платежів податкового характеру. Загальність оподаткування означає в тому числі й неприпустимість нормативно нерегламентованих преференцій для конкретних осіб щодо несплати тих чи інших належних до сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків та зборів). Крім того, цей принцип ставить акцент на імперативності виконання особою належного їй податкового обов'язку зі сплати податків та зборів.

Зміст принципу рівності усіх платників податків полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Безпосередньої формалізації цей принцип набув у приписах підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [1]. Відповідне вихідне положення встановлює вимоги антидискримінаційного характеру – недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Досліджуваної принцип являє собою галузеву орієнтацію загальноправового принципу рівності, закріпленого у ч. 1, ч. 2 ст. 24 Конституції України, де зазначається, що громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рів-

ними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками [2].

У рамках податкових процедур принцип рівності встановлює вимогу щодо необхідності застосування однакових підходів у ставленні до всіх категорій платників податків. Відповідна вимога виявляється у:

а) забороні проявів негативної дискреції з боку посадових осіб контролюючих органів щодо окремих категорій платників податків;

б) забезпеченні однакової міри ефективності у реалізації процедурної діяльності безвідносно до специфікуючих рис платника податків;

в) застосуванні належного процедурного регулювання щодо всіх категорій платників податків.

Зазначені вимоги є такими, що стосуються саме процедурної реалізації матеріальних приписів податкового права. Матеріальні норми податкового права повинні реалізовуватися в послідовному та належному порядку безвідносно до будь-яких суб'єктивних чинників, які містять у собі основи дискримінації.

При цьому важливо враховувати, що принцип рівності в податковому праві не встановлює правило про однакову міру грошового зобов'язання для всіх платників податків. Диференціація податкового тягара є об'єктивно необхідною, адже податковим законодавством передбачені різні категорії платників податків. Податковий обов'язок платника податків прямо пов'язаний із проваджуваною ним діяльністю та/або належністю певного об'єкта оподаткування. Водночас неприпустимим є прояв суб'єктивно обумовлених дискримінаційних факторів. Так, зокрема, поведінка представників контролюючого органу (міра прихильності, ввічливості чи тиску) не може ґрунтуватися на особистісних уявленнях таких осіб щодо тих чи інших суб'єктивних характеристик підконтрольного суб'єкта чи осіб, уповноважених представляти такого платника податків. Дискримінаційні підходи до правозастосування з боку контролюючого органу є неприпустимими.

Слід також зауважити, що нормативна дефініція зазначеного вище галузевого принципу, закріплена у Кодексі, може бути піддана конструктивній критиці.

Зокрема, доволі дискусійним виглядає перелік дискримінаційних ознак, визначених законодавцем у підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Кодексу. До них законодавець відносить:

- а) дискримінацію за соціальною приналежністю;
- б) дискримінацію за расовою приналежністю;
- в) дискримінацію за ознакою національності;
- г) дискримінацію за релігійною приналежністю;
- ґ) дискримінацію на основі форми власності юридичної особи;

д) дискримінацію за ознакою громадянства фізичної особи;

- е) дискримінацію за ознакою походження капіталу.

Потрібно зазначити, що відповідний перелік дискримінаційних ознак є вичерпним (із формулювання положень підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України не випливає, що він є відкритим). Такий підхід нормотворця має як позитивний, так і негативний аспекти. З одного боку, закритий перелік дискримінаційних ознак сприяє правовій визначеності у сфері правозастосовної практики та є механізмом, що певною мірою гарантує недопущення проявів негативного розсуду з боку суб'єктів правозастосування. З другого боку, закритий перелік дискримінаційних ознак не передбачає повною мірою всіх обставин, які потенційно можуть призвести до дискримінації у податково-правовій сфері.

Закрита система дискримінаційних ознак робить її неефективною в контексті постійної трансформації суспільних відносин, виникнення нових ознак, на основі яких

може відбуватися дискримінація в тому числі й у податково-правовій сфері. Так, зокрема, дискримінація може відбуватися на основі неоднакових підходів у ставленні до платників податків залежно від проваджуваних ними видів діяльності.

Такі тенденції можуть призвести до внутрішнього подвійного оподаткування окремих категорій платників податків. Більше того, потрібно чітко усвідомлювати, що сам факт подвійного оподаткування вже є дискримінацією, адже полягає в необґрунтованому покладенні подвійного податкового тягара на окремі категорії платників податків. Фактично йдеться про те, що відкритий перелік дискреційних обставин є «меншим злом» порівняно з неможливістю захиститися платнику податків, за посередництвом галузевих нормативних інструментів, від необґрунтованої дискримінації. Малоефективний (у правореалізаційному, правозастосовному сенсі) перелік дискримінаційних ознак приводить до усіченої форми функціонування відповідного галузевого вихідного положення.

У такому випадку мова йде про недовість саме галузевих нормативних інструментів, адже захист від дискримінації (в тому числі й у податково-правовій сфері), навіть у випадку відсутності формалізації дискримінаційних ознак у межах Податкового кодексу України, забезпечується на конституційному рівні загальноправовим принципом рівності, дотримання вимог якого є обов'язковим у всіх сферах суспільного життя. Отже, маємо резюмувати, що більш доцільним є визначення відкритого переліку дискримінаційних ознак, що якісно вплинуло б на підвищення ефективності антидискримінаційного захисту у податково-правовій сфері.

Відповідно до принципу невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства платник податків, який порушив вимоги чинного податкового законодавства, повинен в обов'язковому порядку бути притягнутий до визначеної чинним законодавством юридичної відповідальності – фінансової, адміністративної або кримінальної.

При цьому важливо зауважити, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє посадових осіб платника (за наявності для цього відповідних підстав) від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [1]. Що ж стосується порядку притягнення платників податків до фінансової відповідальності, то він визначається положеннями податкового законодавства. Сама ж фінансова відповідальність отримує своє застосування в таких формах:

- а) штрафних (фінансових) санкцій (штрафів);
- б) пені [1].

Щодо платника податків може бути одночасно застосовано стягнення у вигляді як штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), так і пені. Притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства не звільняє такого платника від виконання належного йому податкового обов'язку. У цьому, зокрема, і виявляється імперативний характер виконання податкового зобов'язання.

Законодавець чітко розмежує юридичну відповідальність як міру негативного впливу на особу порушника та податковий обов'язок зі сплати податків та зборів. Юридична відповідальність не підміняє собою грошові зобов'язання податкового характеру платника податків перед відповідними бюджетами. Процедурно порядок притягнення платника податків до фінансової відповідальності (повною мірою) та інших видів юридичної відповідальності (тільки загальні положення) за допущення ним податкових правопорушення визначається гл. 11 Податкового кодексу України.

Підставою притягнення платника податків до юридичної відповідальності є допущення ним податкового правопорушення. Податкове правопорушення – це протиправні діяння

(дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Невідворотність настання визначеної законом юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства сприяє забезпеченню фінансової дисципліни. У свою чергу, фінансова дисципліна закладає основи належності формування дохідної частини бюджетів, а отже, реалізацію фіскальної функції держави.

Ще одним важливим процедурним принципом податкового права є принцип-презумпція правомірності рішень платника податків, що отримав свою безпосередню формалізацію в межах приписів підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України.

Відповідний принцип податкового права має дуалістичну природу. Так, з одного боку, він є матеріальним правозастосовним принципом. При цьому він може розглядатися і як процесуальний правозастосовний принцип. Такий підхід обумовлюється тим, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків підлягає застосуванню як у випадку, якщо існує неоднозначність розуміння процесуальних норм, так і тоді, коли існує неоднозначне трактування норм матеріального характеру.

Відповідний принцип встановлює таке правило: «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, рішення повинно бути прийнято на користь платника податків (презюмується правомірність рішення платника податків)» [1].

Фактично зазначене вище положення податкового права є гарантійним інструментом подолання наслідків недотримання нормотворцем правил юридичної техніки. Цей принцип нівелює негативні аспекти, які можуть бути породжені:

- а) прогалинами у праві;
- б) правовими колізіями;
- в) оціночними поняттями.

Тобто у випадку неоднозначного тлумачення, в тому числі й матеріальних прав та обов'язків платника податків, матеріальна норма може бути реалізована у найбільш сприятливому для платника податків порядку. У разі неоднозначного розуміння змісту матеріальної норми податкового права вона вважається належним чином застосованою за наявності послідовної аргументації платником податків обраного ним алгоритму поведінки. У будь-якому випадку дане презюмптивне положення не може слугувати механізмом легалізації суб'єктивного, необґрунтованого розуміння платником податків змістовного наповнення конкретного нормативного припису. Якщо з-поміж низки рівнозначних алгоритмів поведінки (два або більше алгоритми поведінки) платник податків обирає конкретний порядок реалізації належних йому прав та обов'язків, він повинен бути готовий системно обґрунтувати належність його обрання та застосування.

Узагальнюючи, слід зазначити, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків має своїм призначенням забезпечення реалізації прав та інтересів платника податків у випадку наявності правової невизначеності. Потрібно також зазначити, що якщо прогалини у праві та правові колізії, безумовно, є негативними явищами у правовому регулюванні, то оціночні поняття так категорично розцінюватися не можуть. Оціночні поняття є необхідними в тому випадку, якщо існує об'єктивна необхідність встановлення певних меж розсуду для суб'єкта правозастосування. Такий підхід ґрунтується на соціальній обумовленості суспільних відносин.

Отже, матеріальні правозастосовні принципи відіграють неабияку роль у забезпеченні послідовності регулювання податкових відносин. Як такий, що має економічно обумовлену природу, можна визначити принцип загальності оподаткування, тоді як принцип рівності усіх платників податків, принцип невідворотності юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип-презумпція правомірності рішень платника податків мають власне правову природу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (у ред. Закону України від 20.09.2019 р. № 129-IX). *Голос України*. 2019. № 200.
2. Конституція України: Основний Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (у ред. Закону від 07.02.2019 р. № 2680-VIII). *Голос України*. 2019. № 34.