

спеціалізація) судів та їх належне кадрове забезпечення; організаційна, нормативно-правова, матеріально-технічна доступність судової процедури для громадян; доступність правосуддя як професійної (судді) або тимчасової (присяжні) форми публічно-владної діяльності.

Ці форми діалектично поєднані між собою, при цьому проблематика їх співвідношення та взаємодії є малодослідженою і має становити предмет подальших наукових розвідок у досліджуваному гносеологічному напрямі.

Список використаних джерел:

1. Jacob H. Access to Justice in England. *Access to Justice*. 1979. Vol. 1. P. 415–478.
2. Cappelletti M., Garth B. Access to Justice: The Worldwide Movement to Make Rights Effective: A General Report. *Access to Justice*. 1979. Vol. 1. P. 5–124.
3. Сакара Н.Ю. Проблема доступності правосуддя у цивільних справах : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.03. Харків, 2006. 209 с.
4. Семенов В.М. Конституционные принципы гражданского судопроизводства. Москва : Юридическая литература, 1982. 152 с.
5. Case of Bellet v. France (Application no. 23805/94): Judgment of the European Court of Human rights. 04.12.1995 URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57952> (дата звернення: 05.12.2021).
6. Конвенція про захист прав та основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. URL: https://www.echr.coe.int/documents/convention_ukr.pdf (дата звернення: 05.12.2021).
7. Коваль І.В. Право на справедливий суд: практика Європейського суду з прав людини щодо України. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_7474 (дата звернення: 06.12.2021).
8. Конституція України від 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
9. Городовенко В.В. Актуальні проблеми забезпечення відкритості судової влади. *Вісник Верховного Суду України*. 2011. № 12. С. 22–27.

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2021.5.1.11>

ДАНІЄЛЯН С.А.

**ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В АСПЕКТІ ЇХ ПРАВОРЕАЛІЗАЦІЇ
В МЕЖАХ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

**PRINCIPLES OF TAX LAW IN THE ASPECT OF THEIR LAW ENFORCEMENT
WITHIN THE FRAMEWORK OF TAX CONTROL PROCEDURES**

У статті детально розглянуто окремі принципи податкового права в межах процедур податкового контролю. Зазначено, що принципи податкового права, які визначають порядок реалізації процедур податкового контролю, можна класифікувати на прямо закріплені та непрямо закріплені. Серед законодавчо закріплених вихідних положень податкового права виокремлено принцип рівності всіх платників податків (принцип недопущення проявів податкової дискримінації), принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства, принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків. Автор послідовно та ґрунтовно розглянув кожен із зазначених принципів в аспекті їх правореалізації в межах процедур податкового контролю. Принцип законності, на думку автора, має «двосторонню» правову природу, що своєю чергою включає в себе утвердження рівності (позитивний аспект дії відповідного нормативно закріпленого принципу) та забезпечення недискримінації (негативний

© ДАНІЄЛЯН С.А. – кандидат юридичних наук, докторант кафедри фінансового права (Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого)

аспект дії відповідного принципу податкового права). Зауважено, що важливою рисою принципу рівності платників податків є вичерпна формалізація суб'єктивних факторів, на основі яких може відбуватися дискримінація платників податків. На переконання автора, для збереження логічної послідовності доцільніше зробити перелік дискримінаційних факторів відкритим. Що ж до принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства, то за його допомогою визначаються вимоги для контролюючого органу стосовно забезпечення належної реалізації процедур податкового контролю. Зроблено висновок, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків має сприйматися не тільки як юрисдикційний принцип, а й як вихідне положення, яке повинне отримувати свою реалізацію в межах позитивних правозастосовних процедур, зокрема процедур податкового контролю.

Ключові слова: *принципи податкового права, процедури податкового контролю, правореалізація, принцип рівності, принцип-презумпція правомірності рішень платника податків.*

The article discusses in detail some principles of tax law in the framework of tax control procedures. It is noted that the principles of tax law, which determine the procedure for implementing tax control procedures, can be divided into directly established principles and indirectly established principles. Among the statutory provisions of tax law are the principle of equality of all taxpayers (the principle of non-discrimination), the principle of inevitability of the occurrence of statutory liability for violations of tax legislation, the principle of presumption of legality of taxpayer decisions. The author has consistently and thoroughly considered each of these principles in terms of their implementation in the framework of tax control procedures. The principle of legality, according to the author, has a "bilateral" legal nature, which in turn includes the assertion of equality (positive aspect of the relevant normative principle) ensuring non-discrimination (negative aspect of the relevant principle of tax law). It is noted that an important feature of the principle of equality of taxpayers is the comprehensive formalization of subjective factors on the basis of which discrimination against taxpayers can occur. According to the author, to preserve the logical sequence, it is more expedient to make the list of discriminatory factors open. As for the principle of inevitability of the occurrence of statutory liability for violations of tax legislation, it determines the requirements for the supervisory authority to ensure the proper implementation of tax control procedures. It is concluded that the principle of presumption of legality of taxpayers' decisions should be perceived not only as a jurisdictional principle, but also as a starting point, which should be implemented within the framework of positive law enforcement procedures, including tax control procedures.

Key words: *principles of tax law, tax control procedures, law enforcement, principle of equality, principle of presumption of legality of taxpayer decisions.*

Принципи податкового права чинять суттєвий вплив на забезпечення послідовної регламентації процедур податкового контролю. Принципи податкового права, які визначають порядок реалізації процедур податкового контролю, можна класифікувати на прямо закріплені та непрямо закріплені. При цьому необхідно відразу зауважити, що не всі прямо закріплені принципи податкового права безпосередньо впливають на регулювання процедур податкового контролю.

Серед вихідних положень податкового права, які закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України та мають вагомий регулятивний значення для реалізації процедур податкового контролю, можна назвати такі засади:

- принцип рівності всіх платників податків (принцип недопущення проявів податкової дискримінації);
- принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства;
- принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків.

Надалі пропонуємо послідовно розглянути кожен із зазначених принципів в аспекті їх правореалізації в межах процедур податкового контролю.

Принцип рівності всіх платників податків (принцип недопущення проявів податкової дискримінації) є одним з основоположних загальних принципів права. При цьому в межах приписів податкового законодавства відповідне вихідне положення права отримало свою галузеву адаптацію. Цей принцип є специфічним вихідним положенням, адже має «двосторонню» правову природу:

- утвердження рівності – позитивний аспект дії відповідного нормативно закріпленого принципу;

- забезпечення недискримінації – негативний аспект дії відповідного принципу податкового права.

Позитивний аспект дії принципу рівності полягає в активному впливі цього принципу на послідовну регламентацію податкових відносин. Тобто позитивний аспект вказує на встановлення правил, які мають забезпечити послідовну регламентацію суспільних відносин у сфері оподаткування. Що ж до негативного аспекту регламентаційного впливу принципу недискримінації, то він полягає у встановленні нормативних бар'єрів, які повинні не допустити дискримінацію в податково-правовій сфері. Отже, досліджуване вихідне положення податкового права, умовно кажучи, має «два боки медалі»:

- принцип рівності – характеристика, яка вказує на позитивний аспект нормативно-регламентаційного впливу;

- принцип недискримінації – характеристика, що вказує на негативний аспект нормативно-регламентаційного впливу.

Принцип рівності (недискримінації) має вагоме значення, зокрема, для реалізації процедур із перевірок платників податків. Так, контролюючі органи за наявності тотожних підстав повинні застосовувати однакові підходи до всіх без винятку платників податків під час реалізації процедур із їх перевірки. Наприклад, якщо об'єктивно наявні всі підстави для продовження строку перевірки, контролюючий орган повинен продовжити строки такої перевірки незалежно від будь-яких суб'єктивних зовнішніх факторів.

Якщо ж контролюючий орган підходить до цього вибірково (стосовно якихось платників податків продовжувати строки перевірки, тоді як щодо інших – ні), це свідчатиме про дискримінаційне ставлення в аспекті окремих платників податків, які піддаються підвищеному адміністративному тиску. Аналогічне зауваження цілком логічно стосується й витребування документів від платника податків та проведення експертизи під час заходів податкового контролю. Якщо узагальнити, то принцип рівності має конкретне й цілком зрозуміле призначення – забезпечити еквівалентні підходи в тотожних ситуаціях до всіх без винятку платників податків.

Важливою рисою принципу рівності платників податків є вичерпна формалізація суб'єктивних факторів, на основі яких може відбуватися дискримінація платників податків. До таких суб'єктивних факторів, відповідно до положень пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, належать:

- 1) соціальна приналежність платника податків;
- 2) расова приналежність платника податків;
- 3) національна приналежність платника податків;
- 4) релігійна приналежність платника податків;
- 5) форма власності юридичної особи;
- 6) громадянство фізичної особи;
- 7) місце походження капіталу [1].

Важливо зауважити, що перелік таких суб'єктивно зумовлених факторів є вичерпним. Це не найкращим чином впливає на правозастосовну практику, оскільки дискримінаційних факторів набагато більше, ніж формалізовано у приписах пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. На наше переконання, більш послідовно було би зробити такий перелік дискримінаційних факторів відкритим. Відкритий перелік дискримінаційних чинників не призводитиме до відсутності правової визначеності, а тільки робитиме правозастосовну практику більш гнучкою в цілях захисту прав та інтересів платників податків.

Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства отримав свою пряму формалізацію в пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [1]. При цьому необхідно зауважити, що відповідний принцип податкового права чинить, скоріше, опосередкований вплив на процедури податкового контролю. Такий підхід зумовлюється тим, що процедури притягнення платника податків до юридичної відповідальності є окремим різновидом податкових процедур, що відрізняється від процедур по-

даткового контролю. Однак сам базис для притягнення платника податків до юридичної відповідальності формується саме в межах процедур податкового контролю. Сам же акт, що складається представниками контролюючого органу за результатами перевірки платника податків, надалі слугує основою для прийняття контролюючим органом податкових повідомлень-рішень, які й визначають конкретну міру відповідальності платника податків.

Фактично принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства визначає вимоги для контролюючого органу щодо забезпечення належної реалізації процедур податкового контролю, адже непослідовність та/або спорадичність під час реалізації контрольних заходів може призвести до неможливості подальшого притягнення платника податків до юридичної відповідальності. Наприклад, якщо контролюючий орган допустить процедурні порушення під час перевірки платника податків, це може призвести до об'єктивної неможливості притягнення такого платника податків до юридичної відповідальності. Відповідно, контролюючий орган повинен зважати на прямо закріплені вимоги досліджуваного вихідного положення податкового права.

Принцип-презумпція правомірності рішень платника податків має неабияке значення для забезпечення послідовної реалізації прав та інтересів платника податків. Принцип-презумпція правомірності рішень платника податків характеризується подвійною формалізацією в Податковому кодексі України: він закріплений як у ст. 4, так і у ст. 56 Податкового кодексу України. Зміст вимог принципу-презумпції правомірності рішень платника податків зводиться до такого положення: «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 й того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [1].

Контролюючі органи під час проведення перевірок платників податків повинні зважати на вимоги відповідного вихідного положення податкового права та в разі неоднозначності податкового правозастосування конструювати алгоритм власної поведінки так, щоб відповідати вимогам цього принципу. Тобто принцип-презумпція правомірності рішень платника податків має сприйматися не тільки як юрисдикційний принцип, а й як вихідне положення, що повинне отримувати свою реалізацію в межах позитивних правозастосовних процедур, зокрема процедур податкового контролю. Більше того, вимоги цього принципу повинні слугувати орієнтиром для контролюючих органів під час визначення ними порядку реалізації належних їм прав та обов'язків, адже контролюючий орган завжди усвідомлює, що будь-яке неоднозначне трактування нормативних приписів буде здійснюватися судом в інтересах саме платника податків.

Отже, прямо закріплені принципи податкового права здійснюють неабиякий вплив на послідовність реалізації процедур податкового контролю. Важливо зауважити, що окремі принципи спрямовані здебільшого на забезпечення прав та інтересів платника податків (принцип рівності платників податків і принцип-презумпція правомірності рішень платника податків), тоді як інші орієнтовані переважно на реалізацію публічного інтересу (принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства).

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.