

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2021.3.23>**С. А. Данієлян**кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПРАВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Стаття присвячена дослідженню впливу загальних принципів права на реалізацію процедур податкового контролю. Автор зазначає, що сформулювати закриту систему загальних принципів права з точною мірою впевненості не можна. До загальних принципів права автором було віднесено принцип верховенства права; принцип справедливості; принцип рівності; принцип законності; принцип взаємної відповідальності держави та особи. У статті було розглянуто змістовне наповнення кожного із вищезазначених принципів та ґрунтовно окреслено специфіку їх правореалізації в рамках процедур податкового контролю. Автор відмічає, що принцип верховенства права є одним із найбільш основоположних та імперативних правил регламентації будь-якої сфери суспільних відносин. Формалізацією принципу верховенства права нормотворець підкреслює основоположність відповідного вихідного положення права та поширює його регламентаційний вплив на всю систему права України. Автором доречно було зазначено, що наукова спільнота шукає відповіді на питання з приводу змістовного наповнення принципу верховенства права. Принцип правової визначеності є одним із ключових елементів принципу верховенства права, який прямо застосовується при вирішенні податкових спорів, про що автор зазначає на прикладі практики Верховного Суду. У статті автор звертає увагу на те, що загальний принцип верховенства права отримує своє пряме застосування при регламентації процедур податкового контролю. В рамках податкового контролю реалізація принципу верховенства права відбувається крізь призму такої його складової як правова визначеність. Щодо принципу справедливості автор зазначає, що в податковому законодавстві принцип справедливості отримав свою галузеву адаптацію в якості принципу соціальної справедливості. Принцип рівності має прояв у забороні будь-якої дискримінації платників податків. Принцип законності відіграє важливу роль у забезпеченні послідовної регламентації податкових відносин загалом. Принцип взаємної відповідальності держави та особи ґрунтується на ідеалах дотримання балансу між публічним та приватним інтересом. Автор наголошує, що не тільки платник податків є повністю зобов'язаним суб'єктом.

Ключові слова: загальні принципи права, верховенство права, принцип законності, податковий контроль, платник податків, податковий спір.

У першу чергу потрібно відмітити, що з точною мірою впевненості не можна сформулювати закриту систему загальних принципів права. Так, у відповідності із загальноприйнятими підходами до загальних принципів права відносять, зокрема, такі вихідні положення як:

- принцип верховенства права;
- принцип справедливості;
- принцип рівності;
- принцип законності;
- принцип взаємної відповідальності держави та особи тощо.

Кожен із вищезазначених загальних принципів права може отримувати свою реалізацію у сфері

податкових відносин, в тому числі й у рамках процедур податкового контролю. У подальшому пропонуємо розглянути змістовне наповнення кожного із вищезазначених принципів та окреслити специфіку їх правореалізації в рамках процедур податкового контролю.

Принцип верховенства права. У першу чергу потрібно відмітити, що принцип верховенства права є одним із найбільш основоположних та імперативних правил регламентації будь-якої сфери суспільних відносин. При цьому не є можливим надати яке-небудь чітке визначення даному принципу. Його правова природа настільки комплексна та динамічно-трансфор-

мована, що надати повне (вичерпне) та теоретично-вивірене визначення один раз і назавжди не є можливим.

Принцип верховенства права прямо закріплений у ч. 1 ст. 8 Конституції України де прямо зазначається, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права [1]. Формалізацією принципу верховенства права нормотворець мав на меті досягнути дві цілі:

- підкреслити основоположність відповідного вихідного положення права (закріплення досліджуваного принципу на конституційному рівні дозволяє говорити про його підвищену міру імперативності для всіх галузей права);

- поширити його регламентаційний вплив на всю систему права України (конституційний рівень закріплення дозволяє говорити, про формування регламентаційного впливу даного принципу не тільки по відношенню до окремо взятої галузі права, але й в аспекті всіх без винятку галузей права)

Комплексність верховенства права полягає у тому, що сам принцип складається із цілої низки структурних елементів, які, фактично, є самостійними за своїм змістом вихідними положеннями права. Загалом, у науковій спільноті не є єдиного, чітко визначеного підходу до окреслення змістовних елементів принципу верховенства права. Як правило до структурних елементів даного вихідного положення відносять:

- принцип демократизму;
- принцип поділу влади;
- принцип законності;
- принцип відповідальності держави і посадових осіб;
- принцип безсторонності та незалежності суду;
- принцип доступу до правосуддя;
- принцип заборони дискримінації (антидискримінаційний принцип);
- принцип забезпечення поваги до прав людини і основоположних свобод;
- принцип ієрархічності нормативних приписів;
- принцип юридичної визначеності;
- принцип недопустимості зворотної дії закону;
- принцип пропорційності;
- принцип *res judicata* [2, с. 59].

При цьому ми не можемо сказати, що вищезазначений перелік інтегративних складників верховенства права є єдиновірним та абсолютно правильним. Так, наприклад, у вищезазначеному переліку принцип законності розглядається як елемент верховенства права, що

однак не можна назвати чітко вивіреним підходом, адже принцип законності може розглядатися як вихідне положення, яке має самостійне змістовне наповнення. Такого роду стан справ не в останню чергу пов'язаний із динамічною природою відповідного принципу права.

Специфічний підхід до окреслення структури принципу верховенства права було застосовано Венеційською Комісією. Так, Венеційська Комісія визначає наступні складники верховенства права;

- принцип правової визначеності;
- принцип заборони свавілля;
- принцип забезпечення доступу до правосуддя;
- принцип гарантування прав людини;
- принцип рівності перед законом та заборони дискримінації [3].

З вищезазначеного вбачається, що не тільки наукова спільнота шукає відповіді на питання з приводу змістовного наповнення принципу верховенства права. Такого роду завдання ставлять перед собою в тому числі й міжнародні організації. Однак ми не можемо говорити про принцип верховенства права виключно як про поняття декларативного характеру, який може отримувати своє закріплення тільки в правовій доктрині, документах декларативного або ж рекомендаційного характеру. Принцип верховенства права може отримувати своє безпосереднє застосування в тому числі й у судовій практиці, зокрема, у практиці пов'язаній із вирішенням податкових спорів.

Так, Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду неодноразово прямо посилався на принцип верховенства права в рамках судових проваджень із вирішення податкових спорів. Мова йде про наступні рішення Верховного Суду: Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2020 р. (справа № 280/2538/19) [4]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.07.2021 р. (справа № 200/12281/19-а) [5]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14.08.2018 р. (справа № 808/7057/15) [6]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. (справа № 815/756/14) [7]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 03.10.2019 р. (справа № 809/96/17) [8] тощо.

При цьому слід зазначити, що майже у кожному випадку мова йде не просто про принцип верховенства права, але й про таку його складову як принцип правової визначеності. Фактично, саме принцип правової визначеності є одним із ключових елементів принципу верховенства права, який прямо застосовується при вирішенні податкових спорів. У той же самий час, принцип правової визначеності не можна розглядати як ту основу яка має самостійне нормативне значення для вирішення податкових спорів. Мова йде про ситуацію коли Верховний Суд просто робить декларативні посилання на принцип верховенства права і як правило робить це крізь призму практики Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ). Відповідно, за посередництвом такого підходу суд досягає одразу двох цілей:

- по-перше, забезпечує у своїх рішеннях додаткову аргументацію крізь призму застосування основоположних загальних принципів права;

- по-друге, робить посилання у своїх рішеннях на практику ЄСПЛ.

Тобто, застосування принципу верховенства права в рамках судової практики з вирішення податкових спорів все ж таки має місце. У той же самий час не можна сказати, що саме застосування принципу верховенства права має основоположне значення при вирішенні таких спорів. Головним чином такого роду стан справ забезпечується за посередництвом прямої формалізації принципу верховенства права у Кодексі адміністративного судочинства України (КАС України). Так, ціла ст. 6 КАС України («Верховенство права») присвячена верховенству права. Саме КАС України є тим кодифікованим процесуальним актом який визначає порядок вирішення податкових спорів.

Отримує своє пряме застосування відповідний загальний принцип права, в тому числі, й при регламентації процедур податкового контролю. В рамках податкового контролю реалізація принципу верховенства права відбувається також крізь призму такої його складової як правова визначеність. Правова визначеність встановлює вимогу у відповідності з якою практика правозастосування повинна бути прогнозованою та зрозумілою. Тобто всі учасники відповідних процедур повинні чітко усвідомлювати порядок реалізації належних їм прав та обов'язків, а також наслідки своїх дій.

Однак, на практиці трапляються випадки коли така прогнозованість відсутня в силу

нечіткості нормативних формулювань або ж різноаспектності підходів до їх трактування. Як приклад можна навести ситуацію з порядком ознайомлення платника податків з наказом про продовження строків перевірки. Так, положеннями чинного законодавства тільки передбачено право контролюючого органу приймати рішення про продовження строків такої перевірки. При цьому сама процедура повідомлення платника податків про прийняття такого рішення не визначається положеннями діючого податкового законодавства. Це у свою чергу породжує значну правову невизначеність. З одного боку, порядок повідомлення платника податків про продовження перевірок не визначений законодавчо, з іншого ж боку, платник податків має пряму зацікавленість у тому, щоб такий порядок був визначений, або ж принаймні у тому, щоб його було належним чином повідомлено про продовження строків такої перевірки.

Так, правова визначеність вимагає від контролюючого органу щоб платник податків був повідомлений про продовження таких строків та ознайомлений з відповідним наказом принаймні в останній календарний день основного строку перевірки. Якщо контролюючий орган не дотримується такого алгоритму дій він, фактично, порушує вимоги правової визначеності. Платник податків має право на те, щоб в рамках контрольних процедур його не тримали у становищі правової невизначеності.

Взагалі, ситуація коли контролюючий орган сам вигадує процедури по яким він повинен повідомляти платника податків про продовження строків перевірки є свавільними діями владного суб'єкта, які порушують прямо закріплені вимоги ч. 2 ст. 19 Конституції України, де зазначається наступне: «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» [9]. Відповідна норма встановлює позитивний принцип правового регулювання.

Отже, контролюючий орган не може самостійно вигадувати процедури за якими здійснюватиме свою діяльність. Алгоритми поведінки повинні бути чітко прописані в законі. В ситуації ж наявності правових прогалів контролюючий орган повинен зважати на принцип правової визначеності та принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків. Тобто в будь-якому випадку така правова невизначеність в аспекті процедур податкового контр-

олю повинна тлумачитися на користь платника податків.

Принцип справедливості. Відповідний загальний принцип права характеризується підвищеною мірою оціночним характером. Це обумовлюється специфікою ключового соціального поняття на якому і ґрунтується даний принцип – справедливість. В податковому законодавстві принцип справедливості отримав свою галузеву адаптацію в якості принципу соціальної справедливості. При цьому принцип соціальної справедливості не має жодного відношення до процедур податкового контролю, адже стосується нормотворчих питань (установлення податків та зборів). Що ж стосується загального принципу справедливості, то він скоріше стосується акцентів орієнтованих на правову рівність, аніж на які-небудь абстрактні речі. У відношенні процедур податкового контролю, між всіма платниками податків беззаперечно повинна забезпечуватися така рівність.

Принцип рівності. Принцип рівності також є загальним принципом права, який має важливе значення для реалізації процедур податкового контролю. Тут важливо відмітити, що даний принцип права отримав свою галузеву-обумовлену адаптацію в рамках податкового законодавства, а саме у вигляді принципу рівності усіх платників податків (недопущення податкової дискримінації). Вимоги рівності встановлюють обов'язок контролюючого органу однаково ставитися до платників податків, які беруть участь у рамках відповідних контрольних процедур. Забороняється будь-яка дискримінація платників податків, що обумовлена суб'єктивними чинниками.

Принцип законності. Принцип законності є одним із найбільш важливих загальних принципів права. Законність встановлює чітку і пряму вимогу, яка має відношення до вже згаданого позитивного принципу правового регулювання (в особливій мірі в аспекті владного суб'єкта). Принцип законності відіграє важливу роль у забезпеченні послідовної регламентації податкових відносин загалом та відносин пов'язаних із процедурами податкового контролю зокрема. Саме принцип законності встановлює той імператив, за посередництвом якого всі процедури в податковому правозастосуванні мають цілком зрозумілу нормативну основу. Більше того, принцип законності вимагає від владного суб'єкта неухильно слідувати таким вимогам закону. Будь-яке відхилення від нормативно-встановленого алгоритму поведінки розглядається як девіантна поведінка, за яку вин-

ний суб'єкт повинен понести відповідальність. Процедури податкового контролю характеризуються підвищеною мірою формалізованості, що забезпечує реалізацію принципу законності у відповідній сфері оподаткування. Важливою рисою принципу законності є його самодостатність, що не дозволяє говорити про доцільність його повного поглинення таким мета-принципом, як принцип верховенства права. На наше переконання принцип законності має системне значення для послідовної регламентації всіх типів контрольних процедур.

Принцип взаємної відповідальності держави та особи. Відповідний принцип ґрунтується на ідеалах дотримання балансу між публічним та приватним інтересом. Тобто, не тільки платник податків є повністю зобов'язаним суб'єктом у таких відносинах. На контролюючий орган також покладаються обов'язки яких він повинен чітко дотримуватися. Відповідне правило отримує, зокрема, свою формалізацію в ст. 110 Податкового кодексу України, де прямо зазначається, що до відповідальності за податкове правопорушення може бути притягнутий як платник податків, так і контролюючий орган. Контролюючий орган може бути притягнутий до юридичної відповідальності за неправомірні контрольні заходи, що реалізуються по відношенню до платника податків, якщо такі незаконні дії заподіяли шкоду такому платнику податків.

Список використаної літератури:

1. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#ext>.
2. Конституція України. Науково-практичний коментар / редкол.: В. Я. Тацій (голова редкол.), О. В. Петришин (відп. секретар), Ю. Г. Барабаш та ін. ; Нац. акад. прав. наук України. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Х.: Право, 2011. 1128 с.
3. Доповідь Європейської Комісії «За демократію через право» (Венеційська Комісія) «Верховенство права» № 512/2009 від 04 квітня 2011 року. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-ukr).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2020 р. (справа № 280/2538/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87601721>.
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.07.2021 р. (справа № 200/12281/19-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98585096>.
6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від

- 20.03.2020 р. (справа № 822/2695/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88336929>.
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. (справа № 815/756/14). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72290140>.
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 03.10.2019 р. (справа № 809/96/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84805161>.
9. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

Danielyan S. General principles of law and their influence on the implementation of tax control procedures

The article is devoted to the study of the impact of general principles of law on the implementation of tax control procedures. The author notes that it is impossible to formulate a closed system of general principles of law with a precise degree of certainty. Among the general principles of law, the author attributed the principle of the rule of law; the principle of justice; principle of equality; the principle of legality; the principle of mutual responsibility of the state and the individual. The article considers the content of each of the above principles and thoroughly outlines the specifics of their implementation in the framework of tax control procedures. The author notes that the principle of the rule of law is one of the most fundamental and imperative rules of regulation of any sphere of public relations. By formalizing the principle of the rule of law, the legislator emphasizes the fundamental nature of the relevant initial provision of law and extends its regulatory impact on the entire legal system of Ukraine. The author appropriately noted that the scientific community is looking for answers to questions about the content of the rule of law. The principle of legal certainty is one of the key elements of the principle of the rule of law, which is directly applied in resolving tax disputes, as the author points out on the example of the case law of the Supreme Court. In the article the author draws attention to the fact that the general principle of the rule of law is directly applicable in the regulation of tax control procedures. In the framework of tax control, the implementation of the principle of the rule of law occurs through the prism of such a component as legal certainty. Regarding the principle of justice, the author notes that in tax law, the principle of justice has received its sectoral adaptation as a principle of social justice. The principle of equality is manifested in the prohibition of any discrimination against taxpayers. The principle of legality plays an important role in ensuring consistent regulation of tax relations in general. The principle of mutual responsibility of the state and the individual is based on the ideals of balancing the public and private interests. The author emphasizes that not only the taxpayer is a fully liable entity.

Key words: *general principles of law, rule of law, principle of legality, tax control, taxpayer, tax dispute.*