

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ  
ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ  
ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ФОРСЮК ВІТА ЛЕОНІДІВНА**

*Прим. № \_\_\_\_\_*

УДК 342.9: 351.713:[347.73:336.22](043.3)

**ДИСЕРТАЦІЯ  
ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ  
ОПОДАТКУВАННЯ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;  
інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

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

**В. Л. Форсюк**

---

**Науковий керівник –**  
доктор юридичних наук, професор  
**Гетманцев Данило Олександрович**

**Київ – 2021**

## АНОТАЦІЯ

**Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування.** – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. Київ, 2021.

У дисертації здійснено комплексне дослідження принципів оподаткування, визначено їх вплив на розвиток правових відносин у сфері оподаткування та особливостей реалізації при правозастосуванні.

Автором проведено аналіз наукових підходів до співвідношення понять «принцип», «норма», «стандарт», а також розглянуто відповідні функції, які виконують принципи права, та їх вплив на функціонування правової системи.

Розмежовано поняття «принципи податкового права», «принципи оподаткування» та «принципи податкової системи», а також досліджено еволюцію й окреслено проблеми реалізації принципів рівності та справедливості оподаткування, принципи законності податку, стабільності оподаткування, принцип «презумпції правомірності рішень платника податків» та економіко-організаційні принципи оподаткування, такі як: принцип фіскальної достатності, нейтральності, зручності оподаткування та економічності оподаткування.

Предметом окремої уваги у дисертації стали наукові погляди щодо механіки реалізації субстанційних проявів принципу справедливості оподаткування у вигляді горизонтальної та вертикальної справедливості, прогресивного оподаткування та неоподаткованого мінімуму. В цьому контексті, обґрунтовано ідею, що податкова пільга повинна розумітися як прояв позитивної дискримінації, підстави для надання якої, що встановлені в

пункті 30.2 статті 30 Податкового кодексу України, необхідно розглядати як «захищені ознаки».

Автором обґрунтовано, що принцип презумпції правомірності рішень платників податків застосовується у випадку суперечностей однопорядкових норм права, що мають рівнозначну юридичну силу, у якості яких розглядаються норми Податкового кодексу України.

Запропоновано доповнити перелік принципів, що передбачені у статті 4 Податкового кодексу України, новим принципом «транспарентності оподаткування» у вигляді «установлення порядку справляння податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення прозорості адміністрування податків та зборів та отримання належного обсягу податкової інформації».

Автор напрацював пропозиції, спрямовані на ефективну реалізацію принципів оподаткування та усунення відповідних колізій у законодавстві. Зокрема, він пропонує не включати до терміну перебування в Україні, в цілях визначення податкового резидентства чи з метою визначення «місця ефективного управління» період перебування фізичної особи, що був зумовлений виключно дією обставин непереборної сили та/або іншими незалежними обставинами: небезпечною для життя хворобою чи травмою, запровадженням обмежувальних заходів у зв'язку з поширенням небезпечної для життя хвороби та інші, а також надати однаковий обсяг податкових пільг власникам нерухомого майна на праві спільної сумісної власності в цілях оподаткування податком на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки.

За результатами дослідження обґрунтовано нові теоретичні та прикладні положення та висновки, розроблено проект змін до Податкового кодексу України.

Результати дисертаційного дослідження становлять теоретичний та практичний інтерес і можуть бути використані в науково-дослідній сфері, у правотворчій та правозастосовній діяльності, а також в освітньому процесі.

Сформульовані за наслідками наукового дослідження положення наукової новизни та всі результати роботи отримані на підставі особистого

вивчення та аналізу вітчизняної та іноземної юридичної літератури, юридичних актів Європейського Союзу, національного права України та судової практики.

**Ключові слова:** оподаткування, принципи оподаткування, податкове законодавство, податкове право, податки, платник податків.

## ANNOTATION

**Forsiuk V. L. Theoretical Issues of an Implementation of the Principles of Taxation. – *Qualification Research as the Manuscript.***

Thesis for the Candidate Degree in Law. Speciality 12.00.07 «Administrative law and process; financial law; information law» (081 – Law). – Taras Shevchenko National University of Kyiv of the Ministry of Education and Science of Ukraine. Kyiv, 2021.

In the thesis the complex research of principles of the taxation is carried out, their influence on the development of legal relations in the field of the taxation and features of realization in law enforcement is defined.

The author analyzes scientific approaches to the relationship between the concepts of “principle”, “norm”, “standard”, as well as considers the relevant functions that perform the principles of law, and their impact on the functioning of the legal system.

The concepts of “principles of tax law”, “principles of taxation” and “principles of tax system” are distinguished, as well as the evolution and problems of an implementation of the principles of equality and fairness of taxation, principles of tax legality, tax stability, principle of “presumption of legality of taxpayer decisions” and economic organizational principles of taxation, such as: the principle of fiscal sufficiency, neutrality, ease of taxation and cost-effectiveness of taxation.

The subject of special attention of the thesis have been scientific views on the mechanics of the implementation of substantial manifestations of the principle

of fairness of taxation in the form of horizontal and vertical justice, progressive taxation and non-taxable minimum. In this context, the idea that the tax benefit should be understood as a manifestation of positive discrimination, the grounds for which, set out in paragraph 30.2 of Article 30 of the Tax Code of Ukraine, should be considered as “protected features”.

The author substantiates that the principle of presumption of legality of taxpayers’ decisions is applied in the case of contradictions of single-order norms of law that have equivalent legal force, as which the norms of the Tax Code of Ukraine are considered.

It is suggested to supplement the list of principles enshrined in Article 4 of the Tax Code of Ukraine with a new principle of “transparency of taxation” in the form of “the establishment of the procedure for collecting taxes and fees, based on the need to ensure transparency of tax and fees administration and obtaining of adequate tax information”.

The author has developed several proposals aimed at the effective implementation of the principles of the taxation and elimination of relevant conflicts in the legislation. In particular, it is suggested not to include in the period of stay in Ukraine, in order to determine tax residency or the “place of effective management” period of stay of an individual, which was due solely to force majeure and / or other independent circumstances: life-threatening illness or injury, the introduction of restrictive measures in connection with the spread of life-threatening disease and others, as well as to provide the same amount of tax benefits to the owners of real estate on the right of joint ownership for the purpose of taxation of real estate other than land.

According to the results of the research, new theoretical and applied provisions and conclusions are substantiated; the Draft of amendments to the Tax Code of Ukraine is developed.

The results of the dissertation research are of theoretical and practical interest and can be used in research, lawmaking and law enforcement, as well as in the educational process.

The provisions of scientific novelty are formulated as a result of scientific research and all results of work are received on the basis of personal study and analysis of domestic and foreign legal literature, legal acts of the European Union, national law of Ukraine and judicial practice.

**Key words:** taxation, principles of taxation, tax legislation, tax law, taxes, taxpayer.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Форсюк В. Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 40. Т. 2. С. 58–61.

2. Форсюк В. Л. Щодо правомірності укладення між контролюючим органом та платником податків договору про визнання електронних документів як передумови реалізації платником податків обов'язку з декларування. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 5. Т. 2. С. 84–86.

3. Форсюк В. Л. Щодо принципу нейтральності оподаткування в національному та міжнародному праві. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2019. № 3 (17), травень. С. 28–33. (Серія «Юридичні науки»). URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2019-3-5008>.

4. Форсюк В. Л. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5 (279). С. 190–195.

5. Форсюк В. Л. Принцип недискримінації в налоговом праве и налоговая льгота как проявление позитивной дискриминации. *Порівняльно-аналітичне право*. електрон. наук. фахове вид. 2019. № 1. URL: [http://www.pap.in.ua/1\\_2019/73.pdf](http://www.pap.in.ua/1_2019/73.pdf).

### Статті в іноземних виданнях:

6. Forsyk V. Violating of the Principle of Equality in the Context of Taxation of Real Estate, other than Land Plot. *Legea și viața*. 2019. № 6/2 (330). С. 96–100.

7. Форсюк В. До питання трансформації поняття «податкового резидентства» в законодавстві України в наслідок здійснення обмежувальних

протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 5 (33). Vol. 1. С. 228–232.

#### **Тези наукових доповідей:**

8. Форсюк В. До питання про правомірність справляння земельного податку з власників нежитлових приміщень в багатоквартирних будинках. *Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (20 травня 2016 р.)*. Київ, 2016. Т. 2. С. 312–314.

9. Форсюк В.Л. Поняття принципу справедливості оподаткування в податковому праві України. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (5–6 квітня 2019 р.)*. Дніпро, 2019. С. 104–106.

10. Форсюк В. Л. Щодо можливості запровадження прогресивного оподаткування в Україні. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (12–13 квітня 2019 р.)*. Одеса, 2019. С. 104–107.

11. Форсюк В. Іноземний досвід добровільного розкриття інформації платниками податків як один із елементів транспарентності оподаткування. *International scientific and practical conference «New challenges of legal scienc. in Ukraine and EU countries»ю (April, 19–20)*. Miskolc, Hungary, 2019. С. 282–286.

12. Форсюк В. Л. Принцип транспарентності через призму національного та міжнародного законодавства. *III Міжнародна конференція Анти-ВЕРС та захист прав платників податків: тези доповідей*. Київ, 2019. С. 154–159. Форсюк В.Л. Принцип транспарентності через призму національного та міжнародного законодавства: тези доповідей III Міжнародної конференції Анти-ВЕРС та захист прав платників податків. *Юридична Україна*. 2019. № 4 (159). С. 78–81.



**Науково-практичний посібник:**

13. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 494 с. (Форсюк В.Л. Розділ IV. Принципи оподаткування. С. 323–435).

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	13
<b>РОЗДІЛ 1 ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТТЯ «ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ» ТА СУМІЖНИХ ПРАВОВИХ КАТЕГОРІЙ</b> .....	<b>22</b>
1.1 Поняття «принципи права», їх місце та значення у розбудові системи права.....	22
1.2 Генезис розвитку принципів оподаткування.....	32
1.3 Підходи до розмежування понять «принципи податкового права», «принципи оподаткування» та «принципи податкової системи» .....	41
Висновки до Розділу 1.....	65
<b>РОЗДІЛ 2 ПРИНЦИПИ ЗАГАЛЬНОСТІ, РІВНОСТІ ТА СПРАВЕДЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ФУНДАМЕНТАЛЬНІ ІДЕЇ, ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ БАЛАНС МІЖ ПУБЛІЧНИМИ ТА ПРИВАТНИМИ ІНТЕРЕСАМИ</b> .....	<b>69</b>
2.1 Трансформація сутності принципів загальності та рівності оподаткування: від державоцентристського підходу до сучасного антропоцентристського розуміння .....	69
2.2 Справедливість оподаткування та її субстанційні прояви як аксіологічна основа досягнення рівноваги між публічними та приватними інтересами в процесі адміністрування податків та зборів .....	109
Висновки до Розділу 2.....	149
<b>РОЗДІЛ 3 ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ІНШИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ</b> .....	<b>154</b>
3.1 Принципи законності податку, стабільності оподаткування та принципу «презумпції правомірності рішень платника податків» як способи забезпечення рівноваги нормативно-правової архітектури адміністрування податків та зборів».....	154

3.2 Економіко-організаційні принципи оподаткування: принцип фіскальної достатності, нейтральності, зручності оподаткування та економічності оподаткування.....	199
3.3 Принцип транспарентності оподаткування як бінарний елемент досягнення прозорості оподаткування.....	223
Висновки до Розділу 3.....	244
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>249</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>254</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>287</b>

## СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БК України – Бюджетний кодекс України

ВРУ – Верховна Рада України

ВСУ – Верховний Суд України

ВС – Верховний Суд

ДПС – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ЗК України – Земельний кодекс України

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КМУ – Кабінет Міністрів України

КСУ – Конституційний Суд України

ПДВ – Податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ЦК України – Цивільний кодекс України

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Питання реформування усіх сфер суспільних відносин, зокрема й сфери оподаткування, після перемоги Революції Гідності знаходяться в центрі уваги політичної, наукової і громадської спільноти. У пошуках шляхів виходу з економічної кризи назріла потреба, замість проведення винятково фіскальної податкової політики, здійснення якісного оновлення системи оподаткування в Україні з основним акцентом на встановлення партнерських відносин між державою та платниками податків. Значною мірою досягненню цієї мети сприятиме усвідомлення важливості дотримуватися при побудові податкової політики держави основоположних принципів оподаткування.

На жаль, нині принципи, закріплені у статті 4 Податкового кодексу України, здебільшого втілюються у податково-правовій практиці лише поверхово, що зумовлено відсутністю усвідомлення того, що саме ця норма є основоположною для прийняття усіх інших податково-правових норм, виступає універсальним критерієм їх узгодженості із загальноприйнятими правовими цінностями та сприяє збереженню балансу між приватними і публічними потребами та інтересами.

Відтак актуальність дисертаційного дослідження зумовлена потребою у виробленні та узагальненні доктринальних підходів щодо тлумачення сутності принципів оподаткування, їх фундаментального значення для побудови системи оподаткування, а також до вирішення цілої низки проблем, що виникають при їх реалізації.

Аналіз онтологічної сутності принципів оподаткування дає змогу здійснити перехід від нормативістського підходу до антропоцентристського розуміння податкового права, що не тільки актуалізує дослідження цього питання, а й спонукає до предметної дискусії у цьому напрямі.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконано згідно з: Законом України «Про

пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» від 11 липня 2001 р. № 2623-III; положеннями Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26 лютого 2016 р. № 68/2016; Пріоритетними тематичними напрямами наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 р., затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2011 р. № 942; Пріоритетними напрямами розвитку правової науки на 2016–2020 рр., затвердженими постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 р.; а також планами науково-дослідної роботи Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Тему дисертаційної роботи затверджено на засіданні Вченої ради юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Протокол від 23 вересня 2013 р. № 1) і уточнено рішенням Вченої ради Інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, (Протокол від 31 серпня 2020 р. № 3).

**Мета і завдання дослідження.** *Мета* дисертаційної роботи полягає у розробці цілісного комплексного наукового уявлення про принципи оподаткування, визначенні їх впливу на розвиток правових відносин у сфері оподаткування та особливостей реалізації при правозастосуванні, а також формулюванні науково обґрунтованих висновки та пропозицій щодо вдосконалення національного законодавства.

Для реалізації зазначеної мети, необхідно виконати такі *завдання*:

- розкрити сутність та генезис історичного розвитку поняття «принципів оподаткування» як аксіологічної основи податкового права та податкового законодавства;
- дослідити доктринальні підходи до тлумачення понять «принципи податкового права», «принципи оподаткування» та «принципи податкової системи», встановити їх інтерпретаційний зв'язок та взаємообумовленість;
- з'ясувати історичні передумови виникнення та розвитку принципів загальності, рівності та справедливості оподаткування як детермінантної

основи еволюції їх онтології;

– обґрунтувати сутність принципів загальності та рівності оподаткування як елементу права на податки;

– розкрити зміст справедливості оподаткування, дослідити її субстанційні прояви: горизонтальну та вертикальну справедливість; прогресивне оподаткування та неоподатковуваний мінімум – як ключових засобів досягнення справедливості оподаткування;

– установити зміст та проблеми реалізації інших принципів оподаткування, таких, як: законності податків, фіскальної достатності оподаткування, нейтральності оподаткування, стабільності оподаткування, презумпції правомірності рішень платника податків, зручності оподаткування, економічності оподаткування як атрибутивних елементів утвердження принципу верховенства права;

– довести, що система принципів оподаткування становить інституційну основу досягнення балансу публічних та приватних інтересів;

– сформулювати та розкрити сутність принципу «транспарентності оподаткування» як бінарного елементу забезпечення прозорості оподаткування.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з реалізацією принципів оподаткування.

*Предмет дослідження* – є теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування та їх вплив на розвиток податково-правових відносин.

**Методи дослідження.** Методологічне підґрунтя дисертаційного дослідження становить сукупність методів і прийомів наукового пізнання, використання яких допомогло досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та чіткість отриманих теоретичних результатів. Зокрема було застосовано загальнонаукові та спеціальні юридичні методи дослідження, такі як: формально-юридичний, структурно-логічний, історико-правовий, діалектичний, порівняльно-правовий та метод системного аналізу. Усі методи застосовані у взаємозв'язку, що зрештою

сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

Зокрема, за допомогою *діалектичного методу* принципи оподаткування розглянуто у процесі їх розвитку та відображення у конкретних податково-правових відносинах.

*Структурно-логічний метод* сприяв поглибленому вивченню таких категорій, як: «принципи оподаткування», «принципи податкового законодавства», «принципи податкового права», «принципи податкової системи» (підрозділи 1.1–1.3).

*Метод системного аналізу* застосовано при виокремленні і дослідженні різних аспектів принципів оподаткування та правового механізму їх дії, змісту та особливостей їх інтегративних зв'язків (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1–3.3).

*Порівняльно-правовий метод* – при дослідженні принципів оподаткування у контексті українського та іноземного податкового законодавства, дав змогу узагальнити наукові концепції провідних учених щодо теоретичних та практичних проблем функціонування принципів оподаткування не тільки в Україні, а й поза її межами (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1–3.3).

Генезис уявлень про принципи оподаткування розкрито за допомогою *історико-правового методу* (підрозділи 1.2, 2.1).

*Формально-юридичний метод* використано при аналізі окремих законодавчих положень і норм, які відображають сутність того чи іншого принципу оподаткування (тлумачення принципів оподаткування, їх змісту, форм втілення в податковому законодавстві) (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 3.1–3.3).

*Теоретико-методологічну основу дослідження* становлять наукові праці у галузі теорії права та держави, цивільного, адміністративного, фінансового та міжнародного права таких учених: С. Алексєєва, Дж. Б'юкенена, Д. Вінницького, Г. Гаджієва, Г. Грінбау, О. Данілова, Р. Дворкіна, А. Козиріна, Р. Масгвейва, С. Погребняка, В. Пушкарьової, Дж.



Ролза, М. Роттбарда, А. Сміта, Дж. Стігліца, О. Уварової, А. Шаповала, Д. Щокіна та інших.

У науковій літературі наявні розвідки, присвячені принципам оподаткування, податкового права, податкового законодавства, податкової системи тощо, зокрема таких науковців, як: В. Андрущенко, І. Бабін, О. Башняк, О. Баїк, Р. Браславський, Л. Вдовічена, Р. Гаврилук, Д. Гетманцев, О. Дьомін, Ю. Іванов, О. Лопаткікова, А. Котенко, М. Кучерявенко, О. Музика-Стефанчук, А. Полянничко, Н. Пришва, Д. Смірнов, Є. Хорошаєв, А. Храбров, Н. Якимчук та інших.

*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* слугувала судова практика України та Європейського Союзу.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертаційна робота є одним із перших у вітчизняній юридичній науці комплексним дослідженням теоретичних проблем реалізації принципів оподаткування, на підставі якого сформульовано нові наукові положення, висновки та пропозиції, зокрема:

*уперше:*

– доведено, що принципи податкового права, принципи оподаткування, принципи податкової системи необхідно розглядати як різні рівні інтерпретаційного віддзеркалення певних універсальних ідей, що відображають його онтологічну сутність, тлумачення якої перебуває у взаємозв'язку з обставинами місця і часу, та задають регулятивний горизонт інтерпретації конкретних норм-правил у межах тексту Податкового кодексу України;

– обґрунтовано сутність принципу «транспарентності оподаткування» як бінарного елемента забезпечення прозорості оподаткування у вигляді

«установлення порядку справляння податків та зборів, зважаючи на необхідність забезпечення прозорості адміністрування податків та зборів та отримання належного обсягу податкової інформації», реалізація якого здійснюється через забезпечення ефективних механізмів збору та отримання податкової інформації від платників податків на глобальному (міжнародний обмін інформацією) та національному (розкриття періодичної інформації та надання відомостей відповідно до запитів) рівнях і водночас вимагає втілення інструментів відкритості та публічної прозорості діяльності контролюючих органів (через податкові консультації, публікації плану-графіку податкових перевірок тощо);

– аргументовано, що трансформація тлумачення сутності принципів рівності та загальності оподаткування в межах законодавства є одним із атрибутивних проявів «права на податки» як елементу антропоцентристського трактування податкового права;

– встановлено, що податкова пільга – це прояв позитивної дискримінації, підстави для надання якої, що встановлені в пункті 30.2 статті 30 Податкового кодексу України, необхідно розглядати як «захищені ознаки», що забезпечують субстантивну рівність та соціальну справедливість оподаткування;

– з'ясовано, що обмежувальні протиепідемічні заходи, запроваджені з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, можуть впливати на податкові правовідносини у вигляді потенційного ризику «штучного» набуття особами статусу податкового резидента згідно з Податковим кодексом України, та запропоновано способи подолання такої правової колізії;

*удосконалено:*

– доктринальні погляди щодо тлумачення сутності справедливості оподаткування, законності податків, стабільності оподаткування та принципу «презумпції правомірності рішень платника податків», фіскальної

достатності, нейтральності, зручності оподаткування та економічності оподаткування;

– наукові погляди щодо механіки реалізації субстанційних проявів принципу справедливості оподаткування у вигляді горизонтальної та вертикальної справедливості, прогресивного оподаткування та неоподаткованого мінімуму;

*дістали подальшого розвитку:*

– наукові висновки, згідно з якими реалізація принципу справедливості через платоспроможність полягає в тому, що персональний вклад індивідуума в підтримку фінансових інституцій держави повинен відповідати його особистому доходу. При цьому безпосередній розрахунок розміру таких податкових вилучень здійснюється на підставі оцінки економічного потенціалу такого індивідуума, а не на основі співвідношення між доходами платника податків та витратами держави на його забезпечення;

– положення, що принцип презумпції правомірності рішень платників податків покликаний вирішити правозастосовний конфлікт щодо надання переваги нормі права, яка підлягає застосуванню, у разі неможливості її обрання за допомогою звичайних колізійних методів тлумачення закону. Зокрема, обґрунтовано, що цей принцип застосовується у разі суперечностей однопорядкових норм права, що мають рівнозначну юридичну силу, якими власне й розглядаються норми Податкового кодексу України;

– висновки, що принцип зручності оподаткування та економічності оподаткування реалізується шляхом забезпечення в рамках механізму сплати податкового зобов'язання публічного інтересу (через установлення податків у спосіб, що дає змогу досягнути рівномірного наповнення публічних фондів коштів протягом звітного періоду та забезпечує негативне співвідношення витрат на адміністрування податків до загального обсягу податкових надходжень) та приватного – через мінімізацію витрат платника податків на виконання податкового обов'язку і захисту своїх прав та інтересів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що

положення, висновки, пропозиції і рекомендації, сформульовані у дисертації, використано, а також 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 для аналітичного забезпечення роботи: Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики і Комітету Верховної Ради України з питань сім'ї, молодіжної політики, спорту та туризму (Довідка від 15 лютого 2021 р. № 04-32/13-2021/42990 та Довідка від 10 липня 2019 р. № 04-33/19-751 (125910)); а також Міністерства фінансів України (Довідка від 9 лютого 2021 р.);

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

– *практичній діяльності* – Державної податкової служби України (довідка від 11 лютого 2021 р. № 651/Ф/9900-21-01-01-0) при виконанні функцій, пов'язаних зі справлянням місцевих податків і зборів;

– *освітньому процесі* – у ході викладання дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право», інших правових дисциплін, а також при написанні підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій, у процесі професійної підготовки, перепідготовки й підвищення кваліфікації службових осіб органів публічної влади.

**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: Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання державотворення в Україні» (м. Київ, 20 травня 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи» (м. Дніпро, 5–6 квітня

2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (м. Одеса, 12–13 квітня 2019 р.); III Міжнародній конференції «Анти-BEPS та захист прав платників податків» (м. Київ, 1 березня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «New challenges of legal science in Ukraine and EU countries» (м. Мішкольц (Угорщина), 19–20 квітня 2019 р.).

**Публікації.** Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено у 13 публікаціях, серед яких: п'ять статей – у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, дві статті – у наукових періодичних виданнях інших держав, та п'ять – тези доповідей на науково-практичних конференціях, а також один розділ науково-практичного посібника.

**Структура та обсяг дисертації.** Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, логічно об'єднаних у вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 302 сторінки, з них основного тексту – 241 сторінка. Список використаних джерел налічує 320 найменувань і займає 33 сторінки. Додатки (3) розміщено на 16 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТТЯ «ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ» ТА СУМІЖНИХ ПРАВОВИХ КАТЕГОРІЙ

### 1.1 Поняття «принципи права», їх місце та значення у розбудові системи права

Питання розкриття правової природи, визначення чіткого поняття «принцип права» було і залишається актуальним протягом тривалого часу. Поява нових підходів до розвитку теорії «правової нормативності», у межах якої офіційна правотворча функція держави більше не є цілковито визначальною та єдино можливим джерелом права, зумовлюють необхідність переосмислення категорії «принципи права» як унікального комунікаційного каналу, що забезпечує внутрішню єдність між правом, як ретроспективним сприйняттям дійсності, що водночас покликане регулювати майбутню поведінку людей, та зовнішнім світом цінностей, що перебуває у постійній динаміці.

На думку Рудольфа фон Ієринга, «принцип – та точка, яку шукає законодавець, але поки йому не вдалось оволодіти нею, він змушений лише кружляти біля неї, описувати її за допомогою окремих казуїстичних постанов» [143, с. 63].

Суддя Верховного Суду Ізраїлю М. Чешин у своїй окремій думці стверджував: «Усе це – принципи, цінності, доктрини – є *prima facie* надправовими, але вони слугують якорем для права – для кожного закону – і жоден закон не може бути переказаний без них. Закон без такого якоря схожий на будинок без фундаменту; як він не може встояти без нього, так само й закон, який спирається сам на себе, схожий на повітряний замок» [310, с. 54].

Про властивість принципів, як концепту вищого рівня, при здійсненні

правового регулювання наголошував видатний теоретик права С. С. Алексєєв, зазначаючи, що «... в дії того, чи іншого нормативного положення або їх асоціації нерідко, так би мовити, у прихованому вигляді проявляється і дія нормативних положень більш високого рангу, що знаходяться нібито за їх спиною... Все це певною мірою залишає «слід» на цих конкретних нормативних положеннях, прямо або у вигляді «сліду» бере участь у правовому регулюванні. З цього боку правові норми та їх асоціації виявляються багатими, юридично насиченими регулятивними феноменами, які у процесі регулювання демонструють і свою силу, і силу виявлених через них принципів, загальних правових засад, інших загальних положень» [72, с. 96].

В цілому принципи – це по-суті артикульовані та концептуально виражені ідеали, граничні значення та смисли, що сформовані в наслідок акумуляції певного інтерсуб'єктивного соціального досвіду, і в цьому контексті вони набувають особливого значення для теорії правової нормативності. При цьому аби відповідна ідея еволюціонувала в правову цінність, а та, своєю чергою, – у правовий принцип, вона потребує схвалення та багаторазового повторення.

З огляду на це, одним із дискусійних питань правової науки є розмежування поняття «принципу» та «норми», як структурних рівнів правової реальності - злагодженої конструкції взаємозалежних констант, які формують правове буття.

Згідно з О. С. Сідоркіним «принципи права по-різному тлумачаться в залежності від типу праворозуміння. У радянській теорії принципи права розглядалися як керівні ідеї, які виражають ідеологію комуністичної партії, і фактично являли собою ідеологічні та політичні установки. У сучасних дослідженнях позитивістської орієнтації зміст принципів права виводиться з положень законодавства. За такого підходу доречніше стверджувати не про принципи права, а про принципи закону. Крайній прояв позитивізму демонструє вчення Г. Кельзена. Право у такому разі постає у вигляді

ієрархічно організованої системи норм, у рамках якої нижчестоящі норми повинні відповідати вищим, а замикає цю систему гіпотетична основна норма... У контексті цього єдиною можливим принципом права виступає принцип формальної законності, коли легітимність норми залежить тільки від її відповідності нормі вищого рівня» [250, с. 12].

Безумовно, за такого підходу принципи податкового права ототожнюються з принципами податкового законодавства. Зокрема, позиція щодо визнання лише принципів-норм, для реалізації яких необхідний чітко передбачений законодавством механізм, власне призводить до ігнорування принципів-ідей та не відповідає природно-правовому підходу до праворозуміння.

О. С. Сідоркін акцентує, що вказаний підхід орієнтує на вивчення змістовної сторони принципів права, де значення набувають поняття, що виражають не тільки специфіку права, а й різні моральні, релігійні, політичні цінності. Однак при цьому, на думку вченого, наповнення принципів права неправовим змістом не дає змоги виявити їх справжню природу, принижує їхню роль у правовому регулюванні. Саме тому компромісу між двома названими типами праворозуміння можна досягти у рамках лібертарно-юридичної концепції права, яка під правом тлумачить міру свободи, що забезпечується за допомогою принципу формальної рівності. Право у такому разі – це самостійна система соціального регулювання, відмінна від моралі, моральності, релігії, естетичних, корпоративних норм. У лібертарній теорії принципи права постають як винятково правові явища, що втілюють і конкретизують сутність права [250, с. 13].

Водночас сам науковець наполягає на позиції, згідно з якою принципи права є «нормами права найбільш загального, абстрактного характеру. Подання принципів права як ідей призводить до втрати їх практичного значення, нівелювання їхньої ролі у правовому регулюванні. З огляду на це принципи права характеризуються як правові норми загального характеру, що володіють високим рівнем абстракції, що відображають такі сутнісні



властивості права, як свобода, формальна рівність і справедливість. Принципи права знаходять своє закріплення у більш конкретних нормах, забезпечуючи правовий характер законодавства та правового регулювання загалом» [250, с. 13].

Тобто саме в пострадянських країнах, де панує позитивістський тип праворозуміння, існує необхідність вираження принципів у конкретній нормі права. Проте вплив практики Європейського суду з прав людини зумовлює поступову зміну такої необхідності, про що свідчить остання практика українських судів, де принципи розглядають не лише як джерело права, але насамперед як його зміст. Як наслідок, принципи права не лише виступають основними началами нормативного регулювання і, як їх слушно характеризує А. Н. Козирін, «камертоном усієї наступної нормотворчості», що гарантує безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечує взаємозв'язок податкового права і податкового законодавства та адаптує податкову нормотворчість до особливостей традиційної правосвідомості населення [154, с. 77], але і стають ефективним інструментом правозастосування, що дає змогу адаптувати нові види правових проблем під наявні механізми правового регулювання, без додаткових змін законодавства.

Такий внутрішній потенціал принципів права щодо вирішення правових конфліктів зумовлений тим, що навіть у разі, коли принцип закріплений в одній нормі (норма-принцип), як зауважує Н. К. Шаптала, 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 [309, с. 45].

Офіційна легалізація принципів права може бути різною: частина з них може формулюватись 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 [293, с. 190–191].

До проблеми розмежування принципів та норм звертався і Рональд Дворкін у своїй праці «Серйозно про права» (Taking Rights Seriously), стверджуючи, що досить часто юристи у своїй діяльності апелюють до стандартів (принципів), які не є нормами [118, с. 45]. Водночас учений зауважував, що в багатьох випадках важко здійснити розмежування між нормами та принципами. Іноколи вони можуть відігравати одну і ту саму роль, і різниця між ними зводиться майже до однієї форми [118, с. 52]. Така позиція є цілком прийнятною, адже проблема розмежування особливо очевидна, коли розглядаємо принцип-норму.

На думку науковця, принцип є стандартом, якого необхідно дотримуватися не тому, що він сприяє зміні чи збереженню певної економічної, політичної чи соціальної ситуації, а тому, що він виражає деякі моральні вимоги. У самому понятті принципу міститься вказівка на те, що йому властива певна особливість, і що є сенс стверджувати про те, наскільки він вагомий. Посадові особи повинні брати до уваги конкретний принцип як міркування, яке може схилити їх до прийняття того чи іншого рішення [118, с. 50].

Стандарти, згідно з Р. Дворкіним є правовими принципами, а не правовими нормами. Вони визначають конкретні рішення з приводу юридичних обов'язків за певних обставин, але відрізняються за характером напрямку, який вони задають. Водночас норми, – обґрунтовує Р. Дворкін, – застосовуються за принципом «все або нічого». За наявності обставин, урегульованих нормою, важливо зазначити: якщо норма дійсна – запропонований нею варіант повинен бути прийнятий; якщо недійсна – тоді

норма не має значення для прийняття рішення [118, с. 48].

Звичайно норма може мати винятки, але вони повинні бути сформульовані та перераховані у самій нормі [118, с. 49].

Особливість принципів за Р. Дворкіним полягає у тому, що вони можуть бути важливими більшою чи меншою мірою. Коли виникає суперечність між двома принципами, ті особи, яким доводиться вирішувати цей конфлікт, повинні враховувати відносну вагу кожного з них. Нормам не властива така особливість. Вони можуть бути як функціонально важливими, так і функціонально не важливими. У цьому значенні одна правова норма може бути більш важливою за іншу, оскільки відіграє суттєвішу роль у регулюванні поведінки [118, с. 51].

Р. Дворкін акцентував, що це не означає, що одна норма є важливішою порівняно з іншою, і що у разі виникнення конфлікту між ними, одна домінує над іншою завдяки своїй більшій значущості. Якщо дві норми вступають у конфлікт, одна з них не може бути дійсною нормою. Рішення про те, яка з них має силу, а яку необхідно замінити, повинно спиратися на міркування, що виходять за межі самих цих норм. За таких умов вирішити цей конфлікт можна за допомогою інших норм, які вказують, зокрема, надати перевагу нормі, прийнятій пізніше, або нормі, прийнятій вищою інстанцією, або більш конкретній нормі. Також можливим є вибір тієї норми, яка підтримується більш важливими принципами [118, с. 51].

Тобто принцип – це надутворення, фундамент норми, «дух та сутність» якого мають відчуватися у будь-якій нормі, що була сконструйована на його основі. Норма, створена на основі принципу, гармонійно співіснує з іншими принципами, прийнятими на основі цього самого принципу, вона є їх логічним продовженням. Водночас при тлумаченні норми права, що була сконструйована на основі певного принципу, такий принцип виступає у межах правозастосування орієнтиром для побудови аргументації та логіки судження щодо з'ясування справжнього змісту, закладеного у межах цієї норми.

Розглядаючи проблему розмежування норм та принципів, Марк ван Хоук зауважував, що «правовий принцип можна тлумачити як норму, яка виражена в загальних термінах, має широку сферу застосування і містить у собі цінність, яка є більш-менш основною для правової системи або її частин. Існує безліч правових правил, але кількість правових принципів обмежена. Принцип частково виражається у невизначених термінах (наприклад, «сумлінність», «правова безпека», «чесний суд»), які водночас належать до домінуючих моральних цінностей і загальнолюдських принципів. На практиці не існує чіткого поділу між тим, що може вважатися досить конкретним, щоб бути «правилом», і тим, що є досить загальним, щоб бути «принципом». Це питання ступеня» [302, с. 217]. Тобто науковець підтримує думку Р. Дворкіна про моральні витoki принципів права, базування їх на основі загальнолюдських цінностей.

Подібний до Марка ван Хоука підхід простежується і в позиції Р. Пошера: «Деякі принципи експліцитно сформульовані в статутному праві, особливо в кодексах, які покликані регулювати широкі сфери права. Деякі принципи відносяться до давньої доктринальної традиції і сформульовані як максими, часто на латинській мові. Їхній правовий статус не завжди зрозумілий. Іноді принципи можна зустріти в статутному праві, де вони виявляються підкріплені щонайменше одним або двома законодавчими положеннями, наприклад, що існує у більшості правових систем презумпцією невинуватості («*in dubio pro reo*»). Іноді вони відкидаються, з огляду на положення закону або кодексу, і не можуть вважатися дійсними у цій правовій системі. Зрештою деякі з цих принципів є скоріше практичними правилами, покликаними направляти тлумачення і застосування закону (такі, як «*Mater semper certa est*» або «*Interpretatio cessat in claris*»), але, як показують обидва приклади, це не обов'язково істинні висловлювання; часто вони є радше висловлюваннями про науку (право), ніж про право як таке, і тому не є «правовими принципами» [225, с. 134–157].

Значний внесок у розвиток дискурсу щодо методології розмежування

принципів та норм було зроблено Робертом Алексі.

На його думку, розмежування правил і принципів – це не питання абстрактності або здатності правої норми слугувати політичною цінністю, оскільки вирішення питання про визначення виду норми права пов'язане зі знаходженням формально-юридичної властивості (ориг. – quality) правил і принципів. Кожна правова норма є або правилом, або принципом «у залежності від того, чи містить норма права фіксований обсяг фактичної та юридичної можливої поведінки, або лише вимагає того, щоб усі суб'єкти права прагнули до максимально можливого обсягу її реалізації» [2, с. 47–48].

Вказаний критерій, згідно з позицією Р. Алексі, і дає змогу точно і безпомилково розмежувати правила і принципи. Ґрунтуючись на цьому критерії, правила – це такі норми права, які за наявності обставин, установлених її гіпотезою, передбачають настання певного (конкретного) правового наслідку, «тобто при виконанні певних передумов з достатнім ступенем визначеності щось вимагають, забороняють, дозволяють або наділяють будь-якими повноваженнями» [75, с. 88–89].

Характерною формою їх застосування виступає юридична кваліфікація. Навпаки, принципами є приписи оптимізації. До таких належать норми, які наказують: щось повинно бути втілено в життя у найповніший спосіб у залежності від фактичних і правових можливостей. Це означає, що вони можуть бути реалізовані у різному ступені, а обсяг належного їх утілення залежить не тільки від фактичних, а й правових можливостей. Правові можливості реалізації певного принципу залежать не тільки від норм, а й значною мірою від інших, протилежних принципів. Останнє передбачає, що принципи можуть і повинні бути збалансовані. Досягнення балансу між принципами (оцінка значущості, вибору принципів) є типовою формою реалізації принципів [75, с. 95–96].

І. І. Бабін та О. В. Дьомін зазначають, що «принципи незамінні при обмеженні кваліфікованого мовчання закону від прогалін у праві. За відсутності будь-яких прямих нормативних приписів, саме високоабстрактні

юридичні засоби з відкритим змістом дають змогу судити про істинний намір законодавця» [85, с. 78].

У контексті цього важливо розуміти, які відповідні функції виконують принципи права та у який спосіб це впливає на функціонування правової системи.

Якщо розглядати принципи права з позиції їх ідеологічної функції, то сутність принципів полягає в тому, що це – завжди певні ідеї, концепти, абстракції, що спершу викристалізуються у межах певних наукових доктрин, а у подальшому тією чи іншою мірою можуть бути реципіювані іншими агентами в межах їх інтерпретацій<sup>1</sup>.

У контексті правових ідей такими реципієнтами можуть виступати держава, надаючи їм зовнішнього вираження у проявах державної політики чи в межах нормативних актів, або судді, формуючи судові доктрини, і, безумовно, залежно від особи – інтерпретатора, його цілей, соціокультурного та морального середовища, яким він себе обмежує, чи глибину їх сприйняття, вказані ідеї зазнають значної трансформації [293, с. 190]. При цьому на рівні концепту та ідеї принципи права виконують ідеологічну функцію, а при тлумаченні відповідних норм права та правореалізації їх функція вже набуває ознак функціональної.

На думку С. С. Алексєєва, правові ідеї зароджується на юридично-інтелектуальному пласті правової матерії<sup>2</sup>, а у майбутньому можуть бути сприйняті законодавцем у межах нормативних текстів<sup>3</sup> [293, с. 190]. І як

---

<sup>1</sup> «И вот начиная с появления идеи, а идея очень часто формируется в виде правового принципа, принцип определяет, направляет развитие права.» [173, с. 197].

<sup>2</sup> «...безпосередньо в мережі юридичних засобів, юридичних конструкцій, структурних побудов дають про себе знати правові ідеї. Вони, ці правові ідеї, також утворюють в юридично розвиненій системі права основний елемент її змісту, невід'ємну частину самої об'єктивованою правової матерії. Здебільшого вони на відміну від конкретизованих юридичних норм сприймаються як принципів права» [71, с. 608].

<sup>3</sup> «Треба бачити і те, що вказаний вище "другий", юридико-інтелектуальний, шар правової матерії може не тільки "ховатися" в регулятивній прагматичі

тільки принципи права знаходять своє закріплення у нормативно-правових актах, їх функція автоматично стає нормативною.

Водночас у межах відповідних функцій роль самих принципів може мати різне значення – від теоретичного до практично-прикладного. У контексті цього російський правознавець В. Н. Карташов виділяє три групи принципів – позитивного права, доктринальні і практично-прикладні [149, с. 4]. Зазначена класифікація відображає три найважливіших сфери буття права, або три їх пласти: норми права, юридичну науку та втілення правових приписів у суспільній практиці. Великий пізнавальний потенціал має обґрунтований цим ученим висновок про множинність структур у рамках однієї і тієї самої системи принципів права (включаючи кожен з них): «Уся система принципів і кожен з них окремо є поліструктурні основи, що передбачають, зокрема, логічну і стохастичну, генетичну і функціональну, тимчасову і просторову, горизонтальну і вертикальну, синергетичну і рекурсивну, циклічну та інші види структур» [149, с. 9; 293, с. 190].

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 прогалін у праві; при вирішенні податкових спорів підвищеної складності (невиправної прогаліни, колізії норм однакової юридичної сили тощо) [122, с. 15; 293, с. 191].

У результаті ці ідеї перебувають у постійному розвитку та залежать від світогляду й контексту, в якому існує їхній реципієнт. З огляду на це

---

позитивного права, в товщі юридичних засобів, конструкцій, структурних побудов, виростаючи або кристалізуючись "всередині" їх в процесі правового розвитку. Ці юридико-інтелектуальні компоненти позитивного права можуть, крім того, і прямо формулюватися законодавцем і через закони включатися в тканину позитивного права (або у вигляді положень узагальнюючого характеру, що відбивають вже наявні в правовій тканині принципи, або у вигляді принципів-ідей, які формулюються законодавцем і вводяться законом в складі цілісного комплексу взаємопов'язаних між собою юридичних норм і принципів). І в цьому випадку умілий законодавець може посилити, збагатити юридико-інтелектуальний зміст права» [50, с. 608].

прийнятним є зауваження Г. А. Гаджиєва про особливості формування правової реальності конституційних принципів, зважаючи на особливості долі народу, Конституція кожної держави «кодифікує найважливіші юридичні норми і одночасно «кодифікує» соціокультурні традиції, що склалися», зокрема ті правила, що відображають зв'язок з минулим [111, с. 33; 293, с. 191].

Отже, принципи права – це певні стандарти, загальні правила, які є основою для формування норм права, характеризують певну правову систему та спрямовані на регулювання широких сфер права. Принципи права покликані забезпечити єдність, системність та ієрархічність норм права, у разі наявності колізії правових норм, слугують інструментом їх усунення. Принципи права не є тотожними із нормами права. Критеріями розмежування слугують їх призначення, специфіка застосування та структура. Водночас принципи права є інструментом забезпечення нормативної авторитетності права навіть в умовах певної дефектності інституційної авторитетності права унаслідок неефективності правових норм, чи наявності недовіри до офіційних інтерпретаторів через корупцію.

## **1.2 Генезис розвитку принципів оподаткування**

Поняття принципів оподаткування як система наукових поглядів, бере свій початок із VIII ст. Деякі науковці зазначають, що вперше питання про принципи оподаткування було поставлене ще фізіократами [283, с. 30].

Однак, безперечно, А. Сміт є фундатором «принципів оподаткування» як цілісного концепту, оскільки саме він у праці «Дослідження про природу та причини добробуту націй» вперше чітко і зрозуміло сформулював не лише систему принципів оподаткування, а й розкрив їх сутність у взаємозв'язку. Указана праця стала тим фундаментом, на критиці чи підтвердженні положень якої вибудовувались усі подальші дослідження принципів оподаткування.



Зокрема, на думку А. Сміта, податкова політика держави повинна будуватися на таких засадах:

– принцип рівності та справедливості: всі громадяни зобов'язані брати участь у формуванні фінансів держави пропорційно отриманим доходам та можливостям. Це стосується і розмірів платежу, і санкцій за несплату, і рівності в розподілі рівнів оподаткування, пропорційності доходів тощо. «Податок, необдуманно встановлений, створює сильну спокусу до обману; але зі збільшенням таких спокус зазвичай посилюються і покарання за обман. У такий спосіб закон, порушуючи витоки справедливості, сам породжує спокуси, а потім карає тих, хто проти них не встояв...»;

– принцип визначеності оподаткування: податок, який повинен сплачувати кожен, має бути точно визначений, а також визначено час його сплати, спосіб та розмір податку, які повинні бути зрозумілими та відомими як самому платнику податків, так і будь-кому іншому. Тобто оподаткування повинно бути суворо фіксованим, а не довільним. «Невизначеність оподаткування розвиває нахабство та сприяє підкупності тих людей, які і без цього не мають популярності навіть у тому разі, коли вони не відрізняються нахабством та підкупністю. Точна визначеність того, що кожна особа повинна сплатити, в питаннях оподаткування є справою настільки великого значення, що досить значний ступінь нерівномірності ... є меншим злом, аніж досить малий ступінь невизначеності»;

– принцип економічності стягування: повинна бути забезпечена максимальна ефективність кожного конкретного податку, що виявляється у низьких витратах держави на збір податків та утримання податкового апарату. Тобто адміністративні витрати з управління податковою системою та дотриманням податкового законодавства повинні бути мінімальними. «Кожен податок повинен бути задуманий та розроблений у такий спосіб, щоб він не брав і не утримував з кишені народу менше за те, що він приносить казначейству держави. Податок може брати та стягувати з кишені народу набагато більше, ніж він приносить казначейству»;

– принцип зручності оподаткування: кожен податок повинен стягуватися в такий час і у такий спосіб, які є зручними для платника податків. Це означає усунення формальностей та спрощення акту сплати податків [259, с. 761–762].

Перелік принципів, сформульованих А. Смітом, у майбутньому активно доповнювались іншими науковцями, зміст принципів удосконалювався, проте і дотепер підходи А. Сміта не втрачають своєї актуальності.

Оцінюючи вказані вище принципи, М. Фрідман вважав, що «перший принцип має етичний характер, інші три – можуть бути віднесені до сфери техніки стягування або організації обкладання податком». Тобто у конструкції А. Сміта, на думку науковця, основний принцип оподаткування – рівномірність, а отже, справедливість щодо платника податків [230, с. 76]. Однак навряд чи серед усіх запропонованих А. Смітом принципів можна виділити основні чи другорядні. Кожен із указаних принципів важливий і недотримання одного із них призводить до порушення іншого, адже всі вони перебувають у тісному взаємозв'язку.

В. Л. Андрущенко та О. Д. Данілов зазначають, що принципи оподаткування, викладені А. Смітом у знаменитій книзі «Добробут націй» (1776 р.), опираються на філософсько-етичну доктрину з його праці «Теорія моральних почуттів» (1759 р.). Згідно зі Смітом, – пишуть науковці, правило абсолютної моральності полягає у такій поведінці, котра викликає симпатію ближніх. Відповідно і уряди мають вести себе у такий спосіб, щоб уникнути антипатії з боку платників податків, і навпаки – останні не повинні викликати невдоволення урядів [77].

Обидва дослідники критикують таку думку Адама Сміта, акцентуючи, що «... подібна позиція ставить і тих, і інших у становище, зазвичай, мало реальне. У більш прагматичному сенсі принципи Сміта носять утилітарно-індивідуалістичний характер, тобто вони орієнтовані більше на інтереси конкретних платників, аніж на спільні для всіх національно-державні інтереси. Значною мірою така позиція була обумовлена низьким рівнем

британської податкової служби у XVIII ст. На неї зовсім не схожа сучасна компетентна і добросовісна податкова адміністрація західних країн, побудована на основі співробітництва представників фіскальної служби і платників податків, що власне є ознакою згуртованості політичної нації» [77]. Однак твердження науковців також не є досконалим, адже саме запропонована А. Смітом абсолютна моральність, що фактично проявляється в обмеженні свавілля зі сторони держави та правах, наданих платникам податків, є запорукою того співробітництва, про яке пишуть автори.

Оцінюючи значення системи принципів Адама Сміта, видатний російський науковець початку XX ст. Йосип Олексійович Кулішер писав: «Ці чотири правила, що перетворилися на аксіоми, вже за часів А. Сміта не були нововведенням. О. Мірабо (1761 р.), Ф. Юсті (1766 р.), П. Веррі (1771 р.) вимагали рівномірності оподаткування, точного визначення податків законом, зручності для платника, можливо, менших витрат справляння, зазначаючи, що податки «не повинні надмірно обтяжувати підданих, не повинні затримувати зростання населення, торгівлі і промислів, не повинні карати за успіхи в галузі промисловості. ...Заслуга А. Сміта полягала не в пріоритетному відкритті цих принципів, а в їх яскравому і точному формулюванні та обґрунтуванні» [162, с. 137–138].

Уважаючи таку позицію Й. О. Кулішера прийнятною, В. М. Пушкарьова водночас зазначала, що «утім ці принципи для свого часу мали досить теоретичний характер, а тому необхідна була тривала боротьба із закоренілими в державі та суспільстві думками та уявленнями, з зацікавленими класами, перш ніж ці вимоги були визнані аксіомами та почали втілюватися у дійсність» [230, с. 77]. Однак принципи, сформовані А. Смітом, не можуть існувати окремо від реального світу, а тому, дійсно, науковець не став їх першовідкривачем.

У Росії принципи оподаткування, запропоновані А. Смітом, були активно сприйняті та розвинені М. І. Тургеневим у межах його роботи «Досвід теорії податків», у якій учений виокремив такі принципи: 1) «рівний

розподіл податків між усіма громадянами, в однаковій пропорційності: пожертвування кожного на користь загального повинні відповідати можливостям, тобто доходам»; 2) «відхилення тяжкості податків від простого народу»; 3) «визначеність податків: кількість податку, час податку і вид платника повинні бути визначені, відомі платнику і незалежні від влади чи збирачів»; 4) «збір податку в зручний для платника час»; 5) «дешеве збирання податків»; 6) «загальне правило справляння податків – податок завжди повинен бути стягнений з доходу, і причому з чистого доходу, а не з самого капіталу, щоб джерела державних доходів не виснажувалися» [274, с. 134–135].

Жан Шарль Леонар Сімонд де Сисмонді доповнив перелік податкових принципів А. Сміта ще декількома, зокрема: 1) податок повинен оподатковувати дохід, а не капітал; 2) чистий дохід; 3) не можна вимагати податку з того, хто нічого не має, адже податок сплачується за користування, отже, не можна чіпати тієї частини доходу, яка необхідна для існування суб'єкта оподаткування; 4) податок не повинен сприяти витоку капіталу і має бути більш поміркованим, аніж капітал, більш рухливим; 5) він ніколи не повинен чіпати тієї частини доходу, яка необхідна для збереження капіталу, для продовження виробництва [251].

Давід Рікардо, який був послідовником А. Сміта, зазначав, що основи оподаткування полягають у тому, що:

- зростання виробництва, національного багатства і національного доходу повинно випереджати підвищення податків і державних витрат;
- оскільки податки у підсумку виплачуються за рахунок капіталу або доходу, уряд повинен заохочувати нагромадження та всіляко обмежувати оподаткування капіталу;
- в інтересах суспільного добробуту оподаткування майна повинно бути мінімальним, щоб не перешкоджати переходу капіталу в руки тих, хто вміє найбільш ефективно використовувати його у виробництві;
- простота збирання деяких податків не компенсує їх шкідливого

впливу;

– велике зло оподаткування полягає в його дії, взятій загалом» [233, с. 129–132].

Згідно зі змістом «Основ політичної економії» Дж. Мілля принципами оподаткування є:

- «рівність податків за ознакою рівновеликого тягара, тобто критерієм, що допускає оподаткування за прогресивною шкалою;
- не оподатковувати мінімальні доходи, рівень яких достатній для придбання предметів першої необхідності;
- не оподатковувати суми заощаджень та інвестицій;
- доцільно оподатковувати не пропорційно вартості власності платника, а відповідно до коштів, призначених для витрат на споживання;
- шкоду національному капіталу завдає не так податкова система сама собою, як надмірний сумарний тягар податків;
- жодну податкову систему неможливо обмежити лише податками на доходи, не зачіпаючи капіталу;
- податкові надходження, витрачені на обслуговування державного боргу, залишаються капіталом, що перейшов від платників податків у розпорядження власників капіталу» [183, с. 156–182].

Подальшу розробку теорія «принципів оподаткування» отримала завдяки Адольфу Вагнеру (нім. Adolph Wagner), який був економічним радником першого рейхсканцлера німецької імперії у 1871–1890 рр. Отто фон Бісмарка (1815–1898 рр.).

Адольф Вагнер розширив перелік раніше запропонованих принципів, виклавши їх у дев'яти основних правилах, об'єднаних у чотири групи: фінансові принципи (достатність оподаткування, тобто податкових надходжень має бути достатньо для покриття державних витрат; еластичність, або рухливість оподаткування, тобто держава повинна мати змогу вводити нові та скасовувати діючі податки, а також варіювати ставки

податку); економіко-господарські принципи (належний вибір об'єкта оподаткування, тобто держава повинна мати змогу встановлювати об'єкт оподаткування; розумність побудови системи податків, що враховує наслідки та умови їх пропозиції); етичні принципи (принципи справедливості) (усезагальність оподаткування та рівномірність оподаткування); принципи податкового адміністрування (визначеність оподаткування; зручність сплати податків; максимальне зменшення витрат стягування)» [262, с. 155].

На думку М. П. Афанасьєва та Я. М. Афанасьєва, «запропоновані А. Вагнером принципи оподаткування значною мірою аксіоматичні. Зокрема, це стосується трьох принципів: визначеності, зручності і економічності у витратах збору податків. Вони виокремлюються на підставі самої природи оподаткування» [82, с. 60].

Водночас принципи оподаткування – це основні засади правового регулювання правовідносин, що складаються у динамічному процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів та забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків. Їх сутність певною мірою іманентно відображає економічні закони та процеси [293, с. 192].

Якщо оцінювати генезу та значення принципів, закріплених у ст. 4 Податкового кодексу України, то, безумовно, вони являють собою аксіологічну основу вказаного нормативно-правового акта, його «*anima juris*». Цінності, що у них закладені, повинні іманентно втілюватися в усіх нормах, що регулюють податкові правовідносини [293, с. 193].

Принципи оподаткування можуть слугувати яскравим практичним підтвердженням доречності позиції О. О. Уварової, згідно з якою «принципи права можна розглядати як інтегруючий елемент природно-правового та позитивістського напрямів 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, що окреслюють межі повноважень нормотворчого та правозастосовного органів» [276, с. 250; 293, с. 193].

Окрім того, принципи пройшли досить довгий та складний шлях тлумачення своєї сутності, саме тому, на думку певних дослідників, їхній зміст залежить від рівня соціального та економічного розвитку суспільства та відображає на відповідному етапі філософії характер взаємодії особи і держави<sup>4</sup>. Водночас нині вони потребують свого осмислення у межах саме аксіології юснатуралізму, як її йменував професор С. П. Рабінович<sup>5</sup> [293, с. 193].

Однак позиція, що принципи, перераховані у ст. 4 ПК України, повинні застосовуватися переважно на стадії встановлення податків, їх основних елементів, а також при внесенні змін до окремих елементів податку [320, с. 135], є занадто вузьким підходом, що не розкриває увесь внутрішній потенціал, у них закладений [293, с. 193].

До того ж не є прийнятним і те, що «норма-принцип, яка позитивує

---

<sup>4</sup> Розглядаючи вказану проблему, М. П. Афанасьєв та Я. М. Афанасьєв зазначали: «Завданням науки про державні фінанси є формулювання певних базових принципів, стандартних для податкової системи. Ці принципи переводяться в практичні постулати податкової політики та її технічні рішення. Необхідно враховувати два аспекти: перший – фіскальні потреби держави та інших суспільних органів (муніципалітетів), і другий – інтереси платників податків. Отже, обґрунтування цих принципів має, по-перше, виходити з природи фіскальної економіки, а по-друге, з ефекту оподаткування стосовно бізнесу і суспільства. Загалом такі принципи не завжди можуть бути абсолютними, навіть у теорії. Чимало з них відносні в часі і просторі: вони залежать від культурних, економічних і технічних умов, від громадської думки, ідеалів справедливості і конституційного закону. Якщо ці умови змінюються, то змінюються і принципи оподаткування ... До того ж жоден із принципів оподаткування не є вирішальним. Сукупність принципів визначає будь-яку систему оподаткування. Отже, будь-який із них потребує модифікації, коли він застосовується. Теорія повинна враховувати це і визнавати апріорі, що така модифікація законна і насправді неминуча, хоча у кожному окремому разі для неї потрібне обґрунтування» [82, с. 58–59]. Про вказану особливість зазначав і Д. А. Смірнов (див.: 256, с. 35).

<sup>5</sup> «Для аксіології юснатуралізму є притаманним розгляд правових цінностей як таких, що існують незалежно від конкретних індивідів, соціуму, від суспільної практики; конструювання уявлень про цінності «самі собою». Домінантним у цьому разі виступає специфічне «феноменологічне» й телеологічне осмислення цінностей, яке відволікається від аналізу їх каузально-детерміністичних зв'язків із конкретно-історичною соціальною реальністю [231, с. 95].

принцип права, має тільки диспозицію», не володіє «самостійним значенням та слугує доповненням іншої норми (нормативної статті), так як фактично може носити лише допоміжний характер» [253, с. 23; 293, с. 193].

Адже при розв'язанні конкуренції між положеннями ст. 4 та інших статей Податкового кодексу України, її не варто сприймати як «*Lex specialis* та *Lex generalis*», оскільки у такому разі виникає не формальне співвідношення між т. зв. «відправними нормами» та спеціальними винятковими нормами<sup>6</sup>, а протистояння між вищими ідеалами та конкретним правилом, що описує певне лекало поведінки<sup>7</sup> [293, с. 193].

У контексті цього прийнятним є зауваження І. П. Бахновської, що «принципи права можуть бути закріплені у положеннях нормативних актів. Однак формальна визначеність не є їх конститутивною ознакою, оскільки зміст принципу права може бути виведений із змісту норм, які були сформовані на його основі». Водночас, на думку дослідниці, принцип не може бути закріплений в окремій нормі права, адже вона не може повністю охопити і втілити його зміст [87, с. 45; 293, с. 193].

---

<sup>6</sup> Співвідношення таких норм у межах правозастосування було роз'яснено Конституційним Судом України у справі за конституційними поданнями Міністерства внутрішніх справ України і Міністерства фінансів України щодо офіційного тлумачення положень ч. 6 ст. 22 Закону України «Про міліцію» та ч. 7 ст. 22 Закону України «Про пожежну безпеку» (справа щодо права на пільги) [244]. Як зауважив КСУ, основні, відправні норми не формулюють деталей правового регулювання, але підлягають обов'язковому врахуванню при застосуванні відповідних конкретних положень. Спеціальні чи виняткові норми конкретного змісту обох Законів, що закріплюють право на пільги для точно визначеного кола чи окремих осіб, є винятково спеціальними і за їх роллю (функціями) у механізмі правового регулювання. Саме загальний зміст і відсильний характер норм, що тлумачаться, не дає змоги їх безпосередньо використовувати щодо тих чи інших правовідносин. У процесі правореалізації застосовуються норми конкретного змісту, що розширюють чи обмежують сферу дії загальних норм, які водночас залишаються визначальними для норм спеціальних чи виняткових».

<sup>7</sup> Р. З. Лівшиц так описував ці принципи: «Інші принципи не отримують прямого закріплення в конкретних нормах. Формулювання правового принципу не переходить у формулювання однієї конкретної норми. Але вона переходить у безліч норм, мовби розчиняється в них. Принцип за таких умов відіграє роль мовби режисера-постановника за сценою. Принцип реалізується не в одній нормі, а в безлічі з них» [173, с. 197].



Отже, незважаючи на наявність величезної кількості наукових праць, перелік принципів оподаткування та їх змістовне наповнення є об'єктом багатьох наукових досліджень, що обумовлено постійним удосконаленням змісту принципів оподаткування, намаганням досягнути їх правову природу та розмежувати з іншими суміжними категоріями, такими, як «принципи податкового права», «принципи податкового законодавства» та «принципи податкової системи».

### **1.3 Підходи до розмежування понять «принципи податкового права», «принципи оподаткування» та «принципи податкової системи»**

У процесі аналізу поняття «принципи податкового права» необхідно зосередити увагу на тому, що низка науковців розглядають принципи податкового права передусім як філософську категорію та як дещо абстрактне.

Д. В. Вінницький, у контексті принципів російського податкового права, використовував поняття «ідеї» та виділяв дві сторони їхнього прояву: з одного боку, вони є факторами, що визначають напрями внутрішнього розвитку податкового права, з іншого – інструментами подолання суперечностей і колізій, які неминуче виникають [101, с. 112].

Згідно з О. А. Лопатніковою «принципи податкового права – це об'єктивно зумовлені і закріплені в його нормах основні начала, що виражають особливості впливу на податкові відносини» [176, с. 31].

Однак такі підходи дослідників не є прийнятними, оскільки вони ігнорують практичну сторону принципів податкового права.

Натомість прийнятною є позиція Б. З. Увайсаєва, який, досліджуючи сутність принципів податкового права, стверджував, що принципи податкового права – це родовий термін, що позначає, по-перше, норми – основні начала, закріплені в законодавстві про податки і збори, а по-друге, принципові ідеї, які можна «вивести» аналітичним шляхом на основі

сміслового дослідження того правового масиву норм, які регламентують податкові правовідносини [275, с. 55].

На думку Д. А. Смірнова, визначаючи принципи податкового права через абстрактні поняття, зокрема такі, як «ідеї», «керівні або вихідні начала», «вихідні положення», науковці обмежуються філософськими аспектами, що не дають змоги використовувати поняття принципу як об'єктивного критерію визначення якості податкового законодавства [257, с. 50]. Однак з такою позицією, на наш погляд не можна погодитись, адже розуміння суті закону залежить від розуміння суті права, яке завжди перебуває під впливом ідей, що сформувались у філософсько-правовій традиції.

Оцінюючи систему принципів податкового права, учений зазначає, що до них можуть входити і текстуально закріплені норми-принципи, і принципи-ідеї, виведені з низки податкових норм, із змісту податкового законодавства, які при формуванні системи, принципів податкового права необхідно розрізняти [258, с. 75]. Таке твердження є прийнятним, адже якщо при формуванні податкового законодавства, податкової політики зосереджуватися лише на текстуально закріплених нормах-принципах, то повністю ігнорується вся сутність принципів податкового права як першооснови, і вони фактично ототожнюються із нормами права.

У контексті цього, на думку Д. А. Смірнова [258, с. 75–76], актуальним є погляд В. С. Білих і Д. В. Вінницького, які виокремлюють явно виражені (встановлення податку законом, заперечення зворотної сили актів податкового законодавства, тлумачення всіх сумнівів актів законодавства про податки і збори на користь платника податків (платника зборів), загальність оподаткування, справедливість, рівність, співмірність оподаткування конституційно значущим цілям обмеження прав і свобод, визначеність та економічну обґрунтованість, відсутність дискримінації) і принципи податкового права, про які йдеться, залежно від форми нормативного закріплення (публічність оподаткування, єдність податкової

системи, розмежування податкових повноважень) [90, 140–155].

Прийнятним є і те, що принцип права є фундаментом, першоосною права, що й обумовлює високий ступінь абстрактності цієї категорії. А. В. Дьомін зазначав, що поняття «принцип права» є полісемантичним, а тому в літературі принципи податкового права визначаються і як загальні початку, і як керівні ідеї (настанови), і як вихідні напрями, і як базові положення, і як спеціалізовані норми особливого роду [123, с. 193].

М. П. Кучерявенко стверджував, що «...принципи податкового права, безумовно, повинні належати до основних механізмів інституту, до його фундаментальних конструкцій. Податковому праву як складнику правової системи, властиві загальноправові принципи, що виявляються у всіх галузях: верховенство закону, єдність, законність, демократизм, реальність тощо. Що стосується спеціальних (галузевих) принципів, то одні з них знаходять пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (норми-принципи), інші – отримують вияв у системі норм, що регулюють сплату конкретного податку (принципи, що впливають із норм)» [167, с. 39].

А. А. Тадеев і В. А. Паригіна до принципів податкового права відносять: принцип законності оподаткування; принцип загальності і рівності оподаткування; принцип справедливості оподаткування; принцип стягування податків з публічною метою; принцип установа податків і зборів у належній правовій процедурі; принцип економічної основи податків (зборів); принцип презумпції тлумачення на користь платника податків (платника зборів) усіх непереборних сумнівів, суперечностей і незрозумілостей актів законодавства про податки і збори; принцип визначеності податкового обов'язку; принцип єдності економічного простору Російської Федерації та єдності податкової політики [267].

Суттєвим підтвердженням цього висновку є результати, одержані у процесі дослідження принципів податкового права Г. А. Гаджиевим і С. Г. Пепеляєвим. Керуючись принципом соціального натуралізму, учені дійшли висновку, що найбільш природною є класифікація основних

принципів оподаткування і зборів «залежно від спрямованості їх дії», від розв'язуваних з їхньою допомогою задач, тобто функціональна класифікація. За цим критерієм дослідники виділили три групи: а) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основ конституційного ладу; б) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основних прав і свобод платників податків; в) принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання основ федералізму. До першої групи принципів науковці віднесли: 1) принцип публічної мети стягнення податків і зборів; 2) принцип пріоритету фінансової мети податків і зборів; 3) принцип обмеження спеціалізації податків і зборів; 4) принцип установлення, зміни та скасування податків і зборів законами; 5) принцип установлення податків і зборів у належній процедурі; 6) принцип обмеження форм податкової законотворчості. У другій групі принципів визначено: 1) принцип юридичної рівності платників податків і зборів; 2) принцип загальності оподаткування; 3) принцип рівного податкового тягаря; 4) принцип співрозмірності оподаткування конституційно значущим цілям обмеження прав і свобод. Третю групу принципів становлять: 1) принцип єдності податкової політики; 2) принцип єдності системи податків; 3) принцип координації і поділу податкових повноважень. Перші дві групи принципів мають загальне значення, а третя – відображає специфіку РФ [112, с. 193]. Тобто автори до принципів оподаткування включають принципи податкової системи (єдність системи податків та зборів) та принципи податкової політики (єдність податкової політики).

На думку Н. І. Хімічевої, принципами податкового права є, зокрема: обов'язок кожної особи сплачувати законно встановлені податки та збори, недопущення дискримінаційного характеру оподаткування, заборона довільних податків і зборів, неприпустимість податків і зборів, що порушують єдиний економічний простір Росії, пріоритетність ПК РФ щодо встановлення, зміни або скасування податків і зборів усіх рівнів, тлумачення всіх непереборних сумнівів, суперечностей і незрозумілостей в актах

законодавства про податки і збори на користь платника податків, необхідність формулювання законодавства у такий спосіб, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли і в якому розмірі необхідно платити [300, с. 388–389].

О. В. Переверзева, розглядаючи принципи податкового законодавства Росії, відносить до них: цілісність; системність; стабільність; динамічність; ієрархічність правових актів за юридичною силою; верховенство закону; номіналізм; федералізм [202, с. 89], де цілісність – це узагальнена характеристика системи податкового законодавства, що володіє складною внутрішньою структурою та демонструє самодостатність і автономність складових цієї системи. Системність, на думку дослідниці, проявляється в податковому законодавстві через єдину системну цілісність. Водночас учена акцентує, що «це не просте, механічне, сумарне ціле, компоненти системи законодавства знаходяться в об'єднаному, системно-цілісному стані. Цей стан об'єктивно впливає з правової природи тих суспільних відносин, які опосередковуються правовим регулюванням. А система законодавства характеризується структурною упорядкованістю її компонентів, що визначає їх функціональну залежність і взаємодію. У результаті система законодавства являє собою єдиний гармонійний «ансамбль», що забезпечує субординацію, ієрархічність і синхронність у процесі функціонування» [202, с. 89].

Тобто принципи податкового права – це вихідні начала, першооснова податкового права, які можуть закріплюватись у конкретних нормах податкового закону (норми-принципи) або бути виведені із системи норм податкового законодавства (норми-ідеї). Принципи податкового права можна поділити на загальні, тобто на принципи, які інтерпретують загальні принципи права, але в контексті податкового права (справедливість оподаткування, заборона дискримінації тощо), та спеціальні, які притаманні винятково податковому праву (економічність оподаткування, фіскальна достатність тощо). Принципи податкового права спрямовані на забезпечення єдності, системності, ієрархічності податкового права.

Принципи побудови податкової системи, на думку М. П. Кучерявенка, передбачають: 1) принцип рівного податкового тягаря; 2) принцип стабільності; 3) принцип рівності; 4) принцип цілісності; 5) принцип єдиної мети; 6) принцип межі податкового тиску; 7) принцип раціонального об'єднання прямих і непрямих податків; 8) принцип розподілу податків за рівнем компетенції органів державної влади [170, с. 104–107].

С. С. Попова розрізняє загальні та спеціальні конституційно-правові принципи податкової системи. До загальних конституційно-правових принципів податкової системи дослідниця відносить такі: принципи, що забезпечують цілісність податкової системи (єдність економічного простору, поділ влади, федералізм); принципи забезпечення дохідної частини бюджетів усіх рівнів (фінансова самостійність держави, її суб'єктів (якщо йдеться про федеративну державу) і муніципальних утворень, фінансування держави за рахунок податків). До спеціальних конституційно-правових принципів податкової системи віднесено: принципи, що висуваються до податкових норм (законне встановлення податків і зборів; визначеність і зрозумілість податкових норм; обмеження спеціалізації податків і зборів); принципи, що гарантують недопущення необґрунтованого вилучення коштів платників податків (конституційне обмеження надання податкових пільг і привілеїв; економічна обґрунтованість (доцільність) оподаткування; недопустимість подвійного оподаткування) [216, с. 92–104].

О. А. Музыка-Стефанчук та А. О. Полянничко зазначають, що з-поміж правових засад, які визначають склад податкової системи, особливе місце відводиться спеціальним принципам податкової системи, тобто тим, що забезпечують її цілісність, а саме:

– принцип єдності економічного простору, що обумовлює єдність податкової системи, що, водночас, забезпечується єдиною системою органів, які здійснюють адміністрування податків і зборів, стягнення податків, ведення податкового обліку, здійснення заходів податкового контролю тощо, та єдність податкової політики, яка реалізується як на загальнодержавному,

так і на місцевому рівнях;

– принцип поділу влади, який для України у податкових відносинах означає, що Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади, приймає податкові закони, де закріплюються податки і збори, що запроваджуються і стягуються на території держави; органи виконавчої влади забезпечують практичне впровадження та реалізацію таких норм, приймаючи підзаконні нормативно-правові акти, здійснюють адміністрування податків і зборів, органи судової влади вирішують спори, що виникають між платниками податків і контролюючими органами;

– принцип федералізму, що у податковому праві тлумачать як розмежування повноважень і предметів відання у податковій сфері між федерацією та муніципальними утвореннями, з метою співробітництва й координації дій у податково-правовому регулюванні;

– принципи забезпечення дохідної частини бюджетів усіх рівнів, що реалізуються на рівні фінансової самостійності держави, її суб'єктів (якщо йдеться про федеративну державу) і муніципальних утворень, що пов'язано із принципами самостійності бюджетів, який закріплений у ст. 7 БК України, та самостійності участі органів публічної влади у публічній фінансовій діяльності [186, с. 52–53].

Тобто принципи, які визначені як такі, що забезпечують цілісність податкової системи, С. С. Попова відносить до загальних принципів податкової системи, натомість О. А. Музика-Стефанчук та А. О. Полянничко – до спеціальних принципів податкової системи.

Утім принципи, які означені С. С. Поповою як загальні конституційно-правові принципи податкової системи, а О. А. Музика-Стефанчук та А. О. Полянничко – як спеціальні принципи податкової системи (зокрема, принцип єдності економічного простору, принцип поділу влади, принцип федералізму), певною мірою можуть вважатися принципами побудови фінансової системи держави. У контексті цього принцип забезпечення дохідної частини бюджетів може розглядатися як принцип побудови

бюджетної системи держави.

А. О. Храбров до конституційних принципів регулювання податкових відносин відносить: принцип верховенства права і законності; принцип публічності та соціальної спрямованості; принцип загальності й рівності; принцип державного захисту платника; принцип побудови податкової системи залежно від форми державного устрою: принцип податкової самостійності місцевого самоврядування [304, с. 130].

Фактично виокремлені вченим принципи побудови податкової системи залежно від форми державного устрою та податкової самостійності місцевого самоврядування, корелюються із аналізованими вище принципами федералізму та забезпечення дохідної частини бюджетів.

А. В. Андрійків розрізняє загальні принципи побудови загальної системи оподаткування та принципи побудови спрощеної системи оподаткування, зауважуючи, що можна простежити абсолютні відмінності між ними, які проявляються насамперед у тому, що принципи побудови загальної системи оподаткування визначені законодавчо, стосовно спрощеної, то ці принципи вважаємо визначеними лише як наслідок запровадження цієї системи оподаткування [76, 165].

На думку Д. А. Смірнова, принципи податкової системи можна розглядати у декількох значеннях: 1) це можуть бути принципи податкового права, виражені в податковому законодавстві; 2) принципи податкової правосвідомості (економічні або організаційні); 3) принципи формування та реалізації будь-якої складової податкової системи (принципи функціонування податкових органів, принципи податкового контролю тощо); 4) у широкому сенсі принципи податкової системи – це вся їхня сукупність, що відображає правові та інші принципи оподаткування [258, с. 128].

Отже, можна зробити висновок, що згідно з Д. А. Смірновим поняття принципів податкової системи виступає об'єднуючим поняттям для принципів податкового права, принципів податкового законодавства та



принципів оподаткування.

О. Н. Козирін, натомість, зазначав, що «найважливіші принципи податкового права можна поділити на: юридичні, соціально-економічні, технічні. Перші складають основу процесуальної частини податкового права, другі – визначають характер матеріальних норм, треті – встановлюють основу технічного виконання податкових операцій» [154, с. 77].

Лауреат Нобелівської премії з економіки 2001 р. Джозеф Юджин Стігліц (Joseph Stiglitz) у своїй роботі «Економіка публічного сектора» (Economics of the Public Sector) виокремлював п'ять принципів побудови системи оподаткування, а саме:

- економічну ефективність: податкова система не повинна суперечити ефективному розподілу ресурсів;
- адміністративну простоту: адміністративна система повинна бути простою і відносно недорогою у застосуванні;
- гнучкість: податкова система повинна бути в змозі швидко реагувати (іноді автоматично) на мінливі економічні умови;
- політичну відповідальність: податкова система повинна бути побудована у такий спосіб, щоб переконати людей, що вони платять податки для того, щоб політична система була в стані оптимально відображати їх побажання;
- справедливість: податкова система повинна бути справедливою у відповідному підході до окремих індивідуумів [266, с. 369].

В. В. Борисенко наполягає на необхідності впровадження таких спеціальних принципів адміністрування місцевих податків і зборів, як:

- принцип поєднання загальнодержавного й місцевого управління місцевими фінансами (перелік місцевих податків і зборів та порядок їх адміністрування визначаються нормами законодавства, а встановлюються такі податки сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень);
- принцип незалежності суб'єктів адміністрування місцевих податків і

зборів (адміністрування місцевих податків і зборів має здійснюватися відповідно до податкового законодавства й самостійних рішень відповідних місцевих рад);

– принцип поєднання одноманітності та відмінності процедури адміністрування місцевих податків і зборів (підходи й методи до адміністрування місцевих податків і зборів установлюються ПК України і є однаковими на всій території України, проте процедура адміністрування місцевих податків і зборів, установлених органами місцевого самоврядування на відповідних територіях, може відрізнитися з огляду на те, що сільськими, селищними, міськими радами самостійно у межах закону визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки податку або збору, податковий період тощо);

– принцип достатності місцевих податків і зборів (місцеві податки і збори мають становити основу місцевого бюджету та співвідноситися із повноваженнями відповідних місцевих рад, що зумовлює певну специфіку діяльності контролюючих органів з адміністрування місцевих податків і зборів);

– принцип ефективності адміністрування місцевих податків і зборів (адміністрування місцевих податків і зборів має бути економічно виправданим);

– принцип обґрунтованості місцевих податків і зборів (місцеві ради повинні мати право встановлювати ставки місцевих податків і зборів у межах, визначених законом, керуючись потребами відповідних територіальних громад, що позначається на процесі адміністрування таких податків і зборів);

– принцип неупередженості адміністрування місцевих податків і зборів (при здійсненні адміністрування місцевих податків і зборів неприпустимими є упереджене ставлення до платників місцевих податків і зборів, порушення прав платників місцевих податків і зборів, приниження їх честі та гідності) [94, с. 90].

Однак не існує потреби у виділенні окремих спеціальних принципів адміністрування місцевих податків і зборів, оскільки принципи, що запропоновані В. В. Борисенко, не володіють унікальним змістом та ознаками порівняно із принципами, передбаченими ст. 4 Податкового кодексу України.

Тобто у юридичній доктрині нині існують позиції як щодо виділення принципів податкової системи як самостійної категорії, так і щодо розуміння цього поняття як об'єднуючого для інших категорій, що водночас певною мірою позбавляє його змістовного наповнення.

Принципи податкової системи – це засади побудови податкової системи, які виступають регуляторами взаємозв'язків елементів цієї системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків, і спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності й цілісності. Основна мета таких принципів – забезпечення функціональності статичної системи.

У межах наукових досліджень, присвячених проблемам принципів податкового права, науковці розрізняють поняття «принципи податкового права» та «принципи оподаткування». Зокрема, на необхідності такого розмежування наполягає Д. А. Смірнов, на думку якого принципи оподаткування являють собою більш широке і об'ємне поняття, ніж принципи податкового права, оскільки вони первинні, властиві початковому етапу історичного розвитку, безпосередньо пов'язані з економічним рівнем держави. Ці принципи формуються у процесі генезису економіки та фінансової науки, а потім знаходять своє втілення у принципах податкового права [255, с. 175].

Водночас учений наголошує, що не всі економічні принципи оподаткування стають принципами податкового права, не сприйняті податковим правом економічні принципи поступово відмирають або теоретично удосконалюються і в подальшому набувають форми юридичних категорій [258, с. 120].

Позицію про первинність принципів оподаткування підтримує і

О. А. Лопатнікова, яка вважає більш широкими і об'ємними саме принципи оподаткування, при цьому принципи податкового права дають змогу формувати правовий механізм регулювання процесу оподаткування, а отже, є вторинними щодо принципів оподаткування [176, с. 54].

Категорію принципи оподаткування як більш загального поняття, пропонує розглядати і А. В. Дьомін. На думку дослідника, принципи оподаткування – основоположні, базові положення, що лежать в основі податкової системи держави, частина таких принципів закріплена нормативно, інші можуть бути виведені шляхом тлумачення податкового законодавства. Свою позицію науковець обґрунтовує тим, що «принципи оподаткування є певними універсальними початками, які не можуть і не повинні залежати винятково від волі законодавця. Такі базові ідеї ... самі повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності. ... Податкове законодавство має прийматися з метою реалізації принципів оподаткування, а не навпаки» [120].

І. І. Кучеров тлумачить принципи оподаткування як найважливіші керівні ідеї, які являють собою своєрідний головний орієнтир для всіх учасників податкових правовідносин, на них спирається держава при побудові чи реформуванні своєї податкової системи, а сукупність таких принципів становить ідейну основу оподаткування – податкову доктрину тієї чи іншої держави [166, с. 151].

Р. О. Гаврилюк здійснює поділ принципів оподаткування за критерієм кола суб'єктів податкових правовідносин, відповідно до якого розрізняє: принципи, що встановлюють компетенцію держави як особливого суб'єкта податкових правовідносин та принципи, що визначають права та обов'язки діяльності підпорядкованих державі суб'єктів (фізичних та юридичних осіб) податкових правовідносин [110, с. 71]. До першої групи дослідниця відносить принципи диспозитивності та імперативності, принцип публічної мети стягнення податків і зборів, принцип встановлення, зміни або відміни

податків і зборів винятково законами, принцип установаження податків і зборів у визначеній процедурі, принцип соціальної справедливості, рівного податкового навантаження, спрямований на те, щоб без порушення формальної рівності платників максимально врахувати нерівні обставини платників податків і забезпечити дотримання неформальної рівності; принцип співрозмірності оподаткування конституційно значущим цілям обмеження прав і свобод (оподаткування не повинно бути неспіврозмірним, а таким, щоб воно могло паралізувати реалізацію конституційних прав громадян), принцип рівнонапруженості податкового тиску (обов'язки перед бюджетом установаються для всіх платників податків відповідно до їх можливостей і результатів діяльності); принцип поєднання інтересів держави, регіонів, підприємств і громадян в оподаткуванні, що полягає насамперед у розподілі всіх податків та інших обов'язкових платежів на загальнодержавні й місцеві [110, с. 73–74].

Учена також зазначає, що залежно від їх змісту та функціонального призначення, конституційні принципи оподаткування і зборів можна поділити на дві групи: 1) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу, інтересів держави; 2) принципи, що забезпечують реалізацію й дотримання основних прав і свобод платників податків, їх законних інтересів.

Згідно з наведеною вище класифікацією принципів оподаткування, відповідно до зазначених критеріїв, до групи конституційних принципів оподаткування, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу, інтересів держави можуть бути віднесені: 1) принцип публічної мети при стягненні податків і зборів; 2) принцип пріоритету фінансової мети при стягненні податків і зборів; 3) принцип обмеження спеціалізації податків і зборів; 4) принцип запровадження, зміни та відміни податків податковими законами; 5) принцип установаження податків у належній процедурі; 6) принцип обмеження форм податкової законотворчості; 7) принцип єдності системи податків та політики оподаткування загалом;

8) принцип розподілу податкових повноважень. До другої групи конституційних принципів оподаткування і зборів, що забезпечують реалізацію і дотримання основних прав і свобод платників податків, їх законних інтересів відповідно до наведеної класифікації, належать: 1) принцип юридичної рівності всіх платників податків; 2) принцип усезагальності оподаткування; 3) принцип рівного податкового навантаження на платника податку; 4) принцип співрозмірності оподаткування конституційно значущим цілям обмеження прав і свобод платників податків. Наведений перелік основних конституційних принципів податків і зборів у кожній із груп невичерпний, а їхня внутрішня ієрархія у часі змінна. Основні конституційні принципи оподаткування і зборів виконують роль гарантів реалізації й дотримання основ конституційного ладу, основних прав і свобод людини і громадянина в законодавчій, правозастосовній та судовій практиці, критеріїв правомочності чинних і майбутніх норм податкового права, податкової політики держави загалом [106, с. 191–195].

На думку В. П. Вишневського, принципи оподаткування, як вимоги до податків, слід розглядати, по-перше, з позицій обміну (принцип вигоди або еквівалентності, заснований на передумові про раціонально егоїстичну поведінку), а по-друге, з позицій жертви, що означає безеквівалентну втрату платоспроможності (принцип платоспроможності, заснований на передумові про раціонально альтруїстичну поведінку) [104, с. 56].

Деякі науковці зазначають, що принципи оподаткування – це розроблене на наукових засадах зведення догматичних, раціоналістичних, етичних і нормативних положень стосовно функціонування податкової системи, це неформальний кодекс поведінки всіх учасників податкового процесу, однаково рекомендаційний як для податкової служби, так і для платників податків. Принципи виконують роль стандартів податкової системи, провідних настанов щодо проведення податкової політики та розробки технологій оподаткування. У фіскальній сфері принципи

оподаткування нагадують те значення, котре в теології належить декалогу – десяти заповідям Божим. Одні принципи виведені теоретично з певних суспільних ідеалів, другі – опираються на емпіричний досвід, вікову податкову практику. Призначення принципів полягає в узгодженні двох основних вимог з податковою системою: задоволенні фіскальних потреб держави при врахуванні інтересів платників податків [77].

Позиція Р. О. Гаврилюк про спрямованість загальних принципів оподаткування і зборів як обмеження свободи держави у сфері фінансів, є цілком прийнятною. Вони на конституційному рівні запобігають податковій анархії, створюють основи справедливого, помірнього і співрозмірного оподаткування [110, с. 71].

М. П. Кучерявенко виділяє як окремі, якісно відмінні між собою такі групи принципів: а) принципи податкового права; б) принципи податкової системи; в) принципи податку; г) принципи податкового законодавства. В свою чергу принципи податкового права, науковець поділяє на матеріальні, що визначають сутність категорій, норм, які використовуються податковим правом і структуруються в певну ієрархічну систему; процесуальні – регулюють сфери компетенції суб'єктів податкових правовідносин, механізм установлення, зміни та скасування податкових платежів; розрахункові – регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів відповідно до бюджетів [170, с. 101–102].

Принципи податку, на думку М. П. Кучерявенка, реалізуються через конкретні прояви, що характеризують особливості цього специфічного механізму:

а) одноразовість оподаткування – один і той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період);

б) установлення найбільш важливих податків, які забезпечують переважне надходження коштів до бюджету, центральним органом

державної влади;

в) універсализація податку – рівний підхід до умов оподаткування будь-яких суб'єктів;

г) науковий підхід у формуванні елементів податкового механізму;

д) рівний розподіл податкового тиску на всіх платників залежно від їх доходів, майна й діяльності;

е) однозначність обумовлює єдиний підхід до закріплення елементів податкового механізму;

ж) публічність – стягнення податку винятково в публічних інтересах [171, с. 68].

Прийнятною є й позиція В. Л. Андрущенко та О. Д. Данілова, згідно з якою принципи оподаткування мають суперечливий, релятивістський характер, залежать від обставин місця і часу. Універсальні істини оподаткування дійсно існують, але вони видозмінюються залежно від конкретних соціально-економічних умов. А тому науковці розглядають принципи не тільки як логічну, а й історичну категорію, зауважуючи, що в сучасній законодавчій практиці не рідкість відмова від запровадження певних податків чи заходів податкової політики у зв'язку зі складністю адміністрування ними, навіть, якщо вони відповідають вимогам фінансових, економічних і соціальних принципів [77].

В. А. Вдовичин пропонує доповнити перелік принципів податкового законодавства такими принципами, як принцип установлення податків і зборів у належній процедурі та принцип обмеження спеціалізації податків і зборів, однак при цьому учений не розкриває їхньої сутності [99, с. 74].

Узагальнюючи світовий досвід, В. Л. Андрущенко та О. Д. Данілов стверджують, що сучасні податкові системи склалися, функціонують і реформуються на основі теоретично сформульованих і емпірично виправданих принципів, до яких науковці відносять: простоту адміністрування, фіскальну ефективність, установлення механізму протидії ухиленню від оподаткування, універсальність, а також принцип податкового



заохочення корисних видів діяльності (наприклад, інвестицій) і дестимулювання шкідливих (наприклад, забруднення довкілля), та принцип оцінки податкової системи загалом [77].

Сутність простоти адміністрування, за В. Л. Андрущенком та О. Д. Даніловим, полягає в тому, що збір того чи іншого податку має супроводжуватися мінімальними затратами коштів, часу і зусиль працівників податкових органів, бухгалтерських служб, громадян-платників, та повинен обходитися без створення зайвих бюрократично-апаратних структур, а фіскальна ефективність означає, що бюджетні доходи від справляння певних податків мають у кілька разів перевищувати додаткові видатки на обслуговування податків, а також на утримання відповідної податкової служби, що, на думку вчених, можливо досягнути, максимізуючи масу доходу від податків, а не висоту податкових ставок, що відповідає відомому критерію А. Лаффера [77].

Сутністю механізму протидії ухиленню від оподаткування є те, що при введенні податків і встановленні процедур їх справляння необхідно передбачити захист від ухилення від податків, мінімізувати таку можливість або технологічно зробити ухилення економічно не вигідним (надто дорогим, складним, небезпечним) для потенційного неплатника.

Універсальність – ставки податків, норми і режим оподаткування мають бути максимально уніфікованими для різних категорій платників, регіонів і видів діяльності, зокрема і в міждержавному аспекті.

Згідно з В. Л. Андрущенком та О. Д. Даніловим податкову систему загалом потрібно оцінювати як за її прямим фіскальним ефектом, так і за загальним впливом на стан економіки (темпи економічного росту, рівність цін, інвестицій і зайнятості) [77].

Отже, у межах сучасного наукового дискурсу відбувається спроба чіткого розмежування принципів податкового права, принципів податкового законодавства, принципів податкової системи, податкової політики та принципів оподаткування.

З огляду на викладене, можна стверджувати, що принципами податкового права є вихідні основоположні начала податкового права. При цьому до принципів податкового права входять як текстуально закріплені норми-принципи, так і принципи-ідеї, виведені з низки податкових норм, із змісту податкового законодавства.

Натомість поняття принципів податкового законодавства стосується вимог до формування, застосування та інтерпретації податкових норм, що нерозривно пов'язано з основоположною ідеєю якості закону.

Зрозуміло, що формалізації волі законодавця у нормі закону передують політична воля, тому принципи податкової політики можна вважати найбільш суб'єктивною категорією.

Прийнятною є позиція, що принципи оподаткування слід розцінювати як категорію, яка детермінована законами економіки. Водночас принципи оподаткування знаходять своє втілення у правових нормах, змісті цих норм. Принципи оподаткування покликані забезпечити баланс, урівноважити антагоністичний конфлікт між інтересами держави і інтересами платника.

Відповідно принципи податкової системи дають змогу будувати її із дотриманням такого балансу.

Однак необхідно враховувати, що це все-таки наукові абстракції, сутність яких перебуває у тісному гносеологічному зв'язку.

Зокрема, незважаючи на очевидну на перший погляд, дуалістичну природу принципів оподаткування як таких, що відображають приватний та публічний інтерес, сутність інтересу, що в них закладена, не перебуває в антагоністичному протистоянні «держава проти платника податків», а існує у внутрішній єдності. Адже всі вони спрямовані на захист інтересів особи: як «я – егоїстична приватна особа» і як «я – частина соціуму» [293, с. 194].

С. 66 Саме тому з метою тлумачення та правозастосування, їх можна розглядати лише у системній єдності, оскільки жоден із них не має заздалегідь визначеної переваги над іншим. Як наслідок, загалом вони створюють певну систему стримування та противаг. Зокрема, дискурс про

необхідність упровадження певних податкових пільг не може залишитися без оцінки на предмет збереження чи порушення такими нововведеннями балансу між принципами рівності в оподаткуванні із принципом справедливості оподаткування та принципом нейтральності оподаткування [293, с. 194].

Критика В. Гончаровим підходів до тлумачення, що склалися у вітчизняній правовій системі<sup>8</sup>, є надзвичайно слушною саме у контексті недооціненості значення принципів оподаткування, закріплених у ст. 4 Податкового кодексу України, у цілях правозастосування податкових норм [293, с. 194].

При цьому систему принципів, що сформована в Податковому кодексі України, не можна вважати остаточно завершеною та сталою конструкцією, оскільки вони є іманентним відображенням постійної динаміки ідеологій доктрини податного права. Адже від того, якій ідеології оподаткування (етатистській<sup>9</sup>, людиноцентристській чи егалітарній)

---

<sup>8</sup> «Суд, котрий сповідує стару теорію тлумачення, працює лише з текстом, а не із закладеними у нього цінностями. Цінності натомість – справа законодавця. Інтерпретація не конче мусить бути справедливою. У цьому криється причина того, що інтерпретатор у старій системі тлумачення зовсім не переймається балансуванням правових цінностей, а відповідні рішення страждають однобічністю, позбавлені глибини, а це, водночас, применшує їхню, так би мовити, доктринальну значущість» [116, с. 53].

<sup>9</sup> Р. О. Гаврилюк зазначає: «Юридичною сутністю етатистської доктрини оподаткування є: повний відрив публічних інтересів від приватних і вульгарне протиставлення інтересів публічних приватним інтересам; установлення юридичної нерівності платника податків і держави як одержувача податків і власника всіх податкових надходжень у скарбницю; проголошення пріоритетними в податкових правовідносинах інтересів держави й фактичне встановлення на цій підставі повного панування податкових інтересів держави й таке саме повне ігнорування природних прав і законних інтересів платників податків ... На противагу етатистській доктрині оподаткування людиноцентристська стала іншою крайністю – протиставленням приватних, індивідуальних інтересів індивідів їх публічним інтересам, певною підміною публічних начал, по суті приватними началами. Відповідно до людиноцентристської доктрини оподаткування податкові надходження бюджетів держав, що призначалися раніше винятково для задоволення потреб саме держави, залишаючись де-юре ще у власності держави, фактично трансформувалися в надбання громадянського

надається перевага у застосуванні одних принципів при ігноруванні інших [293, с. 194].

Водночас використання принципів, указаних у ст. 4 Податкового кодексу України, саме в сукупності та нерозривній єдності дасть змогу побудувати податкову систему України на основі паритету й балансу інтересів держави та індивідуума, що цілком відповідатиме ідеології концепції егалітаризму [293, с. 194]. Як наслідок, принципи податкової системи уможливають її побудову з дотриманням такого балансу.

Відповідно до егалітаризму податкове право за своєю природою для індивіда-платника податків, і для держави однаковою мірою повинне породжувати права і обов'язки. З позицій егалітарної концепції завдяки принципу симетрії, сутність податкового права полягає у нормуванні й органічному сполученні двох невід'ємних сторін, атрибутів єдиного начала – природних потреб індивіда, їх індивідуальної для кожного й загальної для всіх частин [109, с. 75].

Прикладом сприйняття законодавцем принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України) саме з позицій егалітарної концепції, може слугувати Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX [132]. Згідно з цим Законом інститут фінансової відповідальності за Податковим кодексом України було доповнено новелою у вигляді податкових правопорушень контролюючих органів (ст. 128 у редакції Закону України від 16 січня 2020 р. № 466-IX), що ймовірно забезпечить простий та ефективний механізм юридичного обов'язку правопорушника (держави) пізнати певні негативні наслідки за неправомірну поведінку і, як наслідок, – усуне наявний дисбаланс [115, с. 26–

---

суспільства, і дедалі більшою мірою стали набувати рис інструмента цього суспільства для задоволення його публічних потреб» [109, с. 73].

27] між інтересами платників податків та держави.

У контексті дослідження категорій принципів податкового права, принципів оподаткування та принципів податкової системи доречно проаналізувати категорію принципів податкового законодавства.

М. П. Кучерявенко характеризує принципи податкового законодавства як принципи, які регулюють процес застосування податкових норм у практичній діяльності платників податків, податкових органів та інших суб'єктів податкових правовідносин [168, с. 44].

При цьому окремо до принципів податкового законодавства М. П. Кучерявенко відносить принцип об'єднання інтересів держави, органів місцевого самоврядування й платника податків, який впливає із сукупності норм Конституції України, податкових та інших нормативних актів [168, с. 44].

На думку Т. О. Чернадчук, принципи податкового законодавства є тими концептуальними засадами та положеннями, на яких вибудовується податкове законодавство. Згідно з ученою принципи відіграють суттєву роль у побудові податкового законодавства. Їх значення підсилюється й тим, що принципи – це основоположні або фундаментальні засади законодавства, на підставі яких відбуваються генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів. Безперечно, вони мають бути основою формування податкового законодавства як загалом, так і стосовно його складових зокрема. Закріплені у Податковому Кодексі України принципи стають орієнтиром як для самого кодексу, так і для інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері оподаткування [306, с. 69].

Утім принципи податкового права – це основні ідеї, концепції, які знайшли своє закріплення у правових нормах або лише сформовані юридично доктриною, що відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних і приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Однак у більш широкому контексті принципи податкового права – це універсальні вищі ідеї податкового права, що відображають його онтологічну сутність.

Водночас у разі нормативного закріплення, принципи податкового права можуть формувати принципи податкового законодавства. У контексті цього принципи податкового законодавства можуть тлумачитися як принципи позитивного податкового права. А. А. Храбров зазначає, що загалом принципи права отримують своє формалізоване закріплення у межах приписів чинного законодавства [303, с. 48].

У положеннях ст. 4 Податкового кодексу [212] України законодавцем здійснено закріплення принципів податкового законодавства у межах єдиної, злагодженої системи, завдання якої полягає в тому, щоб найвищою мірою узагальненості охопити всі аспекти регулювання суспільних відносин, які мають місце у сфері оподаткування.

До системи принципів податкового законодавства входять спеціальні правила дії податкових актів у часі, просторі та за колом осіб і вимоги до їх темпоральної трансформації. На думку Р.Г. Брасласького, таким принципами забезпечується реалізація систематизуючої та стабілізуючої функцій, де систематизуюча функція дає змогу об'єднати всі податкові приписи нормативного характеру в цілісну конструкцію нормативного характеру, натомість стабілізуюча функція забезпечує сталість розвитку податкових відносин [95, с. 159].

Текстуально ст. 4 Податкового кодексу України вказує на принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство. Це такі принципи, як: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [293, с. 192].

Однак у п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України передбачені як

власне принципи податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так і принципи оподаткування (нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, економічність та ін.). Зокрема, до власне принципів податкового законодавства слід віднести стабільність оподаткування, презумпцію правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності. Натомість принципи оподаткування – нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, економічність та ін.

Крім того, ст. 4 ПК України містить ще чотири принципи податкового законодавства, закріплені у п. п. 4.2–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України: загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають; податкові періоди і строки сплати податків та зборів встановлюються на основі необхідності у забезпеченні своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів; установа і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України; при встановленні або розширенні наявних податкових пільг, такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року [293, с. 192–193].

Система принципів податкового законодавства охоплює як прямо сформульовані (поіменовані) принципи, так і непоіменовані.

Так, як зазначає Р. Браславський, система принципів податкового законодавства може розглядатись у вузькому й широкому сенсі. На думку вченого, у вузькому сенсі під принципами податкового законодавства необхідно розуміти вимог найвищої міри імперативності, що знайшли безпосередню формалізацію у межах приписів п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу

України. Вищезазначені вихідні положення можна детермінувати як поіменовані принципи податкового законодавства, які були чітко визначені та закріплені у належній лаконічній формі законодавцем [95, с. 156].

Прийнятним є те, що в межах ст. 4 Податкового кодексу України також отримали своє закріплення непоіменовані принципи податкового законодавства. Так, ст. 4 Податкового кодексу України містить щонайменше чотири «приховані» принципи. Ці принципи податкового законодавства А. М. Котенко визначає як непоіменовані. До зазначених принципів науковцем віднесено принципи, закріплені в п. п. 4.2, 4.3, 4.4, 4.5 ст. 4 Податкового кодексу України [159, с. 22–24].

Відтак, погоджуємося, що у п. п. 4.2, 4.3, 4.4, 4.5 ст. 4 Податкового кодексу України закріплені чотири непоіменовані принципи податкового законодавства: загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають; податкові періоди та строки сплати податків та зборів устанавлюються, виходячи з необхідності у забезпеченні своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів; устанавлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України; при встановленні або розширенні наявних податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року.

З огляду на зазначене, система принципів податкового законодавства у своєму широкому розумінні охоплює усі вихідні положення, які у прямій (п. п. 4.1–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України) або непрямій (можуть бути виведені шляхом тлумачення норм податкового законодавства) формах отримали своє закріплення у межах положень податкового законодавства.

Відтак, принципами податкового законодавства є нормативно



закріплені принципи податкового права. До системи принципів податкового законодавства входять як поіменовані, так і непоіменовані принципи, що стосуються дії податкових актів у часі, просторі та за колом осіб і вимог до їх темпоральної трансформації.

Сприйняття вказаних вище принципів як явищ вищого рівня абстракції, порівняно з іншими нормами права, як певного внутрішнього наративу, тобто норм, що мають прескриптивну ідеологію, ймовірно, дасть змогу певною мірою подолати конфлікт між оригіналістичними та неоригіналістичними підходами<sup>10</sup> до тлумачення.

## Висновки до Розділу 1

1. Ретроспективний аналіз генезису розвитку наукових уявлень по поняття «принципи оподаткування» дав підстави стверджувати про тривалий еволюційний шлях розвитку такої правової категорії.

Зокрема, «принципи права» – це певні стандарти, загальні правила, цінності, що виступають основою для формування норм права, характеризують певну правову систему та покликані регулювати широке коло суспільних відносин. Принципи права покликані забезпечити єдність, системність та ієрархічність норм права, а у разі наявності колізії правових норм – слугують інструментом їх усунення та не є тотожними із нормами права. Критеріями розмежування є їх призначення, специфіка застосування та структура.

Значення принципів права у розбудові правової системи визначається відповідними функціями, які вони можуть виконувати. До таких функцій

---

<sup>10</sup> «Оригіналізм» є назвою низки вчень, спільним для яких є твердження, що законодавчий текст на момент його створення має деяке фіксоване (статичне) значення і саме це значення повинно бути застосоване під час вирішення справи. Його антиподом є неоригіналізм, який наполягає на «рухливості» (динамічності) смислів правових приписів. Інколи неоригіналістів називають прихильниками «живої» конституції» (див.: 116, с. 63).

віднесено:

1) нормативну – принципи права виступають основним регулятором суспільних відносин та інкорпоровані у відповідних нормативно-правових актах;

2) функціональну – принципи права виступають основним орієнтиром при правозастосуванні та правореалізації, зокрема для побудови аргументації та логіки судження щодо з'ясування справжнього змісту, закладеного в межах відповідної норми;

3) ідеологічну – принципи права виступають ціннісними орієнтирами та формують правову свідомість і правову культуру.

2. Аналіз доктринальних підходів до тлумачення поняття «принципи» права дав змогу виокремити ключові доктринальні підходи до розуміння цієї категорії та її змісту. Установлено, що розуміння принципів права як правових норм (принципи-норми) притаманне позитивістському типу праворозуміння, тоді як природно-правовий тип праворозуміння розглядає принципи права як цінності (принципи-ідеї). Змішаний підхід спостерігається при розумінні принципів права як стандартів (принципи-стандарти), що зумовлено самою правовою природою стандарту, який може бути або не бути правовою нормою.

З'ясовано, що зазначені підходи формують розуміння сутності принципів та їх детермінованість у правовій системі. Зокрема, при позитивістському праворозумінні принципи права за фактичними критеріями як принципи-норми ототожнюються з принципами законодавства. Це означає, що для їх реалізації необхідний чітко передбачений законодавством механізм. Водночас принципи-ідеї з позиції природно-правового праворозуміння *per se* здатні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності.

3. Дослідження генезису розвитку принципів оподаткування на основі відповідних доктрин дало змогу дійти висновку про відсутність єдиного переліку принципів оподаткування, який міг би слугувати референтною

основою для формування єдиних наукових підходів та відповідно змістовного наповнення самих принципів оподаткування.

Під принципами податкового права *sensu stricto* запропоновано тлумачити основні ідеї, концепції, які знайшли своє закріплення у правових нормах або лише сформовані юридично доктриною, що відображають фундаментальні засади податкової політики і забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Під принципами податкового права *sensu lato* – універсальні вищі ідеї податкового права, що відображають його онтологічну сутність, тлумачення якої перебуває в тісному зв'язку з обставинами місця і часу.

Принципи податкового права можна поділити на загальні, тобто на принципи, які інтерпретують загальні принципи права, але в контексті податкового права (справедливість оподаткування, заборона дискримінації тощо), та спеціальні, що притаманні винятково податковому праву (економічність оподаткування, фіскальна достатність тощо).

4. Установлено, що принципи податкового права і принципи оподаткування не є тотожними поняттями, оскільки принципи оподаткування переважно детерміновані економічною наукою і лише ті принципи оподаткування, що пройшли перевірку часом та практикою, можуть стати принципами податкового права. Принципи податкового права можуть існувати у формі «принцип-норма» і «принцип-ідея», сутність якого виводиться із декількох норм права. При цьому розуміння сутності принципів податкового права залежить від типу праворозуміння. Прихильники природно-правового типу праворозуміння ототожнюють принципи-норми із принципами податкового законодавства та ігнорують існування принципів-ідей, оскільки останні, на їхню думку, не мають чіткого механізму реалізації, що відкидає змогу застосування принципів-ідей.

5. Під принципами податкового законодавства запропоновано тлумачити нормативно закріплені принципи податкового права, які можуть розумітися як принципи позитивного податкового права. До системи

принципів податкового законодавства віднесено як прямо сформульовані (поіменовані) принципи, так і непоіменовані принципи, що стосуються дії податкових актів у часі, просторі і за колом осіб та вимог до їх темпоральної трансформації.

6. Установлено, що в юридичній доктрині нині існує дихотомія підходів до категорії «принципи податкової системи». З одного боку, існують позиції щодо виділення принципів податкової системи як самостійної категорії, а з іншого – щодо розуміння цього поняття як об'єднуючого для інших категорій (що певною мірою позбавляє цю категорію змістовного наповнення). Принципи податкової системи – це засади побудови податкової системи, які виступають регуляторами взаємозв'язків елементів цієї системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків, і спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності та цілісності.

7. Порівняльно-правовий аналіз змісту категорій «принципи податкового права», «принципи податкового законодавства» та «принципи податкової системи» дав змогу виокремити основну роль кожної категорії зазначених принципів, як регулятора суспільних відносин:

– принципи податкового права покликані забезпечити єдність, системність, ієрархічність податкового права;

– принципи податкового законодавства покликані забезпечити баланс, зрівноважити антагоністичний конфлікт між інтересами держави і інтересами платника;

– принципи податкової системи покликані забезпечити організацію та функціональність податкової системи як статичної системи.

## РОЗДІЛ 2

# ПРИНЦИПИ ЗАГАЛЬНОСТІ, РІВНОСТІ ТА СПРАВЕДЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ФУНДАМЕНТАЛЬНІ ІДЕЇ, ЩО ЗАБЕЗПЕЧУЮТЬ БАЛАНС МІЖ ПУБЛІЧНИМИ ТА ПРИВАТНИМИ ІНТЕРЕСАМИ

### **2.1 Трансформація сутності принципів загальності та рівності оподаткування: від державоцентристського підходу до сучасного антропоцентристського розуміння**

Принципи рівності та загальності оподаткування стали результатом тривалого еволюційного розвитку вектору та форми взаємовідносин між особою та державою, і є наслідком руйнування меркантилістичного підходу ототожнення держави та монарха й утвердження принципу верховенства права як головного ідеалу регулювання суспільних відносин.

Д. П. Боголепов зазначає, що у стародавні часи «існували переважно податки на переможених, іноземців та просто на класи, що зазнавали утисків, що нерідко належали до іншої національності, ніж панівні класи. При цьому вільні громадяни в мирні часи звільнялися від більшості податків у результаті несприйняття їх суспільною свідомістю, а податки, які мали характер особистих, вважалися найбільш принизливими, оскільки прирівнювалися до особистого рабства» [92, с. 17].

Зокрема, описуючи римську систему оподаткування, Бруно Леоні акцентував, що «римські громадяни, принаймні в класичний період римської історії, в принципі не підлягали жодному реальному оподаткуванню. Єдине, що робив їх уряд, – позичав у них гроші, необхідні для ведення війни. Коли у війні було отримано перемогу, що здебільшого й відбувалося, гроші, позичені державою, поверталися громадянам. Натомість завойовані країни зазвичай оподатковувалися т. зв. *vestigal*, яке сприймалося як своєрідний викуп та виплачувалося підкореним народом римським завойовникам за

право використання землі. Але навіть цей податок, зазвичай, не перевищував 10 відсотків доходу людей, які повинні були його платити» [172, с. 34].

У Стародавній Греції у VII–IV ст. до н. е. владою податки стягувалися лише з невільних осіб, оскільки вважалося, що вільні громадяни не повинні сплачувати податки, оскільки вони спроможні на пожертву (літургія) [164, с. 9]. Згідно з Річардом Пайпсом є вказівки на те, що «грецьке слово, що позначало вільних людей, *eleutheroi*, спершу мало фіскальний сенс і слугувало як визначення тих, хто не зобов'язаний платити податки» [200, с. 138].

На такій особливості податків у Стародавній Греції зосередив увагу і І. І. Янжул: «Фінансове господарство Стародавньої Греції (йдеться винятково про Аттику) вражає відсутністю визначеності: нічого схожого на систему, жодних більш-менш вироблених начал для збирання державних доходів не існує; на всіх фінансових заходах відбивається панування особистого елемента правителів; їх особисті погляди визначають напрям і способи задоволення пріоритетних державних потреб. Характерною рисою грецького і загалом стародавнього фінансового господарства є відраза від податків: вважалося, що особисті податки носять на собі печатку рабства і тому є принизливими для повноправного громадянина; погляд на податки з майна був більш поблажливий, але і вони переносилися з крайнім незадоволенням, унаслідок цього обкладенню піддавалися зазвичай не громадяни, а іноземці, вільновідпущеники, метоікі, куртизанки» [318, с. 59–60].

Про сприйняття податків як ознаки рабства, зауважував і Адам Сміт [261, с. 526].

Зокрема, у Середньовіччі було розповсюджене оподаткування євреїв і часто зустрічався податок на повій, в Іспанії існував податок на грандів, а в Англії – на аристократію, на неодружених, на покійників, в Росії – на розкольників тощо [81].

Водночас найбільш показовим зразком такої диференціації було

накладення спеціальних податків та зборів лише на одну національну групу – євреїв.

У 72 р. н. е. римським імператором Веспасіаном було вперше запроваджено податок на євреїв – *fiscus judaicus*, як покарання їх за повстання у 63–73 рр. н. е. Причому цей податок стягувався не тільки з євреїв, які брали участь у повстанні, а з усіх євреїв, які проживали на території Римської імперії. Його сплачували не тільки чоловіки, а й жінки, діти та люди літнього віку, а також раби євреїв. Від оподаткування звільнялися ті євреї, які відрікалися від іудаїзму. Податок був у фіксованій сумі і становив 2 динарії.

Імператор Доміціан (роки правління 81–96 рр. н. е.) розширив коло платників на *fiscus judaicus*, а саме: він стягувався вже не тільки з тих, хто був євреєм або прийняв іудаїзм, а й з тих, хто відмовився від іудаїзму, але продовжували дотримуватися єврейських звичаїв («жили як євреї»).

У 326 р. н. е. цей податок був відмінений імператором Юліаном, разом із знищенням усіх записів, які стосувалися цього податку, а також збирачів *fiscus judaicus* (у такий спосіб Юліан позбувся соціальної групи, яка виступала проти відміни податку).

Після відміни *fiscus judaicus* Юліаном цей вид податків у Римській імперії з євреїв не стягувався.

Спеціальний податок на євреїв був відроджений у 813 р. н. е. Луї Побожним. Спершу цей податок був інструментом для отримання помірного доходу, але з часом його ставка почала зростати, призводячи до зубожіння великої кількості євреїв.

Після запровадження такого виду податку у Франції практика стягнення спеціальних податків з євреїв поширилася на інші країни Середньовічної Європи.

В Англії діяло спеціальне бюро у справах євреїв. Велися податкові відомості, був створений спеціальний орган – «Єврейський Парламент» для гарантування виконання прийнятих законів і отримання підтримки всередині общини стосовно збору єврейських податків. Цей Єврейський Парламент

скликався, щоб затвердити будь-який новий податок.

Також на єврейські общини Англії не розповсюджувалася Велика Хартія Вольностей (Magna Carta), яка позбавляла короля права встановлювати податки без згоди загальної ради англійського королівства [69, с. 24].

В Османській імперії були запроваджені спеціальні податки з не мусульман. Зокрема, вони сплачували:

– подушний податок – джизьє. Подушним податком обкладалися общини і зазвичай справлялися з кожного члена цієї общини, з огляду на його платоспроможність. Від сплати звільнялися непрацездатне населення;

– поземельний податок – харадж.

Окрім джизьє та хараджа не мусульмани сплачували т. зв. «екстрені» збори – наприклад, у зв'язку з воєнними діями, оскільки вони не служили в армії. Султан міг наділити ту чи іншу не мусульманську общину привілеями, звільнивши від певних видів податків або запровадити новий вид податку [282].

Тобто спільним для багатьох держав був підхід, за якого особисті податки сприймалися як засіб розмежування жителів однієї держави, і зокрема як засіб пригнічення певних груп. При цьому критерій, за яким формувалася група, що повинна була бути обтяжена податком, міг різнитися, зокрема, йдеться про національний критерій (податки з євреїв), релігійний критерій (податки з не мусульман), соціальний критерій (податки з повій, розкольників, неодружених) тощо. Однак ідея того, що податок є засобом покарання за неповноцінність за тією чи іншою ознакою, а не внеском у загальне благо, вичерпала себе.

Відтак крах феодального ладу породив нове революційне поняття – поняття рівності, за яким «націю всередині нації було годі вже терпіти» [80, с. 45].

Результатами таких епохальних змін стало не лише встановлення принципу рівності прав, але й закріплення рівності обов'язків, зокрема і щодо сплати податків. Окрім того, відбулася фундаментальна зміна ролі держави у



житті суспільства<sup>11</sup> [114, с. 355]. Фактично закріплення принципів рівності та загальності оподаткування в межах законодавства – було одним із елементів переходу від доменальної держави (domain state) до податкової держави (tax state).

Ідея загальної податкової повинності не могла мати підтримки у суспільстві, для якого властивим було виокремлення класів, що підлягають оподаткуванню. Вона, як зазначав М. М. Алексєєнко, була образливою для привілейованих, як спроба зрівняння вищих і нижчих, суперечила основам наявного суспільного життя. Натомість у суспільстві, де фундаментальним началом визнавалася рівність перед законом, судом, службою і оподаткуванням, загальний характер стягнення податків – звичайна і природна річ. Отже, перехід до загального оподаткування насправді означав утвердження громадянського суспільства, зміни суспільної свідомості та моралі, що закріплювалися в економічних інституціях та праві. «У сфері податків рівність і є, насамперед, спільність обкладання. Кожний повинен платити податок ... якщо може» [73, с. 12].

Як наслідок, еволюція суспільної свідомості та державних інституцій призвели не лише до виникнення та обґрунтування науковцями ідей рівності, загальності та справедливості оподаткування, як основних ідеалів, на яких має будуватися будь-яка система справляння податків, а й до зміни сприйняття у масовій свідомості податків з «узаконеного грабунку», на, як влучно висловився Олівер Уенделл Холмс-молодший [9], «ціну, яку ми

---

<sup>11</sup> Річард Пайпс зазначав: «Історія свідчить, що в період, який тягнеться від класичної античності до двадцятого століття, постійне (на відміну від пов'язаного з надзвичайними обставинами) оподаткування вважалося в західному світі незаконним, якщо тільки не йшлося про обкладення даниною підкорених народів; платити податок правителям своєї країни означало нести на собі тавро соціальної приниженості. Вважалося, що в мирний час влада повинна існувати на власні кошти. Це було можливо, тому що в давнину обов'язки держави були дуже обмеженими, і серед них не було жодного, порівнянного з соціальними завданнями, які воно бере на себе нині; кошти були потрібні здебільшого на війну і на утримання королівського двору. До прямого оподаткування вдавалися переважно у воєнний час» (200, с. 135–137).

платимо за цивілізоване суспільство».

У такий спосіб принципи загальності та рівності оподаткування нерозривно пов'язані із трансформацією від розуміння податку як вибіркового пригнічення з боку держави, до податку як плати кожного за загальне благо [114, с. 379].

Загальність та рівність оподаткування є принципами оподаткування, що тісно пов'язані з ефективністю та справедливістю. Їх дотримання забезпечує верховенство права як застосування однакового правового регулювання до різних платників податків.

На думку прихильників теорії суспільного вибору, норма, що вимагає загальності, має стосуватись як самого оподаткування, так і забезпечення суспільних благ. Дотримання цього правила в політичному процесі усуне відверту дискримінацію – і в стягненні податків, і в розподілі вигод [83, с. 144–145].

У Податковому кодексі України ці принципи знайшли своє закріплення у пп. 4.1.1 та пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 та полягають у тому, що:

– загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

– рівність усіх платників перед законом, недопущення жодних 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.

У своєму еволюційному розвитку сутнісне наповнення принципів загальності та рівності оподаткування ускладнилося порівняно із простою ідеєю, що кожен і однаковою мірою повинен сплачувати податки, що пов'язано із концепціями формальної (юридичної) та субстантивної (фактичної) рівності й органічним зв'язком принципів загальності та рівності оподаткування із принципами справедливості та недискримінації.

Утвердження ідеї забезпечення субстантивної (фактичної) рівності платників податків, що невід’ємно від принципу справедливості, стало основою для розвитку понять неоподаткованого мінімуму та податкової пільги.

Зокрема, загальність як один із принципів оподаткування, вперше був сформований А. Смітом, який вказував, що кожен громадянин повинен сплачувати податки. Його послідовники – Д. Рікардо [233], Дж. Миль [183], У. Петті [204] не лише сприйняли цю ідею, а й удосконалили та розвинули.

Підтримуючи принцип загальності оподаткування, К. Еєберг вперше порушив питання щодо доцільності звільнення від оподаткування незаможних класів, дохід яких не перевищував певного встановленого мінімуму [315, с. 57]. Учений пояснював, що «...звільнення від оподаткування невеликих доходів, що не перевищують мінімуму прожиття, не порушують принципу загальності оподаткування, оскільки такі особи сплачують непрямі податки. Навпаки, таке звільнення у разі, коли непрямі податки покладають важкий тягар на незаможні класи, є актом справедливості і необхідністю».

А. Менгер [181, с. 98], розвиваючи думку К. Еєберга, зазначав, що «...кожен член суспільства має право на речі та послуги, необхідні для його існування, перш ніж задовольняти потреби інших. Необхідно встановити мінімум, що надавав би особі змогу гідного існування, і не стягувати з неї податки, якщо її доходи не перевищують зазначеного мінімуму». Науковець сформулював це як «принцип гідного існування».

До проблем загальності оподаткування у своїй роботі «Нарис теорії та політики податків» звертався і видатний російський науковець А. О. Ісаєв, який стверджував, що платити податки повинні всі фізичні особи, що користуються, за визначенням ученого, «достатніми («достаточними») вигодами від участі в держаному житті, та юридичні особи, які сприяють збагаченню своїх членів чи задоволенню будь-яких інших їхніх інтересів, що не мають важливого культурного значення» [147, с. 45].

Фактично обов’язковість та загальність оподаткування є невід’ємним

елементом податкового суверенітету держави, і тому позиція М. Ю. Орлова, що «реалізація обов'язку сплати податку покладає на державу низку юридичних обов'язків щодо забезпечення платників можливістю сплатити податок, невиконання яких є таким самим незаконним, як і невиконання платником своїх обов'язків», є цілком прийнятною [198, с. 19].

І. І. Кучеров зазначає, що «наразі не викликає жодних сумнівів необхідність участі всіх громадян тієї чи іншої держави загалом у справі формування публічних фінансів. У цьому і полягає сутність принципу загальності оподаткування» [165, с. 25].

Сутністю розглянутого принципу, на думку А. В. Дьоміна, є безумовний обов'язок кожної особи сплачувати законно встановлені податки, щодо яких її визначено платником податків [196, с. 97].

Відтак можна стверджувати, що розуміння податку як плати за загальне благо, призвело також до ідеї співрозмірності розміру податку і платоспроможності платника, що, натомість, мало наслідком обґрунтування встановлення неоподатковуваного мінімуму.

Принцип загальності передбачає обов'язок сплати податків не будь-якою особою, а тією, яка підпадає під формальні критерії платника податків.

Водночас пошук таких формальних критеріїв нерозривно пов'язаний із фундаментальним підходом визначення особи платника податків за правилом резидентства, а не громадянства.

В. А. Паригіна стверджує, що загальність оподаткування полягає в тому, що певні податкові обов'язки встановлюються за загальним правилом для всього кола осіб, відповідним конкретним родовим вимогам (наприклад, земельний податок сплачують усі власники земельних ділянок) [201, с. 11].

Оподаткування на основі резидентства бере свій початок із запровадження Фінансовим комітетом Ліги Націй у 20-х рр. ХХ ст. у межах міжнародного оподаткування доктрини економічної прив'язки (*doctrine of economic allegiance*) німецького фінансиста Г. Шанцю, відповідно до якої країна-джерело доходу отримувала законні права на оподаткування фізичних

або юридичних осіб-нерезидентів, що знаходяться на її території. Фінансовий комітет Ліги Націй запропонував свої критерії визначення місця оподаткування, т. зв. оподаткованої присутності в межах цієї фіскальної юрисдикції (*taxablesitus*), що передбачає створення постійного представництва (*permanent establishment*) юридичної особи – іноземного податкового нерезидента в країні джерела доходу [57, с. 38].

У подальшому принцип резидентства був закріплений у Модельній конвенції з уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу (OECD Double Taxation Convention on Income and Capital) [37] та в Типовій конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються, та в коментарях до неї (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and Commentary*) [64], на основі яких було побудовано більшість сучасних угод про уникнення подвійного оподаткування.

О. І. Погорецький зазначав, що модельна конвенція ОЕСР, яка передбачає передачу значної частини прав на оподаткування доходів та майна фізичних і юридичних осіб від країни-джерела іноземних доходів на користь юрисдикції резидентства суб'єктів ЗЕД, не відповідає інтересам держав, що розвиваються, більшість з яких заінтересована в оподаткуванні доходів у джерела їх утворення, а не в країні резидентства кінцевого одержувача [207, с. 70].

Водночас наразі усталені підходи щодо визначення податкового резидентства потребують суттєвого перегляду, оскільки розвиток цифрової економіки засвідчив їх недосконалість, з метою визначення податкового резидентства для юридичних осіб – дистанційного продавця цифрових продуктів в іноземній країні – джерелі доходів [114, с. 359].

Вимушена ізоляція фізичних осіб в умовах пандемії COVID-19 також зумовила нову дискусію, у якій спосіб такі фактори можуть вплинути на податкове резидентство та чи потенційно не виникатиме подвійне резидентство.

Зокрема, 3 квітня 2020 р. (ОЕСР) було оприлюднено Рекомендації про наслідки кризи COVID-19 для транскордонних працівників та інших осіб, які опинилися не в країні свого звичайного резидентства (OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19) [46].

ОЕСР, розглядаючи пандемію як форс-мажор, вважає, що перебування в іншій державі через заходи карантину не повинно призводити до виникнення подвійного резидентства і, як наслідок, – до подвійного оподаткування осіб, однак все-таки рекомендує надавати роз'яснення щодо застосування вимог внутрішнього законодавства або видавати внутрішні документи та інші вказівки, що будуть спрямовані на мінімізацію або усунення надмірно обтяжливих для платників податків вимог.

Оцінюючи ризик виникнення подвійного резидентства компаній в умовах обмеження пересування їх посадових осіб, ОЕСР вважає, що така проблема потенційно можлива у тому разі, коли державами в межах національного законодавства використовуються різні концепції податкового резидентства (наприклад, коли законодавством країни перебування керівника компанії передбачений принцип «місця ефективного управління», а в межах законодавства особи застосовується принцип «місця реєстрації»). Однак, на думку ОЕСР, більшість таких ситуацій мають вирішуватись у межах процедури взаємного узгодження уповноважених органів (*mutual agreement procedure*), з використанням т. зв. «*residence tie-breaker rules*» – правил, що усувають подвійне оподаткування та передбачають урахування всіх факторів і обставин при виникненні колізії, наприклад, де зазвичай розташовується керівний або виконавчий орган. Водночас ОЕСР наголошує, що критерій «місця ефективного управління» повинен розумітися досить широко – як місце звичайного, постійного прийняття управлінських рішень. У такий спосіб усі факти і обставини повинні бути перевірені з погляду постійного і звичайного («*usual and ordinary*») управління. При цьому п. 18 Коментарю до ст. 5 Модельної конвенції ОЕСР [37] вказує, що навіть незважаючи на той факт, що частина управління компанією може

здійснюватися через т. зв. «домашній офіс» фізичної особи, це не повинно означати, що місцезнаходження такого «офісу» перебуває під контролем («at the disposal») самої компанії. Згідно з ОЕСР для того, щоб «домашній офіс» міг вважатися «місцем ефективного управління» для підприємства, він повинен використовуватися керівником чи уповноваженим працівником на постійній основі, і безпосередньо сама компанія, зазвичай, має вимагати від особи використовувати це місце.

Розділ 5 указаних Рекомендації ОЕСР присвячений питанням резидентства фізичних осіб. Зокрема, описані два приклади, за яких статус фізичної особи, як резидента, не повинен змінюватися, навіть якщо така особа відповідає критеріям резидентства країни вимушеного перебування: (i) фізична особа на нетривалий період часу приїхала в країну, резидентом якої не є, і вимушена в ній залишатися у зв'язку з пандемією (наприклад, громадянин міг виїхати в тривале відрядження, у відпустку або до родичів в іншу країну і виявився «замкненим» там через пандемію) та (ii) фізична особа – працівник був змушений залишити країну свого «поточного» резидентства (за місцем знаходженням роботодавця) у зв'язку з пандемією, тимчасово повернувшись у державу, резидентом якої він колись був.

На думку ОЕСР, з метою оподаткування доходів фізичної особи, вона не може бути одночасно резидентом двох держав з погляду конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, у зв'язку з чим запропоновано послідовно застосувати ієрархію критеріїв для визначення конкретної юрисдикції резидентства. ОЕСР наводить такий порядок визначення резидентства в описаних вище випадках «локдауна» осіб через COVID-19: у ситуації першого прикладу фізична особа найімовірніше має пройти тест постійного місця проживання – «permanent home» – наявність житлового приміщення. Однак, якщо вона має таке приміщення в обох країнах (наприклад, одне з них здає в оренду, а фактично проживає в іншому), інші критерії, такі, як громадянство або центр життєвих інтересів, можуть бути застосовані далі для визначення країни резидентства. У випадку другого

прикладу: не можна виключати, що, по-перше, особа могла залишатися резидентом в державі «попереднього «резидентства», а по-друге, особа після повернення в державу «попереднього «резидентства», знову набуває статусу резидента згідно з національним законодавством. Незважаючи на те, що в такій ситуації зв'язок особи, спричинений обмежувальними заходами у зв'язку з пандемією COVID-19, з місцем перебування є більш тісним, застосуванню підлягають ті самі «tie breaker rules» – зокрема «Habitual abode» – тест звичайного перебування громадянина, що передбачений у п. 19 Коментарю до ст. 5 Модельної конвенції ОЕСР. Цей критерій є більш широким, аніж тест за кількістю днів перебування в країні, оскільки охоплює також частоту, тривалість і регулярність перебування (в'їзду на територію) у межах конкретної країни.

Згідно зі ст. 162 ПК України платником податку на доходи фізичних осіб є фізична особа-резидент, яка отримує доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи, або фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Відповідно до пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України фізична особа-резидент – це фізична особа, яка має місце проживання в Україні. При цьому у разі, якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі, якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Аналіз пп. «в» пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України свідчить про те, що хоча тест «фактичного часу перебування на території держави» має



субсидіарний характер у цілях визначення податкового резидентства, однак він набуває вирішального значення, коли виникають труднощі щодо його встановлення за іншими критеріями, як-то громадянство, центр життєвих інтересів, місце реєстрації [286, с. 95].

Окрім того, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» було розширено перелік платників податку на прибуток юридичними особами, що утворені відповідно до законодавства інших країн (іноземні компанії) та мають «місце ефективного управління» на території України.

Згідно з абз. 2 пп. 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 ПК України місцем ефективного управління вважається Україна, якщо дотримується одна або декілька з таких умов щодо іноземної компанії чи її видів діяльності:

а) проведення зборів виконавчого органу іноземної компанії регулярніше в Україні, ніж у будь-якій іншій країні;

б) прийняття управлінських рішень і здійснення іншої поточної (операційної) діяльності іноземної компанії її посадовими особами переважно здійснюється з України;

в) фактичне управління діяльністю іноземної компанії переважно здійснюється з України, незалежно від наявності в осіб, які здійснюють таке управління, формальних (юридичних) повноважень для такого управління.

Отже, термін перебування фізичної особи в межах України може набувати важливого значення для визначення резидентства компанії, якщо така особа входить до складу її органів управління.

Саме тому Податковий кодекс України потребує доповнення в частині:

– пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України – «В цілях цього підпункту не включається до терміну перебування в Україні період перебування фізичної особи в Україні, що був зумовлений винятково дією обставин непереборної сили та/або іншими незалежними від фізичної особи обставинами, зокрема, але не винятково, небезпечною для життя хворобою чи травмою фізичної

особи, запровадженням обмежувальних заходів у зв'язку з поширенням небезпечної для життя хвороби»;

– пп. 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 ПК України – «Не вважається, що прийняття управлінських рішень і здійснення іншої поточної (операційної) діяльності іноземної компанії її посадовими особами або фактичне управління діяльністю іноземної компанії здійснюється переважно з України, у разі, якщо перебування посадових осіб іноземної компанії в Україні зумовлено винятково дією обставин непереборної сили та/або іншими незалежними від фізичної особи обставинами, зокрема, але не винятково, небезпечною для життя хворобою чи травмою фізичної особи, запровадженням обмежувальних заходів у зв'язку з поширенням небезпечної для життя хвороби» [286, с. 95–96].

У контексті принципу рівності оподаткування важливо акцентувати увагу на його невіддільності від принципів справедливості та недискримінації. Принцип рівності оподаткування нині змістовно увібрав у себе співвідношення ідей абсолютної та відносної рівності, формальної (юридичної) рівності і субстантивної (фактичної) рівності.

Г. Грібнау (Hans Gribnau) про принцип рівності зазначає: «Принцип рівності не вимагає, щоб усі особи, незалежно від їх обставин, були рівними перед законом, наче вони (абсолютно) однакові. Однак принцип рівності вимагає, щоб до тих, хто має схожі умови, ставилися так само схоже» [29].

Принцип загальності та рівності оподаткування є визначальним при побудові податкових систем. Зокрема, аналізуючи роль принципу рівності у податковому законодавстві Нідерландів, Г. Грібнау стверджував: «У нідерландському податковому законодавстві принцип рівності став найважливішим інструментом конституційного перегляду законодавства. Завдяки цьому принципіві, суди можуть запропонувати платникам податків певний рівень правового захисту. У такий спосіб принцип рівності втілює важливий додатковий захист принципу законності, обмежуючи законодавчу владу оподаткуванням. Переглядаючи податкове

законодавство, Верховний Суд Нідерландів зводить законодавчу владу до оподаткування. При цьому він функціонує як перевірка демократично легітимного законодавчого органу. Отже, невід’ємна концепція перевірок і оптимальних співвідношень збережена в податковому законодавстві. Конституційний діалог між законодавчою владою і – податковий розподіл – Верховним Судом Нідерландів зосереджений на принципі рівності» [29].

Про те, як принцип рівності розвивається через судову практику Верховного Суду і судів нижчих інстанцій Нідерландів, зазначав і К. Романо. Науковець акцентував, що Верховний Суд визнав принцип рівності загальним принципом розумного управління у контексті адміністрування податків у 1979 р. та встановив дві умови, яких повинен дотриматися платник податку, щоб мати змогу посилаючись на принцип рівності, а саме: належність до певної групи (умова наявності «закритої групи») та умисно встановлені дискримінаційні умови. Суд використав ідею «закритої групи», маючи на увазі, що платник повинен послатися на інших платників, які належать до такої групи, і членом якої є й він сам (наприклад, працівники однієї фірми, власники однакових будинків на одній вулиці, або будинків із однаковою ринковою ціною в одному місті тощо). Ідею було розроблено, щоб установити, чи перебувають платники у рівних умовах і відповідно, чи можуть розраховувати на однакове ставлення. Друга вимога полягала у тому, що слід довести, що дискримінація була встановлена умисно, а не виникла випадково [54, с. 345–350].

Сутність принципу рівності в його класичному розумінні була сформована в окремій думці судді Танака у справі Південно-Східної Африки, що розглядалася Міжнародним судом справедливості ООН у 1966 р. [215, с. 34].

Суддя зазначив, що принцип рівності перед законом не означає абсолютної рівності, тобто рівного ставлення до осіб, незважаючи на їх індивідуальні ознаки, конкретні обставини. Проте принцип рівності означає відносну рівність, тобто принцип ставитися до рівного рівно і до нерівного

нерівно. Різне ставлення до нерівних питань, незважаючи на їх нерівність, не тільки дозволяється, а й навіть вимагається [215, с. 34–35].

М. П. Кучерявенко стверджував, що принцип рівності містить декілька складових, зокрема: безпосередню рівність усіх платників податків, що ставить їх в однакове положення відносно податкового тягаря; рівновагу – дія податкових важелів, що підтримує структуру економіки, співвідношення підрозділів, галузей у взаємозв'язку, що усуває диспропорції, забезпечує поступальний, збалансований розвиток; рівнонапруженість, як особливість податків усієї національної податкової системи, за якої однаковий за напруженістю тиск діє на всі складові елементи об'єкта оподаткування [169, с. 56].

Д. В. Вінницький акцентував, що принцип юридичної рівності формально може виражатися в двох моментах: по-перше, у встановленні загальних та рівних гарантій захисту приватних осіб у рамках податкових процедур, а по-друге, у рівній відповідальності за податкові правопорушення [102, с. 189].

У межах наукової літератури здійснюється розмежування принципу рівноправ'я та принципу рівності. Зокрема, на думку Г. А. Гаджиєва та С. Г. Пепеляєва: «Якщо принцип рівноправ'я переслідує мету дотримання формальної (юридичної) рівності платників податків, то принцип рівності спрямований на те, щоб без порушення формальної рівності платників максимально врахувати нерівні обставини платників податків і забезпечити дотримання неформальної рівності» [112, с. 75].

Інколи їх розмежують як принцип формальної рівності платників податків та принцип рівного податкового тягаря [102, с. 125].

Крім того, ідея формальної рівності доповнюється ідеєю субстантивної рівності, яка виражається через рівність можливостей, рівність у доступі до можливостей, рівноцінність результатів. Тобто ідея субстантивної рівності полягає в усуненні не тільки юридичних, а й фактичних перешкод під час реалізації особами своїх прав. Модель

субстантивної (фактичної) рівності реалізується за допомогою двох основних принципів: диференціації правового регулювання та позитивної дискримінації.

Поєднання формальної та субстантивної рівності наразі є провідною інтерпретацією принципу рівності, що дає змогу забезпечити «справедливу рівність можливостей», згідно з якою усім особам має бути забезпечена рівна можливість конкурувати з іншими членами суспільства та із достатніми шансами на успіх [127, с. 5].

На думку Н. К. Шаптали, таке розмежування є виправданим, оскільки формальна рівність передбачає рівні права та обов'язки платників податків, забороняє будь-яку дискримінацію залежно від форми права власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, місця походження капіталу; водночас рівність податкового тягаря спрямована на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового стану платників податків, що визначає його реальну платоспроможність [308, с. 66].

Тобто порушення принципу «рівності усіх перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації» – це застосування неоднакового правового регулювання до суб'єктів, що хоча й наділені однаковими родовими, соціологічними чи юридичними характеристиками, однак можуть бути розрізнені на підставі виокремлення окремих підвидів таких ознак.

К. Романо також аналізує зміст принципу рівності в контексті права ЄС. Зокрема, автор зазначає, що ст. 12 Договору про заснування Європейської Спільноти [124] забороняє будь-яку дискримінацію, засновану на національності, між жителями Спільноти у питаннях, які охоплюються Угодою. Це положення, доповнене багатьма іншими специфічними правилами, які підтримують таке міркування<sup>12</sup>, може вважатися основою

---

<sup>12</sup> Наприклад, ст. 34 Договору про заснування Європейської Спільноти (2) забороняє дискримінацію між виробниками і споживачами у сільському

загальної європейської доктрини рівності, яка забороняє довільну дискримінацію на будь-якому підґрунті. Водночас принцип рівності не означає, що до всіх має бути однакове ставлення. Сутність цього принципу полягає у тому, що не повинно бути довільного розрізнення між різними особами всередині Спільноти. Для того, щоб з'ясувати, чи порушено принцип недискримінації, необхідно визначити відмінності у поведженні щодо двох осіб, які знаходяться в однаковій ситуації, і встановити, чи можуть бути такі відмінності чимось виправдані [53, с. 254].

Підпункт 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України такими родовими характеристиками визначає соціальну, расову, національну, релігійну приналежності, форми власності юридичної особи, громадянство фізичної особи, місце походження капіталу.

Власне саме ці критерії і мають становити загальну рівну міру, яку В. С. Нерсеянц розглядає як «один із необхідних складових компонентів принципу формальної рівності і одне із суттєвих властивостей права. Таким компонентом рівна міра передбачає і інші компоненти правового принципу формальної рівності – свободу і справедливість. Тому рівна міра – це рівна міра свободи і справедливості» [193, с. 30].

При цьому учений наголошує, що принцип формальної рівності необхідно трактувати як єдність трьох сутнісних властивостей (характеристик) права, які перетікають одне в одного – загальної рівної міри регуляції, свободи і справедливості. Причому вказаною триєдністю сутнісних властивостей права можна охарактеризувати як три модули єдиної субстанції, як три взаємопов'язаних значення одного сенсу: одне без іншого (одна властивість без інших властивостей) неможливе. Властива праву загальна рівна міра – це саме рівна міра свободи і справедливості, а свобода і справедливість неможливі поза і без рівності (загальної рівної міри).

---

господарстві, ст. 90 Договору про заснування Європейської Спільноти збороняє встановлення податків, які вводять дискримінацію між національними товарами і товарами, що імпортуються з інших країн-учасниць [124].

Їх взаємозв'язок у правовій формі взаємовідносин людей, на думку дослідника, передбачає: 1) формальну рівність учасників (суб'єктів) цього типу (форми) взаємовідносин (фактично різні люди зрівняні однаковою мірою і загальною формою); 2) їх формальну свободу (їх формальну незалежність один від одного і водночас підпорядкування єдиній нормі, що діє за загальною формою); 3) формальну справедливість у їхніх взаємовідносинах (абстрактно-загальна, однаково рівна для всіх них норма регуляції, міра та форма дозволів, заборон і т. д., що виключає чийсь привілеї). Рівність (загальна рівна міра) передбачає і містить у собі свободу і справедливість, свобода – рівну міру і справедливість, справедливість – рівну міру і свободу [193, с. 8].

Прийнятною є позиція Т. М. Затуліної, що рівність реалізується не як сплата податку в однаковому розмірі, а як економічна рівність. Рівність усіх людей перед законом є найважливішою рисою конституціоналізму і правової держави. Положення про рівність конституційно-правового статусу особистості в тій чи іншій формі фіксується в усіх демократичних конституціях. У такий спосіб рівність у податковому праві реалізується не як сплата податку в однаковому розмірі, а як економічна рівність платників [141, с. 18].

О. В. Храбров зазначав, що згідно з принципом загальності та рівності всі суб'єкти податкових правовідносин рівні перед законом, і держава не має права вводити не виправдані вимоги, пільги або преференції або нерівний податковий режим в однакових відносинах і ситуаціях [304, с. 131].

На думку Р. О. Гаврилюк, збереження встановлених державою та сприйнятих суспільством податкових пільг за окремими об'єктами чи суб'єктами оподаткування, не суперечитиме конституційному принципу юридичної рівності усіх платників податків, оскільки принцип рівності в оподаткуванні, якщо виходити з букви та духу Конституції України, вимагає урахування практичної здатності суб'єкта оподаткування до сплати податку, виходячи з правових принципів справедливості та співрозмірності

[108, с. 93].

Важливо розуміти, що принципи загальності та рівності, що передбачені в пп. 4.1.1–4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України, були сформовані на підставі юридичних критеріїв тотожності платників податків, однак вони не абсолютні та обмежені необхідністю дотримання вимог про врахування особливостей їх економічної диференціації, що закладені в принципі справедливості оподаткування (пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України) та нейтральності оподаткування (пп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

Власне запровадження будь-якої податкової пільги завжди потребує оцінки на предмет, чи не відбувається порушення принципу рівності, не дискримінації та податкової нейтральності. Причому встановлення системи податкових пільг нерозривно пов'язано не лише з економічними проблемами ефективного розподілу доходів, а й із соціальними. Занадто розгалужена система податкових пільг може призвести до втрати у платників податків стимулів до заробітку та виховати «націю утриманців».

Ринкова система з її відомим гаслом «laissez-faire» протиставляється активному державному втручанням в економіку, зокрема заходам соціальної спрямованості. Багатьох дослідників бентежила дилема: якщо прагнути до соціальної справедливості, вирівнюючи доходи, то економічна ефективність неминуче знизиться, тому що держава відбере у того, хто працює краще і продуктивніше, на користь неефективного робітника. Протилежний підхід – розподіл за законами вільного ринку – забезпечує високу ефективність і продуктивність економіки, але частина громадян з огляду на об'єктивні причини, не зможе вижити в такому суспільстві. Соціальна справедливість передбачає загалом тенденції нівелювання нерівності, а економічна ефективність на перше місце ставить максимізацію прибутку. Необхідно визнати й те, що сполучення, чи певна комбінація економічної ефективності і соціальної справедливості неминуче пов'язані з питанням ціни, яку суспільство вимушено і згідно заплатити за таку цільову установку і її реалізацію [226; 125].



Перед будь-якою економічною системою стоїть проблема вибору: віддати перевагу ринковому розподілу доходів, з урахуванням відповідних коректив держави, або зробити ставку на державний розподіл доходів, коректовані ринком. Прагнення до рівності в розподілі доходів, що втілює, на думку багатьох, соціальну справедливість, завжди супроводжується падінням економічної ефективності, оскільки в подібній ситуації немає чого ефективно працювати ні бідному (все одно суспільство забезпечить матеріальну підтримку), ні багатому (все одно суспільство вилучить частину доходу у вигляді податків). Натомість нерівність у доходах забезпечує економічну ефективність, але супроводжується соціальною несправедливістю у вигляді значної нерівності у розподілі доходів, майнової диференціації населення. Такий спосіб вибір між рівністю і нерівністю доходів перетворюється на вибір між соціальною справедливістю та економічною ефективністю [114, с. 367].

Видатний німецький економіст Л. Едхарт описував вказану проблему так: «... опіка ставить людину у залежність від розпорядження коштами та директив чиновників, що у підсумку вбиває вільні цивільні переконання та зниження соціального добробуту» [316, с. 360–361].

Фактично історичні реалії нашої держави найбільш яскраво продемонстрували правильність суджень Л. Едхарта, адже нині в Україні наявна проблема «споживацької» психології тієї частини населення, що отримують значну частку соціальних пільг, та їх повною неготовністю відмовитися хоча б від частини з них.

Утрати державного бюджету від політики «загального добробуту» оцінюються не лише в необхідності знаходження джерел акумулювання коштів на виплату таких пільг (наприклад, у вигляді введення додаткових податків чи збільшення ставок наявних), а й у витратах на адміністрування відповідних виплат. Тому державі потрібно завжди зібрати більше коштів, ніж вона виплачує у вигляді соціальної виплат [114, с. 356].

Основний аргумент на користь нерівності доходів полягає в тому, що необхідно зберегти стимули для виробництва продукції й отримання доходів.

Окрім того, перерозподіл доходів коштує дорого. Згідно з оцінками деяких іноземних економістів спроби збільшити доходи бідних за рахунок вилучення певних сум у багатих обертаються серйозними втратами в ефективності.

Цю дилему найбільш точно описав американський економіст Артур Оукен у праці «Рівність та ефективність: велика дилема». Зокрема, автор зазначав: «... Ми можемо переносити гроші від багатих до бідних тільки в дірявому відрі. Ураховуючи перевагу суспільством рівності (або принаймні рівності більшою мірою, ніж забезпечує ринковий розподіл доходів), а також витрати відхилень від обумовленого ринком розподілу, суспільство постає перед дилемою: рівність чи ефективність. Оптимальним результатом, зазвичай, є компроміс». Саме тому прагнення до ефективності завжди призводить до нерівності [48, с. 53].

Світовий досвід показує, що іноді порушення ринкового механізму, зумовлені надмірно активним утручанням держави в його функціонування, призводять до того, що спроби поліпшити становище однієї частини населення за рахунок іншої приносили шкоду обом. Водночас скорочення ролі держави в регулюванні доходів населення обумовлює зростання диференціації доходів, соціальної напруженості, загострення соціальних конфліктів і в результаті – падіння виробництва, зниження його ефективності.

А. О. Ісаєв стверджував, що звільнення від оподаткування необхідне тоді, коли накладення податків суперечить ідеї держави, яка, на думку вченого, полягала у створенні такого порядку, за якого найбільш повно забезпечується ідея загального блага [147, с. 50]. Розвиваючи цю ідею, науковець виділяв дві категорії платників податків, які мали би бути звільнені від оподаткування. Зокрема, оподаткуванню мали не підлягати всі юридичні особи, які, за словами А. О. Ісаєва, мали за мету сприяти розумовому та моральному розвитку народу, а також зростанню достатку малозабезпечених верств. До цієї категорії дослідник відносив наукові, художні, музичні та

політичні громади, навчальні, виховні та благодійні заклади. До другої категорії належали фізичні особи, дохід яких «ледь достатній для покриття вкрай необхідних потреб» [147, с. 52].

У будь-якому разі запровадження податкових пільг вимагає від держави значної зваженості та обачності. Оскільки необґрунтовано розширена система податкових пільг з певного податку часто не лише нівелює фіскальну сутність такого обов'язкового платежу, а й за рахунок необхідності підвищення ставок податку, через потребу покриття недоотриманих обсягів платежів через пільги, покладає несправедливо обтяжливий податковий тягар на платників такого податку.

Водночас при запровадженні податкових пільг щоразу постає питання, чи не відбувається порушення принципу рівності оподаткування та встановлення податкової дискримінації.

Сучасне тлумачення податкової пільги повинно базуватися на розумінні, що це не виняток із правила загальності та рівності оподаткування, а необхідний захід для забезпечення диференційованої рівності, як забезпечення однакового правового регулювання до суб'єктів, що перебувають одночасно у рівному стані та за рівних умов.

Модель субстантивної (фактичної) рівності реалізується за допомогою двох основних принципів: диференціації правового регулювання та позитивної дискримінації. Відповідно саме в силу дотримання диференціації правового регулювання встановлення податкових пільг є не винятком, а складовою принципу рівності оподаткування. Податкова пільга повинна розумітися як прояв позитивної дискримінації. Однак, з огляду на конфлікт між соціальною справедливістю та економічною ефективністю оподаткування, встановлення податкових пільг повинне здійснюватися з належною обережністю, адже необґрунтоване надання податкових пільг як прояв позитивної дискримінації, може мати наслідком зворотну дискримінацію, тобто порушення прав тих, хто права на такі пільги не має, та відповідно виховання «нації утриманців».

Власне концептуальна проблема забезпечення такої рівності на рівні нормативно-правового регулювання полягає у виокремленні суттєвих обставин, що потребують диференціації<sup>13</sup>.

Такими суттєвими ознаками, щодо яких має забезпечуватися однаковий підхід, пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України виділяє соціальні характеристики платника податків: 1) соціальна, расова, національна, релігійна приналежність; 2) форми власності юридичної особи; 3) зв'язок з державою (громадянство фізичної особи та місце походження капіталу).

Однак вказаний підхід не є досконалим, зокрема виокремлення критерієм подібності лише форми власності юридичних осіб очевидно є порушенням вимог ст. 13 Конституції України, яка встановлює рівність суб'єктів права власності перед законом. Саме тому у пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України ознаку «форма власності юридичної особи» необхідно замінити на «форму власності платника податків».

Для реалізації принципу рівності особливе значення має принцип недискримінації, який означає заборону необґрунтованого неоднакового ставлення за певною ознакою до осіб за однакових обставин, або ж навпаки – однакового ставлення за відмінних обставин.

М. Нолл та Р. Мейсон обґрунтовують сутність явища податкової дискримінації у такий спосіб: «Держави можуть бути звинувачені у «податковій дискримінації», коли вони по-різному обкладають податком іноземців та місцевих, під «місцевими» маються на увазі громадяни, фізичні особи-резиденти і компанії-резиденти. Податковий недискримінаційний

---

<sup>13</sup>С. Погребняк прояснює вказану проблему у такий спосіб: «Наявність суттєвих загальних ознак дає змогу розглядати певні відносини як подібні, однакові, що вимагає рівного ставлення до них, а суттєві відмінності у відносинах відкривають шлях до їх різного регулювання. Водночас дрібні розбіжності не можуть бути причиною диференціації правового регулювання. Це натомість зумовлює потребу у створенні еталону для порівняння, робить необхідним запровадження критеріїв, що дають змогу виокремлювати «суттєві» з правової точки зору загальні ознаки від «суттєвих» з тієї самої точки зору відмінностей» (208, с. 12).

принцип оманливо простий: податок любить схожість» [35].

Відповідно до Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» від 6 вересня 2012 р. № 5207-VI (далі – Закон № 5207-VI) [135] дискримінація – це ситуація, за якої особа та/або група осіб за їх ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, віку, інвалідності, етнічного та соціального походження, громадянства, сімейного та майнового стану, місця проживання, мовними або іншими ознаками, які були, є та можуть бути дійсними або припущеними (далі – певні ознаки), зазнає обмеження у визнанні, реалізації або користуванні правами і свободами у будь-якій формі, встановленій цим Законом, окрім випадків, коли таке обмеження має правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними.

Закон № 5207-VI як форми дискримінації, розрізняє пряму дискримінацію, як ситуацію, за якої з особою та/або групою осіб за їх певними ознаками поводяться менш прихильно, ніж з іншою особою та/або групою осіб в аналогічній ситуації, крім випадків, коли таке поводження має правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними (п. 6 ст. 1 Закону), та непрямую дискримінацію, як ситуацію, за якої внаслідок реалізації чи застосування формально нейтральних правових норм, критеріїв оцінки, правил, вимог чи практики для особи та/або групи осіб за їх певними ознаками виникають менш сприятливі умови або становище порівняно з іншими особами та/або групами осіб, крім випадків, коли їх реалізація чи застосування має правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними (п. 3 ст. 1 Закону).

3. П. Равлінко акцентує, що дискримінація – це нормативне порушення, і «хоча від неї страждає окрема людина, але причиною цього страждання є не її партикулярність, а властивість, якою наділена не тільки вона, а ще певна неперсоніфікована кількість людей-носіїв тієї самої ознаки»

[232, с. 104].

На думку вченої, формула прямої дискримінації є комбінацією трьох складових: а) несприятливого поводження, б) зразка для порівняння; в) причини у формі наявності в особи певної захищеної ознаки [232, с. 105], водночас формула непрямой дискримінації є конфігурацією таких складових: а) наявність нейтрального правила, критерію чи практики; б) значно більший вплив на групу осіб, які мають «захищену ознаку»; в) зразок для порівняння (інші особи в аналогічній ситуації) [232, с. 106].

Згідно з О. В. Вашановою дискримінація може бути легальною і фактичною. Легальна дискримінація безпосередньо передбачена у законодавстві конкретної країни, фактична дискримінація не передбачена в законодавстві, але насправді існує [98, с. 9]. Легальна дискримінація первісно ставить певну групу осіб у нерівне становище порівняно з іншими, у такий спосіб порушуючи рівність можливостей, фактична – є порушенням принципу рівності звернення, що також призводить до порушення рівності можливостей.

На думку З. П. Равлінко, «основними формами дискримінації є позитивна та негативна. Негативна дискримінація має місце при необґрунтованому, свавільному ставленні до особи (групи осіб), яке в результаті призводить до обмеження прав останніх. Така форма дискримінації є первісною і про позитивну дискримінацію як про розрізнення внаслідок обґрунтованої нерівності у суспільному житті для забезпечення фактичної рівності, почало йтися не так давно. Деякі науковці й досі сперечаються про коректність вживання словосполучення «позитивна дискримінація», з посиланням на те, що дискримінація може бути тільки негативною, і натомість пропонують запозичити в американських колег «affirmative action», що в перекладі на українську означає «ствердні дії» [232, с. 108].

Уже згаданий Закон № 5207-VI не містить поняття «позитивна дискримінація», натомість у п. 5 ч. 1 ст. 1 міститься визначення українського

аналогу «affirmative action». Зокрема, Закон № 5207-VI визначає позитивні дії як спеціальні тимчасові заходи, що мають правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, спрямовану на усунення юридичної чи фактичної нерівності у можливостях для особи та/або групи осіб реалізовувати на рівних підставах права і свободи, надані їм Конституцією і законами України і які, відповідно до ч. 3 ст. 6 цього Закону, не вважаються дискримінацією.

Однак З. П. Равлінко не вважає зазначене прийнятним і пропонує тлумачити поняття дискримінація у вузькому та широкому значеннях.

Дискримінація в широкому сенсі – це розрізнення осіб за певною ознакою, у результаті чого цим особам забезпечується різний доступ до правових благ. Доступ до блага у такому разі може бути або обмежений, тоді йдеться про утиск права, або розширений, тоді йтиметься про привілей.

Дискримінація у вузькому сенсі означає несприятливе ставлення до особи в результаті порушення принципу рівності, причиною чого є певна ознака, котра цій особі притаманна [232, с. 109].

Проявом позитивної дискримінації за своєю сутністю є податкова пільга. Відповідно до п. 30.1 ст. 30 ПК України податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 цієї статті.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (п. 30.2 ст. 30 ПК України).

Власне підстави для надання пільги, що встановлені в п. 30.2 ст. 30 ПК України, можуть розглядатись як «захищена ознака», що спрямована на створення позитивної дискримінації. Установлення податкової пільги – це певною мірою позитивні зобов'язання органів законодавчої влади у контексті вжиття прийнятних (розумних) та належних заходів, що забезпечують

субстантивну рівність та соціальну справедливість оподаткування.

Дотримання принципу недискримінації є важливим у рамках забезпечення вимог та стандартів Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод [156], стаття 14 якої забороняє дискримінацію за будь-якою ознакою у процесі користування визнаними в ній правами та свободами. Ця стаття також визначає, що дискримінація має місце, якщо об'єктивно наявні три елементи: виявлені факти свідчать про упередженість (наявність різного ставлення та підходів); різний підхід розумно не виправданий; відсутня належна пропорційність між використаними засобами і метою, що ставиться. При цьому Протокол № 12 до Конвенції встановлює загальну заборону дискримінації за будь-якою ознакою.

Розглядаючи справи про дискримінацію, Європейський суд з прав людини використовує принцип пропорційності та об'єктивності, досліджуючи такі елементи, як: 1) мають бути встановлені факти, що свідчать про різне ставлення; 2) ця відмінність у ставленні не виправдана легітимною метою, тобто відсутнє об'єктивне обґрунтування мети і результатів відповідного заходу; 3) відсутня розумна сумірність між засобами, що використовуються, і метою, що досягається [209, с. 28].

З 1 вересня 2017 р. набрала чинності Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про Асоціацію) [278].

Відповідно до зобов'язань, взятих на себе Україною за Угодою про Асоціацію, у сфері оподаткування Україні необхідно гармонізувати національне законодавство, зокрема й податкове, із законодавством ЄС, а саме забезпечити принцип недискримінації, що закріплений у ст. 473 Угоди про Асоціацію, з огляду на що особливого значення набуває практика Суду Справедливості ЄС<sup>14</sup>, яка розрізняє поняття прямої дискримінації та

---

<sup>14</sup> Угода про Асоціацію не передбачає застосування практики Суду справедливості ЄС, як джерела права, для України, однак вона безумовно



непрямої дискримінації, а також зосереджується на співвідношенні принципів узгодженості (coherence principle) та податкової недискримінації.

Справа Бахманна (The Bachmann case) [19] стосувалася типової узгодженості в рамках доктрини «замаскованої дискримінації», що розглядає ситуації, коли дискримінація, заснована не на національності як такій, а в яких іноземні громадяни опосередковано постраждали через незбалансовані внутрішні податкові правила [66, с. 276].

Бельгійська податкова адміністрація відмовилася дозволити Бахманну вирахувати премії за страхування на випадок хвороби та інших подій, тому що бельгійське законодавство не передбачає вирахування, якщо премія була сплачена не вітчизняній бельгійській страховій компанії. Бахманн заплатив страхову премію, залучену у німецьких страхових компаніях.

Спірне правило стосувалося як громадян, так і негромадян Бельгії. Однак іноземні громадяни мають більший ризик зіткнутися з особливими умовами бельгійського уряду. З огляду на це Бахманн, за підтримки Комісії, послався на доктрину замаскованої дискримінації. Європейський суд підтримав спір узгодженості, розпочатий Німеччиною та Бельгією, зазначивши, зокрема, що у зв'язку з відсутністю уніфікованості європейських податкових систем, тобто зв'язку між можливістю вирахування виплати страхових внесків та оподаткуванням подальшої виплати зі страхування, Бельгія отримала право відмовитися від вирахування сплати страхових внесків іноземним страховим компаніям, спираючись на статистичну можливість того, що зазначені виплати не будуть оподатковані у Бельгії. У

---

становить цінність не лише в цілях наближення національного законодавства до законодавчих актів Європейських Союзу, однак і для удосконалення судової практики. Зокрема, у межах постанови Пленуму Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ «Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя» від 19 грудня 2014 р. № 13 [222], було сформовано позицію, що у разі виникнення труднощів із застосуванням міжнародних договорів України, суди можуть використовувати акти та рішення міжнародних організацій, спеціалізованих органів, які мають повноваження щодо тлумачення відповідних міжнародних договорів або врегулювання спорів щодо тлумачення, у цілях здійснення правосуддя.

цьому конкретному випадку Європейського суду принцип узгодженості був у результаті повністю схвалений.

Інша досить цікава справа Вернера (Werner) [18]. Німецькі громадяни мали раніше право скористатися перевагою системи «розділеної ставки» для одружених осіб. Однак цей механізм поступового зменшення був доступний тільки громадянам. У нерезидентів оподатковується тільки їх німецьке джерело доходу, і вони не претендують на використання системи розділеної ставки. Ганс Вернер, німецький стоматолог, жив у Нідерландах, але працював у Німеччині упродовж тривалого періоду часу. Він також закінчив навчання в Німеччині. Вернер подав скаргу, засновану на дискримінації та/або порушенні ст. 5 Договору ЄС [124] (нині – ст. 4 Договору ЄС), яка передбачає свободу проживання та економічної діяльності. Різні уряди стверджують, що (замаскований) принцип дискримінації може бути суттєвим тільки стосовно фізичних осіб різної національності. З огляду на цю причину його не можна застосовувати, щоб запобігти дискримінації громадян їх власними урядами. У цьому разі принцип узгодженості був представлений у замаскованій формі. Німецький уряд стверджує, що враховуючи фундаментальну відмінність між резидентами і нерезидентами, Німеччина може самостійно вирішувати, чи збільшувати податкові пільги для відповідних категорій платників податків. Якби це було недопустимо, німецький уряд був би зобов'язаний оподатковувати весь дохід платників податків нерезидентів [27].

Однак позов було відхилено на підставі того, що ст. 5 не застосовується у винятково внутрішніх випадках (тобто громадянин Німеччини з професійною освітою, отриманою в Німеччині, який на добровільній основі змінює місце проживання – переїздить до Нідерландів – і починає професійну діяльність у Німеччині).

Поняття непрямой дискримінації, згідно з А. О. Водянніковим, стосується тих ситуацій, коли розрізнення подібних товарів проводиться на підставі інших критеріїв, ніж ознака походження, але водночас спричиняє

установлення менш сприятливого режиму для імпортованих товарів. Якщо пряма дискримінація *ipso facto* не відповідає Договору, то доведення непрямой дискримінації, тобто розрізнення товарів за ознаками іншими, ніж походження, є більш складним питанням. Відповідно до формулювання першої частини ст. 110 головна увага цього положення приділена двом елементам: подібності товарів та оподаткуванню «понад» [105, с. 137].

Якщо дискримінація виявлена, Суд розглядає, чи є цьому якимсь виправданням. Здебільшого Суд відхиляє докази на користь виправдання. До найбільш важливих аргументів, що були відхилені, належать:

- відсутність можливості компенсувати податкові переваги, доступні для нерезидентів, наприклад, через обмежене оподаткування;
- відсутність взаємності між державами-членами;
- відсутність уніфікованості податкових законів серед держав-членів;
- відсутність положень податкової угоди;
- надлишкові запобіжні заходи проти шахрайської неплатоспроможності;
- додаткове фінансове навантаження, яке утворилось у результаті відміни подвійного оподаткування, – принцип узгодженості;
- адміністративні труднощі перевірки інформації, поданої з-за кордону [27].

Як наслідок, наявність у межах Податкового кодексу України норм, що призводять до податкової дискримінації, є не лише порушенням вимог ст. 4 ПК України, але міжнародних зобов'язань, взятих на себе Україною в рамках вказаної вище угоди про Асоціацію з ЄС.

Зокрема, детальний аналіз ст. 266 розділу 12 «Податок на майно» ПК України свідчить, що правове регулювання податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, сформульовано з численними порушеннями принципу рівності усіх платників податків та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Відповідно до пп. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 ПК України платниками

податку є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Підпунктом 266.1. 2 п. 266.1 ст. 266 ПК України встановлено порядок визначення платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у випадку перебування майна у спільній власності.

Згідно з пп. 266.1.2 п. 266.1 ст. 266 ПК України визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб, здійснюється у такий спосіб:

а) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

в) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Тобто при спільній частковій власності податковий тягар зі сплати податку розділяється між власниками рівномірно до обсягу їх частки, а при спільній сумісній – він покладається лише на одного із співвласників.

Концепція спільної власності розкрита у Главі 26 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) [305].

Проаналізувавши норму ст. 355 ЦК України, можна зробити висновок, що право спільної власності виділяється в окрему правову категорію в силу множинності правомочних суб'єктів щодо конкретного майна.

ЦК України розрізняє два види права спільної власності: 1) право спільної сумісної власності; 2) право спільної часткової власності.

Згідно з ч. 1 ст. 356 ЦК України власність двох чи більше осіб із

визначенням часток кожного з них у праві власності є спільною частковою власністю.

Відповідно до ч. 1 ст. 368 ЦК України спільна власність двох або більше осіб без визначення часток кожного з них у праві власності є спільною сумісною власністю.

Системно проаналізувавши норми Глави 26 ЦК України, можна дійти висновку, що основна відмінність між спільною частковою та спільною сумісною власністю полягає у наявності або відсутності визначених часток співвласників у спільному майні.

Однак ця відмінність проявляється лише на етапі поділу або виділу спільного майна співвласників. Зокрема, відповідно до положень ст. ст. 367 та 372 ЦК України право спільної часткової власності і право спільної сумісної власності на майно припиняється з моменту поділу або виділу частини із такого спільного майна.

У такому разі кожна особа набуває право приватної власності на належну їй відособлену частину майна, яка стає самостійним об'єктом права власності. Об'єкт спільної власності перестає існувати, а права та обов'язки колишніх співвласників поширюються винятково на виділену їм в натурі самостійну частину майна.

До моменту поділу або виділу співвласники майна, що перебуває у спільній сумісній чи частковій власності, наділені однаковим обсягом прав щодо володіння та користування таким майном.

Згідно зі ст. 358 ЦК України право спільної часткової власності здійснюється співвласниками за їхньою згодою. Співвласники можуть домовитися про порядок володіння та користування майном, що є їхньою спільною частковою власністю.

Відповідно до ст. 369 ЦК України співвласники майна, що є у спільній сумісній власності, володіють і користуються ним спільно, якщо інше не встановлено домовленістю між ними.

З огляду на вищезазначене, можна зробити висновок, що до моменту

поділу або виділу майна, що перебуває у спільній частковій власності, частки співвласників є умовними та не впливають на склад і структуру спільної власності.

Відмінності у правовому режимі різних видів спільної власності з'являються уже при проведенні поділу або виділу спільного майна:

– у разі існування спільної сумісної власності – вважається, що частки кожного із співвласників у праві спільної сумісної власності є рівними (ст. ст. 370, 372 ЦК України);

– у разі існування спільної часткової власності – здійснюється виділ або поділ тієї частини спільного майна в натурі, яка відповідає частці співвласників у праві спільної часткової власності (ст. 358 ЦК України).

Тобто правовий статус майна у спільній частковій власності та спільній сумісній власності паритетний до моменту проведення його поділу або виділу. Отже, співвласники об'єкта нерухомості, що перебуває у них на праві спільної власності, до моменту поділу або виділу спільного майна, мають рівноцінний правовий зв'язок із майном на основі відповідного правового титулу та наділені однаковим обсягом прав щодо його володіння й користування.

Однак підхід «єдиного платника» при спільній сумісній власності призводить до неможливості реалізації іншими власниками об'єктів нерухомості, що не визначені як платник податку, податкової пільги, передбаченої пп. 266.4.1 п. 266.1 ст. 266 ПК України, відповідно до якої база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток, що перебувають у власності фізичної особи-платника податку, зменшується: а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів; б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів; в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, зокрема їх часток) – на 180 кв. метрів.

Це обумовлено тим, що вказана вище норма надає відповідну пільгу

не просто власнику нерухомого майна, а саме платнику податку.

Тобто у разі наявності спільної часткової власності – пільга реалізується кожним із співвласників; у разі спільної сумісної власності – пільгу може використати лише один співвласник – платник податків.

При цьому сукупність прав співвласників щодо володіння та користування майном, як на праві спільної сумісної власності, так і на праві спільної часткової власності, паритетні до моменту проведення поділу або виділу спільного майна.

Застосування описаних різних підходів до реалізації пільги співвласниками залежно від виду спільного майна та враховуючи рівнозначність їх правового статусу щодо такого майна, свідчить не лише про пряму дискримінацію, у розумінні Податкового кодексу України, а й про порушення конституційного припису про рівність перед законом усіх суб'єктів права власності (ч. 4 ст. 13 Конституції України) [26, с. 99].

Крім того, проблема застосування вказаної пільги також пов'язана із ідентифікацією особи платника податків за наявності спільної сумісної власності.

При цьому в аспекті оподаткування об'єктів нерухомості, що перебувають у спільній сумісній власності, ПК України закріплює особливе правило визначення платника податку. Зокрема, податковий кодекс України передбачає два способи визначення платника податку за об'єкти нерухомості, що перебувають у спільній сумісній власності: платник податку визначається на основі угоди між співвласниками або платник податку визначається в судовому порядку.

З огляду на це, повноваження контролюючого органу в аспекті ідентифікації платників податку за об'єкти нерухомості, що перебувають на праві спільної сумісної власності, відсутні, що прямо передбачено Податковим кодексом України. Адже у разі, коли особи-співвласники самостійно не визначили платника податку, відповідними повноваженнями наділяються винятково судові органи. При цьому, щоб податкове

повідомлення-рішення з визначеним платником податку та сумою податку було правомірним, судовий порядок визначення платника податку на нерухомість повинен мати місце до моменту прийняття відповідного податкового повідомлення-рішення [26, с. 99].

З питання правозастосування пп. «б» пп. 266.1.2 п. 266.1 ст. 266 ПК України склалася суперечлива судова практика.

Зокрема, Запорізький окружний адміністративний суд у постанові від 31 липня 2017 р. у справі № 808/585/17 сформулював таку правову позицію:

«До суду не надано доказів отримання податковою інспекцією у встановленому законом порядку інформації про досягнення згоди власниками вищенаведених об'єктів нерухомості про визначення платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Так само й не надано до суду судового рішення про визначення платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з вищенаведених об'єктів нерухомості.

З наведеної сукупності підстав суд дійшов висновку про протиправність визначення ОСОБА\_1 податкового зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а отже, й про наявність підстав для задоволення позовних вимог про визнання протиправними й скасування оскаржуваних податкових повідомлень-рішень» [219].

Львівський окружний адміністративний суд, оцінюючи ситуацію недосягнення між співвласниками згоди щодо визначення одного з них платником податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, у межах Постанови у справі від 18 липня 2019 р. № 857/10541/19 зауважив, що «відповідно до ст. ст. 13, 67 Конституції України власність зобов'язує, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом. ...Суд приймає як адекватні пояснення представника відповідача про те, що за відсутності заяви співвласників, контролюючий орган визначив податкове зобов'язання тому співвласнику, який першим зазначений у Реєстрі як власник квартири. Поряд з цим суд враховує, що ОСОБА\_1 вправі



звернутися до контролюючого органу в порядку пп. 266.7.3 ст. 266 ПК України та надати заяву співвласників квартири про визначення іншого співвласника платником податку на майно, що матиме наслідком відкликання адресованого йому податкового повідомлення рішення. Оскільки ОСОБА\_1 таких дій не вчинив, суд сприймає його процесуальну позицію як таку, що спрямована на ухилення від сплати податку на майно, тому відхиляє його доводи як такі, що не ґрунтуються на законі». У подальшому таку позицію підтвердив і Восьмий апеляційний адміністративний суд у межах своєї Постанови від 19 листопада 2019 р. у справі № 857/10541/19 [218].

З огляду на викладене, з метою усунення порушення принципу, закріпленого в п. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України, ст. 266 ПК України потребує таких змін та доповнень:

1) абз. «б» пп. 266.1.2 п. 266.1 ст. 266 ПК України необхідно доповнити реченням такого змісту: «У разі недосягнення співвласниками згоди про визначення платника податку в судовому/позасудовому порядку, платником податків вважається титульний власник згідно з даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень. У разі наявності кількох титульних власників – податковий обов'язок розподіляється між ними у рівних частках»;

2) підпункт 266.1.4 п. 266.1 ст. 266 ПК України потребує доповнення абзацом сьомим такого змісту:

«У разі, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у власності фізичних осіб на праві спільної сумісної власності, право на застосування такого зменшення надається кожному із співвласників у рівній частці.

З метою застосування такого зменшення, у разі наявності титульних власників, що не зазначені у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень, платник податків має право одноразово звернутися із відповідною заявою до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації. До заяви повинні бути подані копії документів, що підтверджують факт

перебування майна у спільній сумісній власності».

Водночас численні прояви податкової дискримінації залежно від статусу резидента/нерезидента сформульовані і в межах норм розділу III «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України.

Зокрема, згідно з пп. 166.3.3. п. 163.3 ст. 163 ПК України платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподаткованого доходу платника податку за наслідками звітного податкового року, визначеного з урахуванням положень п. 164.6 ст. 164 цього Кодексу, такі фактично здійснені ним протягом звітного податкового року витрати у вигляді суми коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення.

У такий спосіб закон обмежує платника податку у можливості отримання податкової знижки за рахунок витрат на навчання за кордоном.

Водночас, розглядаючи аналогічну ситуацію, Європейський суд справедливості у рішенні *Emiliano Zanotti v Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2*, Case C-56/09 [22], зауважив, що плата за навчання, сплачена університету в іншій державі-члені ЄС, має вираховуватися з податкової бази платника-студента у країні його резидентства, так, ніби він перерахував кошти одному із місцевих університетів.

Зокрема, ст. 49 договору ЄС має тлумачитися так:

1) що визнає невідповідним національне законодавство, яке дає змогу платникам податків відраховувати від суми валового податку витрати на відвідування університетських курсів в університетах, що знаходяться в цій державі-члені, але загалом не передбачає можливості щодо плати за навчання в державному університеті чи в приватному університеті, створеному в іншій державі-члені;

2) не забороняє національне законодавство, яке дає змогу платникам податків вираховувати з валових податкових витрат університетські внески,

що сплачуються в приватному університеті, створеному в іншій державі-члені, до максимально встановленої суми, встановленої для відповідних витрат на відвідування аналогічних курсів у найближчому до резиденції платника податків у державному університеті.

У контексті цього, на думку Суду ЄС, ст. 18 договору про ЄС має тлумачитися як така:

– що виключає національне законодавство, яке дає змогу платникам податку відраховувати від валового податку витрати на відвідування університетських курсів, які надаються університетами, що знаходяться в цій державі-члені, але загалом не передбачає такої можливості плати за навчання в університеті, що виникає в університеті, створеному в іншій державі-члені;

– не забороняє національне законодавство, яке дає змогу платникам податків вираховувати з валових податкових витрати на університет, що сплачуються в університеті, створеному в іншій державі-члені, до максимальної суми, встановленої для відповідних витрат на відвідування аналогічних курсів у найближчій до резиденції платника податків філії.

Як наслідок, з метою гармонізації з правом ЄС пп. 166.3.3 п. 163.3 ст. 163 ПК України, ознака походження закладу освіти має бути додатково доповнено ознакою у вигляді «...та/або закладів країн-членів ЄС».

У Case C-107/94 (P.H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën) Суд справедливості встановив важливий принцип, згідно з яким фізична особа-нерезидент не повинна підлягати оподаткуванню за вищою шкалою податкових ставок, ніж ті, які застосовуються при вирахуванні податкових зобов'язань резидентів.

Цьому принципу не відповідають та потребують відповідного корегування такі норми Податкового кодексу України:

– п. 172.9 ст. 172 ПК України передбачає, що дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості, які здійснюються фізичними особами-нерезидентами, оподатковується згідно із цією статтею в порядку, встановленому для резидентів, за ставкою, визначеною у п. 167.1 ст. 167

цього Кодексу, тобто за вищою ставкою, ніж для резидентів;

– п. 173. 6 ст. 173 ПК України – дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, що здійснюються фізичними особами-нерезидентами, оподатковується згідно з цією статтею в порядку, встановленому для резидентів, за ставкою, визначеною у п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу;

– пп. 174.2.3 п. 174.2 ст. 174 ПК України – за ставкою, визначеною у п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу, для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента.

Усі вище вказані норми передбачають застосування загальної ставки податку на доходи фізичних осіб, натомість аналогічний дохід резидентів підлягає оподаткуванню за зниженими ставками.

Отже, принципи загальності та рівності оподаткування повинні застосовуватися із урахуванням диференціації платників податків. Водночас це вимагає виокремлення суттєвих ознак, що потребують диференціації. Наразі вони виокремлені у пп. 4.1.2 п. 4.1. ст. 4 ПК України. Окрім того, з мотивів дотримання принципу рівності ознаку «форма власності юридичної особи» необхідно замінити на «форму власності платника податків».

Для реалізації принципу рівності особливе значення має принцип недискримінації. Наразі порушення цього принципу спостерігається в правовому регулюванні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та податку на доходи фізичних осіб.

Зокрема, дискримінаційним є положення щодо неможливості застосування податкової пільги, передбаченої пп. 266.4.1 п. 266.1 ст. 266 ПК України, іншими власниками об'єктів нерухомості, яка перебуває у спільній сумісній власності, що не визначені як платник податку.

Відтак у разі, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у власності фізичних осіб на праві спільної сумісної власності, право на застосування такого

зменшення повинно надаватися кожному із співвласників у рівній частці.

Крім того, підлягають усуненню дискримінаційні положення правового регулювання податку на доходи фізичних осіб, відповідно до яких нині фізична особа-нерезидент підлягає оподаткуванню за вищою шкалою податкових ставок, аніж особа-резидент (зокрема, це стосується оподаткування податком на доходи фізичних осіб доходу від операцій з продажу (обміну) нерухомості, рухомого майна, оподаткування спадщини).

Також у межах правового регулювання податку на доходи фізичних осіб підлягає усуненню дискримінаційне положення щодо обмеження платника податку у можливості отримання податкової знижки за рахунок витрат на навчання за кордоном.

## **2.2 Справедливість оподаткування та її субстанційні прояви як аксіологічна основа досягнення рівноваги між публічними та приватними інтересами в процесі адміністрування податків та зборів**

Питання справедливості було одним із «наріжних» каменів філософських диспутів від давньогрецьких філософів Сократа, Арістотеля до Канта, Гегеля та до сучасних представників філософії Д. Роулза, П. Рікера та інших.

Пошук справедливості та шляхів її досягнення є визначальною метою прагнень індивідуумів. Саме тому прийнятними є зауваження деяких науковців, що «справедливість вважається чи не єдиним мірилом легітимності громадського примусу, права на існування будь-яких соціальних інституцій – від усталених форм співжиття до держави. Це обумовлює складність та багатоаспектність структури справедливості як феномену» [273, с. 33].

Безперечно, саме ідеї давньогрецьких філософів Платона та Арістотеля заклали фундаментальне підґрунтя для розвитку філософського диспуту щодо розкриття поняття «справедливості» та здійснили неймовірно

значний вплив на її провадження й досягнення у межах розвитку соціальних інституцій Західної Європи.

Платон у «Державі» під справедливістю розуміє добродетель, яка виражає правильне ставлення до інших людей і водночас – чесноту, що гармонізує собою три природні функції душі: мудрість, поміркованість та мужність. У 4-й книзі «Політії» Платон переносить гармонізуючу функцію справедливості на державне ціле. У такий спосіб справедливість як на рівні державному, так і на рівні індивідуальному створює злагоду та гармонію окремих функцій, сприяючи у такий спосіб збереженню цілого. Витлумачена у такий спосіб, вона наближувалася до Блага, являючи собою, однак, лише одну із його граней [206, с. 33–38].

Розвиваючи вчення Сократа про зв'язок між справедливістю і законністю, Платон вказував, що закони встановлюються найсильнішими і ці закони справедливі [206, с. 385]<sup>15</sup>.

Моральне вчення Платона в етиці Арістотеля здобуває системно-наукового викладу. Наслідуючи Платона, Арістотель в ієрархії чеснот особливе місце відводить справедливості, яка розглядається як підвалина відношення людини до інших як в особистому, так і в суспільному плані. Він називає її досконалою чеснотою, а оскільки лише вона одна з усіх чеснот цілком спрямована на благо іншої особи, у цьому сенсі наділяє справедливість здатністю виражати собою усю повноту добродетелі.

Згідно з концепцією Арістотеля, що є найбільш повною теорією справедливості, у позитивних законах виражається приватна справедливість, природному праву властива загальна справедливість. В ідеї справедливості він розрізняє два різновиди справедливості: рестрибутивну – на основі простої рівності, що виражає формула «кожному рівну частку», і

---

<sup>15</sup> Оцінюючи зв'язок між справедливістю та законом, Г.Л.А. Харт слушно зауважив, що тісний зв'язок між справедливістю при виконанні закону і самим поняттям правила підштовхнув деяких знаменитих мислителів ототожнювати справедливість з відповідністю закону [298, с. 164].

дистрибутивну – на основі складної рівності, яка впроваджується принципом «кожному своє». Дистрибутивна справедливість стосується розподілу соціальних ролей, завдань і переваг, а відтак імплікує інституційний вимір суспільства. Спільним етичним ядром двох видів справедливості є рівність (*isotes*). Відтак несправедливе в площині *pleonexia* – прагнення без міри мати ще більше – постає синонімом нерівного. На цій підставі Арістотель у «Нікомаховій етиці» доходить тлумачення справедливості у вигляді геометричної пропорції, в якій гармонійно співвідносяться між собою чотири складові: дві зацікавлені сторони та дві частки благ [273, с. 35–38].

Найвпливовіші римські юристи II–III ст. розглядали справедливість як основний принцип права. «*Ius est ars boni et aequi*» – свідчить відоме визначення права, висловлене Цельсом Молодшим. Римські судові прецеденти нерідко ґрунтувалися на принципі справедливості (*aequitas*). «*Justitia*», – зазначав Ульпіан, – є постійна і безперервна воля віддавати кожному своє право», а приписи права: «жити чесно, не чинити шкоди іншому, кожному надавати те, що йому належить» [197, с. 120].

У подальшому уявлення про справедливість як ототожнення її із законом і порядком, стало визначальною характеристикою європейської гуманістичної традиції. Справедливість – це насамперед юстиція: латинське «*justis*» означає справедливість (від *just* – «право»). Прийнятним є зауваженням Т. В. Шипунової, що «право, юстиція, справедливість були для європейців не просто однопорядковими поняттями, але одним терміном. Жити справедливо в свідомості європейців завжди означало жити за законом, установленим державою» [312].

У XX ст. на проблемі соціальної справедливості зосереджували увагу К. Р. Попер, Д. Роулз, Р. Дворкін, А. Макінтайр.

Карл Раймунд Попер в роботі «Відкрите суспільство та його вороги» розкриває поняття справедливості у такий спосіб: «Більшість із нас, особливо ті, хто є прихильниками гуманізму, коли йдеться про справедливість, передбачають: а) рівний розподіл тягаря громадянських обов'язків, тобто тих

обмежень свободи, які необхідні в суспільному житті; b) рівність громадян перед законом за умови, зрозуміло, що c) закони не упереджені на користь або проти окремих громадян, груп чи класів; d) справедливий суд; e) рівний розподіл переваг (а не тільки тягаря), що може означати для громадян членство у цій державі» [217].

Неспроможність наукового дискурсу сформуванню єдине поняття «справедливості» обумовлено складністю та багатогранністю її проявів у межах тріади соціальних відносин розподілу, відплати та обміну.

Саме тому досить прийнятною є позиція Крістофера Уволеса: «Справедливість може бути хорошим принципом, що лежить в основі системи, але що це означає? Це поняття розтягне, під яким ми всі могли б підписатися, але воно здатне до багатьох різних інтерпретацій» [50, с. 12].

На думку Б. М. Кашнікова, коли йдеться про основні види справедливості, варто застосовувати традиційне аристотельське розрізнення загальної та приватної справедливості, де під загальною справедливістю науковець тлумачить загальний моральний сенс усього суспільного устрою, сукупність граничних принципів соціальної будови, верховну легітимацію суспільних інститутів. Під спеціальною або приватною справедливістю розуміється «морально санкціонована співмірність» у розподілі благ, їх взаємному обміні і відплаті за прояв суб'єктами тих чи інших властивостей у суспільстві [151, с. 17].

Приватна справедливість є надбанням теорії права, економіки, етики, соціології, а не філософії, як загальна справедливість. Загальна і приватна справедливість тісно пов'язані між собою, як пов'язані ціннісний ідеал і норма [151, с. 17–18].

Підтримуючи класифікацію Аристотеля, Б. М. Кашніков вважає основними видами приватної справедливості відплатну, розподільчу та міняльну. Відплатна справедливість передбачає дію суб'єкта, яка полягає у відплаті благом або злом за реальне чи уявне благо чи зло, отримане раніше або передбачуване до отримання. Отримання цього блага або зла, на відміну



від обміну, не пов'язане з наявністю договору або спільною діяльністю, або обопільним обмеженням. Прикладом відплатної справедливості є подяка, а також помста чи покарання. Відплатна справедливість найбільш широко представлена в діяльності правосуддя, від таліону з його вимогою «око за око, зуб за зуб» до сучасного кримінального та цивільного судочинства. З огляду на це, відплата, на думку Б. М. Кашнікова, в ідеалі вимагає застосування неупереджених норм [151, с. 18].

Невіддільною від «відплатної справедливості» є проблема неспівмірності (Isos), як вада несправедливості, що може мати місце у разі відплати. Справедлива відплата має бути рівною або пропорційно нерівною мірою. Б. М. Кашніков зазначає, що несправедливо було б покарати злодія, винищивши весь його рід<sup>16</sup>.

Розподільна справедливість, згідно з науковцем, проявляє себе у будь-яких діях, пов'язаних з необхідністю розподіляти деякі блага серед відомої групи людей, як грошову винагороду або похвалу. Цей розподіл може здійснюватися рівномірно або нерівномірно. У другому випадку розподіл потребує певного критерію, яким може виступати заслуга чи потреба [151, с. 20].

Загалом в економічній літературі виділяють чотири концепції «соціальної справедливості»: егалітарна, роулсіанська, утилітарна та ринкова [205, с. 435].

Егалітарний підхід (від франц. *egalite* – рівність) вимагає рівного розподілу доходів. Егалітаризм полягає в тому, що всі члени суспільства повинні мати не тільки рівні можливості, а й більш-менш рівні результати<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> «Окремим видом несправедливості під назвою «*isos*» слід вважати також приниження іншої людини або групи за рахунок звеличення себе або своєї групи. Ця вада отримала спеціальну назву «*Hubris*» (найбільш близький російський еквівалент – «наруга»). У роботі під назвою «Про чесноти та пороки» Арістотель наводить такі пояснення: «*Hubris* – це несправедливість, що полягає в тому, що людина отримує задоволення для себе, принижуючи у такий спосіб гідність інших» (Цит. за: 151, с. 18).

<sup>17</sup> Карл Попер так визначав сутність сучасного егітаризму: «Сучасний егалітаризм – це вимога, щоб до громадян держави ставилися неупереджено. На тих, хто дає громадянам закони, не повинні впливати такі речі, як народження,

Соціальна справедливість у розумінні егалітаризму передбачає зрівняльний розподіл, за якого всі члени суспільства отримують рівні блага, нерівність у розподілі доходів відсутня та спирається на принципи колективізму, солідарності, патерналізму.

Роулсіанська теорія соціальної справедливості отримала свою назву від імені засновника Джона Роулза (John Rawls), сучасного американського філософа. Роулсіанський підхід передбачає, що рівності необхідно надавати велике значення, інакше комусь буде набагато гірше, ніж іншим. У рамках цього підходу вважається справедливою така диференціація доходів, за якої економічна нерівність допустима лише тоді, коли вона сприяє досягненню більш високого рівня життя найбільш вразливими членами суспільства.

Головний зміст теорії справедливості Дж. Роулза [245] полягає в обґрунтуванні того, що люди в ситуації вихідної позиції виберуть два принципи справедливості. Згідно з першим принципом (принцип рівних свобод) кожна людина має рівне право на максимально широку систему рівних основних свобод, погоджену з аналогічною системою свобод для усіх. Другий принцип справедливості формулюється у такий спосіб: 1) соціальні і економічні нерівності мають бути урегульовані так, щоб забезпечити найбільшу вигоду для тих, у кого менше успіхів (принцип диференціації); 2) щоб наявні посади в суспільстві були відкритими для усіх в умовах чесного забезпечення рівних можливостей (принцип рівних можливостей).

Дж. Роулз підтримував податки на спадщину та прогресивну шкалу оподаткування, вважаючи їх одними із способів забезпечення гарантій інститутів свободи в демократії з приватною власністю і справедливої цінності прав, яку вони встановлюють [245, с. 248].

Зокрема, оцінюючи податок на спадщину, Дж. Роулз зауважував, що мета такого оподаткування не в тому, щоб зібрати доходи (передати ресурси

---

родинні зв'язки і багатство громадян цієї держави. Тобто закон не визнає жодних «природних» привілеїв, хоча громадяни можуть наділити певними привілеями тих, кому вони довіряють» [49]).

уряду), але поступово і неухильно коригувати розподіл багатства і запобігати концентрації влади, яка наносила б шкоду справедливій цінності політичної свободи і чесній рівності можливостей. Такий захід заохотив би широке розосередження власності, що, ймовірно, є необхідною умовою для збереження справедливої цінності рівних свобод. Нерівне спадкування багатства, на думку ученого, саме собою не більш несправедливе, аніж нерівне спадкування розумових здібностей, однак при цьому перше легше піддається соціальному контролю; але суттєвим у такому разі є те, що як ті, так і інші нерівності повинні максимально задовольнятися принципом відмінності [245, с. 147–148].

Дж. Роулз зосереджував увагу і на підтримці інституційної справедливості. Він зазначав, що в реальному житті інституційна справедливість не може бути реалізована з усією повнотою, і розвіює наші сумніви у такий спосіб: «... Несправедливість закону не є достатньою підставою, щоб не дотримуватися його, якщо цінність самого законодавства є достатньою підставою, щоб йому дотримуватися» [245, с. 276].

Рональд Дворкін у своїй праці «Суверенна доброчесність: теорія і практика справедливості» [17] критикував підходи Дж. Роулза, оскільки його принципи справедливості виключають всілякі міркування особистої відповідальності за свої дії.

Натомість дослідник виділяє два основні принципи, які лежать в основі його теорії: по-перше, принцип однакової важливості («the principle of equal importance»), а по-друге, принцип спеціальної відповідальності («the principle of special responsibility»). Під першим розуміється важливість того, щоб життя людини було загалом успішне, а не витрачене даремно. Під другим – той факт, що хоча ми повинні всіляко сприяти успіху людини в житті, остаточна відповідальність за власний успіх лежить на самій людині і більше ні на комуні [17, с. 5–6].

Принцип однакової важливості ґрунтується на тому, що Р. Дворкін називає «суверенною доброчесністю» або обов'язки держави проявляти

рівну частку уваги («equal concern») по відношенню до усіх своїх громадян, тобто бути об'єктивним і неупередженим, не надаючи переваг комусь одному на шкоду усім іншим. Принцип спеціальної відповідальності означає, що в тому ступені, в якому обставини життя людини залежать від вибору цієї людини, вона, а не хтось інший, несе за них відповідальність. Перший принцип вимагає від уряду проведення таких політичних заходів і ухвалення таких законів, які забезпечили б у тому ступені, в якому це можливо, незалежність людських доль від їх приналежності до певної статі, раси, національності, соціального походження, або наявності у них якого-небудь набору умінь або фізичного, або психічного недоліку. Другий принцип вимагає від уряду в тому ступені, в якому це можливо, зробити так, щоб долі людей були наслідком їхнього власного вибору [17, с. 6].

Науковець виділяє два види дистрибутивної рівності: рівність благополуччя (equality of welfare) і рівність ресурсів (equality of resources). Перший вид припускає розподіл ресурсів між людьми доти, допоки вони не будуть рівні в добробуті. Другий вид пропонує розподіляти ресурси між людьми так, щоб кожен мав однакову з іншими частину від усієї сукупності ресурсів суспільства [17, с. 12].

Утилітарна теорія соціальної справедливості базується на вченні Єремії Бентама, англійського економіста, основоположника «теорії щастя» – утилітаризму.

Утилітарний погляд іноді ототожнюють із егалітарним, але він припускає найсуттєвішу відмінність між найбільш і найменш забезпеченими членами суспільства. Якби всі люди були абсолютно однакові у своїх смаках і перевагах, то утилітарний принцип перетворився б на егалітарний.

Ринковий розподіл доходів означає лише одну «справедливість»: доходи всіх власників факторів виробництва формуються на основі законів; попиту і пропозиції, а так само граничної продуктивності факторів.

Розглядаючи принцип справедливості оподаткування, можна стверджувати, що прийнятним є зауваження О. В. Дьоміна, що цей принцип

являє собою інтегроване вираження всіх загальних принципів оподаткування і одночасно квінтесенцію кожного з них, а ідея справедливості втілюється не в якомусь одному, а у всій системі принципів оподаткування [121, с. 80].

Пунктом 4.1.6 ПК України соціальну справедливість, як принцип податкового законодавства України, визначено як установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Таке формулювання соціальної справедливості повною мірою відповідає традиційним економічним теоріям, що досліджують цей принцип побудови податкової системи крізь призму платоспроможності учасників такої системи.

Принцип справедливості оподаткування можна характеризувати як фіскальну інтерпретацію високої ідеї про рівність громадян перед законом, визнання якого неминуче, якщо тільки загалом у державі має силу правовий порядок і панують закони [191, с. 82].

М. М. Алексєєнко, намагаючись з'ясувати природу справедливості в оподаткуванні, зазначав, що «справедливість, як усе моральне, є поняттям відносним і залежить від місця, часу і культури народу» [74, с. 111].

Позиція науковця, що принцип справедливості оподаткування є динамічною категорією, ідеального стану якого важко досягнути, однак необхідно прагнути, є прийнятною. «Важко знайти інше таке поняття, до якого законодавці настільки часто вдавалися на словах, і яке так часто зазнавало утисків на практиці, як справедливість. Мабуть, справедливість можна назвати «синім птахом» юриспруденції: вона так само бажана і так само невловима. Справедливість давно вже визнана основним принципом законодавства, але навряд чи нині можна знайти країну, де можуть повністю визнати, що у них цей принцип ніде не залишається затушованим. Повною мірою це стосується і податкового права. Не лише в Росії, але навіть у країнах Європи громадяни лише інколи бувають задоволені своєю податковою системою, причому її основним недоліком найчастіше вказується саме несправедливість» [264, с. 16].

На думку Д. А. Смірнова, справедливість у сфері податкового права необхідно розглядати як: 1) історичну категорію, наповнену правовим змістом; 2) принцип юридичної діяльності; 3) принцип податкового права; 4) практичний критерій правозастосовної діяльності у сфері оподаткування; 5) мету всього правотворчого і правозастосовного процесу в оподаткуванні [258, с. 70].

При дослідженні проблем справедливості оподаткування досі залишається актуальною теза А. О. Ісаєва, сформульована вченим у його роботі «Нарис теорії і політики податків» (1887 р.): «Учення про справедливість у політиці податків містить у собі відповіді на два запитання: хто повинен платити податки? Як досягти рівності при розподілі податків між платниками податків?» [147, с. 45].

І якщо перше питання відійшло до коло проблематики загальності та рівності оподаткування, то друге – стало однією із центральних проблем при розкритті сутності принципу соціальної справедливості оподаткування.

Прийнятним є зауваженням Девіда Дuffа, що «поняття податкової справедливості носить безумовно плюралістичний характер, в залежності від певної мети, для якої стягується податок. Тому очевидно, що сучасні держави загального добробуту зазвичай накладають податки різного виду, зокрема податок на особистий та корпоративний прибуток, податок на споживання з широкою базою, акцизний податок на певні товари або послуги, податок на заробітну плату, податок на майно або на розкіш, податок на передачу предметів розкоші, а також плату за користування та податки на основі одержаної вигоди» [16, с. 2].

Аналізуючи традиційні економічні теорії (orthodox normative theory), Річард А. Масгрейв зауважував, що «традиційна теорія оподаткування – від Смітта через Мілля, Еджворта, Пігу і до сучасних теорій оптимального оподаткування, розглядає питання справедливості винятково у контексті самого оподаткування, незалежно від того, як мають використовуватися отримані надходження» [178, с. 39].

Таке твердження є логічним, оскільки Адам Сміт зосереджував свою увагу на категорії «платоспроможність», через яку власне і виводив поняття «справедливості оподаткування». Зокрема, Адам Сміт зазначав, що піддані держави повинні мати змогу, відповідно до своїх можливостей та сил, брати участь в утриманні уряду, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під захистом та протекторатом держави. Витрати уряду щодо окремих осіб, що становлять більшість нації, схожі на витрати з управління великим маєтком, що належить декільком власникам, де всі повинні брати участь у них залежно від своєї частки в такому маєтку. Саме оподаткування згідно з платоспроможністю, на думку А. Сміта, давало змогу забезпечити рівність оподаткування [259, с. 350].

Загалом платоспроможність (*ability-to-pay-principle*) полягає в тому, що особистий вклад індивідуума в підтримку фінансових інституцій держави повинен відповідати його особистому доходу. При цьому безпосередній розрахунок розміру таких податкових вилучень здійснюється на підставі оцінки економічного потенціалу такого індивідуума, а не на основі співвідношення між доходами платника податків та витратами держави на його забезпечення. Як наслідок, цей принцип нівелює пряму залежність платника податків та особи, що користується послугами від держави<sup>18</sup>.

Про необхідність дотримання принципу платоспроможності при справлянні податків наголошував видатний російський учений-фінансист М. І. Тургенєв: «Податки повинні розподілятися між всіма громадянами однаково пропорційно; пожертвування кожного на загальну користь повинні

---

<sup>18</sup> Варто зауважити, що від початку вказана теорія розвивалась як власне пошук способів обрахунку відповідної ціни. Так, у 1919 р. шведський економіст Ерік Ліндаль (Lindahl) у роботі «Справедливість оподаткування» запропонував принцип, згідно з яким частка індивіда у фінансуванні суспільного блага (інтерпретована як «податкова ціна» граничної одиниці суспільного блага) повинна точно відповідати граничній вигоді суспільного блага для цього індивіда. У його моделі «добровільного обміну» рівновага досягається за умови, коли і ставка податку, й обсяг частини суспільного блага стають об'єктом переговорів [див.: 307, с. 495].

відповідати силам його, тобто його доходу» [281, с. 134].

Традиційна доктрина тлумачить принцип «платоспроможності» як «єдиний принцип податкової справедливості» [14, с. 51].

Тобто першим легалізованим випадком закріплення принципу платоспроможності при оподаткуванні є Декларація прав людини і громадянина (*Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*), прийнята постановою Французьких Національних зборів 26 серпня 1789 р., ст. 13 якої передбачала, що «для підтримки *спільної сили* і на адміністративні витрати є необхідним загальний внесок. Він повинен бути рівномірно розподілений між усіма громадянами пропорційно до їхніх статків».

У такий спосіб природною є відсутність у межах наукової доктрини єдиного поняття «справедливості». Учення про справедливість оподаткування зосереджено на питанні, як досягти рівності при розподілі податків між платниками податків, що безпосередньо корелюється із ідеєю дистрибутивної справедливості. Податковому закону властива приватна справедливість, основними видами якої є відплатна, розподільча та міняльна справедливість. Нині питання справедливості стосується винятково самого оподаткування, незалежно від того, як мають використовуватися одержані надходження. Тобто відправною точкою для справедливості оподаткування слугує категорія платоспроможності платника податку. Формулювання соціальної справедливості як принципу податкового законодавства, наведене у пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК, повною мірою відповідає традиційним економічним теоріям, що досліджують такий принцип побудови податкової системи крізь призму платоспроможності учасників такої системи.

З прийняттям Податкового кодексу України принцип, що розглядається, зазнав значної онтологічної еволюції. Зокрема, ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ [140] оперувала поняттям «соціальна справедливість», що визначалася як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення, шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого



мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі й надвисокі доходи.

Водночас Податковий кодекс України розглядає «соціальну справедливість» як установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

О. Зельдіна та В. Гришко зауважують, що якщо в податковому законодавстві, яке діяло до 2010 р., в основі принципу справедливості було покладено «дохід», то в чинному законодавстві України – це «платоспроможність» [142, с. 68].

Однак такі зміни є значно глибшими: відбулася відмова від декларації про забезпечення податкового патерналізму певної групи платників податків («малозабезпеченого населення»), шляхом дискримінації іншої групи платників податків («громадяни, які отримують високі та надвисокі доходи»). При цьому зміщення акценту у визначені змісту соціальної справедливості з формули «багаті платять за бідних» на справляння податків відповідно до економічної можливості платників податків, не означає, що по суті прогресивне оподаткування не може бути застосовано. Однак наратив для платника податків у такому разі може трансформуватися «я зобов'язаний платити більше» на «я можу платити більше» [288, с. 104].

В. В. Баліцька зазначала, що «встановити податки, збори та їх ставки залежно від платоспроможності окремих платників податків, досить проблематично. Зокрема, різний економічний стан платників податків не може слугувати підставою для об'єктивної диференціації ставок податків залежно від їхньої потенційної платоспроможності. Це цілком об'єктивно впливає з асиметричності інформації та постійної зміни платоспроможності суб'єктів економіки у результаті руху грошових потоків і виконання всіх зобов'язань під час ведення господарської діяльності» [86, с. 35].

На думку О. Зельдіної та В. Гришка, наразі «повинно йтися не про принцип соціальної справедливості, який доцільно застосовувати до

фізичних осіб, а про принцип справедливого оподаткування господарської діяльності, завдяки якому в Україні буде створено баланс інтересів публічних (державних, громадських) і приватних (інвесторів)» [142, с. 69].

Зміст указанного принципу справедливого оподаткування науковці розкривають через низку складників, які системно взаємопов'язані між собою та забезпечують баланс публічних і приватних інтересів, а саме: «1. Економічна обґрунтованість податків і зборів. Нині відсутнє економічне обґрунтування запропонованих законодавцем норм права, а тому не узгоджені реальні можливості економіки України. Держава не повинна встановлювати систему оподаткування, керуючись мотивами досягнення відповідних показників надходжень до бюджету; 2. Збалансованість податкового навантаження з матеріальними можливостями платників податків. Законодавець пропонує різні крайності, то встановлюються надмірно високі ставки податків, то зовсім мінімальні. Надмірне податкове навантаження негативно позначається на податкових надходженнях до бюджету, оскільки платники податків намагаються приховувати від оподаткування свої доходи або виводять їх у юрисдикції з меншим податковим навантаженням. Проте низьке податкове навантаження також негативно відображається на бюджетних надходженнях. В обох випадках відсутній баланс публічно-правових і приватноправових інтересів, а це призводить до негативних економічних наслідків. Тому потрібно збалансувати податкове навантаження, що передбачено податковим законодавством України, та матеріальні можливості суб'єктів підприємництва; 3. Закріплення рівності всіх форм власності ...; 4. Недопущення подвійного оподаткування. Подвійне оподаткування виникає у суб'єктів іноземного інвестування, так як отримані ними доходи можуть двічі обкладатися податком – як на території держави отримання доходів, так і на території держави, резидентами якої вони є. Вирішується ця проблема за допомогою міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування; 5. Застосування податкових стимулів для підвищення інвестиційної

активності суб'єктів підприємницької діяльності» [142, с. 69].

Однак не існує потреби в окремому принципі справедливого оподаткування господарської діяльності, оскільки звуження дії принципу соціальної справедливості лише на фізичних осіб не відповідає змісту пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. ПК України, оскільки норма використовує загальне поняття «платник податків» у розумінні п. 15.1 ст. 15 ПК України, як «фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Теза про те, що «держава не повинна встановлювати систему оподаткування, керуючись мотивами досягнення відповідних показників надходжень до бюджету» не є прийнятною, оскільки вказаний підхід прямо базується на принципі фіскальної достатності, що передбачений пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України, дія якого звичайно не абсолютна, а обмежується іншими принципами оподаткування, як-то: нейтральність оподаткування та власне соціальна справедливість оподаткування [288, с. 105].

У такий спосіб правильною є зміна змістовного наповнення принципу справедливості, що відбулася із прийняттям Податкового кодексу України, оскільки визначення справедливості через поняття платоспроможності платника податку значною мірою забезпечує баланс між соціальною справедливістю та економічною ефективністю оподаткування [288, с. 105].

Принцип платоспроможності реалізується у двох векторах: горизонтальної та вертикальної справедливості. Горизонтальна справедливість – це покладення на платників податків з однаковим економічним потенціалом однакового податкового тягаря. Вертикальна справедливість передбачає покладення на платників податків з різним рівнем економічного потенціалу різного обсягу податкового тягаря.

Прийнятною є оцінка горизонтальної справедливості, надана

Д. М. Б'юкененом та Г. Бренаном у книзі «Податкові повноваження» (The Power to Tax), на думку яких «у межах групи платників податків, які є біологічно однорідними (стосується рис, які не міняються в залежності від зміни поведінки, а саме: вік, стать, раса, природні здібності та вміння, які можна виміряти), фіксований податок має бути однаковим для конкретної особи, а отже, центральний критерій горизонтальної справедливості, однакове відношення до рівних, задовольняється разом з економічною ефективністю» [5, с. 43].

Горизонтальна платоспроможність вимагає, аби особи, які володіють рівною платоспроможністю, мали однакові податкові зобов'язання, тобто, якщо індивіди мали ідентичну платоспроможність до оподаткування, то вона повинна залишитися такою і після нього (хоча уже буде меншою за величиною). Однак вимога горизонтальної рівності не є вичерпною, з урахуванням того, що різні люди можуть спочатку володіти різною платоспроможністю. Тому, згідно з принципом вертикальної рівності, у процесі оподаткування потрібно забезпечувати рівність відносних втрат платоспроможності окремих індивідів (а не просто рівність сплачених ними сум податків), тобто громадяни повинні приносити рівну жертву. Водночас, якщо допустити, наприклад, що платоспроможність вимірюється доходами, і врахувати, що їх гранична корисність скорочується одночасно зі зростанням величини доходів, багаті (за критерієм доходів) повинні платити більше, ніж бідні. При цьому як ті, так і інші матимуть рівні відносні втрати платоспроможності, нести однаковий податковий тягар [191, с. 76].

В. П. Вишневський виокремлює такі припущення, що лежать в основі моделі горизонтальної рівності:

– «усі індивіди виступають як абстрактні *homo economicus*, платоспроможність яких визначається тільки потоками товарів і грошей, але у жодний спосіб не пов'язана з такими особистими обставинами кожного платника податків, як стан здоров'я, стать, сімейний стан, наявність утриманців, працездатність, національність тощо; у такому разі для цілей

оподаткування всі вони вважаються несуттєвими;

– альтернативні бази оподаткування є в наявності і рівно доступні у фіскальних цілях, в тому сенсі, що, по-перше, існує технічна змога достовірно оцінити доходи, витрати і накопичене майно кожного громадянина, а по-друге, витрати, пов'язані з такою оцінкою або ідентичні для кожного випадку, або ж настільки незначні, що ними можна знехтувати;

– при порівнянні різних податкових баз, які не обмежуються одним фіскальним періодом, а приймають для розрахунку сукупність податкових платежів за всю тривалість життя індивідів, розрахунок нинішньої вартості майбутніх (або минулих) грошових потоків не складає особливої складності і дає достовірні результати» [191, с. 82–83].

Тобто вказані вище припущення знеособлюють індивідуум, без змоги врахування обсягу соціального тягаря, що покладається на особу (як, наприклад, кількість утриманців, їх вік), та об'єктивних умов її існування (стан розвитку регіону, що впливає на потенціал зайнятості населення, а також професійну диференціацію).

На думку В. П. Вишневського та О. Н. Вишневської [191, с. 83], вказану проблему можна нівелювати, якщо прийняти за основу позицію, згідно з якою усі люди – це не більше, ніж абстрактні «*homo economicus*»<sup>19</sup>.

Однак дослідження експериментальної економіки довели, що людина

---

<sup>19</sup> Особою, що започаткувала теорію «*homo economicus*» вважають Адама Сміта, хоча він сам і не вживав цей термін. У подальшому вона була більш детально розроблена в працях представників неокласичної економічної теорії: Дж. Інграмса, В. Парето, Е. Шпрангера, Д. Міля. А. Сміт обґрунтовував природне прагнення кожного індивіда до власних вигод у всіх своїх діях при прийнятті рішень. У підсумку такі індивідуальні прагматичні потяги обов'язково приводять до загального суспільного збагачення. Фактично «людина економічна, як «раціональний агент», утілює девіз «максимум вигоди при мінімумі затрат», що виставляється з гедоністичною сутністю такої людини та обґрунтовується возведенням в абсолют отримання нею найвишого задоволення від досягнутого у кожній ситуації успіху. У поведінці «*homo economicus*» здебільшого нівелюються умови конкретної ситуації або ресурсів і подається акцент на максимізацію цілей. Тобто така людина, по суті, не може прийняти не раціональне рішення, що не спрямоване на отримання користі [більше див.:263, с. 121–125; 89, с. 24–40; , с. 148–161].

не завжди керується винятково егоїстичними мотивами. К. Шмід та Е. Фехр зауважують, що модель власних інтересів була дуже успішною в обґрунтуванні особистої поведінки в межах конкурентного середовища ринків, однак це однозначно спростовується в багатьох ситуаціях, коли люди взаємодіють стратегічно [25, с. 46].

Вертикальна справедливість, забезпечуючи врахування рівня витрат осіб, передбачає, що окремі індивіди не можуть сплачувати однакові абсолютні суми податків, а їх податкові зобов'язання повинні бути у певний спосіб диференційовані. Указаний принцип може бути використаний для обґрунтування вибору на користь прогресивності оподаткування, що встановлює певну залежність розміру податкових зобов'язань від зміни платоспроможності індивідів.

Дж. Стігліц зазначав, що в межах концепції «вертикальної рівності» існує три проблеми: визначити, хто в принципі повинен платити за вищими ставками, реалізувати на практиці цей принцип, тобто скласти податкові закони, що йому відповідають, та вирішити, наскільки більше, ніж інші, має платити особа, яка зобов'язана за положенням платити податки за більш високими ставками. При цьому пропонуються три критерії для судження про те, чи повинен хтось платити більше, ніж інший: більша платоспроможність, вищий рівень економічного добробуту та отримання більшого від загальних державних витрат [266, с. 378].

При цьому, на думку вченого, усі ці критерії, з метою визначення бази оподаткування, повинні мати досить вузьке значення та не завжди можна реалізувати на практиці, що Дж. Стігліц блискуче розкриває на прикладах: «Розглянемо спочатку першу позицію, яка полягає в тому, що ті, хто знаходяться в кращому економічному становищі, повинні робити більший внесок у сплату податків. Проблемою є те, як ми повинні розрізняти того, хто знаходиться в такому положенні. Розглянемо чоловіка, який одержимий роботою, але не отримує від неї задоволення. Він нещасливий. Його дружина і троє дітей нещодавно загинули в автомобільній катастрофі, а йому

передбачили, що через два роки він помре від раку. Друга людина – щасливий мешканець берегів Тихого океану, що живе тим, що викинуто морем, молодий, привабливий, без джерела доходу. Мабуть, більшість погодиться, що останній перебуває в «кращому» стані, ніж перший, хоча податки будуть стягуватися з першого за більш високою ставкою, аніж з другого... Тепер розглянемо приклад Джо Сміта і його брата-близнюка Джима, що мають однакові здібності й освіту. Джо вибирає роботу викладача економіки у вищій школі. Він викладає 6 годин на день, а решту часу проводить на риболовлі, катаючись на човні і плаваючи. Він щасливий. Не дивно, що його заробіток невеликий. Джим стає консультантом у сфері економіки. Він працює 70 годин на тиждень, і у нього не залишається часу для подібного проведення часу. Їх економічні можливості, що вони могли б робити, однакові (обоє мають однакові можливості заробітку.) Але вони по-різному розпорядилися ними. В одного дохід високий, у іншого – не дуже. Чи справедливо, що Джим змушений платити вищі податки, ніж Джо? Джо вважає, що справедлива база оподаткування забезпечується не економічними можливостями, а ступенем, у якому люди використовували переваги будь-яких пропонованих суспільством можливостей... Джим натомість вважає, що враховувати потрібно здатність до заробітку, а не дохід як такий. Цей приклад ілюструє два моменти. По-перше, з філософської точки зору різниця в підходах Джима і Джо як платників податків, у тому, чи буде в ідеалі прийнято за необхідну основу оподаткування економічний добробут або здатність платити. На практиці будуть використані однакові оцінки (наприклад, дохід, потенційний дохід, споживання)» [266, с. 379].

Учені С. Фішер, Р. Дорнбуш та Р. Шмалензі подають власні трактування принципів горизонтальної та вертикальної справедливості [284, с. 240]. Зокрема, науковці вважають: «Якщо дохід отриманий із різних джерел і оподатковується за різними ставками, то порушується принцип горизонтальної справедливості. Хто отримує більший дохід, той має сплачувати більше податкових платежів, хоча це твердження більше

етичного плану. Оподаткування розвивається швидкими темпами, і досить важко визначити принцип рівномірного оподаткування, адже чимала кількість податкових платежів, які справляють за різними ставками та механізмами, часто призводить до порушення згаданих принципів».

На практиці тлумачення вертикальної рівності залежить від ступеня, до якого держави прагнуть диференціювати доходи, і чи така диференціація має застосовуватися до доходу, отриманого за певний період або протягом усього життя. Рівність традиційно досягається через модель особистого оподаткування та трансфертних систем обігу активів. Рівність також може використовуватися у значенні міжнаціональної рівності. У теорії міжнаціональна рівність стосується розподілу національних прибутків та збитків (доходів і витрат/видатків) у міжнародному контексті та спрямована на забезпечення рівної частки податкових надходжень кожної країни від транскордонних транзакцій (зовнішньоекономічних операцій) [44].

Ще один спосіб практичного використання принципу горизонтальної рівності, який заснований на критеріях вимірювання платоспроможності, полягає у виборі відповідних об'єктів для побудови системи оподаткування. В. П. Вишневський та О. М. Вишневська зазначають, що «зокрема, з огляду на вимоги обліку платоспроможності громадян, можна показати, що багато податків, які або вже використовувалися на практиці, або тільки пропонуються до застосування, важко визнати придатними. Наприклад, класичний (кумулятивний) податок з обороту, тягар якого непередбачувано розподіляється серед усіх учасників виробничо-торговельного ланцюжка, зокрема юридичних осіб, а не тільки кінцевих споживачів товарів. У контексті цього стає очевидною недостатня наукова обґрунтованість пропозиції деяких українських політиків і вчених, які вважають за можливе зробити головним елементом податкової системи різні різновиди кумулятивного податку з обороту» [191, с. 84].

Звичайно, концепція «справедливості оподаткування» через платоспроможність, попри її значну соціальну привабливість, має суттєві



недоліки практичної реалізації.

Зокрема, Д. Дафф зауважував: «І все-таки концепція платоспроможності, як відомо, неточна. По-перше, не очевидно, чи повинна величина добробуту з цією метою оцінюватися в конкретний момент часу або впродовж певного періоду часу, як і якому відповідному періоді часу (наприклад, щорічно або життєвий період), слід надати перевагу у згаданому підході. По-друге, не зрозуміло, чи розглядати принцип рівних жертв з погляду суб'єктивної корисності або добробуту, чи відповідно до більш об'єктивної величини – економічного потенціалу кожного платника податків. Оскільки неможливо безпосередньо виміряти суб'єктивну корисність, концепція платоспроможності має визначатися якимось об'єктивним методом, якщо вона покликана слугувати практичною основою для розподілу податкового навантаження. На практиці, крім того, є різні підходи до визначення поняття платоспроможності, що відображають різні інтерпретації стосовно відповідної бази оподаткування та структури податкових ставок, які оптимально реалізують цей принцип податкової справедливості. У традиційних підходах до податкової політики справедлива база оподаткування визначається як «горизонтальна справедливість», тоді як податкові ставки характеризуються як «вертикальна справедливість» [16, с. 4].

Незважаючи на достатню розробленість поняття «платоспроможності» у контексті горизонтальної/вертикальної справедливості, як наукової конструкції, для законодавця нерідко досить складно сконструювати податкові норми згідно з таким принципом оподаткування.

М. Леціотті зазначає, що термін «платоспроможність» – лиш «порожня коробка», що наповнюється конкретним змістом тільки в результаті роботи законодавчої влади, коли встановлюються ставки для розподілу податкового навантаження» [3, с. 293].

На думку А. Аніси, «здатність платника відноситься тільки до тих дій,

які є частиною звичайної структури податкової системи та походять від загальних принципів визначення та регулювання конкретної податкової ставки, норм, які відрізняються від тих, що виникають з конкретних цілей економічного і соціального характеру законодавця. ...Здатність робити внески обумовлена тільки тими нормами, які є частиною звичайної структури податкової системи, і які впливають із загальних принципів визначення та регулювання конкретних податків, ставок, що відрізняються від тих, які походять від конкретних цілей економічного і соціального характеру законодавця. Зрозуміло, що ми робимо крок вперед, зазначаючи, що «платоспроможність» має бути чимось об'єктивним, пов'язаним із податковою структурою, у тому сенсі, що база оподаткування повинна сягати корінням цього факту або прецедентного права як оцінки елемента активу» [3, с. 5].

Фактично вищезначені труднощі обумовлені необхідністю урахування законодавцем значної варіації податкової поведінки платників податків, яку він має систематизувати в універсальні моделі «типові випадки», регулювання яких вже здійснюється у межах норм права.

Сутність цієї проблеми значною мірою оптимально розкриває Дж. Стігліц на прикладі оцінки близнюків: «Візьмемо, наприклад, близнюків, ідентичних в усіх відношеннях, окрім того, що один любить шоколадне морозиво і тільки його, тоді як інший надає перевагу ванільному морозиву. Для спрощення ми припустимо, що шоколадне і ванільне морозиво коштують однаково. Чи буде податкова система, яка застосовується до двох індивідуумів, горизонтально рівною, якщо ставки податку на ванільне і шоколадне морозиво різні? Один платить більше податків, ніж інший, і в цьому сенсі податкова система виступає несправедливою. Але близнюки мають однаковий вибір. Любитель шоколадного морозива міг би купити ванільне, якщо побажав би (і навпаки). Податкова система не дискримінує його. Вона не різна для індивідуумів. Цей приклад задуманий так, щоб ми могли мати два товари, які «по суті» однакові. На практиці є чимало

прикладів, коли податкова система обкладає різних людей, які відрізняються за смаками, – більш високі податки на міцні спиртні напої дискримінують тих, хто вважає за краще шотландське віскі, в порівнянні з тими, хто вважає за краще вино або пиво. Люди, які проводять свою відпустку у власних будинках відпочинку, оподатковуються більш пільгово, ніж ті, хто вважають за краще подорожувати під час своєї відпустки. Якщо йдеться про відмінності у смаках – важлива економічна відмінність, яку податкову систему потрібно вибрати, щоб ми могли сказати, що принцип горизонтального рівності тут не застосовується? Близнюки не ідентичні у всіх відносинах. Допущення подібної ідентичності швидко перетворило би принцип на «порожню річ»: немає двох у всьому однакових людей. Якими повинні бути прийнятні відмінності? На жаль, принцип горизонтального рівності мало допомагає у тому, як відповісти на це запитання» [266, с. 377].

У контексті цього врахування податкової поведінки суб'єктів тісно пов'язано із досягненням ефективності оподаткування. «На засадах суворої ефективності, кожна особа повинна оподатковуватися у відповідності до її окремо прогнозованої поведінкової реакції. Загалом надлишкове податкове навантаження зводиться до мінімуму тільки тоді, коли найменш уразлива особа оподатковується більшою мірою, ніж та, що є більш уразливою. У цьому разі, однак, рівності, які вимірюються ситуаціями, що передують оподаткуванню, можуть не трактуватися однаково, і розуміння справедливості зумовлює однаковий режим, незалежно від поведінкової реакції. Так само й розуміння справедливості може пропонувати відносні відмінності у податковому режимі «нерівних», який суперечить вимогам для суворої ефективності. Якщо, наприклад, особи з більш низьким доходом, або ті, що мають нижчий достаток, повинні бути менш чутливими до оподаткування, ніж особи, що є на вершині шкали, то норми ефективності рекомендували би регресивну систему ставок. Тільки така система у цій ситуації звела би до мінімуму надлишковий тягар. Однак норми справедливості можуть показувати, що система регресивних ставок має бути

повністю відхилена, і такі особи повинні зіштовхнутися зі ставками, які є найменш пропорційними або, можливо, прогресивними щодо способів визначення податкової бази до справляння податків» [5, с. 44].

Складність у досягненні максимальної диференціації різних категорій платників податків на практиці призводить до того, що їх розмежування законодавцем за підходом платоспроможності носить все-таки дещо умовний характер<sup>20</sup>. Як наслідок, через неможливість виокремити чіткі та об'єктивно всеохоплюючі критерії такого розмежування, деякі науковці доволі скептично ставляться до теорії «справедливості оподаткування» [182; 248] та спонукають до думки, що поняття «справедливого оподаткування» є певною мірою недосяжним та наповнене радше інтуїтивним змістом, аніж об'єктивно визначене<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Як зауважував відомий російський учений І. А. Ільїн: «Надмірна віддаленість і спільність права неминуче призведе до його несправедливості, ми всі відчуваємо і усвідомлюємо, що люди не рівні між собою: справедлива норма не може покладати однакові обов'язки на дитину і на дорослого, на бідного і на багатого, на жінку і на чоловіка, на хворого і на здорового; її вимоги повинні бути відповідні особистим силам, здібностям і майновим станом людей: кому більше дано, з того більше й вимагатиметься. Тому справедливість вимагає, щоб правові норми зберігали у своїх вимогах відповідність дійсним властивостям і діянь людей. Однак, з іншого боку, неможливо створювати для кожних відносин людей особливу правову норму, пристосовану саме до цих відношень у всіх його особливостях і деталях і в силу цього не підходить більше до жодних правовідносин. Зрозуміло, що у такому разі норми перетворилися б у поодинокі імперативи і кількість правових імперативів мало б неминуче рости до нескінченності. Такий порядок був би знову-таки одночасно і шкідливий, і несправедливий» (146, с. 45).

<sup>21</sup> І. А. Ільїн був переконаний, що: «десь у глибині несвідомого живе священна здатність людини відрізнити краще від гіршого, віддавати перевагу найкращому, радіти йому, бажати його і любити його. З цього і починається духовність людини, у цьому і полягає життя духу. При цьому, коли йдеться про «краще», треба розуміти чи не суб'єктивно-приємне або зручне, а об'єктивно-досконале в сенсі художньому, моральному, соціальному та релігійному. Людині дано від Бога і від природи якесь інстинктивне відчуття для об'єктивно-кращого, і виховати дитину значить пробудити і зміцнити в ній на все життя це інстинктивне відчуття. У мистецтві це називається художнім, чуттям або «смаком», у моральності – совістю,

Деякі західні економісти схильні також розглядати «соціальну справедливість» в оподаткуванні в контексті публічних послуг, що споживає особа, розробивши т. зв. «теорію вигоди» (benefit principle).

Зокрема, традиційні підходи до податкової політики давали, зазвичай, дві відповіді, припускаючи, що витрати на надані за державний кошт товари та послуги мають бути розподілені або відповідно до вигоди, які окремі особи та підприємства отримують від уряду, або відповідно до якоїсь всеосяжної величини їх податкового потенціалу чи платоспроможності [40, с. 61].

Розкриваючи «концепцію вигоди», Д. Дафф вказував, що «оскільки принцип вигоди вимагає від осіб і підприємств платити тільки за ті надані за державний кошт товари та послуги, якими вони самі користуються, не сплачуючи при цьому за товари та послуги, надані державою іншим особам, це може видатися привабливим принципом розподілу державних витрат. Зважаючи на те, що податки, засновані на принципі вигоди, присвячені або призначені для державних витрат на товари та послуги, з яких вони стягуються, то цей метод оподаткування має, окрім того, ще й відчутну перевагу одночасного визначення рівня та структури державних витрат і порядку, в якому вони фінансуються» [16, с. 3].

Якщо припустити, що вигоди, які платники податків отримують від державних витрат, варіюються залежно від рівня їх доходів, то можна обґрунтувати необхідність того, щоб оподаткування за принципом вигоди вимагало від платників податків з однаковим рівнем доходу платити однакову суму податку. Відповідно до концепції вигоди вертикальна справедливість вимагала б, щоб платники податків з різним рівнем доходу платили різні суми податку. Але залежно від того, як вигода змінювалася відповідно до доходу, вертикальна справедливість може вимагати, щоб

---

або почуттям справедливості, або органічною добротою душі, в науці – почуттям істини або іноді очевидністю, в релігії – спрагою досконалості, молитвою або іноді богоспогляданням, у суспільному житті це виражається в здоровій і міцній правосвідомості» [146, с. 15].

податкове навантаження, засноване на принципі вигоди, розподілялося регресивно, пропорційно чи прогресивно, залежно від того, чи зі збільшенням доходів вигоди від суспільних благ і послуг зросли менше, ніж пропорційно, пропорційно або більше, ніж пропорційно [13].

Утім, на думку Д. Дафф, такий підхід має певні недоліки. «На практиці принцип вигоди страждає від трьох недоліків як загального принципу податкової справедливості. По-перше, застосування цього принципу передбачає справедливий розподіл економічних ресурсів, досягнення цього дає змогу вимагати збору інших податків для розподільних цілей. По-друге, оскільки надані за державний кошт товари або послуги є суспільно корисними товарами, що життєво необхідні для добробуту людини та її благополуччя (наприклад, освіта та охорона здоров'я), то оподаткування за принципом вигоди може перешкоджати доступу до товару чи послуги, які не є раціональними для державного забезпечення. Нарешті, не можна застосовувати принцип вигоди для чистих суспільних благ і послуг (таких, як суспільна безпека та національна оборона), вигоду від яких мають усі, не вдаючись до довільних припущень щодо того, у який спосіб ці вигоди розподілені» [16, с. 3].

Тобто ідеї вертикальної і горизонтальної справедливості зазвичай засновуються на категорії платоспроможності платника податку, однак можуть тлумачитися і крізь призму «теорії вигоди» в контексті публічних послуг, що споживає особа. Визначення рівня справедливості через категорію платоспроможності платника податку має значну соціальну привабливість, однак є труднощі у практичній реалізації, зокрема це стосується проблем вибору об'єктів для побудови системи оподаткування, моменту чи періоду, з урахуванням якого повинна визначатися величина добробуту).

Н. Куфакова аргументувала, що методологічною основою принципу справедливості виступає прогресивне і шедулярне оподаткування. Згідно з класичним визначенням податкова система є прогресивною, якщо після

виплати податків нерівність в економічному становищі платників скорочується. Фактично це досягається за допомогою складної прогресії: розмір ставки росте разом з об'єктом оподаткування, але підвищена ставка застосовується не до усього об'єкта, а тільки до суми, що перевищує граничний рівень. У такий спосіб при пропорційному обкладенні заможніший платник платить як податки більшу частку своїх доходів, аніж менш заможний платник [163, с. 34–39].

Що стосується шедулярного (класифікаційного) оподаткування, то ця методика підрозділяє об'єкти оподаткування, зазвичай, доходи, залежно від джерела їх походження на різні групи – шедули. До кожної шедули застосовуються свої правила і розміри оподаткування. Шедулярна методика дає змогу кожен вид доходу оподатковувати більш диференційовано [163, с. 39].

Прикладом шедулярного оподаткування в межах Податкового кодексу України може виступати спрощена система оподаткування, яка, встановлюючи єдиний спільний для них об'єкт оподаткування у вигляді доходу, передбачає диференціацію ставок податку, залежно від видів та особливостей діяльності платників єдиного податку (1–3 група), від якої такий дохід був згенерований.

Уведення прогресивного оподаткування має досить тривалу історію. Уперше, як зауважує С. Г. Верещагін, «прогресивне оподаткування з'явилося у Флоренції в надзвичайних майнових податках. Прогресія досягла 50 % і була в руках клану Медичі політичним знаряддям боротьби з ворогами. Пізніше широке застосування прогресії мало місце в епоху Французької революції у т. зв. примусових позиках. Примусові позики з високими податками з доходів, одержуваних з них, фактично означали конфіскацію майна» [100, с. 46]<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Першою науковою працею про прогресивне оподаткування вважається праця італійського мислителя часів Відродження Франческо Гвіччардіні «La Decima scalata», на думку якого «рівність податків не полягає в тому, що кожна людина

Тобто на початку свого виникнення прогресивне оподаткування сприймалося вкрай негативно платниками податків як невинуватена міра з боку держави.

Однак з початком активного розвитку теорії оподаткування, у межах наукових теорій починають активно розвиватися ідеї оцінки прогресивного оподаткування як ознаки справедливості оподаткування та соціальної рівності.

Згідно з оцінкою В. М. Пушкарьової соціально-політична теорія, яка була розроблена А. Вагнером і викладена в його підручнику «Фінансова наука» (1880 р.), була спрямована на зміну сприйняття прогресивного оподаткування як негативного явища. На думку А. Вагнера, «... справедливе тільки прогресивне оподаткування. Воно тим більш необхідно, чим більше політика податків перестає керуватися одними фінансовими міркуваннями, а дивиться на податки як на засіб до зміни і докорінного поліпшення сучасного економічного побуту». У такий спосіб А. Вагнер, як наголошує В. М. Пушкарьова, вважає, що держава при оподаткуванні повинна мати не тільки фінансові, а й соціально-політичні цілі, пом'якшувати нерівність, впливати у визначений спосіб на розподіл майна і доходів [230, с. 93].

Наразі система прогресивного оподаткування запроваджена в багатьох країнах світу [174; 188].

Зокрема, доходи фізичних осіб в Іспанії підлягають оподаткуванню національним та муніципальним прибутковим податком за прогресивними ставками, які встановлюються на підставі розміру отриманого доходу. При цьому ставки національного податку становлять від 12 % до 23,5 %, ставки муніципального податку – від 12 % до 21,5 %. Ставки муніципального податку можуть відрізнятися від наведених вище в окремих автономних областях, наприклад, Андалусія і Каталонія у 2011 р. збільшили граничну

---

повинна платити однаковий для всіх відсоток, а в тому, що виплати повинні однаковою мірою створювати труднощі для платників» [43].



податкову ставку, яка у підсумку становила: в Андалусії – 47 %, в Каталонії – 49 %.

У Франції для обчислення суми податку, що підлягає сплаті, також використовується прогресивна шкала податкових ставок, які щороку переглядаються і уточнюються відповідно до динаміки і темпів інфляції. У 2014 р. податкові ставки становили від 0 % до 50 % залежно від розміру доходів.

У США прибутковий податок є основним джерелом доходів бюджетів штатів. Але й тут ставка прибуткового податку має прогресивний характер, розмір ставок коливається від 1,4 % до 12 %. Отриманий платником податку дохід оподатковується за ставкою того штату, в якому отримано дохід.

У Канаді прибутковий податок стягується за прогресивними ставками залежно від величини отриманих доходів, розміри ставок становлять від 15,25 % до 29 %. Однак у провінції Альберта передбачена пропорційна шкала оподаткування прибутковим податком.

Прибутковий податок у Нідерландах спільно з податком на соціальне страхування, становить єдиний податок, що стягується за прогресивною шкалою. Ставки податку залежать від величини одержуваного доходу і варіюються від 27,5 % до 60 %. Проте окремі статті доходів оподатковуються за фіксованими ставками 45 % і 20 %. Зокрема, одноразові виплати, пов'язані зі здійсненням трудової діяльності, оподатковуються за ставкою 45 %, а дохід, отриманий від реалізації акцій, – за ставкою 20 % [144, с. 30–31].

Одним із основним аргументів, що висувається проти прогресивного оподаткування, є та обставина, що прогресивне оподаткування може здійснювати негативний вплив на мотивацію щодо отримання високих доходів.

О. Бузгалін категорично заперечував таку позицію, аргументуючи, що «хорошого підприємця, ефективного менеджера мотивує не тільки надвисокий грошовий дохід, але й сам собою творчий зміст його управлінської діяльності, визнання («рейтинг») у професійному середовищі.

Якщо у суспільстві про якості підприємця судять за успіхами його справи, а не за тим, наскільки дорогий діамант у нього в каблучці, а людину, яка витрачає гроші не на розвиток об'єкта, яким він керує і соціальні цілі, а на симулятивне особисте споживання, вважають гідним жалю (справді, психологи давно довели, що тільки вкрай примітивна, морально убога і невпевнена у собі людина оцінює саму себе і навколишніх за етикеткою на підкладці костюма або вартості автомобіля), якщо це стає правилом морального і культурного життя суспільства, то дестимуляційний вплив прогресивного податку на особисті доходи підприємця, а не рантьє, мінімальний. Тому прогресивний прибутковий податок мало торкнеться стимулів підприємця-творця, новатора» [96, с. 27].

На думку науковця, прогресивний податок є неприйнятним лише для осіб, які отримують пасивні доходи, та осіб, що отримують наддоходи у сфері культури та спорту: «він (прогресивний податок. – В. Ф.) зумовить негативну реакцію не тих, хто добре працює, а посередників, які паразитують на ринковій кон'юнктурі, інсайдерів, які паразитують на корпоративних доходах, рантьє, «зірок» мас-культури і професійного спорту, які паразитують на штучно створених символах шоу-бізнесу, і тип. соціальних груп, зниження престижу й активності яких стане гальмом для виробництва хіба що симулякрів, але у жодному разі не справжніх матеріальних і культурних цінностей» [96, с. 27].

Однак історичний досвід показує, що у сучасних умовах мобільності трудових ресурсів та капіталу, запровадження прогресивного оподаткування не лише не забезпечує додаткову мобілізацію коштів до бюджету, а й нерідко призводить до значних соціальних трансформацій та дискусій.

Зокрема, у Франції прибутковий податок справляється із осіб, дохід яких перевищує неоподатковуваний мінімум, за шестирозрядною прогресивною шкалою. Мінімальна ставка 10,52 %, максимальна – 47 %.

У 2012 р. влада Франції заявила про реформування системи оподаткування. Вона вирішила не чіпати доходи простих громадян і

збільшити податки фактично лише для забезпечених категорій громадян. Йдеться, зокрема, про тих французів, чії статки перевищують 1,3 млн євро. Також запроваджено додаткове оподаткування для спадкоємців. На цьому тодішня французька влада не зупинялася та вже наступного року запровадили норму про щорічний 75-% податок на отриманий у Франції прибуток, якщо він перевищує 1 млн євро. Саме після таких змін у Франції почалося масове невдоволення заможних громадян, і у такий спосіб прогресивна система оподаткування призвела до наслідків.

У 2013 р. найбагатша людина Європи Бернар Арно (французький бізнесмен, один із найбагатших людей на планеті, найбагатша людина Європи за версією журналу «Forbes» 2018 р.) подав скандальну заяву на отримання бельгійського громадянства та мав намір переїхати туди через збільшення податку на дохід до 75 % та оподаткування спадку. Також інші видатні особи, бізнесмени, актори Франції мали намір набути громадянство інших країн з цієї самої причини.

Щодо високооплачуваних працівників і фахівців, негативний вплив прогресивної шкали проявляється в тому, що їхнє прагнення «більше заробляти» стикається з перешкодою у вигляді «більше вилучать». В економічній літературі існує таке поняття, як «*пастка бідності*», тобто ситуація, за якої підвищення доходу домогосподарства з низькими доходами спричиняє або втрату пільг, що надаються державою, або таке підвищення податків, яке практично «з'їдає» зростання доходу тощо. «Пастка бідності» ліквідує стимули до збільшення доходу. На думку прихильників пропорційного обкладання, саме в більшість систем прогресивного оподаткування вбудована «пастка бідності» [88].

Окрім того, на оцінку прогресивного оподаткування прямих податків як ефективного механізму досягнення податкової справедливості, суттєво впливають соціокультурний контекст розвитку відповідної держави <sup>23</sup> та її

---

<sup>23</sup> Саме соціокультурний аспект, як зауважує Я. С. Яскевія, зумовлює макроекономічні відмінності між Європою і Америкою: «вважаючи, що бідні – НЕ

політичні особливості зрілості виборчої системи<sup>24</sup> [294, с. 106].

Дискусії про запровадження прогресивного оподаткування в Україні не втрачають своєї актуальності: зокрема, протягом 2019–2020 рр. у Верховній Раді України було зареєстровано законопроекти «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження справедливої прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб)» від 16 січня 2020 р. № 2758 [228], «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження прогресивної шкали оподаткування при сплаті податку на доходи фізичних осіб)» від 19 лютого 2019 р. № 10066 [227] та «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо звільнення від оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором окремих доходів та запровадження справедливої прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб)» від 17 лютого 2020 р. № 3076 [229].

Водночас, якщо оцінювати перспективи України щодо впровадження прогресивного оподаткування, то при незмінності економічних та соціальних особливостей сплати податків, запровадження прогресивної системи оподаткування для фізичних осіб зумовлюватиме підвищення рівня ухилення від сплати податків.

---

ледарі, а жертви обставин і несправедливості, європейці підтримують високі соціальні субсидії та відповідно високі податки; американці натомість голосують за низький рівень бюджетного перерозподілу і низькі податки» [319, с. 170].

<sup>24</sup> Зокрема, Е. Канеграті, досліджуючи вплив політичних факторів на формування податкової політики, на основі відповідних статистичних моделей, зміг довести, що формат рішень уряду при прийнятті формування податкової політики, перебуває під впливом необхідності досягнення максимізації виграшу виборів для подібних соціально-політичних угруповань («single-minded» groups), завдяки яким було отримано перемогу у виборах. Як наслідок, ставки податку зменшуватимуться насамперед для найвпливовішої політичної групи (лобі), замість того, щоб бути мінімальними для найменш дохідної групи виборців. Висновки, щоправда, були сформовані на основі моделі, у якій політичні кандидати не є просто представниками виборців, а шукають підтримки від найвпливовіших та найзаможніших груп у структурі суспільства. У таких обставинах прямі податки більше не виступають інструментом зменшення нерівності розподілу доходів, а навпаки – являють собою інструмент, який цю нерівність може тільки збільшувати на користь певних груп [див.: 6].

Зокрема, ставка податку з доходів фізичних осіб у 2015 р. становила 15 % у разі, якщо сума відповідного доходу за звітний місяць не перевищувала десятикратний розмір мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного року та 20 % до суми перевищення. З 2016 р. була запроваджена єдина ставка 18 %.

При цьому обсяг надходжень від податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати, у 2015–2016 рр. за даними Державної казначейської служби [235] становив (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

**Обсяг надходжень ПДФО, утриманого податковими агентами**

Місяць	Обсяг надходжень (грн)	Рік	Обсяг надходжень (грн)
Грудень 2015	5 237 674 374,31	2015	22 995 929 531,16
Січень 2016	3 762 856 585,21	2016	32 994 824 765,01

Тобто, якщо порівнювати показники послідовних місяців, запровадження єдиної базової ставки дало значно менші надходження, однак у розрізі річних показників відбулося підвищення, що свідчить про невисокий рівень середньої заробітної плати та підвищення її розміру насамперед за рахунок зростання розміру мінімальної заробітної плати. При цьому вказаний висновок є ревалентним і для показників 2017–2018 рр.

Незважаючи на аргументацію Пояснюваної записки проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження справедливої прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб)», що «за даними Європейської комісії ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/splSearchForm.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html)), з 28 держав-членів ЄС лише у 6 країнах встановлена єдина фіксована ставка податку на доходи громадян» [228], ті самі дані свідчать, що країни-члени ЄС, які запровадили прогресивне оподаткування, водночас поруч із ним

застосовують досить широкий перелік податкових вирахувань та прогресивне оподаткування за позитивною дискримінацією (наприклад, зменшення ставки податку залежно від кількості неповнолітніх дітей, які перебувають на утриманні платника податків).

Загалом чимало економічних досліджень підтверджують висновок, що порівняно з іншими країнами ЄС, навіть не найвища базова ставка у 18 % для доходів фізичних осіб забезпечує в Україні дуже високий рівень навантаження на заробітну плату [128; 272].

Окрім того, запровадження прогресивного оподаткування в Україні неможливе без попереднього підвищення рівня довіри до держави [294, с. 106].

У своєму ґрунтовному дослідженні «Податки та довіра від примусу до дотримання у Польщі, Росії та Україні» професор М. Беренсоном довів, що незважаючи на значні соціокультурні відмінності різних регіонів України, платники податків з будь-якого із них відрізняються досить низьким рівнем довіри до держави, що є визначальним фактором ухилення від сплати податків. Зокрема, він досить влучно зауважив, що «як Україна загалом, так і окремі її регіони, демонструють вищий рівень підтримки невиконання податкових зобов'язань, аніж у Польщі та Росії, за винятком Криму у 2010 р. Відтак стосовно підтримки виконання податкових зобов'язань регіони України – навіть далекий Захід і далекий Схід – подібні між собою більше, аніж із сусідніми Польщею та Росією. Країна єдина у високому рівні браку підтримки сплати податків» [4, с. 233].

Лише належний рівень довіри до держави може забезпечити т. зв. «суб'єктивне благополуччя платників» [1; 30; 47; 79], водночас за умови неефективного урядового адміністрування, прогресивне оподаткування не забезпечує зростання податкових надходжень та не дає змоги досягнути вищої якості суспільних благ.

Ще одним механізмом установлення справедливості оподаткування є неоподаткований мінімум.

Першими, хто запропонував неоподатковувати мінімальний дохід, були Д. Бентам та Д. Мілль. Учені запропонували звільнити від оподаткування дохід, який необхідний для здорового існування без перевищення певного комфорту [230, с. 51].

А. О. Ісаєв теж підтримував ідею установаження неоподаткованого мінімуму, вказуючи, що платити податки повинні лише ті фізичні особи, що користуються «достатніми перевагами життя в державі». Про це може йтися лише тоді, коли задоволені крайні потреби, що забезпечують підтримку життя [147, с. 54].

Саме тому, на думку науковця, держава для того, аби суспільний побут не слугував тяжким тягарем для більшості населення, повинна створити насамперед кожну умови для підтримки життя, що можна забезпечити свободою від податків для тих доходів, зменшення яких ставить платника податків у необхідність досить обмежено задовольняти свої нагальні потреби і робить саме його існування «скрутним» [147, с. 54].

Водночас А. О. Ісаєв допускав, що встановлення неоподаткованого мінімуму має враховувати певні обмеження, як таке, що неможливо раз і назавжди точною цифрою визначити доходи, які повинні бути звільнені від податку. Учений наголошував, що в силу різниці між державами відносно суми народного доходу та розподілу його між різними суспільними групами, доходи, що мають бути звільнені від оподаткування в окремих країнах, не однакові [147, с. 54–55].

На думку Т. Маршалка, необхідно оподатковувати весь дохід, адже при його не оподаткуванні порушуватиметься принцип рівномірності й загальності, однак надані державою суспільні блага не можуть повністю компенсувати кожному окремому громадянину ту кількість благ, яку він міг би отримати, не сплативши податку. Саме тому, як зауважує науковець, неоподаткований мінімальний дохід є своєрідною компенсацією держави за недоотримані з державної казни блага [177, с. 55].

Сутність принципу соціальної справедливості, згідно з

О. О. Головашевич, полягає у забезпеченні соціальної підтримки малозабезпечених верств населення, шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи [115].

У такий спосіб неоподаткований мінімум – це встановлений законом гранично мінімальний розмір доходу фізичної особи, що виведений з-під оподаткування, шляхом його не оподаткування або надання платнику податків права на зменшення на його суму бази оподаткування.

Водночас наразі поняттю «неоподаткований мінімум» найбільш сутнісно відповідає механізм податкової соціальної пільги. Зокрема, згідно з п. 169 1 ст. 169 ПК України платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

– у розмірі, що дорівнює 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (з розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку (п. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 ПК України);

– у розмірі, що дорівнює 100 % суми пільги, визначеної пп. 169.1.1 цього пункту, – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – з розрахунку на кожну таку дитину (пп. 169.1.2 п.169.1 ст. 169 ПК України);

– у розмірі, що дорівнює 150 % суми пільги, визначеної пп. 169.1.1 цього пункту, – для такого платника податку, який: а) є одинокою матір'ю (батьком), удовою (удівцем) або опікуном, піклувальником – з розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; б) утримує дитину-інваліда – з розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю у ліквідації наслідків Чорнобильської



катастрофи; г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; г) є інвалідом I або II групи, зокрема з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом «б» підпункту 169.1.4 цього пункту; д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у підпункті «б» підпункту 169.1.4 цього пункту; (пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 ПК України);

– у розмірі, що дорівнює 200 % суми пільги, визначеної пп. 169.1.1 цього пункту, – для такого платника податку, який є: а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»; б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою; г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками; г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р. (п. 169.1.4. п. 169.1 ст. 169 ПК України).

Законодавче визначення прожиткового мінімуму закріплене в ч. 1 ст. 1 Закону України «Про прожитковий мінімум» [139], згідно з якою прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження її здоров'я

набору продуктів харчування (далі – набір продуктів харчування), а також мінімального набору непродовольчих товарів (далі – набір непродовольчих товарів) та мінімального набору послуг (далі – набір послуг), необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Прожитковий мінімум визначається нормативним методом з розрахунку на місяць на одну особу, а також окремо для тих, хто належить до основних соціальних і демографічних груп населення: дітей віком до 6 років; дітей віком від 6 до 18 років; працездатних осіб; осіб, які втратили працездатність (ч. 2 ст. 1 Закону України «Про прожитковий мінімум»).

Тобто прожитковий мінімум виступає розрахунковим показником конституційної гарантії права на достатній життєвий рівень, яка передбачена у ст. 48 Конституції України.

Однак установлення мінімального показнику податкової соціальної пільги у розмірі 50 % прожиткового мінімуму, за умови відсутності в особи інших джерел доходів, фактично призводить до нівелювання ст. 48 Конституції України.

Окрім того, дискримінаційним є й положення пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 ПК України, який передбачає застосування податкової соціальної пільги винятково до доходу у вигляді заробітної плати, та забороняє її поширення на дохід самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Відповідно до пп. 169.2.4 п. 169.2 ст. 169 ПК України, якщо платник податку порушує норми цього пункту, внаслідок чого, зокрема, податкова соціальна пільга застосовується також під час отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового місяця або за кількома місяцями отримання доходів, такий платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всіма місяцями отримання доходу, починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем, у якому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється.

Платник податку може відновити право на застосування податкової

соціальної пільги, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100 % суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платнику податку, а у разі, коли сума виплати недостатня, – за рахунок наступних виплат. Якщо суми недоплати та/або штрафу не були утримані податковим агентом за рахунок доходу платника податку, то такі суми включаються до річної податкової декларації такого платника податку. При цьому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється з податкового місяця, що настає за місяцем, у якому сума такої недоплати та штраф повністю погашаються.

Згідно з пп. 169.3.1 п. 169.3 ст. 169 ПК України у разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, зазначених у п. 169.1 цієї статті, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір, за умови дотримання процедур, визначених пп. 169.4.1 п. 169.4 цієї статті, крім випадку, передбаченого пп. «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті, податкова соціальна пільга за яким додається до пільги, визначеної пп. 169.1.2 цього пункту у разі, якщо особа утримує двох і більше дітей, зокрема дитину-інваліда (дітей-інвалідів).

Відповідно до пп. 169.3.2 ПК України платник податку, який має право на застосування податкової соціальної пільги більшої, ніж передбачена пп. 169.1.1 п. 169.1 цієї статті, зазначає про таке право у заяві про застосування пільги, до якої додає відповідні підтвердні документи.

Пунктом 169.3.3 ПК України встановлено, що податкова соціальна пільга, передбачена пп. 169.1.2 та пп. «а», «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті, надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років, а у разі її смерті до досягнення зазначеного віку – до кінця року, на який припадає смерть. Право на отримання такої податкової соціальної пільги втрачається у разі позбавлення платника податку батьківських прав, або якщо він

відмовляється від дитини чи передає дитину на державне утримання, зокрема у закладах для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, незалежно від того, чи береться плата за таке утримання, чи ні, а також якщо дитина стає курсантом на умовах її повного утримання, починаючи з податкового місяця, в якому відбулася така подія.

Надання податкової соціальної пільги, передбаченої пп. пп. «в» – «е» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті, зупиняється з податкового місяця, що настає за місяцем, у якому платник податку втрачає статус, визначений у цих підпунктах.

Згідно з пп. 169.3.4 п. 169.3 ст. 169 ПК України податкова соціальна пільга надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер, або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісно відсутнім, або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПК України).

Однак, оскільки наявний розрив між розмірами мінімальної заробітної плати та прожитковим мінімумом (при розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня 2019 р. у сумі 1 921 грн граничний дохід для застосування ПСП у 2019 р., при цьому розмір мінімальної зарплати з 1 січня 2019 р. становить 4 173 грн), податковою соціальною пільгою можуть скористатися лише особи, які отримують заробітну плату нижче мінімального розміру (тобто ті, хто працює на умовах не повного робочого часу або за умови, коли працівниками не було відпрацьовано норму робочого часу).

Саме тому у пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПК України розмір доходу, до

якого має застосовуватися податкова соціальна пільга, має бути визначений у розмірі мінімальної заробітної плати.

Отже, прогресивне оподаткування та неоподаткований мінімум – це механізми встановлення справедливості оподаткування. Однак, оскільки на оцінку прогресивного оподаткування прямих податків як ефективного механізму досягнення податкової справедливості, суттєво впливають соціокультурний контекст розвитку держави та її політичні особливості, наявний брак довіри українців до держави матиме наслідком підвищення рівня ухилення від сплати податків.

Наразі поняттю «неоподаткований мінімум» найбільш сутнісно відповідає механізм податкової соціальної пільги. Водночас податкова соціальна пільга повинна застосовуватися не лише до доходу у вигляді заробітної плати, а й до доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності. Крім цього, розмір доходу, до якого має застосовуватися податкова соціальна пільга, має бути визначений у розмірі мінімальної заробітної плати.

## **Висновки до Розділу 2**

Історично спільним для багатьох держав був підхід, за якого особисті податки сприймалися як засіб розмежування жителів однієї держави, і зокрема як засіб пригнічення певних груп. Однак ідея того, що податок є засобом покарання за неповноцінність за тією чи іншою ознакою, а не внеском у загальне благо, вичерпала себе.

У такий спосіб принципи загальності та рівності оподаткування нерозривно пов'язані із трансформацією від розуміння податку як вибіркового пригнічення з боку держави, до податку як плати кожного за загальне благо.

У своєму еволюційному розвитку сутнісне наповнення принципів загальності та рівності оподаткування ускладнилося із застосуванням

концепцій формальної (юридичної) та субстантивної (фактичної) рівності та в межах органічного зв'язку принципів загальності та рівності оподаткування із принципами справедливості та недискримінації. Принцип рівності оподаткування є невіддільним від принципів справедливості та недискримінації.

Утвердження ідеї забезпечення субстантивної (фактичної) рівності платників податків, що невід'ємно від принципу справедливості, стало основою для розвитку понять неоподаткованого мінімуму та податкової пільги.

Модель субстантивної (фактичної) рівності реалізується за допомогою двох основних принципів: диференціації правового регулювання та позитивної дискримінації. Відповідно саме в силу дотримання диференціації правового регулювання, встановлення податкових пільг є не винятком, а складовою принципу рівності оподаткування. Податкова пільга повинна тлумачитися як прояв позитивної дискримінації.

Однак з огляду на конфлікт між соціальною справедливістю та економічною ефективністю оподаткування, встановлення податкових пільг повинне здійснюватися з належною обережністю, адже необґрунтоване надання податкових пільг як прояв позитивної дискримінації, може мати наслідком зворотну дискримінацію, тобто порушення прав тих, хто права на такі пільги не має, та відповідно виховання «нації утриманців».

Принципи загальності та рівності оподаткування повинні застосовуватися із урахуванням диференціації платників податків. Водночас це вимагає виокремлення суттєвих ознак, що потребують диференціації. Наразі вони виокремлені у пп. 4.1.2 п. 4.1. ст. 4 ПК України. З мотивів дотримання принципу рівності, ознаку «форма власності юридичної особи» необхідно замінити на «форму власності платника податків».

Для реалізації принципу рівності особливе значення має принцип недискримінації. Наразі порушення цього принципу спостерігається у

правовому регулюванні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та податку на доходи фізичних осіб.

У контексті правового регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, дискримінаційним є положення щодо неможливості застосування податкової пільги, передбаченої п. 266.4.1 п. 266.1 ст. 266 ПК України, іншими власниками об'єктів нерухомості, що перебуває у спільній сумісній власності, які не визначені як платник податку.

У разі, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у власності фізичних осіб на праві спільної сумісної власності, право на застосування такого зменшення повинно надаватися кожному із співвласників у рівній частці.

Крім того, проблема застосування вказаної пільги також пов'язана із ідентифікацією особи платника податків за наявності спільної сумісної власності.

З огляду на це, ст. 266 ПК України потребує таких змін та доповнень:

1) абз. «б» пп. 266.1.2 п. 266.1 ст. 266 ПК України необхідно доповнити реченням такого змісту: «У разі не досягнення співвласниками згоди про визначення платника податку в судовому/позасудовому порядку, платником податків вважається титульний власник згідно з даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень. У разі наявності кількох титульних власників – податковий обов'язок розподіляється між ними у рівних частках»;

2) пп. 266.1.4 п. 266.1 ст. 266 ПК України потребує доповнення абзацом сьомим такого змісту: «У разі, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у власності фізичних осіб на праві спільної сумісної власності, право на застосування такого зменшення надається кожному із співвласників у рівній частці.

З метою застосування такого зменшення, у разі наявності титульних власників, що не зазначені у Державному реєстрі речових прав на нерухоме

майно та їхніх обтяжень, платник податків має право одноразово звернутися із відповідною заявою до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації. До заяви повинні бути подані копії документів, що підтверджують факт перебування майна у спільній сумісній власності».

Прояви податкової дискримінації залежно від статусу резидента/нерезидента, сформульовані і в межах норм розділу III «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України. Зокрема, положення пп. 166.3.3. п. 163.3 ст. 163 ПК України обмежують платника податку у можливості отримання податкової знижки за рахунок витрат на навчання за кордоном.

Як наслідок, у межах положень пп. 166.3.3 п. 163.3 ст. 163 ПК України ознака походження закладу освіти має бути додатково доповнено ознакою у вигляді «та/або закладів країн-членів Є».

Крім того, підлягають усуненню дискримінаційні положення правового регулювання податку на доходи фізичних осіб, відповідно до яких нині фізична особа-нерезидент підлягає оподаткуванню за вищою шкалою податкових ставок, аніж особа-резидент (зокрема, це стосується оподаткування податком на доходи фізичних осіб доходу від операцій з продажу (обміну) нерухомості, рухомого майна, оподаткування спадщини).

Розглядаючи принцип справедливості, констатовано, що нині вчення про справедливість оподаткування зосереджено на питанні, як досягти рівності при розподілі податків між платниками податків, що безпосередньо корелюється із ідеєю дистрибутивної справедливості. Податковому закону властива приватна справедливість, основними видами якої є відплатна, розподільча та мінова справедливість. Питання справедливості стосується винятково самого оподаткування, незалежно від того, як мають використовуватися отримані надходження. Тобто відправною точкою для справедливості оподаткування слугує категорія платоспроможності платника податку. Формулювання соціальної справедливості як принципу податкового законодавства, наведене у п. 4.1.6 ПК України, повною мірою відповідає традиційним економічним теоріям, що досліджують такий принцип



побудови податкової системи крізь призму платоспроможності учасників такої системи.

Ідеї вертикальної і горизонтальної справедливості зазвичай засновуються на категорії платоспроможності платника податку, однак можуть тлумачитися і через «теорію вигоди» в контексті публічних послуг, що споживає особа. Визначення рівня справедливості через категорію платоспроможності платника податку має значну соціальну привабливість, і труднощі у практичній реалізації, зокрема це стосується проблем вибору об'єктів для побудови системи оподаткування, моменту чи періоду, з урахуванням якого повинна визначатися величина добробуту.

Прогресивне оподаткування та неоподаткований мінімум – це механізми встановлення справедливості оподаткування. Однак, оскільки на оцінку прогресивного оподаткування прямих податків як ефективного механізму досягнення податкової справедливості, суттєво впливають рівень навантаження на доходи фізичних осіб, обсяг податкових вирахувань та соціокультурний контекст розвитку держави та її політичні особливості, – наявний брак довіри українців до держави матиме наслідком підвищення рівня ухилення від сплати податків.

Поняттю «неоподаткований мінімум» найбільш сутнісно відповідає механізм податкової соціальної пільги. Водночас податкова соціальна пільга повинна застосовуватися не лише до доходу у вигляді заробітної плати, а й до доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності. Крім цього, розмір доходу, до якого має застосовуватися податкова соціальна пільга, має бути визначений у розмірі мінімальної заробітної плати.

Із прийняттям Податкового кодексу України відбулася зміна змістовного наповнення принципу справедливості: справедливість оподаткування почала пов'язуватися із платоспроможністю платника податку, що більшою мірою забезпечує баланс між соціальною справедливістю та економічною ефективністю оподаткування.

## РОЗДІЛ 3

### ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ІНШИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ

#### **3.1 Принципи законності податку, стабільності оподаткування та принципу «презумпції правомірності рішень платника податків» як способи забезпечення рівноваги нормативно-правової архітектури адміністрування податків та зборів**

Згідно з п. 4.2 ст. 4 ПК України загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають.

Саме принцип визначеності податку формує теорію «законності податку».

У контексті цього залишається надзвичайно актуальною думка С. І. Іловайського, що «величина, дата справляння податків, а також інші моменти, які можуть бути приводом для спорів і непорозуміння, повинні бути точно визначені законом. Найменша невизначеність у податку є набагато більшим злом, ніж велика нерівномірність, оскільки невизначеність створює умови для свавілля чиновників. Боротися з подібним свавіллям можна тільки через сувору законність в оподаткуванні, при цьому роль збирача податків повинна зводитися до простого застосування закону на практиці .... Визначеність податків повинна бути поєднана з повною гласністю у податковій справі. Усі таємні ставки мають шкідливий вплив на народне господарство. Податкові закони повинні бути чітко і точно редаговані, запобігати їх різному тлумаченню» [145].

Тобто законність податку полягає в тому, що встановлення, порядок нарахування і сплати податкових платежів, їх зміна або відміна здійснюється тільки на основі нормативно-правового акта, який регулює правовідносини в оподаткуванні. Будь-які платежі, не передбачені законами, не можуть визнаватися податками.

Відповідно до ч. 2 ст. 92 Конституції України система оподаткування,

податки і збори встановлюються винятково законами України.

Підпунктом 4.1.11 пункту. 4.1 статті 4 ПК України передбачено єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів.

Суть принципу законності полягає в тому, що будь-який обов’язковий платіж, який має ознаки податкового і справляється на території України, повинен бути встановлений (визначений) у спеціальному податковому нормативному акті, а саме: Податковому кодексі України. Таке встановлення передбачає не лише формальне визначення відповідного платежу в межах єдиного переліку, а й необхідність закріплення обов’язкових елементів такого платежу винятково на рівні закону [114, с. 394].

Такий підхід не лише робить неможливим справляння податкового платежу без наявності його необхідних елементів у сукупності, а й виступає гарантією від свавілля органів державної влади щодо визначення форми та змісту цього платежу завдяки складності процедури легалізації таких рішень [114, с. 394].

Крім того, п. 7.3 ст. 7 ПК України вводить положення, що будь-які питання з оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять винятково положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, що встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавств.

Такі вимоги є реалізацією конституційних вимог до законодавчого регулювання будь-яких фінансових обтяжень і до обмежень прав та свобод громадян.

На думку О. В. Храброва, ці положення кодексу виступають як гарантії дотримання прав і законних інтересів платників та верховенства права, як його інтерпретує Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 2 листопада 2004 р. [304, с. 130], зазначено, що «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 пронизані, насамперед, ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним із проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а передбачає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, легітимізовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Усі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права і значною мірою отримала закріплення в Конституції України».

У науковій літературі відстоюється позиція, згідно з якою «установлення податку лише законом – це основа усього податкового права і навіть більше, – основа парламентської демократії загалом» [314, с. 19].

В. Л. Андрущенко та О. Д. Данілов вказують, що «...передбачаючи диктатуру закону, правова держава по суті – аналог податкової держави, оскільки тільки податки, установлені в результаті схвалення законодавчими зборами народних представників (парламентами), є легітимним джерелом її діяльності. ...За загальним правилом правова держава ставить оподаткування в залежність від волевиявлення громадян, які через своїх представників у парламентах запроваджують податки, визначають їх базу, величину, способи справляння, термін дії та міру відповідальності за несплату. Лише за особливих обставин виконавча влада може регламентувати порядок оподаткування урядовими декретами, котрі підлягають ратифікації парламентами» [77, с. 116].

Р. О. Шепенко зазначав, що «принцип встановлення податків законом очевидно бере свій початок з Петиції про права 1628 року, згідно з якою будь-який прямий податок, проведений без санкції парламенту, незаконний» [311, с. 49].

У Великій Британії, котра не має писаної конституції, оподаткування здійснюється на основі прецеденту – парламентського акта, т. зв. «Білля про

права», прийнятого в 1689 р. за принципом «жодних податків без згоди» («of taxation without consent»)<sup>25</sup>, що зберігає силу донині.

Принцип законності оподаткування тісно пов'язаний із безумовним обов'язком платника податків щодо сплати податку, адже платник податків зобов'язаний сплачувати лише податки, встановлені у визначений законом спосіб.

Законність механізму встановлення податку передбачає прийняття рішення про встановлення такого платежу винятково представницьким органом відповідного рівня у межах їх компетенції та дотримання процедури легалізації такого рішення.

Не дотримання вказаних вище умов, як-то прийняття рішення про встановлення обов'язкового платежу поза компетенцією, чи порушення формальностей легалізації рішення (наприклад, недотримання форми рішення чи процедури оприлюднення), фактично може слугувати підставою для звільнення платника податків від обов'язку зі сплати такого платежу.

Надання повноважень про прийняття рішень винятково представницьким органом, що є інституціями репрезентації волі виборців, певною мірою слугує механізмом забезпечення суспільної згоди на податки та втілює згаданий вище принцип «жодних податків без згоди» (of taxation without consent) і трансформується у громадянську лояльність до податків, яку у науковій літературі називають терміном «tax compliance» [114, с. 396].

В. Л. Андрущенко та О. Д. Данілов пояснюють, що термін tax compliance має «семантичне значення згоди на податки, готовності підкоритися фіскальним законам, розуміння, що податки треба платити; тобто означає громадянську лояльність до держави, виражену через усвідомлення необхідності оподаткування, а не безумовну й беззастережну податкову повинність» [77, с. 150].

---

<sup>25</sup> Згідно з твердженням Бруно Леоні вказаний принцип був запроваджений в Англії ще у 1297 р. статутом *De tallagio non concedendo*, водночас «Біль про права» підтвердив його (див.: 172, с. 138).

Водночас у більшості держав, навіть незважаючи на конституційне визнання народу як єдиного джерела державної влади, повноваження народу з питань податкової та бюджетної політики прямо обмежені. Зокрема, ст. 75 Конституції Італійської Республіки встановила, що референдум не допускається у відношенні законів про податки і бюджет [157, с. 435]. Відповідно до ч. 3 ст. 118 Конституції Португальської Республіки виключаються з переліку питань, що виносяться на референдум, питання і акти бюджетного, податкового та фінансового змісту [158, с. 552].

У п. 5 (а) ст. 28 С Конституції Угорщини 1949 р. зазначено, що не можуть бути винесені на національний референдум закони про центральний бюджет, виконання центрального бюджету, податки центрального уряду і митний тариф, а також умови центрального уряду про місцеві податки.

На підставі п. 3 ст. 93 Конституції Словаччини 1992 р. не можуть бути предметом референдуму базові права і свободи, податки, їх справляння та державний бюджет.

За п. 1 ст. 106 Конституції Естонії 1992 р. до переліку питань, що не підлягають публічному обговоренню у формі референдуму, віднесені бюджет, податки, фінансові зобов'язання держави, ратифікація міжнародних договорів, а також введення в дію і припинення надзвичайного стану.

Питання, що підлягають винесенню на референдум за ст. 73 Конституції Латвії 1922 р. (у ред. 2003 р.), відрізняються від перелічених. У ній перераховані бюджет, закони, що стосуються позик, податків, митних зборів, залізничних тарифів, військової таємниці, оголошення і початку війни, мирних міжнародних договорів, оголошення в державі надзвичайного стану і його припинення, мобілізації та демобілізації, а також угод з іншими державами.

Розглянутий перелік, закріплений у п. 2 ст. 151 Конституції Албанії 1998 р., складається з питань, пов'язаних із територіальною цілісністю Республіки Албанії, обмеження фундаментальних прав і свобод людини, бюджету, податків, фінансових зобов'язань, оголошення та скасування

надзвичайного стану, оголошення війни і миру, а також амністії [311, с. 50–51].

Однак є держави, які навпаки, передбачають можливість проведення референдумів з питань оподаткування. Зокрема, у Швейцарії застосовується теорія суспільного вибору, і саме суспільство шляхом голосування, визначає для себе оптимальну комбінацію чинників податкової конкуренції та податкової гармонізації, тобто допустимі межі між економічною реальністю і політичними рішеннями, що приймаються.

Конституція Швейцарії 1998 р. (у ред. 2004 р.) передбачає проведення двох видів референдумів. Обов'язковий референдум регламентується ст. 140. У п. 1 цієї статті закріплено, що на голосування народу і кантонів виносяться зміни союзної конституції, вступ до організації колективної безпеки або наднаціональні спільноти, оголошені терміновими союзні закони, які не мають конституційної підстави, та строк дії яких перевищує один рік. Згідно з п. 2 на голосування народу виносяться народні ініціативи повного перегляду союзної конституції, народні ініціативи часткового перегляду союзної конституції у формі загальної пропозиції, які відхилені Союзними зборами, питання про те, чи слід проводити повний перегляд союзної конституції, якщо між обома Радами є розбіжності. Факультативний референдум регламентується ст. 141 Конституції Швейцарії. У п. 1 цієї статті визначено, що на вимогу 50 000 виборців або восьми кантонів виносяться на голосування народу союзні закони, оголошені терміновими союзні закони, термін дії яких перевищує один рік, федеральні рішення, оскільки це передбачено Конституцією Швейцарії або законом, міжнародно-правові договори, які є безстроковими і нерозривними, передбачають вступ до міжнародної організації, вводять багатосторонню уніфікацію права.

Згідно з п. 1 ст. 127 формування податків, а саме коло платників податків, предмет оподаткування і визначення розміру податків підлягає в основних рисах регулюванню в самому законі.

Відомо, що референдум 1977 р. санкціонував початок процесу міжкантонної гармонізації податків. У 1993 р. проводився референдум щодо

введення в Швейцарії податку на додану вартість, а в 1997 р. обговорювалася реформа оподаткування компаній [311, с. 99–100].

Р. А. Шеперенко обґрунтовує наявність такого феномена тим, що референдум з податкових проблем як спосіб подолання наявних спотворень в економіці і політиці, має перевагу в тому, що враховується думка не тільки політичних картелів і лобіювання угруповань підприємців, а й неорганізованих у партії платників податків і споживачів, що суттєво обмежує можливості маніпулювання громадською думкою при прийнятті найважливіших рішень. При цьому рішення, узаконені результатами референдуму, не зустрічають явної або прихованої опозиції при їх реалізації, оскільки суспільство дало свою згоду на проведення цієї політики уряду [311, с. 100].

Р. О. Гаврилюк зауважує, що «в основі конституційних вимог держав субстанційного типу щодо встановлення податків і зборів тільки законами, лежить їх прагнення якомога повніше й надійніше реалізовувати власний податковий суверенітет, ще більше закріпити його, передбачити й забезпечити виконання податкового обов'язку ... платником податку у найбільш гарантований, неминучий для нього спосіб, з метою забезпечення потреб цієї держави» [107, с. 270].

На думку вченої, встановлення законом податку, що характеризується як «парадигмальна концепція етатистської доктрини податкового права», що за своєю природою та властивостями покликано забезпечити податково-правовий інтерес держави, її потреби у податкових ресурсах, є зовнішнім вираженням волі держави, а не суспільства, та іманентно не має за мету захист природних прав і законних інтересів платників податків у сфері оподаткування [107, с. 275].

У такий спосіб обов'язок зі сплати податків у платника податків виникає лише за умови дотримання процедури встановлення податків та зборів. Тобто на рівні закону має бути передбачено конкретний перелік обов'язкових платежів та їх обов'язкові елементи, у іншому разі у платника



податку не виникає обов'язку з його сплати, адже податки та збори, не передбачені на рівні закону, не підлягають сплаті. Законність механізму встановлення податку передбачає вимоги щодо суб'єкта прийняття рішення про встановлення податку – це має бути винятково представницький орган, який діє у межах його компетенції та з дотриманням процедури легалізації такого рішення. Крім того, положення закону, які передбачають обов'язок зі сплати податку, мають відповідати вимогам зрозумілості та чіткості.

Підпунктом 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України закріплено принцип стабільності податкового законодавства, відповідно до якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Згідно з п 4.5 ст. 4 ПК України при встановленні або розширенні наявних податкових пільг, такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року.

Прийнятною є позиція Ю. Петрова щодо відповідності податкових інновацій таким вимогам:

- а) не ускладнювати, а за можливості – спрощувати податкову систему;
- б) генерувати порівняно легко обчислювані податкові функції (залежності податкових зобов'язань від величини об'єкта оподаткування), що відповідають загальноновизнаним принципам оподаткування;
- в) забезпечувати високу податкову ефективність (співвідношення податкових надходжень до витрат на податкове адміністрування і витрат платників податків на сплату податків);
- г) не створювати гіпертрофоване податкове навантаження на доходи платників податків [203, с. 12].

Указаний принцип спрямований на усунення негативної динаміки законодавчих змін до податкового закону, що здійснюються за відсутності єдності концепції та економічного прорахунку і характеризуються

непродуманістю та достатньою її апробацією, що у підсумку призводить не лише до недоліків законодавчої техніки, а й до неможливості практичного застосування положень відповідних норм права [114, с. 409].

Важливість податкового закону та дискусії щодо його змісту яскраво демонструють роль політичних суб'єктів права, які беруть участь у виборі наявних і у виробленні нових ідей, що мають набути форми норм права. У цьому аспекті прийнятною є теза Є. Порохова, що монопольне право зупинити свій вибір на тій чи іншій ідеї, яка стане панівною і у майбутньому визначатиме долі тисяч і мільйонів людей, перетворюється на самостійний і цінний нематеріальний актив, за володіння яким або за вплив на який ведеться завзята політична боротьба заінтересованих у цьому груп, кланів і навіть окремих особистостей [224, с. 131].

Стабільність податкового законодавства, на думку Д. М. Б'юкенена та Д. Бренана, є однією із гарантій від свавілля державного Левіафана. Зокрема, вчені наголошували: «Податкові правила повинні бути обдумані, проаналізовані і обговорені як набір квазіпостійних механізмів, у межах яких особи зможуть здійснювати передбачення, вносячи відповідні коригування у своїй поведінці (діях), включаючи ті, які вимагаються для довгострокового планування... один із способів обмеження Левіафана полягає в обмеженні його можливостей змінювати правила оподаткування з такою частотою, що платники податків будуть змушені стикатися з постійною невизначеністю, оскільки правила змінюватимуться щоперіоду. Якщо уряд зможе досягти успіху у стримуванні балансу платників податків у їхньому плануванні, додатковий потенційний дохід може бути доступним для використання, за умови, звичайно, що сама фінансова невизначеність не виходить за межі максимізації доходу» [5, с. 222].

Стабільність податкового закону досить тісно пов'язана із проблемою його темпоральної виваженості. І. Г. Оборотов зазначав, що «темпоральна виваженість означає, що акту треба надавати чинність лише після того, як його розробку буде цілком завершено: темпорально невиважений акт можна

порівняти із недоношеним дитям, яке хоча й живе, але ймовірно, не володіє міцним здоров'ям». Способами перевірки життєдіяльності акту, який перебуває у ембріональному стані, – зауважує вчений, є моделювання та експеримент, які дають змогу встановити, чи буде спроможним цей акт регулювати реальні суспільні відносини [195, с. 105].

Фактично темпоральна виваженість, що закладена у п. 4.5 ст. 4 ПК України, дає змогу забезпечити дотримання принципу визначеності податку, який А. Сміт визначав як «сума, спосіб, час платежу повинні бути заздалегідь відомі платникові податків»<sup>26</sup>.

Як зауважує Г. Грібнау: «Передбачуваність закону захищає тих, хто його дотримується, від свавільного втручання держави у їхнє життя. Правова визначеність дає змогу людям планувати своє майбутнє» [29].

Розглядаючи значення дотримання принципу стабільності податкового законодавства, С. П. Погребняк наголошує, що вказаний принцип забезпечує реалізацію певних процедурних вимог визначеності законодавства, як-то: вимоги розумної стабільності права та вимоги надання достатнього часу для змін у системі правовідносин, обумовлених прийняттям нового закону<sup>27</sup>.

Вимога розумної стабільності права, що забезпечує незмінність правових приписів протягом певного періоду, й обумовлює заборону їх частих змін [186, с. 309].

Ця ідея покладена в основу т. зв. «довгострокової концепції визначеності закону», розробленої римлянами [172, с. 103], відповідно до якої закон не може бути змінено раптово чи непередбачувано.

Сутність вимоги надання достатнього часу для змін у системі

---

<sup>26</sup> Позицію про необхідність визначеності підтримував і М.І. Тургенєв, який наполягав, що кількість податку, час і образ платежу повинні бути визначені, відомі платнику і незалежні від влади (див.: 154, с. 22).

<sup>27</sup> Поряд з вказаними процедурними вимогами визначеності законодавства С.П. Погребняк додатково виділяє також вимогу про обов'язкове оприлюднення актів, вимогу, що забороняє зворотню силу актів та вимогу послідовності правотворчості. (див.: 211, с. 309–311).

правовідносин, зумовлених прийняттям нового закону, на думку С. П. Погребняка, полягає в тому, що зміну норм права доцільно проводити за умови завчасного попередження про неї: вона не повинна набувати чинності настільки швидко, щоб для пристосування до нового стану права залишилось занадто мало часу. Крім того, закон має містити перехідні положення, які б спрощували зміну старих правил на нові, та давали змогу особі адаптуватися до змін (т. зв. справедливність переходу) [211, с. 311]. У конкретній ситуації слід знайти оптимальний баланс між принципом правомірних очікувань і заінтересованістю держави в негайній реалізації вимог нового закону. У разі, коли негайна дія акта може спричинити значну шкоду майновим інтересам особи і вимагати суттєвих зусиль для швидкої перебудови відносин, яка не обумовлена адекватним публічним інтересом, законодавець повинен вдаватися до надання законам переживаючої дії [211, с. 311].

З огляду на вказане, науковець критикує поширену практику набуття чинності законами з моменту їх опублікування, оскільки вона, на його думку, у багатьох ситуаціях не відповідає принципу правомірних очікувань, а адресат закону у такому разі, позбавлений можливості вчасно з ним ознайомитися та перебудувати свою діяльність відповідно до нього [186, с. 311].

Оскільки принцип стабільності податкового законодавства є проявом правової визначеності, прийнятною є позиція [194, с. 652], що настав час витлумачити пункт 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, як законодавче положення, що формує норму прямої дії, яка виключає застосування тих законодавчих положень, що не відповідає її вимогам.

Такий підхід дав би змогу нівелювати негативну «передноворічну» тенденцію 2010–2018 рр. щодо внесення суттєвих змін до податкового законодавства в грудні, з набуттям їх чинності у січні наступного року.

Зокрема, у 2015 р. внаслідок порушення законодавцем «принципу стабільності» та недоліків законодавчої техніки при внесенні змін до

податкового закону, досить спірним для платників податку є питання справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки з об'єктів нежитлової нерухомості.

У зв'язку з набранням чинності Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [130] Податковий кодекс України було доповнено п. 33 підрозділу 10 розділу XX ПК України та викладено у такій редакції: «Установити, що на 2015 рік ставки податку для об'єктів нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, визначені пунктом 266.5.1 пункту 265.5 статті 265 цього Кодексу, не можуть перевищувати 1 відсоток мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за 1 кв. метр для об'єктів нежитлової нерухомості».

Водночас місцеві ради згідно з п. 10.3 ст. 10 ПК України вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення податку на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

До повноважень сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів, відповідно до пп. 12.4.3 п. 12.4 ст. 12 ПК України, належить: до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

У такий спосіб загальні положення Податкового кодексу України передбачають, що зміни до податку на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у випадку прийняття відповідного рішення місцевої ради до 16 липня 2015 р. можуть вноситися лише з 1 січня 2016 року.

Тобто, якщо до 1 січня 2015 р. згідно з Податковим кодексом України об'єкти нежитлової нерухомості не належали до об'єктів податку на

нерухомість, відмінну від земельної ділянки, то і її оподаткування може здійснюватися з 1 січня 2016 року.

Водночас вказана вище норма, обмежуючи мінімальний розмір ставки податку для об'єктів нежитлової нерухомості, не змінювала загальних правил установлення місцевих податків, що закріплені в ст. 12 ПК України, тобто не наділяла місцеві ради спеціальними повноваженнями щодо встановлення посеред бюджетного року місцевих податків та їх ставок.

Згідно з пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України 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.

Закріпивши відповідний обов'язок місцевих рад, ПК України не містить порядку його виконання, що зумовлює необхідність застосування спеціальних нормативно-правових актів, насамперед до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР [136].

Частиною 12 ст. 59 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» встановлено, що акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування, які відповідно до закону є регуляторними актами, розробляються, розглядаються, приймаються та оприлюднюються у порядку, встановленому Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV [134].

Якщо проаналізувати п. 5 ч. 3 ст. 50 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР (далі – Закон 280/97-ВР), то можна дійти висновку, що законодавець розрізняє дві окремі процедури: 1) оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації»; 2) офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, які

відповідно до закону є регуляторними актами.

При цьому, як вже зазначалося, ПК України встановлює імперативну вимогу саме про офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, що виключає можливість застосування загального порядку обов'язкового оприлюднення актів, передбаченого Законом України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 р. № 2939-VI (далі – Закон № 2939-VI) [133].

Поняття та порядок офіційного оприлюднення рішень про встановлення місцевих податків та зборів міститься в Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV (далі – Закон № 1160-IV).

Зважаючи на те, що рішення місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів у розумінні регуляторного законодавства є регуляторним актом, тобто прийнятим уповноваженим регуляторним органом нормативно-правовими актом, який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарюванн, норми Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» за загальним правилом поширюються на відповідні рішення.

Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» передбачено дві процедури оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, що водночас у контексті оприлюднення рішення про встановлення місцевих податків та заборів не можуть розглядатись як альтернативні варіанти дій органу місцевого самоврядування.

Зокрема, згідно зі ст. 12 Закону № 1160-IV «Офіційне оприлюднення регуляторних актів»: «Регуляторні акти, прийняті органами та посадовими особами місцевого самоврядування, офіційно оприлюднюються в друкованих засобах масової інформації відповідних рад, а у разі їх

відсутності – у місцевих друкованих засобах масової інформації, визначених цими органами та посадовими особами, не пізніш як у десятиденний строк після їх прийняття та підписання».

Водночас відповідно до ст. 14 Закону № 1160-IV «Оприлюднення інформації про здійснення, регуляторної діяльності»: «Регуляторні органи публікують у друкованих засобах масової інформації та/або розміщують на своїх офіційних сторінках у мережі Інтернет або оприлюднюють в інший спосіб, зокрема через телебачення і радіо, інформацію про здійснення ними регуляторної діяльності».

Тобто диспозиція норми ст. 14 Закону № 1160-IV поширюється винятково на правовідносини щодо оприлюднення уповноваженими органами інформації про здійснення регуляторної діяльності.

Згідно зі ст. 1 Закону № 1160-IV регуляторна діяльність – це діяльність, спрямована на підготовку, прийняття, відстеження результативності та перегляд регуляторних актів, яка здійснюється регуляторними органами, фізичними та юридичними особами, їх об'єднаннями, територіальними громадами в межах, у порядку та у спосіб, що встановлені Конституцією України (254к/96-ВР), цим Законом та іншими нормативно-правовими актами.

Отже, Закон № 1160-IV чітко розрізняє: (і) порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та (ii) процедуру оприлюднення інформації про здійснення регуляторної діяльності уповноваженими органами і надає їм різне нормативне регулювання, виключаючи при цьому право регуляторного органу вибору способу офіційного оприлюднення нормативно-правових актів.

Як наслідок, після здійснення відповідної нормотворчої діяльності в органу місцевого самоврядування з'являється окремий обов'язок офіційного оприлюднення прийнятого нормативно-правового акта в окремому порядку спеціальної статті – ст. 12 Закону № 1160-IV. Ця стаття передбачає єдино можливий безальтернативний спосіб офіційного оприлюднення нормативно-



правових актів – у друкованих засобах масової інформації відповідних рад, а у разі їх відсутності – у місцевих друкованих засобах масової інформації, визначених цими органами та посадовими особами, не пізніше як у десятиденний строк після їх прийняття та підписання.

При цьому аналогічний порядок офіційного оприлюднення рішень місцевих рад, відповідно до якого нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування оприлюднюються в друкованих виданнях, міститься і в інших законах України.

Зокрема, згідно зі ст. 22 Закону України «Про порядок висвітлення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в Україні засобами масової інформації» від 23 вересня 1997 р. № 539/97-ВР [137] рішення органів місцевого самоврядування, інші нормативно-правові акти публікуються в офіційних виданнях (відомостях, бюлетенях, збірниках, інформаційних листках тощо) та друкованих засобах масової інформації відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування» (ст. 22).

Водночас Кодекс адміністративного судочинства України (в редакції від 15 грудня 2017 р.) [152] передбачає, що:

– «У разі відкриття провадження в адміністративній справі щодо оскарження нормативно-правового акта, суд зобов'язує відповідача опублікувати оголошення про це у виданні, в якому цей акт був або мав бути офіційно оприлюднений» (ч. 4 ст. 264 КАС України);

– «Резолютивна частина рішення суду про визнання нормативно-правового акта протиправним та нечинним невідкладно публікується відповідачем у виданні, в якому його було офіційно оприлюднено, після набрання рішенням законної сили» (ч. 1 ст. 265 КАС України).

У такий спосіб системний аналіз законодавчих актів дає підстави для висновку, що у органів місцевого самоврядування відсутня дискреція в частині обрання способу офіційного оприлюднення рішень з питань місцевих податків та зборів, а оприлюднення шляхом розміщення на офіційному веб-

сайті, не може вважатися належним виконанням обов'язку, передбаченого пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України.

Як наслідок, положення п. 2 Типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 483 [269], які сформульовані як: «Оприлюднити рішення в засобах масової інформації або в інший можливий спосіб» – не відповідає вимогам Податкового кодексу України.

Однак в аспекті встановлення місцевих податків та зборів на 2017 р. законодавець намагався обмежити дію Закону № 1160-IV. Відповідно до п. 4 Перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20 грудня 2016 р. № 1791-VIII (далі – Закон № 1791-VIII) передбачено, що «у 2017 році до рішень органів місцевого самоврядування, які прийняті на виконання цього Закону, не застосовуються вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Проте вимога офіційного оприлюднення рішень місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів закріплюється безпосередньо в пп. 12.3.4 та 12.3.5 ст. 12 ПК України, зміни до яких Законом № 1791-VIII не вносилися.

Тобто навіть після набрання чинності Законом № 1791-VIII ПК України продовжував містити обов'язкову до виконання органами місцевого самоврядування вимогу офіційного оприлюднення рішень про встановлення місцевих податків та зборів. У такий спосіб пряма вказівка офіційного оприлюднення була передбачена безпосередньо Податковим кодексом України, норми якого у співвідношенні з нормами Закону 1791-VIII при їх колізії мають визначаються як пріоритетні до застосування згідно з п. 2.1 ст. 2, п. 5.2 ст. 5 та п. 7.3 ст. 7 ПК України.

При цьому норми Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» використовуються винятково в аспекті регламентування порядку офіційного оприлюднення нормативно-правових актів, вимогу здійснення якого містить безпосередньо Податковий кодекс України.

Отже, обов'язок офіційного оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів на 2017 р. у друкованих засобах масової інформації підлягав виконанню відповідними місцевими радами і протягом 2017 року.

Водночас п. 3 Перехідних положень Закону України від 7 грудня 2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [129] законодавець вже прямо передбачив, що «у 2018 році до рішень про встановлення місцевих податків і зборів, прийнятих органами місцевого самоврядування, зокрема радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, після 15 липня 2017 року та у 2018 році, не застосовуються вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпункту 12.3.4 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 та пункту 12.5 статті 12 Податкового кодексу України та Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

У зазначеному Законі України № 2245 йдеться про те, що перелічені норми Податкового кодексу України не застосовуються до рішень, які прийняті після 15 липня 2017 р. та у 2018 р., і, як наслідок, постає питання відповідності вказаної норми конституційним вимогам про темпоральність закону.

Зокрема, Конституційний Суд України неодноразово у своїх рішеннях від 13 травня 1997 р. № 1-зп, від 9 лютого 1999 р. № 1-рп/99, від 5 квітня 2001 р. № 3-рп/2001 [241, 240, 239] наголошував на незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів: вони поширюють свою дію

тільки на ті відносини, які виникли після набуття законами чи іншими нормативно-правовими актами чинності; дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли і закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом. Дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється із втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

К. К. Павленко розкриває зміст «зворотної дії юридичного закону та закріплених у ньому правових норм» як надання ними у межах уже наявних правовідносин нового юридичного значення конкретним життєвим обставинам, діям або подіям, які мали місце у часі, що передувало моменту набуття чинності цим законом та його правовими нормами. Таке нове юридичне значення, на думку вченого, передбачає зміну наявного до набуття чинності новим законом обсягу суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, перегляд юридичного змісту правовідношення, що виникло раніше за набуття чинності новим законом і закріпленими в ньому правовими нормами [199, с. 430].

Загальним правилом щодо податкового закону не може допускатися ретроактивність його дії в часі.

Застосування мовної конструкції у вигляді «рішень про встановлення місцевих податків і зборів, прийнятих органами місцевого самоврядування, після 15 липня 2017 р.» свідчить, що законодавець прямо вказує на відповідний темпоральний момент виникнення юридичного факту у вигляді «прийняття рішення». Однак, урахувавши, що Закон № 2245 набув чинності з 1 січня 2018 р., законодавець фактично поширив вказану вимогу на правовідносини з 15 липня до 31 грудня 2017 р., тобто на відносини, які виникли до набрання ним чинності, у такий спосіб порушивши принцип «*lex ad praetorian non valet*».

У науковій доктрині наявні позиції про можливість застосування реактивності податкового закону у певних умовах. Зокрема, на думку Р. О. Гаврилюк, на рівні закону необхідно закріпити вимоги, що податково-правові норми, які скасовують певні види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, звужують податкову базу (об'єкт оподаткування) та коло платників (суб'єктів оподаткування), зменшують розміри податкових ставок, установлюють нові пільги щодо оподаткування, усувають караність діянннн або пом'якшують податково-правову відповідальність суб'єктів оподаткування, мають зворотну силу і поширюються з моменту набрання ними чинності також на податково-правові відносини, що мали місце до набрання ними чинності [110, с. 71].

Особливого значення принцип стабільності оподаткування в межах правозастосування набув у межах судових спорів про правомірність справляння транспортного податку протягом 2015–2018 рр., оскільки це та категорія спорів, де суди намагаються застосувати положення ст. 4 ПК України, як норми прямої дії.

У постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 25 квітня 2018 р. у справі № 810/40/17 (адміністративне провадження № К/9901/36013/18), судом було зауважено, що спеціальний принцип податкового законодавства, як стабільність податкового законодавства, спрямований на конкретизацію одного із аспектів принципу правової визначеності – вимоги розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів протягом певного часу.

Вирішуючи спір про правомірність справлення транспортного податку у 2015 р., суд дійшов висновку, що, «враховуючи ухвалення Закону України № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», яким викладена у новій редакції стаття 267 ПК України та запроваджено транспортний податок в Україні, лише 28 грудня 2014 року, а також відсутність доказів прийняття відповідною місцевою радою за місцем проживання позивача рішення про

встановлення транспортного податку до 15 липня 2014 року, застосування контролюючим органом положень статті 267 ПК України з метою оподаткування транспортним податком, можливо було не раніше наступного бюджетного періоду, який настав за плановим (2015 роком), тобто не раніше 2016 року».

Більш повною є правова позиція Верховного Суду, що була сформована в межах його постанови від 13 березня 2018 р. у справі № 820/1677/16 (адміністративне провадження № К/9901/21955/18), де суд сформував свою аргументацію не просто на оцінці факту не надання контролюючим органом доказів, які б підтверджували факт прийняття відповідного до 15 липня 2014 р., а й оцінив можливість органів самоврядування в принципі прийняти таке рішення у 2015 році.

Зокрема, Верховним Судом було вказано, що «висновок про те, чи скористалася місцева рада своєю компетенцією щодо встановлення місцевого податку, можна зробити лише після закінчення бюджетного періоду, протягом якого мало бути реалізоване відповідне повноваження. І лише з наступного бюджетного періоду контролюючі органи на підставі пп. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 ПК України можуть розпочати справляння місцевого податку, який місцева рада повинна була встановити згідно з п. 10.2 ст. 10 ПК України, але не встановила. Для конкретної правової ситуації щодо запровадження транспортного податку у 2015 році період прийняття рішення місцевою радою – це 2015 рік, оскільки саме цього року місцеві ради набули повноважень і одночасно обов'язку встановити транспортний податок. Водночас плановим у цьому разі залишається винятково 2016 рік, оскільки за змістом пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України період прийняття рішення завжди передує плановому періоду. Тобто у 2015 році місцеві ради могли встановити транспортний податок лише на 2016, а не на 2015 рік. Отже, і бездіяльність місцевої ради може мати місце лише після закінчення 2015 року, оскільки до цього часу ще невідомо, чи виконає місцева рада свій обов'язок. Відповідно, якщо протягом 2015 року місцеві ради не приймають рішення про

встановлення транспортного податку, то винятково з 2016 року (тобто з початку планового періоду) можуть застосовуватися положення пп. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 ПК України. У такий спосіб незалежно від прийняття або неприйняття рішення місцевою радою у 2015 році, транспортний податок міг справлятися не раніше 2016 року».

Водночас в аналогічних справах, що стосуються правовідносин справляння транспортного податку у 2016 році, Верховий Суд України встав на бік фіскальних органів.

Відповідно до постанови від 23 травня 2018 р. у справі № 806/1545/17 (адміністративне провадження № К/9901/5683/17) [220] суд дійшов висновку, що «зміни до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 статті 267 ПК України, які діяли у період з 1 січня по 31 грудня 2016 року, були внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII.

Згідно з пунктом 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII в 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 ПК України та Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Отже, Законом України № 909-VIII не встановлювався новий транспортний податок, а також не змінювалася його ставка, з 1 січня 2016 року платниками транспортного податку є власники легкових автомобілів не старше п'яти років, середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати».

Водночас суд, вирішуючи вказану категорію спорів, проігнорував той факт, що п. 12.5 ст. 12 ПК України передбачено спеціальні положення про

набуття чинності рішення про встановлення місцевих податків та зборів, як нормативно-правового акта.

Відповідно до вказаної норми офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності, з урахуванням строків, передбачених пп. 12.3.4 ПК України.

Пункт 12.5 ст. 12 ПК України має пріоритет над загальною нормою ч. 5 ст. 59 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні», згідно з якою акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування нормативно-правового характеру набирають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом чи посадовою особою не встановлено пізніший строк уведення цих актів у дію.

Законом України № 909-VIII не було зупинено дію п. 12.5 ст. 12 ПК України. У такий спосіб спеціальні вимоги, щодо набуття чинності, що були встановлені вказаною банкетною нормою, залишалися чинними і в 2016 році.

До тлумачення змісту п. 12.5 ст. 12 ПК України необхідно застосовувати телеологічний спосіб тлумачення, на підставі якого, якщо оцінювати її співвідношення з пп. 12.3.4 ПК України, то необхідно прийняти до уваги, що законодавцем при означенні темпорального моменту набуття чинності відповідним рішенням, було вжито множину – «з урахуванням строків....». Тобто положення п. 12.5 ст. 12 ПК України мають розглядатися у такий спосіб: (i) у разі оприлюднення рішення про встановлення місцевих податків та зборів до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період, воно набуває чинності з моменту офіційного оприлюднення) та (ii) у разі оприлюднення рішення про встановлення місцевих податків та зборів після 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період, воно набуває чинності з початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом).



На користь такої позиції свідчить той факт, що законодавцем у Законі України від 7 грудня 2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» прямо обмежено на 2018 р. не лише дію пп. 12.3.4 ПК України, а й п. 12.5 ПК України.

У такий спосіб принцип стабільності оподаткування – це один із елементів верховенства права, вимога розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів, що стосуються встановлення податків та зборів, протягом певного часу. Принцип стабільності оподаткування разом із вимогами щодо зрозумілості та якості законодавства, відіграє важливу роль при формуванні у платників податків їх законних очікувань, а тому вказаний принцип є однією із гарантій платників податків, яка певною мірою обмежує права держави щодо становлення на її території податків та зборів. Таке обмеження реалізується шляхом встановлення в законодавстві чітко визначеної процедури внесення змін до податкового законодавства і можливості платників податків захищати свої права в судовому порядку у разі порушення таких вимог.

Відповідно до пп. 4.1.4 п. 4.1 ст.4 ПК України закріплено презумпцію 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 змога прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Указаний вище принцип продубльовано і в п. 56.21 ст. 56 ПК України, згідно з яким, у разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта припускає неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або органів контролю, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і органу

контролю, рішення приймається на користь платника податків.

Термін презумпція (лат. «*praesumptio*») утворився від слова «*praesumere*» (з латинської – передбачати, передчувати, вгадувати) і в перекладі з латинської мови означає припущення. Припущення – це здогад, попередня думка, попередні наміри. У юридичній термінології правова презумпція означає визначення юридично достовірного факту, поки не буде доведено зворотне. Умовна назва «правове припущення» у теоретико-правових джерелах у різний час йменувалася по-різному: законне припущення, юридичне припущення, доказове припущення, правова презумпція, законна презумпція, юридична презумпція. Проте сутність цього терміна увесь цей час залишалася незмінною і сприймалася як передбачення, яке ґрунтується на ймовірних посилах та вважається істинним, доки правильність не буде спростована [247].

Д. Щокін, який досліджував проблему презумпції у податковому праві, визначає поняття юридичної презумпції як прямо чи опосередковано закріплене у законодавстві та детерміноване цілями правового регулювання обов'язкове судження (що має ймовірну природу) про наявність або відсутність певного юридичного факту за наявності іншого [313, с. 14].

Він класифікує презумпції на такі групи: фактичні і юридичні, спростовні й неспростовні, матеріально-правові та процесуальні. Фактична відсутність у правовій доктрині єдиного погляду на зміст правової фікції і презумпції зумовлена їх зв'язком із моделювання абстрактних явищ. Процес моделювання має метод формальної логіки, згідно з яким правову презумпцію доцільно розглядати як складне умовне припущення з високим ступенем ймовірності, чюю структуру та особливості реалізації можна відтворити за допомогою апарату логіко-структурного та формально-логічного підходів. Таке припущення може бути прямо чи опосередковано закріплене нормою права (юридична презумпція) або бути наявним, звичайним, пов'язаним із існуванням об'єктивних явищ (фактична презумпція) [279].

І. І. Бабін під податково-правовою презумпцією тлумачить прямо чи непрямо закріплене в податковому законодавстві обов'язкове судження, що має ймовірну природу, про наявність чи відсутність нормативних чи фактичних підстав для виникнення, зміни чи припинення прав і обов'язків, спрямоване на досягнення мети правового регулювання [84, с. 74].

Принцип податкового законодавства, закріплений у пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, безумовно, є зразком правової презумпції податкового права, про що неодноразово наголошувалось і у науковій літературі [159, с. 26].

Цей принцип покликаний вирішити правозастосовний конфлікт щодо встановлення норми права, що підлягає застосуванню, у разі неможливості її обрання за допомогою звичайних методів тлумачення податкового закону [114, с. 414; 288, с. 59].

Якщо розглядати проблему обрання правил тлумачення податкового закону, то особливістю такого тлумачення є застосування насамперед буквального тлумачення та недопущення розширеного тлумачення податкового законодавства у такий спосіб, аби податок підлягав сплаті тоді, коли це прямо не передбачено законом.

Зокрема, Верховний Суд США у справі *Gould v. Gould* (1917) зауважив: «При тлумаченні податкових законів (*taxing statutes*) ustalеним є правило (*established rule*) не поширювати їх положення за межі явного змісту тексту, що використовується, та не розширювати сферу їх дії у такий спосіб, щоб у неї потрапляло те, що прямо не вказано. За наявності сумнівів, рішення приймається проти уряду (*Doubts are resolved against the government*)» [28].

Проблема множинності трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів виникає тоді, коли податковий закон не відповідає критеріям визначеності, зрозумілості та створює правові колізії при врегулюванні відносин.

Видатний цивіліст Й. О. Покровський у своїй праці «Основні проблеми цивільного права» зауважував, що закон, навіть той, який

представляє досить повну кодифікацію, все одно має прогалини, оскільки незважаючи на всі намагання, він не може охопити всієї нескінченної різноманітності життєвих відносин. Закон, навіть найдосконаліший, відстає від життя: раз виданий, він залишається непорушним, тоді як життя постійно йде вперед, створюючи нові потреби та нові відносини [213, с. 94–95].

С. П. Погребняк наголошував, що «вимога визначеності правових норм – одна з перших і найсуттєвіших вимог, що пред'являються людиною до права» [210, с. 178].

Принцип правової визначеності визнається і Європейським судом з прав людини, що неодноразово відстоював у своїх рішеннях необхідність відповідності закону критеріям доступності.

Згідно з практикою Суду критерієм доступності закону є усвідомлення особою того, які саме дії або бездіяльність карає або дозволяє норма, тобто її суб'єктивна оцінка закону [301, с. 45].

Однак критерій доступності закону вимагає від особи активної поведінки. С. П. Погребняк зазначає, що «при формуванні своєї суб'єктивної оцінки, особа не повинна проявляти недбалість і має докласти належних зусиль для усвідомлення змісту закону: зокрема, отримати за необхідності, юридичну консультацію, ознайомитися з відповідною судовою практикою. Тобто особа має бути розсудливою та обачною. При цьому особлива завбачливість очікується від осіб, які виконують закони, що стосуються їх професійної діяльності» [210, с. 179].

Науковець також звертає увагу, що на думку Суду для правової визначеності людині недостатньо бути чітко обізнаною щодо конкретних правових наслідків своїх дій – вона повинна бути впевненою в їх неминучому настанні. Лише поєднання зрозумілості закону з його ефективною реалізацією, – наголошує С. П. Погребняк, забезпечує правову визначеність, яка є гарантією правової безпеки особи в умовах демократичної правової держави [210, с. 180].

Активна поведінка платника податків щодо пізнання змісту закону

тісно пов'язана з положеннями ч. 2 ст. 68 Конституції України, відповідно до якої незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності. У межах податкового законодавства вказане положення трансформується у більш жорстку формули «*Ignorantia juris non excusat*» (незнання закону не вибачається), та «*nemo censetur ignorare legem*» («ніхто не розглядається як такий, що не знає закон»). Тобто при конфлікті з податковим органом, платник податків може апелювати не до необізнаності щодо загального змісту норми, а до іншої позиції її тлумачення [114, с. 416].

К. Романо підкреслював змістовний зв'язок принципу правової визначеності і законних очікувань. Автор стверджував, що незважаючи на те, що важко визначити, що є правовою визначеністю, прийнято вважати, що ця концепція передбачає передбачуваність, яка забезпечується неретроактивністю нових законів чи адміністративних рішень, захистом порушених прав і законних очікувань [53].

Принцип законних очікувань є ймовірно найбільш важливою субсидіарною концепцією, яка виводиться із принципу правової визначеності.

Принцип законних очікувань, який походить із германського права (*Vertrauensschutz*) і присутній у правових системах країн-учасниць ЄС, передбачає, що жодні заходи за відсутності переважаючого публічного інтересу, не можуть порушувати законні очікування тих, кого вони стосуються.

Цей принцип не тільки є підставою для скасування таких заходів чи заявлення вимог про відшкодування збитків, а й також правилом інтерпретації.

Цей принцип є важливим у сфері оподаткування. Зокрема, платники податків повинні мати змогу спланувати їх податкові зобов'язання та мають бути впевненими у правових наслідках їх дій. Проблема полягає у тому, щоб визначити, коли очікування є законними. Загалом очікування не є законним, якщо воно не є розумним, що натомість зазвичай означає очікування, які б

мала розсудлива людина. Відповідно всі обставини повинні братися до уваги, включаючи обізнаність, спеціальні знання і сумлінність заінтересованої особи.

Принцип правової визначеності та тлумачення на користь не владного суб'єкта не є новелою Податкового кодексу України. Зокрема, згідно з ч. 7 ст. 4 Закону України «Про основні засади державного нагляду контролю у сфері господарської діяльності» у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого відповідно до закону, припускає неоднозначне тлумачення прав і обов'язків суб'єкта господарювання або органу державного нагляду (контролю) та його посадових осіб, рішення приймається на користь суб'єкта господарювання.

Аналогічна вимога була закріплена також і в пп. 4.4.1 п. 4.1 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III [138], яким було закріплено презумпцію 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, унаслідок чого є змога прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Відзначаючи складність у встановленні змісту поняття «правова визначеність», нідерландський учений Ванесса Мак, зрештою, тлумачить це поняття як «передбачуваність результатів у правових спорах» [42].

Правова колізія між нормами Податкового кодексу України у процесі буквального застосування норми податкового законодавства зумовлює виникнення суттєвих правових сумнівів у можливості обрання однозначного варіанта правовірної поведінки для платника податку, чи здійснення однозначного висновку щодо наявності у нього податкового обов'язку і, як

наслідок, виникає потреба у внутрішній визначеності права<sup>28</sup>:

Спираючись на тезу про те, що невизначеність несумісна з ідеєю верховенства права, суддя Верховного суду США А. Г. Скаліа зазначає: «Елементарна справедливість вимагає, щоб суб'єкти, які підпадають під дію закону, розуміли, що він наказує» [55, с. 117].

Згідно з твердженням американського автора О. Рабана правова визначеність, даючи змогу заздалегідь прогнозувати поведінку людей, максимізує нашу свободу [51, с. 179].

Саме тому прийнятною є позиція О. В. Деміна, що, «будучи невизначеним, податково-правове регулювання не здатне виконувати функцію розподілу тягаря публічних видатків на основі принципів справедливості, рівності і загальності, а отже, втрачаючи відповідні якісні характеристики, воно перетворюється у свою пряму протилежність – у механізм квазілегального вилучення приватної власності без належних правових підстав і з неясними цілями» [122, с. 29].

Ю. В. Старих зазначає, що «навіть чи можна назвати будь-яку іншу сферу суспільної практики, де помилково побудована фраза, розрив між думкою і її текстуальному виразом, неправильно або недоречно використане слово здатні спричинити такі важкі наслідки, як у сфері оподаткування» [265, с. 96].

На думку О. Уварової, вимога щодо надання у разі суперечливості приписів чинного законодавства тлумаченню на користь невідного суб'єкта, може бути обґрунтована через звернення до ст. 57 Конституції України, яка гарантує кожному право знати свої права і обов'язки. Як зауважує дослідниця, суперечливе й недостатньо чітке формулювання нормативних приписів нівелює таку гарантію [277, с. 114].

---

<sup>28</sup> «Краще у відповідних формулюваннях робити акцент не на формальні моменти, а саме на визначеності змісту, на тому, що за допомогою письмових документів виявляється можливим досягти граничної точності, ясності, конкретності у фіксації юридичних фактів, кола суб'єктів, прав, обов'язків, юридичних гарантій, санкцій, інших правових наслідків і т. д.» (70, с. 49).

У рішенні у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 92, п. 6 розділу Х «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками) у справі № 1-17/2005 від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/20051 Конституційний Суд України вказав, що із конституційних принципів рівності й справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі, у такий спосіб доповнивши характеристику принципу верховенства права [243].

Перед тим, як перейти до розкриття змісту принципу-презумпції, закріпленої у пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, варто зазначити, що вона не знайшла широкого застосування у межах правозастосовної практики.

Передусім це обумовлено проблемою розкриття сутності поняття «неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів».

У своєму Листі від 11 квітня 2011 р. № 195-0-2-11-18 Міністерство юстиції України надало власне розуміння множинності тлумачення норм права. Зокрема, йдеться про те, що з аналізу практики застосування термінів, слів та словосполучень у юриспруденції можна зробити висновок, що поняття «неоднозначне (множинне) трактування» стосується, зазвичай, установлення змісту колізійних норм права, усвідомлення в них волі законодавця [175].

Також у листі зазначається, що під неоднозначним (множинним) тлумаченням розуміється застосування в юридичній практиці норм законодавства, які по-різному регулюють одні й ті самі правовідносини і суперечать один одному, при цьому при правозастосуванні перевага повинна бути віддана одній із таких норм. При вирішенні таких законодавчих колізій, зазвичай, застосовуються загальновизнані прийоми тлумачення



законодавчих норм (надання переваги нормі, що прийнята пізніше, або яка є спеціальною тощо).

Цей принцип-презумпція передбачає два випадки, коли може виникати неоднозначне (множинне) тлумачення: якщо таку неоднозначність допускає одна норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо така суперечливість сформулась у результаті конфлікту норми різних законів чи різних нормативно-правових актів.

Неоднозначність тлумачення змісту однієї норми може бути зумовлена змістовними та техніко-юридичними помилками.

На думку Ю. О. Тихомирова, вказані юридичні помилки є неминучим супутником правотворчості та правозастосування. Змістовні помилки виникають унаслідок об'єктивних і суб'єктивних труднощів та суперечностей процесу правотворчості та правозастосування як пізнавального процесу. Техніко-юридичні помилки пов'язані з неправильними способами складання текстів правових актів [270, с. 3–9].

В. І. Риндюк розглядає техніко-юридичну помилку як різновид правотворчої помилки, що є порушенням мовного, логічного або процедурного правила правотворчої техніки. Вони виникають на етапі перекладу об'єктивних закономірностей розвитку суспільних відносин мовою права, тобто формалізації або проектування. У широкому значенні під методом формалізації тлумачать відображення певної галузі знань як результату пізнавального процесу у вигляді формальної системи (формул, букв, цифр, символів) [234, с. 4].

Відповідні юридичні помилки зумовлені тією обставиною, що правовий текст, згідно з К. О. Романовою, має логічне, граматичне, лексичне начало та у певний спосіб структурований, містить інформацію юридичного характеру, що походить від держави і стосується правового регулювання суспільних відносин. Інформація, що міститься у правовому тексті, у певний спосіб кодується, має високий ступінь формалізації, передається з використанням відповідних понять, категорій, формулювань, що

розробляються на загальнотеоретичному та галузевому рівнях. Правові тексти пов'язані з виникненням, зміною і припиненням правовідносин, у багатьох випадках приймаються в особливому процесуальному порядку, що зумовлено їх особливим статусом у процесі юридичної комунікації і місцем серед інших текстів, які містять інформацію правового характеру (наукових статей, монографій, газетних публікацій тощо) [246, с. 13–14].

Техніко-юридичні помилки, які є наслідком порушення мовних та логічних прийомів, можна поділити на мовні; логічні та процедурні техніко-юридичні помилки. Мовні техніко-юридичні помилки є не лише результатом порушення правил правотворчої техніки, що регулюють використання лінгвістичних засобів вираження текстів правових актів, а й проявами нехтування однієї з основних вимог нормативно-правового стилю, як економічність та повнота правових норм.

Лінгвістичні недоліки тексту норми можуть проявлятися у вигляді термінологічної непорядкованості і неузгодженості<sup>29</sup>; дублетності, синонімії і варіативності термінів у нормативному акті; «семантичній дифузності»; невмотивованій тавтологічності; лексичній надлишковості; зміщенні смислових меж; стильовій невідповідності; невмотивованій

---

<sup>29</sup> «Будь-яке поняття виражається в словах, хоча не будь-яке слово виражає поняття. Виражають поняття ті слова, що мають граматичну форму імен – іменники, прикметники, числівники, а також займенники. Не виражають поняття дієслова, прислівники, вигуки, частки. Важливе розходження між словом і поняттям полягає в тому, що слова завжди відносяться до якоїсь національної мови, а поняття, що виражаються ними, інтернаціональні. Так, слова різних мов – *das Recht*, *a right*, *il diritto*, *el derecho*, *le droit*, *prawo*, – виражають те саме поняття «право». Оскільки в будь-якій науці доводиться використовувати слова природної національної мови, властива словам цих мов невизначеність (багатозначність, нечіткість, неточність і неясність) створює складні проблеми по встановленню однакового розуміння і вживання понять, що виражаються за їхньою допомогою. Крім того, оскільки та сама річ, властивість або відношення, що позначаються тим самим словом, можуть стати предметом вивчення і міркування в різних науках, проблема багатозначності, неясності і неточності ще більш ускладнюється і вимагає обов'язкового попереднього логіко-семіотичного аналізу застосовуваних слів. Їх неправильне або просто неакуратне вживання завжди може привести до непорозуміння, помилок, з'явитися джерелом неповного або неадекватного розуміння, а то й привести до виникнення конфліктів» [317, с. 46–47].

ускладненості синтаксичних конструкцій; порушенні родо-видових зв'язків між поняттями, форм узгодження і керування; вживання запозичень замість наявного українського терміна; невиправдане калькування тощо.

Загалом указаний принцип покликаний усунути проблеми не лише техніко-юридичних помилок, а й спрямований на подолання проблеми складності розуміння та інтерпретації закону при його правозастосуванні платниками податків. Саме тому позиція Є. М. Богатирьової про доповнення переліку принципів «принципом доступності – податкове законодавство має бути зрозумілим для платників» [270, с. 17] не є прийнятним, оскільки такий принцип по суті матиме винятково декларативний характер.

Для податкового законодавства України характерна проблема «унікальності» його понятійного апарату порівняно з іншими галузями права, що обумовлено певними об'єктивними причинами (необхідністю урегулювання відносин, виходячи насамперед з їх економічної сутності, а не юридичного змісту).

Аналізуючи аналогічну проблему в російському податковому праві, професор Д. В. Вінницький вказав, що «...статті другої частини ПК РФ містять достатню кількість прикладів того, як податковий законодавець або безпосередньо змінює зміст понять, що використовуються в інших галузях, або, залишаючи певне поняття іншої галузевої приналежності без змін, разом з тим при формулюванні гіпотез і диспозицій податково-правових норм, поширює певний податково-правовий режим на явища, які цим поняттям не покриває. Відзначені вище фактори є показниками певної автономії понятійного апарату податкового права, що свідчить про галузеву самостійність, автономію відповідної галузі, про наявність особливого правового режиму у певній сфері суспільних відносин ... Податкове право є частиною системи російського права і повинно прагнути до того, щоб забезпечувати єдність і однозначність використовуваної термінології у масштабі всієї системи права. Загалом питання про допустимість зміни податковим правом значення понять, що походять з інших галузей

російського права, пов'язаний з фундаментальною проблемою – з проявом таких властивостей системи податкового права, як її цілісність та автономність, із загальними законами її взаємодії з іншими правовими галузями» [102, с. 264–267].

Проблему неоднозначності розуміння правових дефініцій, що використовуються в Податковому кодексі України, покликана вирішити ст. 14 «Визначення понять», що формує загальний «термінологічний апарат правової мови» Податкового кодексу України.

Однак, якщо детально аналізувати вказаний глосарій, можна зауважити, що методологія його формування, зокрема розкриття родового поняття через вказівку відкритого переліку видових прикладів без означення загальних ознак, що притаманні усій сукупності поняття, нерідко зумовлює значні проблеми правозастосування.

Прикладом такого підходу є ситуація щодо оплати проїзду та проживання суб'єктами господарювання на користь фізичних осіб, які не перебувають у трудових відносинах з таким суб'єктом господарювання, з метою забезпечення участі фізичних осіб у певних заходах, що мають управлінський чи комерційний інтерес для юридичної особи (загальні збори керівного органу юридичної особи, комерційні виставки, симпозиуми чи семінари, організатором яких виступає компанія тощо).

Податковими органами нерідко вказані витрати юридичних осіб кваліфікуються як додаткове благо фізичних осіб, проїзд та проживання яких було оплачено.

Зокрема, Податковий кодекс України в цілях оподаткування податком на доходи фізичних осіб, оперує поняттям «дохід з джерелом походження з України» (правова дефініція поняття наведена в пп. 14.1.54 п. 14 ст. 14 ПК України) та «дохід, отриманий з джерел за межами України» (правова дефініція – пп. 14.1.54 п. 14 ст. 14 ПК України). Вказані норми не наводять чітких кваліфікаційних ознак, що дають змогу віднести певні операції, які здійснюються на користь фізичної особи, до таких, що зумовлюють

виникнення доходу в такої особи, вдаючись лише до не виняткового переліку видів таких доходів. Натомість розділ III «Податок на доходи фізичних осіб» додатково диференціює види доходів на такі, які включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу (п. 164.2 ст. 164 ПК України) та які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу (ст. 165 ПК України).

Окремо ПК України встановлює особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів (ст. 170 ПК України). При цьому варто звернути увагу на те, що перелік доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, є відкритим – пп. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 ПК України містить такий «різновид» доходів, як «інші доходи, крім зазначених у статті 165 цього Кодексу». Це положення фактично дає змогу вважати оподатковуваними будь-які доходи, окрім тих, які прямо визначені в ПК України як неоподатковані.

При цьому пп. 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 ПК України встановлено загальне визначення додаткових благ – це «кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV цього Кодексу)».

Таку правову дефініцію більш детально конкретизовано у пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПК України, відповідно до якого «до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених статтею 165 цього Кодексу) у вигляді:

а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого

використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;

б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених цим Кодексом для оподаткування прибутку підприємств;

в) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;

г) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку, крім сум, зазначених у підпункті 165.1.53 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу».

Таке текстуальне формування понятійного апарату обумовило те, що при змістовній інтерпретації поняття «додаткового блага» можна дійти висновку, що до «додаткового блага» по суті включаються будь-які виплати чи надання коштів, матеріальних чи нематеріальних цінностей, послуг, інших видів доходу податкового агента платнику податків за умови, якщо:

– такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму;

– такий дохід не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку;

– таке надання чи виплата прямо не передбачене розділом IV ПК України як таке, що не оподатковується, або прямо не віднесено до інших категорій доходу.

При вирішенні спорів, пов'язаних із означеною неясністю закону, суди нерідко при тлумаченні вищевказаних норм вдаються до встановлення

економічної сутності відповідних правовідносин, додатково застосовуючи поняття «доходу», що розкривається у цілях бухгалтерського обліку – у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2009 р. № 290 [187].

Зокрема, відповідно до абзацу першого п. 5 Положення «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання».

Для того, аби визнавався факт набуття доходу фізичної особи, має відбутися збільшення її активів чи зменшення її зобов'язань. Наприклад, в ухвалі Харківського апеляційного адміністративного суду від 12 квітня 2017 р. у справі № 820/880/16 колегія суддів зазначила: «Між тим, до доходів загалом, та додаткових благ, зокрема, відносяться матеріальні та нематеріальні цінності, кошти та інші активи, які безпосередньо отримані платником податку, та які збільшують загальний майновий стан цього платника і забезпечують приріст його активів у тій чи іншій формах» [281].

Відповідно до ухвали Вищого адміністративного суду України від 1 червня 2016 р. у справі № 826/15514/15: «Одержання фізичною особою певних благ у вигляді оплачених за нього товарів (робіт, послуг) не може розцінюватися як отримання додаткового блага, якщо надання останніх, передусім, зумовлено інтересом підприємства, що оплачує таке благо, а не метою переважного задоволення особистих потреб такої фізичної особи» [280].

Тобто уточнення «на користь платника податку», яке вказується в абзаці другому п. 164.1 ст. 164 ПК України, слід розуміти так: платник податків має бути лише не юридичним вигодонабувачем, а економічним, тобто отримати матеріальну вигоду задоволення насамперед особистих потреб платника податків.

Логічні техніко-юридичні помилки пов'язані з порушеннями логічних правил правотворчої техніки. Зокрема, С. С. Алексєєв зазначає, що «позитивне право характеризується не тільки тим, що воно, як жодне інше соціальне явище підпорядковується правилам формальної логіки, але і тим,

що йому властива своя особлива логіка, характерна тільки для права – логіка права або юридична логіка» [71, с. 357–365].

«Юридична логіка», згідно з Т. В. Кашаніним, – це не специфічна наука логіки права, відмінна від формальної логіки, тільки особливе застосування формальної логіки до юридичних міркувань та дій. Вона повинна обов'язково адаптуватися до потреб реальності та водночас зберігати вимоги раціональності [150, с. 213].

Прикладом юридичних логічних помилок у Податковому кодексу України може слугувати пп. 14.1.79 п. 14.1 ст. 14 ПК України, який визначає поняття значні запаси корисних копалин як запаси корисних копалин, розмір яких перевищує незначні запаси корисних копалин.

Другою підставою для застосування презумпції правомірності рішень платників податків є випадки допущення нормами різних законів чи різних нормативно-правових актів неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів [114, с. 421].

Пункт 3.1 ст. 3 ПК України визначає, що податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі і на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Водночас п. 3.2 вказаної статті Податкового кодексу України встановлює пріоритет правил міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України над аналогічними



правилами Податкового кодексу України.

Також Податковий кодекс України здійснює чітке розмежування між обсягом правового регулювання норм Податкового кодексу України та Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України.

Зокрема, згідно з п. 1.2 ст. 2 ПК України правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

Тобто, при колізії з міжнародними договорами та законами з питань митної справи в частині справляння мита Податковий кодекс України вважатиметься законом, що має нижчу юридичну силу.

Інша ситуація, коли суперечності виникають між нормами Податкового кодексу України та іншими нормативно-правовими актами податкового законодавства, чи іншого галузевого законодавства. У цьому разі законодавець закріпив чіткий пріоритет норм Податкового кодексу України, як за допомогою відповідного уточнення в ст. 3 ПК України («прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу» та «прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом»)<sup>30</sup>, так і за допомогою прямої вказівки колізійної норми, як-то у ст. 5 ПК України<sup>31</sup>.

Зокрема, відповідно до п. 5.2 ст. 5 ПК України у разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин

---

<sup>30</sup> Такі вказівки по суті є відображенням принципу «*lex superior derogat inferiori*» (лат. «вищий за силою закон відмінює закон, нижчий за силою»), в основу якого покладено закономірності побудови ієрархічної системи законодавства та загальною юридичний принцип законності, відповідно до якого норми акта нижчестоящего органу не повинні суперечити нормам акта вищестоящего органу.

<sup>31</sup> Завдяки аналогічній особливості закону О.В. Дьомін наголошує, що Податковий кодекс Російської Федерації «не просто закон, а «перший серед рівних» в системі податкових законів» [119, с. 234].

оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

Як наслідок, про неоднозначне (множинне) тлумачення може йтися, коли відповідні суперечності виникли між нормами права однакової юридичної сили, та їх по суті неможливо вирішити за допомогою т. зв. колізій принципів: *lex specialis derogat generalis* (лат. «спеціальний закон відміняє (витісняє) загальний закон»); *lex posterior derogat priori* (лат. «пізнішим законом відміняється більш ранній»); та *lex posterior generalis non derogat priori specialis* (лат. «наступний загальний закон не скасовує більш ранній спеціальний закон аналогічної юридичної сили») [114, с. 422].

Тобто принцип «презумпції правомірності рішень» є способом подання колізії загальних норм податкового законодавства.

При цьому принцип «презумпції правомірності рішень платника податків» в контексті податкового законодавства певною мірою нівелює проблему не обов'язковості застосування для суб'єкта владних повноважень колізійних принципів<sup>32</sup> при здійсненні тлумачення закону.

При застосуванні принципу-презумпції, що встановлена в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, на практиці найбільше питань виникає з приводу того, чи має вказаний принцип абсолютний характер, тобто чи підлягає він безумовному застосуванню за наявності будь-яких колізій у межах податкового права.

---

<sup>32</sup> Аналізуючи вказану проблему, О. В. Москалюк зазначає: «Колізійні принципи як раз і є формою вираження правової доктрини. Адже як універсальні правила подолання колізій вони на нормативному рівні не закріплені. Історично колізійні принципи були сформовані судовою та адміністративною практикою в результаті застосування системного та телеологічного способу тлумачення правових норм. Відсутність формальної обов'язковості колізійних принципів призводить до того, що формально ні суддя, ні слідчий не зобов'язані керуватися колізійними принципами (правовою доктриною). Більш того, ні суддя, ні слідчий формально не зобов'язані навіть знати відповідні положення правової доктрини» [184, с. 107].

Наразі найбільш значущим прикладом застосування принципу п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України «тлумачення на користь невідного суб'єкта» є Інформаційний Лист Вищого Адміністративного Суду України від 10 лютого 2011 р. № 203/11/13-11 «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України» [148].

За допомогою вказаного вище принципу тлумачення, ВАСУ було вирішено проблему подолання колізії між п. 56.18 і п. 56.19 ПК України у питанні щодо строків на оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання, якщо платником податків до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження.

У вказаному Листі ВАСУ вказав, що підпункти 56.18 та 56.19 ст. 56 ПК України містяться в одному і тому самому нормативно-правовому акті, прийняті одночасно і регулюють ті самі відносини. Суперечність між ними не може бути вирішена за рахунок застосування загальноновизнаних прийомів тлумачення законодавчих норм (надання переваги нормі, яку прийнято пізніше, або яка є спеціальною). У цій ситуації судам слід керуватися п. 56.21 ст. 56 ПК України (норма, яка встановлює правило пріоритету норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням у податковому праві). Тому при прийнятті позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань, суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати п. 56.18 ст. 56 ПК України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж п. 56.19 цієї самої статті (один місяць).

Оцінюючи співвідношення принципів, що закріплені в пп. 4.1.4 п. 4 ст. 4 ПК України та в п. 56.21 ст. 56 ПК України, Є. Смичок зауважує, що приписи п. 56.21 ст. 56 ПК України мають спеціальний характер, оскільки стосуються саме відносин деліктного характеру – оскаржень рішень

контролюючих органів. Водночас на пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України суб'єкти правозастосування зобов'язані звертати увагу в межах процедур позитивного характеру (ще до моменту виникнення спору) (наприклад, при розгляді заяви платника податків щодо отримання індивідуальної податкової консультації) [260, с. 38].

Закріплення принципу «презумпції правомірності рішень платника податків» у межах пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України наділило вказаний принцип абсолютним характером, тобто він застосовується за наявності будь-яких колізій між нормами Податкового кодексу України. Колізії між нормами Податкового кодексу України та нормами інших нормативно-правових актів мають вирішуватися за правилами ст. 3 Податкового кодексу України. Як наслідок, положення пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та ст. 3 Податкового кодексу України в сукупності утворюють єдиний універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства [289, с. 61]. Зокрема, застосування вказаного принципу, безумовно, вирішує проблему колізії норм Податкового кодексу України щодо справляння земельного податку з власників нежитлових приміщень у багатоквартирних будинках [285].

Не менш значущою для правозастосовної практики в контексті принципу пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, є практика Європейського суду з прав людини, незважаючи на те, що наразі оцінці підлягало законодавство України, що діяло до прийняття Податкового кодексу України.

У рішенні від 14 січня 2011 р. у справі «Щокін проти України» (заяви № № 23759/03 та 37943/06) [237] Європейський суд з прав людини встановив порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, оскільки органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати прибуткового податку.

На думку Суду, відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали змогу різного тлумачення такого

важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

У подальшому суд підтримав вказану вище позицію щодо якості закону і у справі «Серков проти України» [236], де вказав, що сам факт, що правова норма передбачає більше, ніж одне тлумачення, не означає, що вона не відповідає вимозі «передбачуваності» у контексті Конвенції. Завдання здійснення правосуддя, яке є повноваженням судів, полягає саме у розсіюванні тих сумнівів щодо тлумачення, що залишаються, враховуючи зміни у повсякденній практиці.

Суд визнає, що дійсно можуть існувати переконливі причини для перегляду тлумачення законодавства, яким слід керуватися. Сам Суд, застосовуючи динамічний та еволюційний підходи в тлумаченні Конвенції, за необхідності, може відходити від своїх попередніх тлумачень, у такий спосіб забезпечуючи ефективність та актуальність Конвенції.

Проте правило про надання переваги тлумаченню на користь невідного суб'єкта не може поширюватися на випадки зловживання правом [114, с. 425].

Концепція зловживання правом (або повноваженнями) у підсумку пов'язана з тим, що право (або повноваження) чи їх кінцевий результат, застосовується відмінно від мети, якій служить це право (повноваження), або застосовується надмірно чи у непропорційний спосіб [15; 33].

Стаття 17 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка так і називається «Заборона зловживання правами», встановлює: «Жодне з положень цієї Конвенції не може тлумачитись як таке, що надає будь-якій державі, групі чи особі право займатися будь-якою діяльністю або вчиняти будь-яку дію, спрямовану на скасування будь-яких прав і свобод, визнаних цією Конвенцією, або на їх обмеження в більшому обсязі, ніж це передбачено в Конвенції».

Отже, зловживати правом може не тільки держава, а й особа-заявник.

У такому разі, якщо суд установить факт зловживання заявником своїми правами, відповідальність заявника полягатиме у виправданні судом держави-відповідача.

ЄСПЛ виділяє такі основні ознаки зловживання конвенційним правом:

- зловживання може проявлятися в усвідомлених вольових вчинках чи систематичній діяльності, що формально спирається на положення (норми та принципи) Конвенції;

- такі вчинки та діяльність мають іншу мету, ніж та, що передбачена відповідною нормою Конвенції;

- зазначені вчинки та діяльність порушуватимуть (або становитимуть реальну загрозу порушення) конвенційні права і свободи, що проявлятиметься (або матиме за мету) у їхньому обмеженні чи скасуванні, зокрема через знищення ідеалів та цінностей демократії (демократичного суспільства), які декларуються текстом та «духом» Конвенції [214].

У подальшому Європейський Суд з прав людини сформулював вимогу до якості закону, що входить до змісту принципу верховенства права й охоплює випадки, аналогічні наведеному вище. Вимога до якості закону передбачає, по-перше, що закон повинен бути доступним особі, тобто містити зрозумілі й чіткі формулювання, які б давали особі змогу самостійно або з відповідною консультацією регулювати свою поведінку. По-друге, він має бути передбачуваним, тобто таким, щоб особа могла передбачити наслідки його застосування. По-третє, закон повинен відповідати всім іншим вимогам верховенства права, зокрема він з достатньою чіткістю має встановлювати межі дискреційних повноважень та спосіб їх здійснення. Це необхідно, щоб особа була захищеною від свавілля суб'єктів владних повноважень (п. 27 рішення Європейського суду з прав людини у справі «Круслен проти Франції» від 24 квітня 1990 р.).

У такий спосіб принцип презумпції правомірності рішень платника податків полягає у тому, що у разі незрозумілості та невизначеності положень

нормативно-правового акта або різних нормативно-правових актів, тобто множинного тлумачення норм законодавства як на користь контролюючого органу, так і платника податку, рішення приймається на користь платника податку. Отже, множинність трактування норм законодавства, тобто правова колізія, не може бути вирішеною за правилами дії правових норм, а тому презумпція правомірності рішень платника податку виступає своєрідним способом вирішення правових колізій у податковому праві. Водночас важливим питанням є межа застосування принципу презумпції правомірності рішень платника податків, адже відповідно до міжнародних актів ці положення не можуть трактуватись як такі, що надають право займатися будь-якою діяльністю або вчиняти будь-яку дію, спрямовану на скасування будь-яких прав і свобод або на їх обмеження в більшому обсязі, ніж це передбачено.

### **3.2 Економіко-організаційні принципи оподаткування: принцип фіскальної достатності, нейтральності, зручності оподаткування та економічності оподаткування**

Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Вказаний принцип має певну дихотомічну природу. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля при встановленні податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, а лише забезпечують необхідні надходження до бюджетів [192, с. 30].

Варто зауважити, що деякі науковці критикують включення вказаного

принципу до переліків принципів, на яких має будуватися податкове законодавство. Зокрема, І. І. Бабін та О. В. Дьомін вважають, що внаслідок принципу фіскальної достатності «сучасна податкова система України буде зорієнтована винятково на мобілізацію фінансових ресурсів для фінансування видатків держави. Законодавець, закріплюючи цей принцип, відмовляється від раніше передбачених стимулюючої та розвиваючої функцій оподаткування та від принципу економічної обґрунтованості, який передбачав установлення податків і зборів з урахуванням показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей, а також з урахуванням досягнення збалансованості видатків бюджетів з їх доходами» [85, с. 75].

Така позиція була б справедливою, якщо розглядати вказаний принцип як окрему незалежну категорію. Однак такий підхід був би методологічно хибним, оскільки передбачені ст. 4 Податкового кодексу України принципи – це єдина система, усі елементи якої мають застосовуватися в сукупності, що дає змогу не лише досягти загальної збалансованості публічних та приватних інтересів, а й створити певну систему противаг, де принципам, що направлені на забезпечення публічного інтересу держави у вигляді максимізації податкових надходжень, наприклад, принципу фіскальної достатності, протиставляються принципи, що захищають приватний інтерес платників податків, як-то соціальна справедливість [114, с. 399].

Принцип фіскальної достатності не передбачає, що витрати бюджетів мають покриватися винятково за рахунок податкових надходжень, однак держава повинна максимально прагнути такої моделі.

Така обмеженість зумовлена двома факторами. По-перше, податкові надходження – це лише одне із джерел покриття витрат бюджетів різних рівнів.

Зокрема, згідно з п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України [97] доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на



безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ).

Відповідно і класифікація доходів бюджету, передбачена в ч. 1 ст. 9 БК України, здійснюється за такими розділами:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;
- 4) трансферти.

У ч. 2 вказаної статті зазначено, що неподаткові надходження включають доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності та інші неподаткові надходження.

Трансферти визначені як кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Водночас для будь-якого податку існує гранична межа ставки, вище якої платники податків всіляко намагатимуться уникнути сплати податків. Вказану залежність традиційно прийнято ілюструвати за допомогою кривої Лаффера, яку вперше виявив та описав американський економіст Артур Бац Лаффер (Arthur Betz Laffer).

Її основна ідея полягає в тому, що при зростанні ставки оподаткування від 0 до 100 % податкові надходження спочатку будуть зростати до певного максимального рівня, а потім почнуть знижуватись (до 0). Причина полягає в тому, що високі ставки стримують ділову активність і у такий спосіб скорочують податкову базу.

А. Лаффером було доведено, що не завжди підвищення ставки податку призводить до зростання податкових доходів держави.

Однак наразі крива Лаффера піддається численній критиці. Зокрема,

основні зауваження, що висловлюються у науковій літературі, полягають у використанні узагальненого поняття «податкова ставка», що формально не відноситься до жодного виду податків; окрім того, не враховується вплив безлічі макроекономічних факторів (рівень безробіття, інфляції, монетарної та бюджетної політики тощо). Вид кривої Лаффера майже повністю залежить від реакції пропозиції праці, норми заощаджень та інвестицій на зміну рівня оподаткування. Проте наявні у цій галузі дослідження не дають однозначної оцінки наслідків розвитку подій у цій ситуації. Ще одним недоліком кривої Лаффера є непередбачувана реакція впливу зниження податків на сукупний попит і сукупна пропозиція. У короткостроковому періоді більш ймовірний прояв першого ефекту, що може зумовити інфляцію, зростання номінальної процентної ставки і дефіцит бюджету. Все це вкрай негативно позначиться на рівні приватних заощаджень та інвестицій, що ще більше сповільнить виникнення другого ефекту [32, с. 13].

П. Віровські піддає сумніву концепцію кривої Лаффера, обґрунтовуючи це такими припущеннями:

- невизначеність і великий діапазон розкиду значень еластичності пропозиції факторів виробництва за ставкою податків;
- невідповідність вихідних теоретичних очікувань концепції практичному досвіду реалізації в минулому податкових реформ (реформи Кеннеді – Джонсона і Меллона – Гардінга);
- ігнорування впливу інших макроекономічних факторів;
- неоднозначність оцінки і ступеня впливу тіньової економіки [36, с. 820].

Принцип фіскальної достатності перебуває у нерозривному системному зв'язку з принципом збалансованості бюджетної системи України, що закріплений в п. 2 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, згідно з яким повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період.

Офіційне тлумачення словосполучення «збалансованість бюджету»

було надано Конституційним судом України у своєму рішенні від 27 листопада 2008 р. № 26-рп/2008 «У справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету)» [238].

Як зауважив Конституційний Суд України, в аспекті конституційного подання положення частини третьої ст. 95 Конституції України «держава прагне до збалансованості бюджету України» у системному зв'язку з положеннями частини другої цієї статті, ст. 46 Конституції України треба розуміти як намагання держави при визначенні законом про Державний бюджет України доходів і видатків та прийнятті законів, інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на дохідну і видаткову частини бюджету, дотримуватися рівномірного співвідношення між ними та її обов'язок на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами, територіальними громадами враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її житті.

Однак суддя Конституційного Суду України П. М. Ткачук у своїй окремій думці дещо критикує вказану вище позицію Конституційну Суду України [238].

Зокрема, на думку судді, Конституційний Суд України не повністю з'ясував сутність положень ст. 95 Основного Закону України щодо збалансованості бюджету України, а відтак не дав чіткого тлумачення цього принципу. Частково це обумовлено спробою розкрити поняття збалансованості бюджету України крізь призму положень частини другої ст. 46 Конституції України (державні гарантії права на соціальний захист).

Положення частини третьої ст. 95 Конституції України «держава прагне до збалансованості бюджету України» Суд, за такої схеми тлумачення, розуміє як:

– намагання держави при визначенні законом про Державний бюджет України доходів і видатків дотримуватися рівномірного співвідношення між ними;

– намагання держави при прийнятті інших законів та нормативних актів, які можуть вплинути на дохідну і видаткову частини бюджету, дотримуватися рівномірного співвідношення між ними;

– обов'язок держави на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами, територіальними громадами враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя.

П. М. Ткачук зазначає, що суд безпідставно до поняття збалансованості бюджету відніс прийняття законів та інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на дохідну і видаткову частини бюджету [238].

Не є ознакою (умовою) збалансованості бюджету і обов'язок держави «на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами, територіальними громадами враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя». Ці засади є не що інше, як принципи бюджетної системи, тобто системи розподілу національного багатства. Крім того, справедливість є моральною, а не економічною категорією і характеризується певною невизначеністю, а тому не може бути критерієм збалансованості державного бюджету. Доходи і видатки державного бюджету мають бути збалансованими за умови як справедливого, так і несправедливого розподілу суспільного багатства.

Згідно з Окремою думкою судді Конституційного Суду України П. М. Ткачука, частину третю ст. 95 Конституції України «держава прагне до збалансованості бюджету» слід розуміти як зумовлену соціально-економічною сутністю держави потребу при затвердженні Державного бюджету України чи внесенні змін до нього дотримуватися відповідності

обсягів його доходів обсягам його видатків. При цьому допустиме відхилення в рівності обсягів доходів і видатків. Відхилення в бік перевищення видатків над доходами (дефіцит бюджету), щодо його розмірів і джерел покриття, має визначатися винятково законом і бути таким, що не несе загрозу державному суверенітету і економічній безпеці України [238].

Дефіцит бюджету визначений у п. 21 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України як перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

Частина 1 ст. 14 Бюджетного кодексу України дає змогу затверджувати бюджет з дефіцитом у разі наявності обґрунтованих джерел фінансування бюджету, з урахуванням особливостей, визначених ст. 72 цього кодексу. Водночас ст. 72 Бюджетного кодексу України передбачає особливості затвердження місцевого бюджету з дефіцитом або профіцитом. Зокрема, місцевий бюджет може затверджуватися з дефіцитом за загальним фондом у разі використання вільного залишку бюджетних коштів (шляхом внесення змін до рішення про місцевий бюджет за результатами річного звіту про виконання місцевого бюджету за попередній бюджетний період). Місцевий бюджет може затверджуватися з дефіцитом за спеціальним фондом у разі залучення до бюджету розвитку коштів від місцевих запозичень, коштів із загального фонду такого місцевого бюджету, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів, а також у разі використання залишків коштів спеціального фонду місцевого бюджету, крім власних надходжень бюджетних установ (шляхом внесення змін до рішення про місцевий бюджет за результатами річного звіту про виконання місцевого бюджету за попередній бюджетний період).

Що ж до державного бюджету, то в п. 2 ч. 1 ст. 40 Бюджетного кодексу України передбачено, що в законі про відповідний державний бюджет встановлюється граничний обсяг річного дефіциту (профіциту) державного бюджету у відповідному бюджетному періоді. Якщо за результатами

місячного звіту про виконання загального фонду Державного бюджету України виявиться, що отриманих надходжень державного бюджету недостатньо для здійснення бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень, з урахуванням граничного обсягу дефіциту (профіциту), затвердженого законом про Державний бюджет України, Міністр фінансів України може вносити зміни до розпису Державного бюджету України за загальним фондом, з метою забезпечення збалансованості надходжень та витрат державного бюджету з дотриманням граничного обсягу річного дефіциту (профіциту) державного бюджету (ч. 1 ст. 54 Бюджетного кодексу України). Водночас якщо за результатами квартального звіту про виконання Державного бюджету України має місце недоотримання надходжень загального фонду Державного бюджету України на понад 15 відсотків суми, передбаченої розписом державного бюджету на відповідний період, Міністерство фінансів України готує пропозиції про внесення змін до Державного бюджету України. Кабінет Міністрів України, розглянувши ці пропозиції, подає до Верховної Ради України розроблений на їх основі проект закону про внесення змін до закону про Державний бюджет України не пізніше двох тижнів з дня подання пропозицій Міністерством фінансів України (ч. 2 ст. 54 Бюджетного кодексу України).

Отже, принцип фіскальної достатності має подвійне значення. З одного боку він означає те, що податки сплачуються задля наповнення бюджетів відповідних рівнів у такому розмірі, щоб забезпечити виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого – принцип фіскальної достатності слугує своєрідним обмеженням у сфері справляння податків і зборів для держави, тобто їх розмір та види не можуть бути безмежними, оскільки обумовлюються виконанням державою та територіальними громадами їх функцій і завдань. Водночас принцип фіскальної достатності тісно пов'язаний з такою категорією, як «збалансованість бюджету», яку можна визначити як рівномірне співвідношення між дохідною і видатковою частинами бюджету.

Відповідно до пп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України нейтральність оподаткування передбачає установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків.

Однак у науковій теорії категорія нейтральності оподаткування пов'язується не лише із впливом податків на конкурентоспроможність, а й з впливом на прийняття платниками податків господарських рішень. В ідеальній податковій системі рішення повинні прийматися суб'єктами ринку, керуючись міркуваннями економічної ефективності, а не податковими причинами. Фактично податок не повинен впливати на вартість капіталу, з огляду на що відсутнє викривлення вибору між споживанням та збереженнями, а також між капіталом та працею. Винятком з цього правила є випадки, коли держава свідомо використовує податки для корегування ринку.

Найбільшу розробку теорія «нейтральності оподаткування», як механізму забезпечення оподаткування, що не здійснює викривлення рішень суб'єктів щодо інвестування наявних в них ресурсів у межах країни походження капіталу чи за кордоном, отримала в межах досліджень науковців, що присвячені проблемам міжнародного оподаткування.

Дискусія з приводу нейтральності оподаткування є одним із центральних елементів спорів щодо запровадження непрямих податків та мита.

Будучи за своєю економічною природою податками, що закладаються в ціну товару чи послуг, їх установлення на відповідні товари чи послуги може або значно зменшити попит на товари чи послуги чи взагалі звести до мінімального рівня. Як наслідок, суб'єкти господарювання, що виробляються товари-замінники, отримують значні конкурентні переваги.

Ознака нейтральності оподаткування є однією із основних переваг податку на додану вартість порівняно з податком на оборот. Податок на додану вартість виявився нейтральним як щодо внутрішньої конкуренції (він

не створює переваг для вертикально інтегрованих підприємств, як це мало місце при кумулятивних податках), так і міжнародної конкуренції (структура податку не дає змоги впроваджувати переваги для національної продукції) [113, с. 175].

Порушенням принципу нейтральності оподаткування є встановлення економічно необґрунтованих спеціальних превенцій та податкових пільг.

Експерти держав-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) визначають будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування як податкову пільгу. До таких умов відносять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); правила визначення бази оподаткування; норми міжнародних фіскальних угод. У такий спосіб до податкових пільг належать: застосування відмінних від стандартних ставок оподаткування; використання спрощеної системи оподаткування та звітності при визначенні податкових зобов'язань; застосування податкових знижок і вирахувань з об'єкта оподаткування, що знижують базу оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, зокрема й через застосування міжнародних фіскальних угод [113, с. 175].

Основними аргументами критики галузевих податкових пільг в Україні є відсутність реального позитивного впливу на відповідний сектор економіки.

Зокрема, А. М. Жеребних зауважує, що справжній масштаб утрачених доходів унаслідок встановлення податкових пільг, робить існування таких привілеїв обтяжливим для бюджету. На думку вченого, розширення податкових пільг серйозно звужує податкову базу і несправедливо переміщує податкове навантаження на більш ефективні підприємства, що не користуються податковим пільгами, а платять податки. Окрім того, податкові пільги викривляють умови конкуренції [126, с. 47–48].

В. П. Вишневський та А. С. Веткін теж досить негативно ставляться до податкових пільг, стверджуючи, що не існує жодних суворо доведених підтверджень тому, що пільги приводять до хоча б якихось позитивних



економічних наслідків. А тому вчені вважають доцільним «скасувати всі часткові податкові пільги з податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизному збору, податку на землю незалежно від того, чи вважаються вони такими, що мають соціальний характер, чи ні» [103, с. 83].

Податкові пільги в Україні справедливо вважаються однією з причин ерозії податкової бази, порушення принципів економічної ефективності та соціальної справедливості, нерівномірного розподілу податкового тягара, уникнення податків. При цьому чимало нарікань зумовлюють пільги з податку на додану вартість як найчисленніші (становлять понад 80 % від загальної суми пільг, що надаються юридичним особам) та найбільш деформуючі. Обтяжений податковими пільгами ПДВ втрачає більшість своїх переваг [113, с. 192].

Нейтральність оподаткування забезпечується не лише шляхом встановлення однакових ставок, а й механізмом адміністрування [114, с. 407].

Зокрема, Мюррей Н. Ротбард наполягає, що вимоги про надання звітності накладають штучні обмеження на малі фірми, які володіють відносно невеликим капіталом, і опосередковано надають привілеї конкуруючим з ними великим підприємствам [249].

М. Н. Ротбард, вважаючи неможливим досягнення нейтральності оподаткування, вказував, що «мрія багатьох економістів – нейтральний податок, тобто податок, що не вносить викривлень у функціонування ринків, є чистою химерою. Жоден податок не може бути дійсно нейтральним; кожен з них породжує свої викривлення. Нейтральність може бути реалізована тільки на абсолютно вільному ринку, де доходи держави утворюються винятково в результаті добровільних покупок» [249].

Це обумовлено тим, що на відміну від оподаткування споживання, яке не втручається в оптимальні рішення про заощадження й інвестиції, податок на прибуток зменшує кількість і відповідно граничну ефективність капіталу, що знижує доходи факторів виробництва і спонукає найбільш продуктивні покоління менше часу віддавати роботі. Такий висновок узгоджується з

положеннями теорії оптимального оподаткування, в якій зазначено, що податок на доходи не є нейтральним. Взагалі податок на доходи, обкладаючи як заощадження, так і прибуток на заощадження, має тенденцію перешкоджати заощадженням і стимулювати споживання [7, с. 137].

Р. Масгрейв і П. Масгрейв обґрунтовували, що вимога податкової нейтральності щодо одного і того самого потоку доходів двох індивідів, що мають різні схильності до заощаджень, дотримується лише у тому разі, якщо під податок потрапляють тільки зароблені доходи (earned income), а не ті, які надходять у вигляді відсотків за раніше зробленим ними заощадженнями [41].

Варто зосередити увагу на принцип нейтральності в контексті права Європейського Союзу та практики Суду Справедливості.

Метою ст. 90 Договору про заснування Європейського Співтовариства (далі – Договір) є доповнення положень щодо вільного руху товарів у торгівлі між державами-членами через забезпечення вільного конкурування між подібними товарами без неналежного втручання з боку держави та попередження національних протекціоністських заходів. Нейтральність національної податкової системи може розглядатися як характеристика загального податкового режиму, впровадженого в країні, за яким нейтральність щодо експорту означає, що експортовані товари не повинні підпадати під подвійне оподаткування, тобто податкова система має бути спрямована на забезпечення того, що ціна товару, який експортується, не зростала в силу самого лише факту експорту такого товару. Така нейтральність означає усунення фіскальних бар'єрів експорту. Нейтральність щодо імпорту означає, що імпортовані товари мають конкурувати з товарами національного походження на рівних, не викривлених фіскальними заходами, умовах.

Такий підхід був підтриманий Судом Справедливості. Зокрема, наприклад, у справі Drexl [62] Суд визначив, що обкладення імпорту податком на додану вартість не повинно спричиняти подвійне оподаткування

імпортованих товарів, оскільки такий результат суперечить ст. 90 Договору.

У випадку експорту нейтральність вимагає повернення сплачених непрямих податків, тоді як у випадку імпорту – обкладення відповідними податками, котрі стягуються з подібних товарів національного походження, що виходять на внутрішній ринок держави імпорту. Отже, нейтральність, вимагає від держав-членів прийняття єдиного принципу в сфері обкладення непрямыми податками.

Загальною метою податкових положень, визначених Договором, є забезпечення ефективного функціонування спільного ринку, які реалізуються, зокрема, шляхом дотримання принципу нейтральності оподаткування. Водночас принципи податкового права пов'язані та існують у тісній взаємодії. Якщо звернути увагу на практику Суду Справедливості, то принцип нейтральності оподаткування розкривається через принцип заборони дискримінації імпорту та експорту порівняно з національними товарами, що реалізуються на внутрішньому ринку держави.

Яскравими прикладами є рішення Суду ЄС з нейтральності оподаткування, в яких Суд констатує наявність прямої чи непрямой дискримінації імпортованих товарів (ст. 110 Угоди про функціонування Європейського Союзу).

Фактично принцип нейтральності оподаткування порушується у разі встановлення додаткових податків чи зборів щодо окремої групи товарів, платників податків тощо, що одночасно є порушенням принципу заборони дискримінації [296].

Однак у контексті цього доречно зосередити увагу на співвідношенні принципу нейтральності і податкового суверенітету держави. Держави-члени ЄС вправі приймати рішення, який тип податку вони хочуть запровадити, якою повинна бути податкова база та ставки податку. Однак вони повинні гарантувати, що економічні цінності не підлягатимуть дискримінації. У такому разі Суд ЄС стверджує, що держави-члени не можуть посилатися на «втрату доходу» (бюджету), обґрунтовуючи дискримінаційне оподаткування

суспільним інтересом (тобто стверджувати, що втрати бюджету суперечать суспільному інтересу). Податковий суверенітет держави повинен реалізуватися у недискримінаційний спосіб.

Отже, сутність принципу нейтральності оподаткування полягає не тільки у впливі на конкурентоспроможність платника податку, а й на прийнятті рішень платником податків, адже останній, приймаючи рішення, які стосуються ведення господарської діяльності, має виходити з економічної доцільності, а не з прорахунку схем податкової оптимізації. Важливе значення принцип нейтральності оподаткування має у міжнародному податковому праві, адже дотримання нейтральності імпорту та експорту товарів, що є одним із способів уникнення подвійного оподаткування, – одне із пріоритетних завдань договорів про уникнення подвійного оподаткування [296].

Принцип нейтральності оподаткування тісно пов'язаний із принципом заборони дискримінації, яскравим прикладом чого є практика Європейського Суду Справедливості, адже Суд принцип нейтральності оподаткування трактує через принцип заборони дискримінації імпорту та експорту порівняно з національними товарами, що реалізуються на внутрішньому ринку держави-члена ЄС.

Відповідно до пп. 4.1.10 п. 4.1 ст. ПК України рівномірність і зручність сплати – це установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками.

Фактично вказаний принцип інституційно складається з двох елементів: 1) установлення строків сплати податкового зобов'язання в спосіб, що забезпечує публічний інтерес у своєчасному та рівномірному отриманні доходів публічних фондів коштів; 2) зручності їх сплати для платника податків, що забезпечує приватний інтерес у мінімізації витрат на виконання податкового обов'язку.

А. О. Ісаєв зазначав, що зручність справляння податків стосується

форми, місця та часу платежів. Формою платежу повинна бути державна валюта, місце платежу має обиратись якомога ближче до місця проживання платника податків, а найбільш вдалим строком для платежів слугує той період, коли приватне господарство володіє вільними грошовими сумами: сільський господар – восени, після збуту виробів землеробства та скотарства, а чиновник – в день отримання заробітної плати. Окрім того, на думку вченого, для надання найбільших зручностей бідним платникам необхідна розстрочка на чверті року чи навіть місяці [147, с. 247].

Прикладом встановлення максимально зручних строків сплати податків є строки сплати податків для платників єдиного податку четвертої групи.

Згідно з пп. 95.9.2 п. 95.9 ст. 95 ПК України платники єдиного податку четвертої групи сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10 %; у II кварталі – 10 %; у III кварталі – 50 %; у IV кварталі – 30 %.

Такий підхід законодавця є цілком виправдним, оскільки платниками єдиного податку четвертої групи є сільськогосподарські товаровиробники, грошові потоки яких чітко обумовлені особливостями здійснення сезонно-польових робіт. Як наслідок, найбільший обсяг податкового зобов'язання такого платника податку здійснюється у період максимального отримання ними доходу, а найменший податковий тягар – у періоди, коли такі платники податків несуть максимальні витрати.

Водночас зручність оподаткування може полягати у створенні з боку держави механізмів, що дають змогу з боку платника податків мінімізувати витрати на виконання податкового обов'язку.

Зокрема, витрати на виконання податкового обов'язку – це низка загальних витрат платника податків, пов'язаних із необхідністю виконання своїх податкових обов'язків, понад фактичну суму податків, що підлягають сплаті. Вони передбачають витрати часу, необхідного для повного виконання

вимог законодавства, а також вартість оплати послуг бухгалтерів та непрямі витрати, пов'язані зі складністю податкового законодавства (листування з контролюючими органами, отримання податкових консультацій, висновків щодо змісту норм податкового законодавства тощо) [10].

Наразі у рамках електронного урядування в Україні вже запроваджено низку спеціальних сервісів, що допомагають платникам податків мінімізувати витрати на виконання податкового обов'язку.

В Україні значним кроком у реформуванні подання податкової звітності було запровадження сервісів електронної звітності.

Звітуючи до податкової в електронному вигляді, платник податків має низку переваг:

- економію робочого часу платників податків, а також власних коштів на придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати податкову інспекцію, купувати бланки звітності);
- звітність, надіслана до податкового органу електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посилених сертифікатів ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях, а також їх зберігання;
- уникнення витрачання часу у чергах до податкового інспектора або «вікна» прийому звітності при поданні звітності, оскільки достатньо її лише сформувати в електронному вигляді за допомогою спеціальних програм та передати через мережу Інтернет до податкового органу;
- гарантію автоматичної перевірки підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та описок.

Згідно з пп. «в» п. 49.3 ст. 49 Податкового кодексу податкова декларація подається засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Протягом 2013–2019 рр. значна частка судових спорів між платниками податків та податковими органами стосувалась відмови

прийняття останніми електронних документів (податкової звітності) на стадії надходження до Центрального порталу приймання податкової звітності лише з однієї причини – заборони прийому звітності у зв'язку з розірванням договору про визнання електронних документів, шляхом блокування можливості подання позивачем звітності засобами телекомунікаційного зв'язку, тобто по суті технічним шляхом. При цьому позиція податкових органів щодо укладення відповідного договору як виключної передумови надання платнику податків можливості виконання ним свого публічного обов'язку прямо суперечила основному принципу публічного права – «Publicum jus pactis privatorum mutari non potest» (лат. – недопустимості зміни публічно-правових норм приватними угодами) [294].

Однак Законом України від 14 липня 2020 р. № 786-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців» було передбачено, що електронний документообіг між платником податків та контролюючим органом припиняється винятково у разі:

- отримання інформації від кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг про завершення строку чинності (або скасування) кваліфікованого сертифіката відкритого ключа керівника платника податків;
- отримання інформації з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про зміну керівника платника податків;
- отримання інформації з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про державну реєстрацію припинення юридичної особи;
- наявності в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків інформації про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи;
- наявності в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків інформації про закриття реєстраційного номера облікової картки

платника податків у зв'язку зі смертю.

Однією з функцій контролюючих органів, передбачених пп. 19<sup>1</sup>.1.27 п. 19<sup>1</sup>.1 ст. 19<sup>1</sup> ПК України, є забезпечення розвитку, впровадження та технічного супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизації процедур, зокрема організації впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання контролюючими органами.

Серед таких електронних сервісів є електронний кабінет, який згідно з визначенням, наведеним у пп. 14.1.56<sup>2</sup> п. 14.1 ст. 14 ПК України, являє собою сукупність інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, призначених для взаємодії між платниками податків та державними, зокрема контролюючими, органами з питань реалізації прав та обов'язків, визначених ПК України та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, та нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі й на виконання цього Кодексу та інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Відповідно до вказаної норми пп. 14.1.56<sup>2</sup> ПК України електронний кабінет складається з:

- апаратно-програмного комплексу;
- портального рішення для користувачів – платників податків, робота в якому здійснюється он-лайн (через Інтернет у режимі реального часу) та не вимагає обов'язкового використання спеціалізованого клієнтського застосування;
- портального рішення для користувачів – державних, зокрема контролюючих, органів;
- програмного інтерфейсу (API), що дає змогу реалізувати повноту функціоналу електронного кабінету;
- інших засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем.



Іншим інструментом є єдиний рахунок, який згідно з п. 35<sup>1</sup>.1 ст. 35<sup>1</sup> ПК України відкривається у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, для центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, який може використовуватися платником податків для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податків та зборів, єдиного внеску й інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

Отже, принцип зручності оподаткування полягає у встановленні строків сплати податкового зобов'язання в спосіб, що забезпечує публічний інтерес у своєчасному та рівномірному отриманні доходів публічних фондів коштів, та зручності їх сплати для платника податків, що забезпечує приватний інтерес у мінімізації витрат на виконання податкового обов'язку (йдеться про спосіб, час, місце сплати грошових зобов'язань, подання звітності тощо). Останнє також реалізується шляхом запровадження елементів електронного урядування, зокрема електронного кабінету платника податків та сервісів подання електронної звітності. Такі новації сприяють зменшенню витрат, які платники податків несуть в процесі сплати податків.

Відповідно до пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України принцип економічності оподаткування передбачає встановлення податків і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

Фактично показником, що ілюструє ефективність та економічність системи адміністрування податків і зборів, є індекс витрат на адміністрування податків, який розраховується як співвідношення витрат на адміністрування податків до загального обсягу податкових надходжень.

Цей принцип узагальнює співвідношення руху коштів: які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння. Податки повинні формувати фінансове забезпечення виконання завдань та функцій держави і територіальних громад, але непоодинокі випадки, коли

запроваджуються платежі, що забезпечують надходження коштів, яких не вистачає навіть на їх справляння. Таким історичним прикладом на теренах України можуть слугувати деякі місцеві податки та збори, що існували до прийняття Податкового кодексу України [114, с. 435].

Водночас «витрати на адміністрування податків та зборів» необхідно тлумачити як сукупність витрат адміністрування податків контролюючими органами (*administration costs*), витрати на дотримання податкового законодавства платниками податків (*compliance costs*) та витрати на розроблення та імплементацію податкового законодавства (*implementation costs*).

Зокрема, Дж. Стігліц в роботі «Економіка державного сектору» [266, с. 372] витрати, пов'язані з функціонуванням податкової системи, поділяв на прямі витрати, до яких він відносив витрати на утримання податкового управління, та на непрямі витрати, які здійснюються на рахунок платників податків та могли перебувати різних форм: як-то витрати на ведення обліку, витрати на бухгалтерів чи податкових консультантів.

Водночас Дж. Стігліц наголошує, що відповідні адміністративні витрати платників податків залежать від досить великої кількості факторів, що опосередковують рівень складності документального оформлення та підтвердження операцій<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> «По-перше, вони залежні від того, яка документація зберігатиметься за відсутності оподаткування. У бізнесі така практика необхідна у власних внутрішніх управлінських цілях. Залучення комп'ютерів з високою швидкістю обробки даних значно знизило витрати збереження документальної інформації для великих корпорацій. Тобто податкова система створює відносно невеликі додаткові тяготи для таких корпорацій при наданні доходу у формі заробітної плати їхніх працівників. В іншому разі люди, які наймають прислугу для допомоги у домі, зазвичай, не потребують збереження детальної документації щодо заробітку, який вони виплачують своїм працівникам. І хоча закон зобов'язує їх робити це, більшість людей, ймовірно, не подають звіти по заробітній платі за допомогу в господарстві, а ті, хто це робить, знаходять це обтяжливим. Аналогічне справедливо для багатьох інших видів діяльності в малому бізнесі. Ведення обліку, необхідну для оподаткування доходу від приросту капіталу, особливо обтяжливо, тому що подібні дані часто мають зберігатися протягом довгого періоду часу... Другий фактор, який визначає адміністративні витрати в нашому випадку, – це

ОЕСР у своїй рекомендації «*Compliance Cost Assessment Guidance*» визначив термін «витрати на дотримання норм» як витрати, понесені підприємствами чи іншими сторонами, на яких спрямоване регулювання щодо здійснення необхідних заходів для дотримання нормативних вимог, а також витрати на регулювання адміністрування та правозастосування норм [45].

Вказані вище витрати, на думку ОЕСР, містять у собі такі складові, як:

– *адміністративне обтяження/навантаження* (administrative burdens) –

що являє собою витрати на дотримання інформаційних зобов'язань, які впливають з державного регулювання. Інформаційні зобов'язання – це зобов'язання надавати інформацію та дані державному сектору або третім сторонам. Такий обов'язок щодо надання інформації не передбачає, що ця інформація буде обов'язково передана державним органам або приватним особам, але зобов'язує суб'єкта тримати інформацію у відкритому доступі для перевірок та запитів;

– *реальні/суттєві витрати на дотримання норм* (substantive compliance costs) – додаткові витрати (крім адміністративних витрат), які сплачують ті групи суб'єктів, що визначені відповідно до вимог регулювання [45].

Реальні витрати, натомість, мають підкатегорії: витрати на забезпечення

---

складність. Велика частина витрат адміністративного характеру в разі прибуткового податку виникає з особливих положень. Наприклад, можливість відрахування певних категорій витрат (медичних, на благодійність, процентних платежів) вимагає, щоб за цими видатками зберігалася звітність. По-третє, диференціація ставок податку в залежності від індивідуума (одні платять по набагато більшим ставками, ніж інші) і за категоріями доходу призводить до спроб "пересунути" дохід на членів тієї ж родини з більш низькими податковими ставками або на категорії доходу, які оподатковуються нижчим податком. Ці кроки вимагають грошей, і утримання людей від таких кроків – розробка і проведення на практиці такої податкової тактики, яка забороняє подібні зрушення, – також коштує грошей. Обмеження на втрачені можливості вирахування мають аналогічний ефект .... По-четверте, оподаткування податком одних категорій доходу можуть бути більш дорогими, ніж інших. Існує широко поширене переконання, що адміністративні витрати, пов'язані з податками на капітал, набагато більше аналогічних витрат для податків на працю» [266, с. 372–373].

та прямі виплати на оплату праці.

Витрати на забезпечення регулюються суб'єктами господарювання при ознайомленні з новими нормативними актами, виконанні завдань, що стосуються виконання нормативів регулювання тощо. По суті це короткострокові витрати, понесені після прийняття нового нормативу для його реалізації. Прямі виплати на оплату праці – це ціна за робочий час, який був присвячений працівником для виконання та досягнення мети нормативних документів.

*Операційні/постійні витрати* передбачають витрати на оренду, офісне обладнання, комунальні послуги тощо.

*Витрати на обладнання* для забезпечення діяльності суб'єкта господарювання.

*Витрати на матеріали* – додаткові витрати, пов'язані із матеріалами, що використовуються у виробничому процесі для забезпечення відповідності нормативним вимогам.

*Витрати на зовнішні послуги.* Цю категорію витрат можна визначити як грошові витрати на здійснення платежів зовнішнім постачальникам, які надають допомогу у досягненні відповідності нормативним документам;

– *витрати на адміністрування та витрати на примусове виконання* (administration and enforcement costs) – це витрати, понесені урядом при виконанні регуляторних функцій. Ці витрати можна вважати такими, що належать до категорії витрат на дотримання норм, оскільки вони безпосередньо пов'язані з досягненням мети регуляторної політики і є неминучою частиною витрат на регулювання. Проте ці витрати несуть державні суб'єкти господарювання, а не ті суб'єкти господарювання, що є об'єктами регуляторних вимог. Ці витрати пов'язані, наприклад, із імплементаванням, розробкою та впровадженням нових систем ліцензування, розробленням та затвердженням заявок на поновлення.

Витрати на дотримання податкового законодавства платниками податків варто поділити на витрати, що супроводжують виконання податкового

обов'язку платника податків, до яких можна віднести необхідність ведення бухгалтерського обліку та документальне оформлення операцій, підготовка податкової декларації, витрати на податкове планування тощо; та витрати на захист прав інтересів платника податків (судовий збір, витрати на правничу допомогу, судові витрати тощо).

На думку О. А. Музики-Стефанчук та А. О. Полянчика, вказаний принцип поширюється насамперед на діяльність законодавця – саме той орган, який створює законодавче поле для оподаткування, має виходити з того, що видатки на адміністрування податків і зборів фінансуються з коштів державного бюджету. Окрім цього, принцип стосується діяльності й правозастосувачів – податкових органів і платників податків. Зокрема, «застосування принципу економічного обґрунтування податку на прибуток може, зокрема означати, що обкладатися податком повинен прибуток, що сформований із урахуванням економічного сенсу та змісту діяльності платника податків. Неприпустима ситуація, коли прибуток розраховується довільно, без урахування економічного зв'язку між одержуваними доходами та витратами» [185, с. 141].

Вимога економічної обґрунтованості встановлення податків полягає в тому, що податки повинні бути ефективними з точки зору самоокупності, тобто суми, що збирає держава щодо кожного окремого податку, повинні перевищувати витрати на його адміністрування. При цьому, встановлення податків не може бути довільним, тобто податки не повинні перешкоджати реалізації громадянами своїх конституційних прав. При встановленні податку та визначенні його істотних елементів повинні враховуватися макро- і мікроекономічні наслідки як для державної скарбниці або певної галузі економіки, так і для конкретного платника податків. Вимога економічної обґрунтованості податків має принципове значення для законодавчої діяльності щодо встановлення податків, вона обмежує фіскальний суверенітет держави і захищає платників від свавільного та безпідставного встановлення податків [185, с. 142].

О. А. Музика-Стефанчук та А. О. Полянничко критикують підхід, згідно з яким податки та збори, які не мають економічного обґрунтування, не можуть вважатися законно встановленими, зауважуючи, що будь-який податок встановлюється податковим законом, проєкт якого проходить читання у Верховній Раді України. Разом із законопроектом подається пояснювальна записка з обґрунтуванням доцільності встановлення та запровадження податків і зборів. У зв'язку з цим, на їх погляд, не можна стверджувати, що закон, проєкт якого пройшов всі читання, наукову експертизу, інколи навіть отримав схвальні висновки Конституційного Суду України, є таким, положення якого вважаються незаконними. Статті закону і закон загалом може бути визнано неконституційним, проте аж ніяк не незаконним [185, с. 141–142].

Науковці вважають, що проблемою реальної реалізації цього принципу на практиці є відсутність нормативно визначених і закріплених критеріїв визначення економічної обґрунтованості та доцільності оподаткування. З огляду на це вони вважають за доречне розробити відповідний документ або навіть внести зміни до Податкового кодексу України та закріпити вимоги, що висувуються до нововведень у податковій сфері. Для цього, на думку вчених, необхідно провести розрахунки того, скільки держава приблизно витратить на адміністрування податку чи збору, що планується запровадити; чи є об'єкт і база пропонованого оподаткування достатніми для того, щоб їх оподатковувати, не порушуючи при цьому інші принципи, зокрема соціальної справедливості [185, с. 144].

Певною мірою прийнятною є позиція О. А. Музики-Стефанчук та А. О. Полянничко, однак доцільніше було б їх реалізувати за допомогою доповнення ст. 2 ПК України.

Водночас проявом реалізації вказаного принципу в межах норм Податкового кодексу України, є також застосування презумптивного оподаткування («presumptive taxation»).

Отже, принцип економічності оподаткування – це співрозмірність

витрат на адміністрування конкретного податку із надходженнями до бюджету, які акумулюються цим податком. Витрати на адміністрування податку складаються із декількох елементів, а саме: витрати держави на збір податку (робота сервісів, оплата праці службовців контролюючих органів) та витрати, які несе платник податків в процесі виконання свого податкового обов'язку (конкретна сума податкового зобов'язання, витрати на оплату праці бухгалтерів, податкових консультантів, судові витрати тощо). З метою запобігання закріплення в податковій системі України економічно не обґрунтованих податків та зборів, у пп. 2.2. ст. 2 ПК України потрібно вести такі зміни: «Законопроект про внесення змін до цього Кодексу як додатку, повинен містити детальне економічне обґрунтування витрат бюджету відповідного рівня на реалізацію запропонованих змін та розрахунок прогнозованих показників надходжень/витрат бюджету відповідного рівня від реалізації запропонованих змін до цього Кодексу».

### **3.3 Принцип транспарентності оподаткування як бінарний елемент досягнення прозорості оподаткування**

Відповідно до ст. ст. 349 та 350 Угоди про асоціацію між Україною [278], з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, Сторони співпрацюють з метою покращення належного управління у сфері оподаткування для подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції, а тому зобов'язуються застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС.

У межах окремих наукових досліджень транспарентність у соціально-політичному контексті розглядається як наочність, доступність розумінню, підконтрольність, відкритість і прозорість діяльності соціальних суб'єктів

[161, с. 13]. Зокрема, О. В. Крет трактує транспарентність політичної сфери не як самоціль, а як об'єктивно обумовлений феномен, який можна розглядати як фактор демократичного розвитку суспільства, інструмент забезпечення підконтрольності (підзвітності) діяльності влади та інших суб'єктів політичного життя (політичних інститутів, політичних спільностей, політичних еліт, політичних лідерів, електорату), засіб підвищення активності громадян та їхньої свідомості й політичної культури, продукт розвитку комунікацій між різними учасниками демократичного процесу, форму реалізації права громадян на повну та об'єктивну інформацію, принцип, без якого не можуть існувати відкрите суспільство та демократична політична система [161, с. 13].

Якщо говорити про принцип прозорості (transparency) в контексті міжнародного права та права Європейського Союзу, то варто розрізняти «fiscal transparency» та «tax transparency», оскільки вказані принципи відрізняються насамперед за змістом та сферою застосування.

«Fiscal transparency» в перекладі на українську та російську мови означає «принцип прозорості в бюджетно-податковій сфері». Низка міжнародних фінансових організацій розробили рекомендації щодо забезпечення принципу прозорості (транспарентності) в бюджетно-податковій сфері.

Передусім необхідно відзначити документ, розроблений Міжнародним валютним фондом (далі – МВФ) – Керівництво із забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері (Manual on Fiscal Transparency) [34], яке містить Кодекс із належної практики забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) [179] (далі – Кодекс), а також Посібник із забезпечення прозорості доходів від природних ресурсів (Guide on Resource Revenue Transparency) [180]. На офіційному сайті МВФ у розділі «Other Links on Fiscal Transparency»<sup>34</sup> можна ознайомитися зі здобутками інших міжнародних організацій, які працюють над

---

<sup>34</sup> URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/links.htm>



забезпеченням прозорості в бюджетно-податковій сфері.

Указані документи є добровільними до виконання (держави самостійно обирають, чи варто їм слідувати), а тому їх називають ініціативами. Попри добровільність ініціатив, дотримання країною приписів цих документів позитивно впливає на репутацію держави на міжнародній арені, зокрема й перед МВФ, адже основна ідея Кодексу «...прозорість у бюджетно-податковій сфері, як ключовий елемент належного управління, покликано забезпечити макроекономічну стабільність і ріст економік».

У розумінні Кодексу, прозорість у бюджетно-податковій сфері складається з таких елементів: чіткість функцій та обов'язків органів у бюджетно-податковій сфері, відкритість бюджетних процесів, доступність інформації для громадськості та гарантії достовірності наданої інформації.

Під прозорістю у вказаному документі тлумачать надання вичерпної і надійної інформації про минулу, теперішню та майбутню діяльність органів державного управління.

Попри назву документів «Кодекс із належної практики забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері», положення Кодексу стосуються лише прозорості в бюджетній сфері, ігноруючи податкову.

Українським законодавством було сприйнято положення рекомендації міжнародних організацій, а тому в ст. 7 БК України серед принципів бюджетної системи можна знайти принцип публічності та прозорості, під яким законодавець розуміє інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів.

Крім того, МВФ було розроблено Кодекс належної практики із забезпечення прозорості у грошово-кредитній та фінансовій політиці: Декларація принципів від 26 вересня 1999 р. [153], який *прозорість у сфері грошово-кредитній та фінансовій політиці* визначає як середовище, в якому цілі політики, її правові, інституційні та економічні рамки, рішення в сфері

політики і їх обґрунтування, дані та інформація, пов'язані з грошово-кредитною і фінансовою політикою, а також умови звітності агентств надаються громадськості на основі принципів зрозумілості, доступності та своєчасності. У такий спосіб передбачена Кодексом практика забезпечення прозорості розкриває: ясність функцій, обов'язків і завдань центральних банків та фінансових агентств, процедури прийняття і доведення до відома громадськості рішень центральних банків про здійснювану грошово-кредитну політику і рішень фінансових агентств про фінансову політику, доступність для громадськості інформації про грошово-кредитну і фінансову політику та підзвітність і гарантії добросовісності банків і фінансових агентств.

Тобто прозорість у бюджетній та грошово-кредитній політиці зосереджена на наданні громадськості повної та достовірної інформації про діяльність органів державної влади у відповідній сфері. Проте «вектор прозорості» зміщується в протилежному напрямі, коли йдеться про *tax transparency*, адже увага у такому разі переважно починає зосереджуватися в аспекті отримання інформації органами державної влади про платників податків [290, с. 156; 291, с. 79].

Основною міжнародною організацією, яка займається питаннями прозорості та обміну інформацією у податковій сфері, є *Глобальний форум транспарентності та обміну інформації для податкових цілей (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)* (далі – Форум), який був створений в рамках діяльності Організації економічного розвитку і співробітництва ще на початку 2000-х рр. та реорганізований у 2009 році. Наразі членами Форуму є 153 юрисдикції, серед яких країни-учасники ОЕСР, країни-члени G20 і країни, що розвиваються, які виявили бажання впроваджувати єдині стандарти прозорості та обміну інформацією для податкових цілей.

Головною метою створення Форуму є *надання податковим адміністраціям країн правових, адміністративних та інформаційних інструментів для перевірки правильності сплати податкових зобов'язань*

(*йдеться про правильність суми податкового зобов'язання і юрисдикція, куди сплачується податкове зобов'язання*) та запобіганню ухиленню від сплати податків платниками податків, які здійснюють транскордонну діяльність. Мета Форуму реалізується шляхом упровадження механізмів обміну інформацією: автоматичного обміну інформацією (Automatic Exchange of Information (далі – АЕОІ) та обміну інформацією за запитом (Exchange of Information on Request (далі – ЕОІР).

Правовою основою для обміну інформацією слугують:

- багатосторонні договори з питань обміну податковою інформацією;
- двосторонні договори:
- договори про уникнення подвійного оподаткування (Double Tax Treaty);
- договори про обмін податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreement – ТІЕА);
- національне законодавство країн.

Зокрема, всі угоди про уникнення подвійного оподаткування складені на основі Модельної Конвенції ОЕСР стосовно податків на доходи і капітал від 1977 р. містять статтю (нумерація може бути змінена залежно від конкретної угоди), аналогічну за змістом ст. 26 Конвенції, яка передбачає умови обміну інформацією для податкових цілей. У більшості таких угод йдеться саме про ЕОІР, рідше – про АЕОІ, адже для запровадження АЕОІ країни долучаються до Багатосторонньої конвенції про співробітництво між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією – Multilateral Competent Authority Agreement [39] (далі – МСАА), прийнятій на основі ст. 6 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1998 р. (Україна є підписантом з 2010 р.) [155].

МСАА визначає ефективний механізм здійснення АЕОІ відповідно до Єдиного Стандарту Звітності (Common Reporting Standard, далі – CRS), який передбачає періодичний (раз на рік) обмін податковою інформацією між державами, що долучилися до його впровадження. CRS встановлює:

- яка інформація про фінансові рахунки підлягає обміну;

- які фінансові установи зобов'язані подавати інформацію;
- види рахунків та платників податків, на які поширюється дія Стандарту;
- процедури перевірки фінансових установ.

Тобто запровадження АЕОІ з використанням CRS здійснюється у два етапи: приєднання до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах від 1998 р., та на основі ст. 6 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових спорах від 1998 р., приєднання до МСАА.

Утім перший етап не є обов'язковим, і для держави, яка виявила бажання впровадити CRS, достатньо підписати лише МСАА.

Україна приєдналась до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових спорах від 1998 р. ще у 2004 р., а почала діяти вона з 27 липня 2009 року. У 2013 р. було ратифіковано Протокол до Конвенції, який набрав чинності для нашої країни 1 вересня 2013 року.

У такий спосіб Україна, як одна з країн-учасниць Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових спорах, може отримувати інформацію про компанії та їхніх власників навіть з тих юрисдикцій, з якими відсутні подібні двосторонні договори. Крім того, Конвенція передбачає не тільки отримання інформації, а й змогу проведення вітчизняними контролюючими органами податкових перевірок за кордоном.

З грудня 2019 р. за № 323 Верховною Радою України прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (ФАТСА)», яким імплементовано в законодавство України положення Закону Сполучених Штатів Америки «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (далі – ФАТСА) [131].

Відповідно до пп. 69.8.3 п. 69.8 ст. 69 Закону України «Про внесення

змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)» Міністерством фінансів прийнято Наказ від 12 серпня 2020 р. № 496 «Про затвердження Порядку заповнення і подання фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 20 серпня 2020 р. № 810/35093.

Зазначені зміни до законодавства України дають змогу у подальшому приєднатися до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки – MCAA CRS.

Станом на січень 2021 р. Міністерством фінансів України разом з Державною податковою службою України та іншими компетентними органами України, зокрема Міністерством юстиції України, Національним банком України, Держфінмоніторингом та Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку опрацьовано проєкт звіту, підготовлений експертами Глобального форуму ОЕСР за підсумками розгляду відповідей на Анкету щодо обміну інформацією за запитами (Questionnaire for the Next Round of EOIR Reviews), та надано коментарі до зауважень та додаткових питань експертів Глобального форуму ОЕСР. За планами ОЕСР підсумковий звіт буде підготовлений у червні 2021 року. Після цього Глобальним форумом ОЕСР буде визначено період часу, протягом якого Україна проходитиме другий етап оцінювання щодо обміну інформацією за запитами. Крім того, Мінфін разом з ДПС планує у 2021 р. продовжити роботу з експертами Глобального форуму ОЕСР у рамках Анкети з питань конфіденційності інформації та безпеки даних «Confidentiality and Data Safeguards Assessment Questionnaire», з метою проведення оцінювання експертами ОЕСР готовності України бути учасником

автоматичного обміну інформацією та забезпечити в ході такого обміну конфіденційність та захист 2 інформації. Відповідно до рекомендацій, наданих експертами Глобального форуму ОЕСР для України, перший обмін інформацією в автоматичному режимі між Україною та іншими країнами – учасницями Багатосторонньої угоди МСАА CRS, планується здійснити у вересні 2023 р. за звітний період – 2022 р. З метою підтвердження зобов'язання України розпочати автоматичний обмін інформацією у вересні 2023 р., Міністерство фінансів планує у першому півріччі 2021 р. надіслати секретаріату ОЕСР лист-заяву (Political Commitment), в якому Україна офіційно висловить згоду впровадити Стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією та оголосить намір розпочати перший обмін за стандартом АЕОІ у 2023 році. При цьому інформація, обмін якою здійснюватиметься в автоматичному режимі, стосуватиметься 2022 звітного року. Після проведення зазначених процедур Україна підпише з ОЕСР Декларацію про приєднання до Багатосторонньої конвенції МСАА CRS.

Також інституційну основу для забезпечення розширення обсягу обміну податковою інформацією в рамках трансфертного ціноутворення заклав Закон України від 16 січня 2020 р. № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», що передбачив імплементації вимог ОЕСР (крок 13 Плану BEPS) про запровадження трирівневої структури документації з трансфертного ціноутворення.

Зокрема, платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, разом із звітом про такі операції, зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (пп. 39.4.2 ст. 39 ПК України).

Звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній подаються контролюючому органу засобами електронного зв'язку в електронній формі. Наразі Міністерством фінансів

України оприлюднено проєкт наказу «Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній»<sup>35</sup>.

Міжнародна група компаній – дві або більше юридичні особи або утворення без статусу юридичної особи, які є резидентами різних країн та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю. При цьому, згідно з МСФЗ обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності такої МГК.

Інформація, яку має містити повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, передбачена в пп. 39.4.2.2 пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПК України, і до неї зокрема належать:

а) дані щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, зокрема, назва, держава (територія) резидентства, адреса реєстрації, реєстраційний номер (номери), присвоєні материнській компанії в державі (на території) її реєстрації, код (коди) материнської компанії як платника податків у державі (на території) її реєстрації;

б) дані щодо юридичної особи, яка є уповноваженим учасником міжнародної групи компаній на подання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків (за наявності такої юридичної особи), зокрема, її назву, державу (територію) податкового резидентства, адресу реєстрації, реєстраційний номер (номери), присвоєні уповноваженій особі в державі (на території) її реєстрації, код (коди) як платника податків у державі (на території) її реєстрації, або інформацію про те, що група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній відповідно до законодавства інших країн;

в) дату, яка є останнім днем фінансового року, за який готується консолідована фінансова звітність міжнародної групи компаній, а у разі, якщо така звітність не готується, дату закінчення фінансового року відповідно до внутрішніх положень материнської компанії міжнародної групи компаній;

---

<sup>35</sup> URL: [https://mof.gov.ua/uk/regulatory\\_acts\\_draft\\_for\\_discussion\\_2020-408](https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2020-408).

г) інформацію щодо розміру сукупного консолідованого доходу міжнародної групи за фінансовий рік, що передує звітному, розрахованого згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія групи.

Трирівнева структура документації з трансфертного ціноутворення (ТЦ) містить:

- документацію з ТЦ з переліком інформації, визначеної п. п. 39.4.6 ст. 39 ПК України;

- глобальну документацію з ТЦ (майстер-файл, платником податку, що входить до складу міжнародної групи компаній при сукупному доході за рік понад 50 млн євро та за наявності відповідного запиту контролюючого органу із вимогою надати таку документацію) (п. 39.4.7 ст. 39 ПК України);

- звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній. Звіт подається, якщо сукупний консолідований дохід групи компаній, в яку входить платник, перевищує 750 млн євро за рік (пп. 39.4.10–39.4.14 ст. 39 ПК України).

Відповідно до перехідних положень Податкового кодексу України норми щодо подання платниками податків:

- повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (МГК) – вперше застосовуються у 2021 р. за 2020 р.;

- глобальної документації з ТЦ (майстер-файл) – вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 р.;

- звіту у розрізі країн вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 р., але не раніше, ніж у рік, у якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами.

Одним із елементів «транспарентності оподаткування» є не лише надання більшого кола повноважень контролюючим органам щодо збору податкової інформації, але фактично створення підґрунтя для її добровільного розкриття з боку платників податків, що дає змогу перейти від податкової системи, заснованої винятково на обов'язках («obligation-based



tax system») до податкової системи, заснованої на співпраці держави та платників податків («cooperative compliance» [12, 11]) [291, с. 158; 292, с. 80].

Прикладом запровадження добровільних ініціатив з розкриття податкової інформації є досвід Австралії.

За ініціативою Казначейства Австралії у 2015 р. було розроблено добровільний кодекс податкової прозорості (The Voluntary Tax Transparency Code – VTTC). VTTC є набором принципів та мінімальних стандартів, спрямованих на розкриття податкової інформації платниками податків, особливо великими транснаціональними компаніями.

Зокрема, кодексом передбачено два рівні розкриття податкової інформації (частина А та частина В), залежно від того, до якого виду платників податків належить підприємство (великий чи середній бізнес). Детальніше в таблиці «Інформація, яка підлягає розкриттю у рамках ініціативи VTTC» (табл. 3.1)<sup>36</sup>.

Таблиця 3.1

## «Інформація, яка підлягає розкриттю у рамках ініціативи VTTC»

<b>Рівень розкриття інформації</b>	<b>Хто</b>	<b>Інформація, що має бути розкрита</b>
Частина А	Великий та середній бізнес	Інформація щодо сплати податку на прибуток, співвідношення доходу та витрат підприємства
		Інформація про податкові різниці
		Облік ефективних податкових ставок підприємств
Частина В	Великий бізнес	Підхід до податкової стратегії та управління
		Стислий опис податкових надходжень для корпоративних податків
		Інформація про міжнародних партнерів

<sup>36</sup> URL: <http://taxboard.gov.au/consultation/voluntary-tax-transparency-code/>

VTTC є добровільною ініціативою і компанії самостійно вирішують питання розкриття податкової інформації та співвідношення такого розкриття з конфіденційною інформацією компанії.

Уряд Австралії заохочує розкриття компаніями своїх податкових справ для того, щоб великі компанії стали більш відкритими для громадськості та для попередження ризиків використання агресивного податкового планування й покращення репутації таких компаній.

Потенційні користувачі інформацією, розкритою в рамках VTTC, можуть бути згруповані в три категорії:

1. «Загальні користувачі» – «людина на вулиці» та суспільство загалом;
2. «Заінтересовані користувачі» – акціонери, аналітики, інвестори, ЗМІ та політики;
3. Органи державної влади та міжнародні організації.

Розкрита податкова інформація має бути доступною (не тільки в плані фізичного доступу, а й розуміння) для користувачів першої та другої груп.

На сайті австралійських податківців можна знайти перелік компаній, які взяли участь в ініціативі та подають звіти (TTC report<sup>37</sup>). Більшість компаній належать до представників великого бізнесу і подають інформацію, передбачену частинами А і В. А якщо розглянути головну сторінку одного із найбільших платників податків Австралії Boeing Australia Holdings PTY LTD Group, то цікавим буде те, що TTC report розміщено одразу на головній сторінці<sup>38</sup>.

«Принцип транспарентності оподаткування» необхідно розглядати як бінарну систему, що, з одного боку, передбачає забезпечення ефективних механізмів збору й отримання податкової інформації від платників податків, а з іншого – вимагає забезпечення відкритості і публічної прозорості

---

<sup>37</sup> URL: [https://data.gov.au/dataset/voluntary-tax-transparency-code/resource/335b98f1-5c1b-45a0-8739-dd627da61463?inner\\_span=True](https://data.gov.au/dataset/voluntary-tax-transparency-code/resource/335b98f1-5c1b-45a0-8739-dd627da61463?inner_span=True)

<sup>38</sup> URL: <http://www.boeing.com.au/boeing-in-australia/about-boeing-in-australia.page>

діяльності контролюючих органів [291, с. 158; 292, с. 80]. Він реалізується як через імперативні вимоги щодо розкриття певної інформації платниками податків, так і через добровільне оприлюднення платником податку рекомендованого обсягу інформації, яка переважно стосується податкової стратегії платника, сум сплачених податків, інформацію про партнерів тощо. У такий спосіб платники податків мають змогу стати відкритими для громадськості та покращити свою репутацію, а держава натомість отримує більше можливостей для попередження ризиків використання агресивного податкового планування [287, с. 285].

Податковий кодекс України містить низку інституційних вимог, що формують прозорість діяльності контролюючих органів в частині здійснення податкового контролю.

Зокрема, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику:

- згідно з пп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 ПК України не пізніше 15 липня поточного року оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті зведену інформацію про розмір і дату встановлення ставок місцевих податків та зборів на відповідних територіях та зведену інформацію про проведену нормативну грошову оцінку земель;

- не пізніше 1 березня року, що настає за звітним, загальну суму податкових зобов'язань з акцизного податку на сигарети, середньозважену роздрібну ціну продажу сигарет та показник (у відсотках), що характеризує частку загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку у середньозваженій роздрібній ціні продажу сигарет (пп. 14.1.60<sup>2</sup> п. 14.1 ст. 14 ПК України);

- щомісячно інформацію щодо сплати податків суб'єктами природних монополій та суб'єктами господарювання, які є платниками рентної плати за користування надрами та інформацію щодо суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, із зазначенням керівників таких суб'єктів господарювання, і сум податкового боргу в розрізі платежів та

територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, із зазначенням керівників таких територіальних органів (п. 35.4 ст. 35 ПК України).

Ще одним важливим елементом транспарентності, що дає змогу забезпечити певною мірою правову впевненість платників податків, є податкові консультації.

Зокрема, згідно з пп. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14 ПК України узагальнююча податкова консультація – це оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства.

Видання узагальнюючих податкових консультацій є власне дискреційними повноваженнями центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Відповідно до п. 52.6 ст. 52 ПК України центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, проводить періодичне узагальнення індивідуальних податкових консультацій, а також аналізує обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, шляхом надання узагальнюючих податкових консультацій, які затверджуються наказом цього органу.

Узагальнюючі податкові консультації підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, протягом п'яти календарних днів з дня їх надання.

Як наслідок, дискреції щодо видання центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, відповідних консультацій протистоїть право платника податків утриматися від моделі поведінки, сформульованої у вказаній консультації або згідно з пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 ПК України оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, та/або узагальнюючу податкову консультацію.

Окрім того, на офіційному сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, щоденно, крім вихідних, святкових та неробочих днів, оприлюднюються дані Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування щодо реквізитів поточного рахунка платника податку для перерахування бюджетного відшкодування.

Важливим механізмом транспарентності діяльності контролюючих органів стало запровадження в межах абз. 2 п. 72.1 ст. 72 ПК України обов'язку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднення на офіційному веб-сайті плану-графіка документальних планових перевірок на поточний рік до 25 грудня року, що передусе року, в якому проводитимуться такі документальні планові перевірки. Однак при цьому через відсутність будь-яких меж дискреції, зокрема в яких випадках може бути здійснено коригування плану графіку, з якою періодичністю, Міністерством фінансів України було неправомірно розширено в межах свого Наказу «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 2 червня 2015 р. № 524 повноваження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, щодо можливості коригування плану-графіку [291, с. 158; 292, с. 80].

Однак Законом України від 16 січня 2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» вказану прогалину було усунено, передбачивши, що внесення

змін до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік допускається не частіше одного разу в першому та одного разу в другому кварталі такого року, крім випадків, коли зміни пов'язані із змінами найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок.

При цьому згідно зі змінами до п. 77. 2 ст. 77 ПК України документальна перевірка платника податків, який був включений до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік унаслідок внесення змін у такому році (інших, ніж зміни найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок), може бути розпочата не раніше 1 липня поточного року в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік у першому кварталі такого року, і не раніше 1 жовтня поточного року в разі внесення змін до плану-графіка проведення документальних перевірок на поточний рік у другому кварталі такого року.

Оновлений план-графік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до 30 числа останнього місяця кварталу (у разі змін найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок – до 30 числа місяця, що передує місяцю, в якому проводяться такі документальні планові перевірки).

Також не можна залишити поза увагою той факт, що потреба у прозорості повинна бути у балансі із правом платників податків на приватність, відповідно до якого персональна фінансова інформація про них має бути оточена максимальною конфіденційністю. Інформація про платників, яка доступна податковим органам, зазвичай є конфіденційною і повинна використовуватися тільки для цілей та у межах, визначених законом.

Цікавим є досвід співвідношення приватності, конфіденційності та прозорості у США, який проаналізовано К. Романо у роботі «Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings

System?» [53].

Зокрема, четверта поправка до Конституції США передбачає, що право на недоторканність особи, помешкання, особистих паперів і майна не має порушуватися безпідставними обшуками і арештами; ордер на обшук і арешт має видаватися лише зі слушних причин, засвідчених присягою або підтвердженням. У таких ордерах треба детально вказувати місце, де потрібно вчинити обшук, осіб, яких потрібно заарештувати, або речі, які мають бути вилучені.

The IRS повинна дотримуватися вимог розумності у своїй діяльності, особливо, коли справа стосується приватності платника податків.

Четверта поправка є конституційним базисом для вимоги розумності. Не є розумним немотивоване порушення приватності особи. У такому разі особа може посилатися на четверту поправку.

Для того, аби успішно скористатися четвертою поправкою, платник податку повинен довести, що він постраждав від явно неналежної поведінки the IRS (тобто має право на звернення до суду)<sup>39</sup>.

Проте демонстрація того, що особа постраждала від поведінки the IRS, сама собою ще не гарантує того, що посилення на четверту поправку буде задоволене. Це підтверджується у справі *Fisher v. United States*<sup>40</sup>, у якій платник податку мав *locus standi*, але його посилення на четверту поправку було відхилене.

У законодавстві США було здійснено перехід від стандарту «необхідності знати» до доктрини «право знати».

Акт про свободу інформації (FOIA) було прийнято 1966 р. як поправку до

---

<sup>39</sup> Йдеться про вимогу, яка означає, що особа має здатність продемонструвати суду достатній зв'язок між рішенням чи дією, що оскаржуються, і завданою шкодою – для участі цієї особи у справі («standing»/*locus standi*). Зокрема, платник не може оскаржувати поведінку the IRS, якщо порушеними були конституційні права третьої особи.

<sup>40</sup> *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391 (1976).

Адміністративного процедурного Акту, із подальшими змінами<sup>41</sup>. Актом проголошувалося, що будь-яка особа повинна мати належний доступ до даних/документів владного органу без необхідності вказувати причину запиту інформації, і що тягар доведення того, що інформація не може бути надана, покладається на владний орган.

Основна ідея змін полягала у тому, що громадяни повинні мати доступ до більшості інформації, що належна уряду. Однак підхід до розкриття інформації не завжди був таким. До прийняття FOIA на особу покладался тягар доведення того, що їй належить право на доступ до інформації.

Необхідність регулювання використання федеральними органами інформації про осіб обумовила прийняття Акта про приватність 1974 року. За загальним правилом Акт забороняє федеральним органам розголошувати інформацію про особу без її попередньої згоди. Також Акт дає змогу індивідам отримувати у федеральних органах інформацію про себе.

Слід виокремити і досвід співвідношення транспарентності та конфіденційності у Нідерландах. У цій країні декілька положень, що стосуються приватності, закріплено на конституційному рівні.

Зокрема, ст. 10 запроваджує загальне правило, згідно з яким приватність кожного слід поважати, а саме передбачається, що кожен має право знати про збір персональних даних про нього, а також має право на виправлення таких даних.

Окрім того, положення щодо правового регулювання приватності містяться в Акті про інформацію уряду (Акті про публічний доступ) 1991 р., який передбачає, що документи публічної адміністрації повинні бути доступні кожному.

Платниками податків був поданий запит до державної ради з метою визначити, чи мають положення Акта про інформацію уряду пріоритет над ст. 67 Загального Акта про податки, яка покладає на нідерландську податкову

---

<sup>41</sup> FOIA було прийнято 4 липня 1966 р., він вступив в силу 4 липня 1967 р., зміни вносилися до нього у 1974, 1986 і 1996 роках.



адміністрацію обов'язок щодо конфіденційності даних платників. Запит було подано у контексті питання про публікацію попередніх рішень про оподаткування (йдеться про майже аналог індивідуальних податкових консультацій).

Державна рада вирішила, що податкова адміністрація не в праві розкривати інформацію, яка б давала змогу ідентифікувати особу платника податків. Водночас стверджувалося, що інформація про платника, про якого йдеться у попередньому рішенні про оподаткування, яке планується оприлюднити, повинна давати змогу іншим платникам податку зрозуміти, чи перебувають вони в таких самих умовах і, відповідно, чи можуть розраховувати на аналогічне рішення.

Нині такі рішення публікуються анонімно або у вигляді узагальнень.

Безперечно, питання співвідношення транспарентності та конфіденційності існують і у межах національного правового поля.

Публікація персоналізованих даних про платників податків в Україні майже не використовується.

Фактично сума сплачених платником податків, його доходи та витрати являють собою податкову таємницю. В Україні майже відсутня практика оприлюднення індивідуалізованих даних про нараховані, сплачені платниками суми податку, доходи, витрати платників. Дані податкових декларацій платників податків в Україні не доступні суспільству. Така інформація не надається податковим органом за запитом некомерційних груп, конкурентів тощо.

Винятками з цього правила можна загалом вважати лише законодавчу вимогу щодо оприлюднення деякими суб'єктами господарювання своєї фінансової звітності, оприлюднення декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, публікацію податковим органом списків платників податків, що мають податковий борг.

Оскільки в декларації вищих посадових осіб держави, які підлягають опублікуванню, містяться також і відомості про членів сім'ї, неодноразово

поставало питання про необхідність надання згоди членів сім'ї декларанта на опублікування відомостей щодо них.

У контексті цього Конституційний Суд України у своєму Рішенні у справі за конституційним поданням Жашківської районної ради Черкаської області щодо офіційного тлумачення положень частин першої, другої статті 32, частин другої, третьої статті 34 Конституції України від 20 січня 2012 року № 2-рп/2012 [243] окремо роз'яснив, що збирання, зберігання, використання та поширення державою, органами місцевого самоврядування, юридичними або фізичними особами конфіденційної інформації про особу без її згоди є втручанням в її особисте та сімейне життя, яке допускається винятково у визначених законом випадках і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини. У вказаному Рішенні Конституційного Суду України наголошується на тому, що перебування особи на посаді, пов'язаній зі здійсненням функцій держави або органів місцевого самоврядування, передбачає не тільки гарантії захисту прав цієї особи, а й додаткові правові обтяження. Публічний характер як самих органів – суб'єктів владних повноважень, так і їх посадових осіб вимагає оприлюднення певної інформації для формування громадської думки про довіру до влади та підтримку її авторитету в суспільстві.

Коло інструментів отримання платником податку інформації про своїх контрагентів не є широким. Крім того, отримати платник податку може лише загальнодоступну інформацію. Через свій електронний кабінет платник податку, зокрема, може отримати інформацію про ліквідацію контрагента, анулювання його реєстрації як платника податку на додану вартість, про притягнення контрагента до відповідальності за порушення податкового законодавства.

У системі законодавства України представлені закони, спрямовані на врегулювання інформаційних відносин, зокрема і в рамках адміністрування податків та зборів. У контексті свободи податкової інформації фігурує Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 р. Публічна інформація у формі відкритих даних оприлюднюється для вільного та

безоплатного доступу до неї. З метою виконання вимог вказаного закону, податковий орган оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті визначені набори даних.

Водночас пп. 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 ПК України передбачає право платника податків на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, окрім випадків, коли це прямо передбачено законам.

Згідно з п. 63.12 ст. 63 Кодексу інформація, що збирається, використовується та формується органами державної податкової служби у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних і використовується з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом.

Окрім того, чинним законодавством встановлено низку вимог, що забезпечують конфіденційність інформації про платників податків, що власне забезпечують реалізацію конституційної гарантії, передбаченої у ст. 32 Конституції України, що не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини.

Відповідно до п. 74.2 ст. 74 ПК України зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та завдань.

Пунктом 21.1 ст. 21 ПК України встановлено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти винятково відповідно до Кодексу та інших законів України, інших нормативних актів; не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи.

Обсяг інформації про особу, що збирається, зберігається і використовується розпорядниками інформації, має бути максимально обмеженим і використовуватися лише з метою та у спосіб, визначений законом (частина друга ст. 10 Закону України від 13 січня 2011 р. № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» (далі – Закон № 2939). Розпорядники інформації, які володіють інформацією про особу, зобов'язані: надавати її безперешкодно і безкоштовно на вимогу осіб, яких вона стосується, крім випадків, передбачених законом (п. 1 частини третьої ст. 10 Закону № 2939).

Відповідно до ст. 21 Закону № 2657 інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація.

Конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень. Конфіденційна інформація може поширюватися за бажанням (згодою) відповідної особи у визначеному нею порядку, згідно з передбаченими нею умовами, а також в інших випадках, визначених законом.

Щодо вимог абзацу першого частини другої ст. 11 Закону № 2657 та ст. 14 Закону України від 1 червня 2010 р. № 2297-VI «Про захист персональних даних» із змінами та доповненнями, то не допускаються збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди.

Знеособленість таких даних забезпечує баланс між прозорістю та конфіденційністю в Україні.

### **Висновки до Розділу 3**

Принципи оподаткування являють собою цілісну систему, яка перебуває у тісному взаємозв'язку. Серед інших принципів оподаткування (окрім принципу справедливості, рівності, загальності) виокремлюють: принцип законності, принцип фіскальної достатності, принцип нейтральності оподаткування, принцип стабільності, принцип «презумпції правомірності рішень платника податків», принципи зручності та економічності

оподаткування.

Принцип законності проявляється в тому, що обов'язок зі сплати податків у платника податків виникає лише за умови дотримання процедури встановлення податків та зборів. Тобто на рівні закону має бути передбачено конкретний перелік обов'язкових платежів та їх обов'язкові елементи, за інших умов у платника податку не виникає обов'язку з його сплати, адже податки та збори, не передбачені на рівні закону, не підлягають сплаті. Законність механізму встановлення податку висуває вимоги щодо суб'єкта прийняття рішення про встановлення податку – це має бути винятково представницький орган, який діє в межах його компетенції та з дотриманням процедури легалізації такого рішення. Крім того, положення закону, які передбачають обов'язок зі сплати податку, мають відповідати вимогам зрозумілості та чіткості.

Принцип фіскальної достатності має подвійне значення: з одного боку, означає те, що податки сплачуються для наповнення бюджетів відповідних рівнів у такому розмірі, щоб забезпечити виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад; з іншого – слугує своєрідним обмеженням у сфері справляння податків і зборів для держави, тобто їх розмір та види не можуть бути безмежними, оскільки обумовлюються виконанням державою та територіальними громадами їх функцій та завдань. Водночас принцип фіскальної достатності тісно пов'язаний з такою категорією, як «збалансованість бюджету», яку можна визначити як рівномірне співвідношення між дохідною і видатковою частинами бюджету.

Сутність принципу нейтральності оподаткування полягає не тільки у впливі на конкурентоспроможність платника податку, а й на прийнятті рішень платником податків, адже останній, приймаючи рішення, які стосуються ведення господарської діяльності, має ґрунтуватися на економічній доцільності, а не на прорахунку схем податкової оптимізації. Важливе значення принцип нейтральності оподаткування має у міжнародному податковому праві, адже дотримання нейтральності імпорту

та експорту товарів, що є способом уникнення подвійного оподаткування, – одне із пріоритетних завдань договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Принцип нейтральності оподаткування тісно пов'язаний із принципом заборони дискримінації, яскравим прикладом чого є практика Європейського Суду Справедливості, адже Суд принцип нейтральності оподаткування трактує через принцип заборони дискримінації імпорту та експорту порівняно з національними товарами, що реалізуються на внутрішньому ринку держави-члена ЄС.

Принцип стабільності оподаткування – це один із елементів верховенства права, вимога розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів, що стосуються встановлення податків та зборів, протягом певного часу. Принцип стабільності оподаткування разом із вимогами щодо зрозумілості та якості законодавства, відіграє важливу роль при формуванні у платників податків їх законних очікувань, а тому вказаний принцип є однією із гарантій платників податків, яка певною мірою обмежує права держави щодо становлення на її території податків та зборів. Таке обмеження реалізується шляхом установаження в законодавстві чітко визначеної процедури внесення змін до податкового законодавства і можливості платників податків захищати свої права в судовому порядку у разі порушення таких вимог.

Під принципом презумпції правомірності рішень платника податків варто розуміти те, що у разі незрозумілості та невизначеності положень нормативно-правового акта або різних нормативно-правових актів, тобто множинного тлумачення норм законодавства як на користь контролюючого органу, так і платника податку, рішення приймається на користь платника податку. Отже, множинність трактування норм законодавства, тобто правова колізія, не може бути вирішеною за правилами дії правових норм, а тому презумпція правомірності рішень платника податку виступає своєрідним способом вирішення правових колізій у податковому праві. Водночас

важливим питанням є межа застосування принципу презумпції правомірності рішень платника податків, адже відповідно до міжнародних актів ці положення не можуть трактуватись як такі, що надають право займатися будь-якою діяльністю або вчиняти будь-яку дію, спрямовану на скасування будь-яких прав і свобод або на їх обмеження в більшому обсязі, ніж це передбачено.

Принцип зручності оподаткування полягає у встановленні строків сплати податкового зобов'язання в спосіб, що забезпечує публічний інтерес у своєчасному та рівномірному отриманні доходів публічних фондів коштів та зручності їх сплати для платника податків, що забезпечує приватний інтерес у мінімізації витрат на виконання податкового обов'язку (йдеться про спосіб, час, місце сплати грошових зобов'язань, подання звітності тощо). Останнє також реалізується шляхом запровадження елементів електронного урядування, зокрема електронного кабінету платника податків та сервісів подання електронної звітності. Такі новації сприяють зменшенню витрат, які платники податків несуть у процесі сплати податків.

Під принципом економічності оподаткування тлумачать співрозмірність витрат на адміністрування конкретного податку із надходженнями до бюджету, які акумулюються цим податком. Витрати на адміністрування податку складаються із декількох елементів, а саме: витрати держави на збір податку (робота сервісів, оплата праці службовців контролюючих органів) та витрати, які несе платник податків у процесі виконання свого податкового обов'язку (конкретна сума податкового зобов'язання, витрати на оплату праці бухгалтерів, податкових консультантів, судові витрати тощо). З метою запобігання закріплення в податковій системі України економічно не обґрунтованих податків та зборів, у п. 2.2 ст. 2 ПК України потрібно внести наступні зміни: «Законопроект про внесення змін до цього Кодексу у якості додатку повинен містити детальне економічне обґрунтування витрат бюджету відповідного рівня на реалізацію запропонованих змін та розрахунок прогнозованих показників надходжень/витрат бюджету відповідного рівня від

реалізації запропонованих змін до цього Кодексу».

Принципи оподаткування мають суперечливий, релятивістський характер, залежать від обставин місця і часу. У такий спосіб вони перебувають у тісному взаємозв'язку із податковою реальністю, а тому не є абсолютно сталим та незмінним поняттям. Зазначений вище перелік принципів оподаткування доповнено принципом прозорості оподаткування.

«Принцип прозорості оподаткування» – це відкритість та публічна прозорість діяльності контролюючих органів, а також забезпечення ефективних механізмів збору та отримання податкової інформації від платників податків.

При цьому, оскільки прозорість оподаткування акцентує увагу на отриманні інформації органами державної влади про платників податків, то змістовно елементами прозорості оподаткування є не лише надання більшого кола повноважень контролюючим органам щодо збору податкової інформації, а й створення підґрунтя для її добровільного розкриття з боку платників податків, що дає змогу перейти від податкової системи, заснованої винятково на обов'язках до податкової системи, заснованої на співпраці держави та платників податків.

Податковий кодекс України містить низку інституційних вимог, що формують прозорість діяльності контролюючих органів в частині здійснення податкового контролю у вигляді оприлюднення плану-графіка документальних планових перевірок на поточний рік та критеріїв віднесення платників податків до ризикових груп.



## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, яке полягало у розробці цілісного і комплексного наукового уявлення про принципи оподаткування та особливості їх реалізації на рівні правозастосування, а також в окресленні шляхів удосконалення чинного податкового законодавства на їх основі.

За результатами дослідження сформульовано такі висновки:

1. Ретроспективний аналіз генезису розвитку наукових уявлень про поняття «принципи оподаткування» дав підстави стверджувати, що тривалий еволюційний шлях розвитку хоча й вплинув на обмеженість кола можливих інтерпретацій такого поняття залежно від історичного і культурного середовища, однак його контекст не вичерпується власне текстуальністю. Зокрема, конкретна норма-правило, як дискретна частина, має інтерпретуватися в ширшому контексті цілого нормативно-правового акта – Податкового кодексу України. Як наслідок, принципи, що закріплені в статті 4 Податкового кодексу України, задають регулятивні межі інтерпретації конкретних норм-правил у рамках тексту Податкового кодексу України. При цьому принципи як явища вищого рівня абстракції, порівняно з іншими нормами права, є певним внутрішнім наративом, тобто нормами, що мають прескриптивну ідеологію, та дають змогу певною мірою подолати конфлікт між оригіналістичними та неоригіналістичними підходами до тлумачення.

2. Сформульовано авторське визначення поняття «принципи права» як стандарти, загальні правила, цінності, що виступають основою для формування норм права, характеризують певну правову систему та покликані регулювати широке коло суспільних відносин. Принципи права покликані забезпечити єдність, системність та ієрархічність норм права, а у разі наявності колізії правових норм – слугують інструментом їх усунення та не є тотожним поняттям із нормами права. Аналіз доктринальних підходів до тлумачення поняття «принципи» права дав змогу виокремити ключові доктринальні підходи до трактування цієї категорії та її змісту.

Установлено, що розуміння принципів права як правових норм (принципи-норми) притаманне позитивістському типу праворозуміння, натомість природно-правовий тип праворозуміння розглядає принципи права як цінності (принципи-ідеї). Змішаний підхід спостерігається при тлумаченні принципів права як стандартів (принципи-стандарти), що зумовлено самою правовою природою стандарту, який може бути або не бути правовою нормою. З'ясовано, що зазначені підходи формують тлумачення сутності принципів та їх детермінованість у правовій системі.

3. Обґрунтовано, що принципи рівності, загальності та справедливості оподаткування стали результатом тривалого еволюційного розвитку вектору і форми взаємовідносин між особою та державою і є наслідком руйнування меркантилістичного підходу ототожнення держави і монарха та утвердження принципу верховенства права як головного ідеалу регулювання суспільних відносин. Розвиток їх онтології нерозривно пов'язаний із трансформацією тлумачення податку як засобу вибіркового пригнічення з боку держави, до податку – як плати кожного за загальне благо.

4. Установлено, що розуміння принципів рівності та загальності оподаткування є невіддільним від принципів справедливості й недискримінації. Утвердження ідеї забезпечення субстантивної (фактичної) рівності платників податків як категорії, невід'ємної від принципу справедливості, стало основою для розвитку понять неоподаткованого мінімуму та податкової пільги. Модель субстантивної (фактичної) рівності реалізується за допомогою двох основних принципів: диференціації правового регулювання та позитивної дискримінації. А отже, саме через дотримання диференціації правового регулювання встановлення податкових пільг є не винятком, а складовою принципу рівності та загальності оподаткування.

5. Зміст принципу справедливості оподаткування, що наведений у підпункті 4.1.6 пункту 4.1 статті 4 ПК України, повною мірою відповідає традиційним економічним теоріям, що досліджують такий принцип крізь

призму індивідуальної платоспроможності платника податків, та передбачає відмову декларації про забезпечення податкового патерналізму певної групи платників податків («малозабезпеченого населення»), шляхом дискримінації іншої групи («громадяни, які отримують високі та надвисокі доходи»). При цьому зміщення акценту означає, що наратив для платника податків у такому разі трансформується з «я зобов'язаний платити більше» на «я можу платити більше». Субстанційними проявами справедливості оподаткування є горизонтальна справедливість у вигляді покладення на платників податків з однаковим економічним потенціалом однакового податкового тягаря, що в межах нормативного регулювання реалізується через неоподаткований мінімум, та вертикальна справедливість – покладення на платників податків з різним рівнем економічного потенціалу різного обсягу податкового тягаря, яка реалізується, відповідно, через встановлення прогресивного оподаткування.

6. Принцип законності проявляється в тому, що обов'язок зі сплати податків у платника податків виникає лише за умови дотримання процедури встановлення податків та зборів. Тобто на рівні закону має бути передбачено конкретний перелік обов'язкових платежів та їх обов'язкові елементи, інакше у платника податку не виникає обов'язку з його сплати, адже податки та збори, не передбачені на рівні закону, не підлягають сплаті. Законність механізму встановлення податку передбачає вимоги щодо суб'єкта прийняття рішення про встановлення податку – це має бути винятково представницький орган, який діє у межах його компетенції та з дотриманням процедури легалізації такого рішення. Крім того, положення закону, які передбачають обов'язок зі сплати податку, мають відповідати вимогам зрозумілості та чіткості.

Принцип стабільності оподаткування – це один із елементів верховенства права, вимога розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів, що стосуються встановлення податків та зборів, протягом певного часу. Принцип стабільності

оподаткування разом із вимогами щодо зрозумілості та якості законодавства, відіграє важливу роль при формуванні у платників податків їх законних очікувань, а тому є однією із гарантій прав платників податків, яка певною мірою обмежує право держави щодо встановлення на її території податків та зборів. Таке обмеження реалізується шляхом передбачення в законодавстві чітко визначеної процедури внесення змін до податкового законодавства і можливості платників податків захищати свої права в судовому порядку у разі порушення таких вимог.

Принцип «презумпції правомірності рішень платника податків» забезпечує усунення проблеми множинності трактування норм законодавства у тому разі, коли правова колізія не може бути вирішена за правилами колізійних принципів. Він наділений абсолютним характером та повинен застосовуватися за наявності будь-яких колізій між нормами Податкового кодексу України. Вказаний принцип є способом забезпечення реалізації при конфлікті з податковим органом права платника податків на апелювання не до необізнаності щодо загального змісту норми, а до іншої позиції її тлумачення.

Принцип фіскальної достатності має подвійне значення: з одного боку, він означає, що податки сплачуються з метою наповнення бюджетів відповідних рівнів у такому розмірі, щоб забезпечити виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад; з іншого, – слугує своєрідним обмеженням у сфері справляння податків і зборів для держави, тобто їх розмір та види не можуть бути безмежними, оскільки обумовлюються виконанням державою та територіальними громадами їх функцій та завдань. Водночас принцип фіскальної достатності тісно пов'язаний з такою категорією, як «збалансованість бюджету» – рівномірне співвідношення між дохідною і видатковою частинами бюджету.

Сутність принципу нейтральності оподаткування полягає не тільки у впливі на конкурентоспроможність платника податку, а й на прийнятті рішень платником податків, адже останній, приймаючи рішення, які

стосуються ведення господарської діяльності, має виходити з економічної доцільності, а не з прорахунку схем податкової оптимізації. Важливе значення принцип нейтральності оподаткування має у міжнародному податковому праві, оскільки дотримання нейтральності імпорту та експорту товарів, що є одним із способів уникнення подвійного оподаткування, – пріоритетне завдання договорів про уникнення подвійного оподаткування.

7. З'ясовано, що пропри очевидну, на перший погляд дуалістичну природу принципів оподаткування, як таких, що відображають приватний та публічний інтерес, сутність інтересу, що в них закладена, не перебуває в антагоністичному протистоянні «держава проти платника податків», а існує у внутрішній єдності. Адже всі вони спрямовані на захист інтересів особи: як «я – егоїстична приватна особа» і як «я – частина соціуму».

8. Установлено, що принцип транспарентності оподаткування як бінарний принцип, передбачає, що правомочності контролюючих органів щодо отримання та розкриття інформації обмежується правом платників податків на приватність та вимогами про забезпечення конфіденційності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Akay, Alpaslan and Bargain, Olivier and Dolls, Mathias and Neumann, Dirk and Peichl, Andreas and Siegloch, Sebastian, Happy Taxpayers? Income Taxation and Well-Being (December 1, 2012). SOEPpaper No. 526. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2197826> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2197826>.
2. Alexy R. A Theory of Constitutional Rights. N. Y., 2010. 461 p.
3. Angjeli Anisa. Paying Ability (Solvency), as One of the Most Important Constitutional Principles in the Field of Taxation. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies Published by MCSE-CEMAS-Sapienza University of Rome*. Vol 2 No 2. July 2013. P. 291–297.
4. Berenson Marc P., Taxes and Trust: From Coercion to Compliance in Poland, Russia and Ukraine. Cambridge: University Press. 2018.
5. Brennan G., Buchanan J.M. The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Indianapolis. Liberty fund. 2000. URL: <https://oll.libertyfund.org/title/brennan-the-collected-works-of-james-m-buchanan-vol-9-the-power-to-tax/>.
6. Canegrati E. A Contribution to the Positive Theory of Direct Taxation. 2007. URL: <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/6116/>.
7. Carlson G. The Value Added Tax: Structural and Economic Issues and Suggestions for Hungary. *Taxation and Economic Development: A Conference in Hungary*. Knoxville, Tennessee: The University of Tennessee, 1988. P. 123–146.
8. Case C-107/94. P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0107&qid=1607606112965>.
9. Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue, 275 U.S. 87, 100, dissenting; opinion (21 November 1927).
10. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. OECD guidance note. 2004. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>.

11. Cooperative Compliance. Working with large business in the new tax system. URL: <http://www.ctsi.org.au/publications/ATOpubs/cooperative%20compliance.pdf>.
12. Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. OECD (2013). URL: <http://www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf>.
13. Cordes J.J. Horizontal equity. URL: <http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/1000533.pdf>.
14. Crespo C.A.D. The «Ability to pay» as a fundamental right: rethinking the foundations of Tax Law. *Mexican law Review*. 2009. Vol. III. № 1. P. 49–65.
15. Deacon N. The EU law doctrine of abuse of rights: should it be a general principle of EU law; and is it? URL: <http://www.euroblawg.com/eu-law-2/the-eu-law-doctrine-of-abuse-of-rights-should-it-be-a-general-principle-of-eu-law-and-is-it/#sthash.TL0quUuq.pdf>.
16. Duff, D. G. Tax Fairness and the Tax Mix (2008). *Foundation for Law, Justice and Society*, 2008, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1457983>.
17. Dworkin R. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. London: Harvard University Press. 2002. 528 p.
18. ECJ, 26 January 1992, Case C-112/91, Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt. URL: <https://www.itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-112-91%20arrest%20E.pdf>.
19. ECJ, 28 January 1992, Case C-204/90, Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State. URL: [https://www.biicl.org/files/1942\\_c-204&300-90.pdf](https://www.biicl.org/files/1942_c-204&300-90.pdf).
20. ECJ. 17 April 2018. Case C-640/17. Luís Manuel dos Santos v. Portugal. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=201521&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=753891>.

21. ECJ. 19 December 2013. Case C-437/12. X v. Netherlands. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62012CJ0437>.
22. ECJ. 20 May 2010. C-179/9. Emiliano Zanotti v. Italy. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62009CA0056>.
23. ECJ. 7 April 2011, C-402/09. Ioan Tatu v. Romania. URL: [http://ec.europa.eu/dgs/legal\\_service/arrets/09c402\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/09c402_en.pdf).
24. ECJ. June 2016. Case C-586/14. Vasile Budişan v. Romania. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli%3AECLI%3AEU%3AC%3A2016%3A421>.
25. Fehr E., Schmidtb Kl.M.. Theories of Fairness and Reciprocity - Evidence and Economic Applications. *Mathias Dewatripont, Lars Peter Hansen and Stephen J Turnovsky (2003): Advances in Economics and Econometrics, Econometric Society Monographs, Eighth World Congress. Vol. 1. P. 208–257.*
26. Forsyk V. Violating of the principle of equality in the context of taxation of real estate, other than land plot. *Legea și viața*. 2019. № 6/2 (330). C. 96–100.
27. Gerhard L., professor Dr., Weber R., Dr. Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice. URL: [http://www.whitecase.com/files/Publication/9cab222c-8616-4116-a384-867ae59533dc/Presentation/PublicationAttachment/96e6413b-9ce1-404e-8969-8e00250438eb/tax\\_harmony\\_english.pdf](http://www.whitecase.com/files/Publication/9cab222c-8616-4116-a384-867ae59533dc/Presentation/PublicationAttachment/96e6413b-9ce1-404e-8969-8e00250438eb/tax_harmony_english.pdf).
28. Gould v. Gould, 245 U. S. 151 (1917). URL: <http://supreme.iustia.com/us/245/151/case.html>.
29. Gribnau H. Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study. URL: <https://www.utrechtlawreview.org/index.php/ulr/article/viewFile/227/222>.
30. Griffith T.D. Progressive Taxation And Happiness, 45 B.C.L. Rev. 1363 (2004). URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol45/iss5/11>.



31. Income tax around the world: international study analysing levels of taxation on income in 30 countries. September 2019. URL: <https://www.uhy.com/top-earners-in-g7-pay-over-60-more-in-income-tax-compared-with-those-in-bric-countries>.
32. Kiefer D.W. An Economic Analysis of Kemp/Roth Tax Cut Bill, H.R. 8333. *Donald W. Kiefer. The Economics of Tax Revolt: A Reader*. Harcourt Brace Jovanovich, 1979. P. 13–27.
33. Leczykiewicz D. Prohibition of abusive practices as a «general principle» of EU law. URL: [https://www.researchgate.net/publication/333204017\\_PROHIBITION\\_OF\\_ABUSIVE\\_PRACTICES\\_AS\\_A\\_GENERAL\\_PRINCIPLE\\_OF\\_EU\\_LAW](https://www.researchgate.net/publication/333204017_PROHIBITION_OF_ABUSIVE_PRACTICES_AS_A_GENERAL_PRINCIPLE_OF_EU_LAW).
34. Manual on fiscal transparency/Fiscal Affairs Dept., International Monetary Fund. International Monetary Fund. 2007. URL: <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>.
35. Mason, Ruth and Knoll, Michael S. What Is Tax Discrimination? *The Yale law journal*. 1014 (2012). P. 1014–1116.
36. Mirowski P. What's Wrong With the Laffer Curve. *Journal of Economic Issues*. 1982. Vol. XVI. № 3. P. 815–828.
37. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD, 2017. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page6](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page6).
38. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, 15 July 2005. Paris: OECD Publications, 2005. 374 p.
39. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm/>.
40. Musgrave R.A. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc. 1959. 627 p.

41. Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice*. Fourth ed. New York: McGraw-Hill, 1984. 824 p.
42. Mak V. *Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism*. *Tilburg Law School Research Paper*. 2013. URL: <http://ssrn.com/abstract=2302562> .
43. Nikola Regent; Guicciardini's *La Decima Scalata*: The First Treatise on Progressive Taxation. *History of Political Economy* 1 June 2014; 46 (2): 307–331. doi: <https://doi.org/10.1215/00182702-2647522>.
44. OECD (2014), «Fundamental principles of taxation», in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>.
45. OECD. *Regulatory Compliance Cost Assessment Guidance*. URL: <https://www.normenkontrollrat.bund.de/resource/blob/244032/444040/bb5c3d481212a08f42ccd07e0edc471e/oecd-regulatory-compliance-cost-guidance-data.pdf>.
46. OECD. *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19*. OECD, 2020. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127\\_127237-vsdaagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis/](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdaagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis/).
47. Oishi S., Schimmack U., Diener E. Progressive Taxation and the subjective well-being of nations. *Psychological Science*. 2012. № 23. P. 86–92.
48. Okun A.M. *Equality and Efficiency: The Big Trade-off*. Washington, D.C.: Brookings Institution, 1975. 169 p.
49. Popper K.R. *The Open Society and Its Enemies*. URL: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/3912>.
50. *Principles of tax policy*. Eighth Report of Session 2010–11 of House of Commons Treasury Committee. URL: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753.pdf>.
51. Rabban O. The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism. *Boston University Public Interest Law Journal*. 2010. Vol. 19. № 175. P. 175–191.

52. Rescher N. Objectivity. The Obligations of Impersonal Reason. Notre Dame, IN and London: University of Notre Dame Press. 1997. 244 p.
53. Revenue On-Line Service (ROS). URL: <http://www.revenue.ie/en/online/ros/index.html>.
54. Romano C., Dr. Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System. 2002, 545 p.
55. Scalia A. The Rule of Law as a Law of Rules. *The University of Chicago Law Review*. 1989. Vol. 56. № 4. URL: <https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol56/iss4/1>.
56. Schön W. Neutrality and Territoriality. *Competing or Converging Concepts in European Tax Law? Bulletin for International Taxation*. April/May 2015; Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. 2015. No. 2015-01. P. 271–293. URL: <https://www.eui.eu/Documents/MWP/ProgramActivities/2017-2018/master-classes/Schoen.pdf>.
57. Tempe V.A. Relief from Double Taxation. Amsterdam, 1967. 230 p.
58. The decision of the Court of Justice of the European Union of 10 April 2014. Case C-190/12. Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company v Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=150785&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5986819> (дата звернення: 28.05.2019).
59. The decision of the Court of Justice of the European Union of 14 January 1981. Case 140/79. Chemical Farmaceutici SpA v DAF SpA, on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty in relation to Italian legislation concerning a special revenue charge on denatured alcohol. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90551&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5969312> (дата звернення: 28.05.2019).

60. The decision of the Court of Justice of the European Union of 2 April 1998. Case C-213/96. Outokumpu Oy, on the interpretation of Articles 9, 12 and 95 of the EC Treaty.

61. The decision of the Court of Justice of the European Union of 21 September 1999. Case C-307/97. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland and Finanzamt Aachen-Innenstadt. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=44717&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5988394> (дата звернення: 28.05.2019).

62. The decision of the Court of Justice of the European Union of 25 February 1988. Case 299/86. Re Drexl on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94933&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5964634>.

63. The decision of the Court of Justice of the European Union of 27 February 1980. Case 55/79. Commission v Ireland (Excise Payments). URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90347&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5968454>.

64. The decision of the Court of Justice of the European Union of 9 May 1985. Case 112/84. Michel Humblot and Directeur des services fiscaux on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93350&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5964981>.

65. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 2017. URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

66. Verdoner L. The Coherence Principle under EC Tax Law. *EUROPEANTAXATION*. May. 2009. P. 274–282.

67. Weise Peter. Homo economicus und homo sociologicus: Die Schreckensmänner der Socialwissenschaften. *Zeitschrift für Sociologie*. April 1989. Jg.18. H. 2. P. 148–161.
68. West Federal Taxation. Comprehensive Volume / Ed. by E. Willis, D.M. Maloney, W.H. Hoffman, W.A. Raabe. Mason: Thomson South-Western, 2003. XXVIII. 1000 p.
69. Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации / пер. с англ. А.А. Столярова и А.А. Резвова. Москва; Челябинск, 2018. 639 с.
70. Алексеев А.С. Право: Азбука. Теория. Философия: опыт комплексного исследования. Москва: Статут. 1999. 710 с.
71. Алексеев С.С. Восхождение к праву. Поиски и решения. Москва: Изд-во НОРМА, 2001. 752 с.
72. Алексеев С.С. Теория права. Москва: Изд-во БЕК, 1995. 320 с.
73. Алексеенко М.М. Подходный налог и условия его применения. Харьков, 1885. 35 с.
74. Алексеенко М.М. Финансовое право. Харьков, 1894. 565 с.
75. Алекси Р. Понятие и действительность права (ответ юридическому позитивизму). Москва, 2011. Кн. 1. 192 с.
76. Андрійків А.В. Дивергенція принципів функціонування спрощеної системи оподаткування: зб. наук.-техн. пр. Нац. лісотехн. ун-ту України. 2008. Вип. 18.10. С. 160–166.
77. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб. Київ: Комп'ютер прес, 2004. 300 с.
78. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. Київ: Алерта, 2013. 384 с.
79. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Фіскальний фактор щастя народів. *Економічний вісник*. 2018. Вип. 2. С. 5–10 (Серія «Фінанси, облік, оподаткування»).
80. Арендт Х. Джерела тоталітаризму. Київ: Дух і літера, 2002. 540 с.

81. Арцибашева Ю.Ю. Генезис факторних доходів у теорії оподаткування громадян. URL: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67326.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67326.doc.htm).

82. Афанасьев М.П., Афанасьев Я.М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию. *Вопросы государственного и муниципального управления*. 2009. № 3. С. 47–70.

83. Б'юкенен Дж.М., Масгрейв Річард А. Мораль, політика та інституційна реформа. Діагноз та рекомендації. *Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави*. Київ: Вид. дім «КМ Академія», 2004. 175 с.

84. Бабін І.І. Податкове право: навч. посіб. 2-ге вид., виправл. та доповн. Чернівці: Чернівецьк. нац. ун-т, 2013. 496 с.

85. Бабін І.І., Дьомін О.В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2011. Вип. 604. Правознавство. С. 74–80.

86. Баліцька В.В. Соціальна справедливість оподаткування крізь призму платоспроможності суб'єктів економіки України. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 33–44.

87. Бахновська І.П. Питання співвідношення принципів і норм права та їх місця у механізмі правового регулювання. *Університетські наукові записки*. 2013. № 1 (45). С. 43–47.

88. Башнянин Г.І. Пастка бідності та економічний орієнталізм. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2015. Вип. 49. С. 185–193 (Серія економічна).

89. Беккер Г.Ст. Экономический анализ и человеческое поведение. *THESIS: теория и история экономических и социальных институтов и систем*. 1993. № 1. С. 24–40.

90. Белых В.С., Винницкий Д. В. Налоговое право России (краткий учебный курс). Москва: Норма, 2004. 320 с.
91. Богачов А.Л. Герменевтичний підхід у філософії. *Філософська думка*. 2013. № 5. С. 41–50.
92. Боголепов Д.П. Краткий курс финансовой науки: учебник. Харьков: Пролетарий, 1926.
93. Бондарь М.С. Налоги как связующее звено между властью и свободой. *Сравнительное конституционное обозрение*. 2006. № 5 (56). С. 123–137.
94. Борисенко В.В. Принципи адміністрування місцевих податків і зборів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2014. № 10–1. Т. 1. С. 89–91 (Серія «Юриспруденція»).
95. Браславський Р. Система принципів податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 156–159.
96. Бузгалин А. Социальная справедливость может быть стимулом экономического развития. Теоретический дискурс. *Неравенство доходов и экономический рост: стратегии выхода из кризиса* / под ред. А. Бузгалина, Р. Трауб-Мерца, М. Воейкова. Москва: Культурная революция, 2014. 406 с.
97. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
98. Вашанова О.В. О содержании и правовой природе принципа недискриминации личности в международном праве. *Российский юридический журнал*. 2003. № 4. 9 с.
99. Вдовічин В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави. ... дис. канд. юрид. наук. Київ, 2011. 256 с.
100. Верещагин С.Г. Налог как политическая категория: история и современность: монография. Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2009. 424 с.
101. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. 436 с.

102. Винницький Д.В. Российское налоговое право проблемы теории и практики: монографія. Санкт-Петербург: Юрид. центр Пресс, 2003. 397 с.
103. Вишне夫斯基 В.П., Веткин А С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. Донецк: ИЭП НАН Украины, 2003. 206 с.
104. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: монографія. Донецьк, НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2012. 128 с.
105. Водянніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз: дис. ... канд. юрид. наук. 2016. URL: [http://idpnan.org.ua/files/vodyannikov-o.yu.-printsip-podatkovoyi-nediskriminatsiyi-v-pravi-sot-ta-es-\\_porivnyalniy-analiz\\_-d\\_.pdf](http://idpnan.org.ua/files/vodyannikov-o.yu.-printsip-podatkovoyi-nediskriminatsiyi-v-pravi-sot-ta-es-_porivnyalniy-analiz_-d_.pdf).
106. Гаврилюк Р. До питання про юридичну природу прав платників податків. *Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні*. Матеріали ІХ регіональної наук.-практ. конф., 13–14 лютого 2003 р. Львів: 2003. С. 192–195.
107. Гаврилюк Р. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
108. Гаврилюк Р.О. Ефективність дії норм податкового права України. *Науковий вісник Чернівецького університету*: зб. наук. праць. 2001. Вип. 121: Правознавство. С. 92–99.
109. Гаврилюк Р.О. Загальнонауковий методологічний принцип відповідності та наука податкового права. *Науковий вісник Чернівецького університету*: зб. наук. праць. 2010. Вип. 533: Правознавство. С. 71–77.
110. Гаврилюк Р.О. Конституційно-правові принципи оподаткування суб'єктів податкових правовідносин. *Науковий вісник Чернівецького університету*: зб. наук. праць. 1999. Вип. 55: Правознавство. С. 71–74.
111. Гаджиев Г.А. Онтология права: (критическое исследование юридического концепта действительности): монографія. Москва: Норма: ИНФРАМ, 2013. 320 с.



112. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. *Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации*: учеб. пособ. Москва: ФБК-ПРЕСС, 1998. 592 с.
113. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Білецька Г.М., Кармаліта М.В., Куц М.О. та ін. Київ: Алерта, 2012. 222 с.
114. 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. (Форсюк В.Л. Розділ IV. Принципи оподаткування. С. 323–435).
115. Головашевич О.О. Реалізація принципу соціальної справедливості при оподаткуванні фізичних осіб. URL: [http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4949/1/2010\\_52.pdf](http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4949/1/2010_52.pdf).
116. Гончаров В. Від старої теорії тлумачення до нової: основні виклики та рішення. *Філософія права і загальна теорія права*. 2014. № 1–2. С. 53–69.
117. Гадамер Г.-Г. Істина і метод. Київ: Юніверс, 2000. Т. 1: Герменевтика І: Основи філософської герменевтики. 464 с.
118. Дворкин Р. О правах всерьез / пер. с англ.; ред. Л. Б. Макеева. Москва, 2004. 392 с.
119. Демин А. В. Нормы налогового права: монография. Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2010. 410 с.
120. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения. *Журнал российского права*. 2002. № 4.
121. Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособ. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 329 с.
122. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург. 2014. 452 с.

123. Демин А.В. Общая теория налогово-правовых норм: монография. Москва, 2012. 266 с.
124. Договір про заснування Європейської спільноти від 21.03.1957 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU57013>.
125. Економічна ефективність vs соціальна справедливість: пріоритети розвитку України на етапі подолання кризи: кол. моногр. / НАН України, Секція суспільних і гуманітарних наук. Київ, 2019. 350 с.
126. Жеребних А.М. Реалізація стимулюючої функції податкової системи через надання податкових пільг. *Фінансы, учет, банки*: сб. науч. тр. Донецк: ДонНУ 2001. Вып. 6. С. 47–48.
127. Журавльова Г. Принцип рівності та заборони дискримінації у конституційному праві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. Ужгород, 2018. 36 с.
128. Задорожня Л.А. Регулятивна ефективність персонального прибуткового податку: приклад України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ, 2017. 250 с.
129. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 р. № 1791-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2017. № 4. Ст. 42 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1791-19#Text/>.
130. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2015. № 7–8, № 9. Ст. 55. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/71-19#Text>.
131. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (ФАТСА)» від 03.12.2019 р. № 323, яким імплементовано в

законодавство України положення Закону Сполучених Штатів Америки «Про податкові вимоги до іноземних рахунків». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/323-20#Text>.

132. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2020. № 32. Ст. 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

133. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 р. № 2939-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 32. Ст. 314. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2939-17#Text/>.

134. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11.09.2003 р. № 1160-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2004. № 9. Ст. 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1160-15>.

135. Закон України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» від 06.09.2012 р. № 5207-VI. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2013. № 32. Ст. 412.

136. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1997. № 24. Ст. 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

137. Закон України «Про порядок висвітлення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в Україні засобами масової інформації» від 23.09.1997 р. № 539/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1997. № 49. Ст. 299. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/539/97-%D0%B2%D1%80#Text/>.

138. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.

2000 р. № 2181-III. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2001. № 10. Ст. 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2181-14#Text/>.

139. Закон України «Про прожитковий мінімум» від 15.07.1999 р. № 966-XIV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1999. № 38. Ст. 348. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/966-14#Text/>.

140. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1991. № 39. Ст. 510. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1251-12#Text/>.

141. Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики: дисс. ... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2008. 241 с.

142. Зельдіна О., Гришко В. Податкові стимули як складник справедливого оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10. С. 67–71.

143. Иеринг фон Р. Юридическая техника / сост. А. В. Поляков. Москва, 2008. 105 с.

144. Изотова О.И. Перспективы реформирования налога на доходы физических лиц как инструмента социальной политики государства: дисс. ... кан. экон. наук: 08.00.10. Москва, 2014. 150 с.

145. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. URL: <http://pravoved.in.ua/section-library/162-finance-pravo/1575-gl-021.html>.

146. Ильин И.А. Теория государства и права: учебник. 2-е изд., перер. и доп. Москва: Зерцало, 2008. 550 с.

147. Исаев А.О. Очерк теории и политики налогов. Москва: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. 270 с.

148. Інформаційний Лист Вищого Адміністративного Суду України від 10.02.2011 р. № 203/11/13-11 «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0203760-11#Text>.

149. Карташов В.Н. Принципы права: понятие, структуры, функции. *Юрид. зап. Ярослав. гос. ун-та им. П.Г. Демидова*. Ярославль: ЯрГУ, 2006. Вып. 10. С. 158–166.
150. Кашанина Т.В. Юридическая техника: учебник. 2-е изд., пересмотр. Москва: Норма: ИНФРАМ, 2011. 496 с.
151. Кашников Б.Н. Либеральные теории справедливости и политическая практика России. Великий Новгород: НовГУ имени Ярослава Мудрого, 2004. 260 с.
152. Кодекс адміністративного судочинства України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
153. Кодекс належної практики по забезпеченню прозорості у грошово-кредитній та фінансовій політиці: Декларація принципів від 26.09. 1999 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_950](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_950). 290
154. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. Москва: Манускрипт, 1993. 226 с.
155. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1998 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_325#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text).
156. Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод від 04.11.1950 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text).
157. Конституция Итальянской Республики. *Конституции государств Европейского союза*. Москва, 1997. С. 435.
158. Конституция Португальской Республики *Конституции государств Европейского союза*. Москва, 1997. С. 552.
159. Конюшко К. К вопросу о финансово-правовой природе налоговых споров и роли административных судов в их рассмотрении в Украине. *Leges viaga*. Februarie. 2014. С. 25–29.
160. Котенко А.М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2. С. 22–24.

161. Крет О.В. Институалізація транспарентності державної влади: автореф. дис. ... канд. політ. наук: 23.00.02. Чернівці, 2010. 20 с.
162. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград: Наука и школа, 1919. 252 с.
163. Куфакова Н. Финансовое право развивающихся стран. Москва: Юрид. лит., 1988. 320 с.
164. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. Москва: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. 374 с.
165. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект). *Финансовое право*. 2009. № 4. С. 24–29.
166. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: монография. Москва, 2009. 473 с.
167. Кучерявенко М.П. Зміст і класифікація принципів у податковому праві. *Право України*. 2002. № 2. С. 38–42.
168. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ, 2008. 701 с.
169. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право. 2013. 536 с.
170. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Харків, Легас, 2001. 584 с.
171. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права: учеб. пособ. Харьков: Легас, 2001. 304 с.
172. Леони Б. Свобода и закон. Москва, 2008. 308 с.
173. Лившиц Р.З. Теория права: учебник. Москва: БЕК, 1994. 224 с.
174. Лим О. Каков подоходный налог в США и других странах мира. URL: [https://nalog-nalog.ru/ndfl/stavka\\_ndfl/kakoj\\_podohodnyj\\_nalog\\_v\\_ssha\\_i\\_drugih\\_stranah\\_mira/](https://nalog-nalog.ru/ndfl/stavka_ndfl/kakoj_podohodnyj_nalog_v_ssha_i_drugih_stranah_mira/).
175. Лист Міністерства юстиції України від 11.04.2011 р. № 195-0-2-11-18 «Щодо застосування термінів, слів і словосполучень в юриспруденції». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0195323-11>.

176. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / под ред. д.ю.н. И.И. Кучерова. Москва, 2012. 160 с.

177. Маршалок Т. Концептуальна парадигма податкових відносин в контексті справедливого оподаткування. *Світ фінансів*. 2010. Вип. 2. С. 52–62.

178. Масгрейв Р.А., Б'юкенен Джеймс М. Природа фіскальної держави: мої інтелектуальні корені. Джеймс М. Б'юкенен, Річард А. Масгрейв. *Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави* / пер. з англ. А. Іщенко. Київ, 2004. 176 с.

179. Международный валютный фонд. Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год). URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/coder.pdf>.

180. Международный валютный фонд. Пособие по обеспечению прозрачности доходов от природных ресурсов (2007 год). URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/guider.pdf>.

181. Менгер А. Новое учение о государстве / под ред.: Кистяковского Б.; пер.: Тучапский П. 2-е изд. Санкт-Петербург: Изд. С. Скирмунта, 1906. 326 с.

182. Мизес Л. Человеческая деятельность: Трактат по экономической теории / пер. с 3-го испр. англ. изд. А. В. Куряева. Москва: ОАО «НПО Экономика», 2000. 878 с.

183. Милль Дж.С. Основы политической экономии; пер. с англ. и общ. ред. А.Г. Милейского, Ю.Б. Кочеврина. Москва: Прогресс, 1981. Т. 3. 447 с.

184. Москалюк О.В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2011. № 4 (8). С. 106–116.

185. Музика-Стефанчук О.А., Поляничко А.О. Принцип податкового права України: проблеми визначення та реалізації: монографія. Кам'янець-Подільський: ТО «Друкарня «Рута». 2015. 212 с.

186. Музика-Стефанчук О.А., Полянничко А.О. Принципи податкової системи держави. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. Вип. 5. Т. 2. С. 51–54.

187. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2009 р. № 290 «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

188. Налоги в мире. URL: <http://worldtaxes.ru/nalogi-v-mire/>.

189. Налоговое право: учеб. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва, 2000. 318 с.

190. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 05.08.2000 г. N 117-ФЗ. URL: [http://base.garant.ru/10900200/1/#block\\_20001#ixzz3gQCvGYYG](http://base.garant.ru/10900200/1/#block_20001#ixzz3gQCvGYYG).

191. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.

192. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3 т. / Б.В. Колесніков, Т.І. Єфименко, В. А. Копилов та ін.; під заг. ред. М. Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.

193. Нерсисянц В.С. Философия права: учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 2006. 848 с.

194. Новітнє вчення про тлумачення правових актів: навч. посіб. з курсу тлумачення правових актів для суддів, що проходять підвищення кваліфікації, і кандидатів на посад суддів, що проходять спеціальну підготовку / В.Г. Ротань, І.Л. Самсін, А.Г. Ярема та ін.: відп. ред., кер. авт. кол. В.Г. Ротань. Харків: Право, 2013. 752 с.

195. Оборотов І. Г. Темпоральні грані права: монографія. Миколаїв, 2009. 230 с.

196. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики). *Хоз-во и право*. 1998. № 2. С. 95–100.



197. Орач Є.М. Історія політичних і правових вчень: навч. посіб. Київ: Атіка, 2005. 560 с.
198. Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства. *Финансовое право*. 2006. № 2. С. 18–23.
199. Павленко К.К. Зворотна дія податково-правових норм у часі: сутність та значення. *Форум права*. 2013. № 2. С. 428–433.
200. Пайпс Р. Собственность и свобода: Рассказ о том, как из века в век частная собственность способствовала внедрению в общественную жизнь свободы и власти закона. Москва, 2000. 415 с.
201. Парыгина В.А. Принципы налогового. *Современное право*. 2003. № 4. С. 9–14.
202. Переверзева Е.В. О принципах законодательства о налогах и сборах. *Вестн. Волгогр. гос. ун-та*. 2012. № 2 (17) С. 85–91 (Серия 5 «Юриспруденция»).
203. Петров Ю. Инновационный подход к развитию российской налоговой систем: (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и во всей постсоветской ретроспективах) *Рос. экон. журн*. 2011. № 1. С. 14–21.
204. Петти У. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики: в 2 т. Москва: ЭКОНОВ, 1991. Т. I. 475 с.
205. Пиндайк Р., Рубинфельд Д. Микроэкономика. Москва: Экономика, 1992. 509 с.
206. Платон. Государство. Законы. Политик. Москва: Мысль, 1998. 798 с.
207. Погорлецкий А.И. Конвергенция национальных налоговых систем. *Вестник СПбГУ*. 2005. Вып. 2. С. 65–73 (Серия 5).
208. Погребняк С. Втілення принципу рівності в юридичних актах. *Вісник академії правових наук*. 2006. № 3(46). С. 8–20. С. 12.

209. Погребняк С. Роль принципу недискримінації в загальній концепції рівності. *Вісник Академії правових наук України*. 2007. № 3. С. 23–34.

210. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія. Харків: Право, 2008. 240 с.

211. Погребняк С.П. Основоположні принципи права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2009 433 с.

212. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13, 13–14, 15–16, 17. С. 556. Ст. 112.

213. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. 5-е изд. Москва: Статут, 2009. 213 с.

214. Полянський Т. Зловживання правом в інтерпретації Європейського суду з прав людини. URL: <http://radnuk.info/statti/249-tioriuagov/15395-2011-01-23-02-37-34.html>.

215. Понамарьов С.Ю., Федорович І.Ю. Запобігання й протидія дискримінації в Україні: посібник для працівників органів державної влади та місцевого самоврядування. Київ: Міжнародна організація з міграції, Представництво в Україні, 2014. 74 с.

216. Попова С.С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2005. 255 с.

217. Поппер К. Открытое общество и его враги. Т. 1: Чары Платона. URL: <http://gtmarket.ru/laboratory/basis/3912>.

218. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 19.11.2019 р. по справі № 857/10541/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85803679>.

219. Постанова Запорізького окружного адміністративного суду від 31.07.2017 р. № 808/585/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/68074803>,

220. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 25.04.2018 р. по справі №810/40/17 (адміністративне провадження № К/9901/36013/18). URL: [https://protocol.ua/ru/postanova\\_kas\\_vp\\_vid\\_25\\_04\\_2018\\_roku\\_u\\_spravi\\_810\\_4\\_0\\_17/](https://protocol.ua/ru/postanova_kas_vp_vid_25_04_2018_roku_u_spravi_810_4_0_17/).

221. Постанова Львівського окружного адміністративного суду по справі № 857/10541/19 від 18.07.2019 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83212849>.

222. Постанова Пленуму Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ «Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя» від 19.12.2014 р. № 13. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0013740-14#Text\\_14#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0013740-14#Text_14#Text).

223. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы». *Собрание законодательства РФ*. 1996. № 16.

224. Похоров Е. Динамика налоговых реформ в Казахстане: от налоговой политики до налогового правотворчества и правоприменения. *Публичные финансы и налоговое право: ежегодник*. Вып. 2: Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасёвой (Сенцовой). Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2011. 396 с.

225. Пошер Р. Теория призрака – безрезультатный поиск теорией принципов своего предмета. *Правоведение*. 2015. № 5 (322). С. 134–157.

226. Правові засади досягнення балансу між економічною ефективністю та соціальною справедливістю: монографія / під заг. ред. В. А. Устименка. Київ: НАН України, Інститут економіко-правових досліджень, 2018. 144 с.

227. Проєкт Закону № 10066 від 19.02.2020 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження прогресивної шкали оподаткування при сплаті податку на доходи фізичних осіб)». URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=65528](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=65528),

228. Проєкт Закону № 2758 від 16.01.2020 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження справедливої прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб)». URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=67920](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67920).

229. Проєкт Закону № 3076 від 17.02.2020 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо звільнення від оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором окремих доходів та запровадження справедливої прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб)». URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=68160/](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68160/).

230. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. Москва: Финансы и статистика, 2003. 256 с.

231. Рабінович С.П. Природно-правові підходи в юридичному регулюванні: монографія. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2010. 576 с.

232. Равлінко З.П. Заборона дискримінації: загальнотеоретичне дослідження: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. 201 с.

233. Рикардо Д. Сочинения. Начала политической экономии и налогового обложения: в 4 т. Москва: Изд-во политической литературы, 1995. Т. I. 360 с.

234. Риндюк В.І. Техніко-юридичні помилки в нормативно-правових актах: поняття та види. *Держава і право*. 2012. Вип. 57. С. 4. С. 3–9.

235. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2016 рік. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2016-rik>.

236. Рішення Європейського Суду з прав людини від 07.07.2011 р. «Справа «Серков проти України» (заява № 39766/05). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-srkov-proti-ukraini/>.

237. Рішення Європейського Суду з прав людини від 14.10.2010 р. «Справа «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06). URL: [https://docs.dtkr.ua/doc/974\\_858](https://docs.dtkr.ua/doc/974_858).

238. Рішення Конституційного суду України від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008 «У справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v026p710-08#Text>.

239. Рішення Конституційного Суду України у справі № 03/29-97 «Про офіційне тлумачення статей 58, 78, 79, 81 Конституції України та статей 243-21, 243-22, 243-25 Цивільного процесуального кодексу України (у справі щодо несумісності депутатського мандата)» від 13.05.1997 р. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KS97001.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KS97001.html).

240. Рішення Конституційного Суду України у справі № 1-7/99 за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09.02.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v001p710-99#Text>.

241. Рішення Конституційного Суду України у справі № 3-рп/2001 за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки) від 05.04.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v003p710-01>.

242. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92,

пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками) у справі № 1-17/2005 від 22.09.2005 р. № 5-рп/2005. *Офіційний вісник України*. 2008. № 28. С. 904.

243. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Жашківської районної ради Черкаської області щодо офіційного тлумачення положень частин першої, другої статті 32, частин другої, третьої статті 34 Конституції України у справі 1-9/2012 від 20 січня 2012 року № 2-рп/2012. *Офіційний вісник України*. 2012 р. № 9. С. 106.

244. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями Міністерства внутрішніх справ України і Міністерства фінансів України щодо офіційного тлумачення положень частини шостої статті 22 Закону України «Про міліцію» та частини сьомої статті 22 Закону України «Про пожежну безпеку» (справа щодо права на пільги). Справа № 8-рп/99 від 06.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/v008p710-99>.

245. Ролз Дж. Теория справедливости / John Rawls. A Theory of Justice. Новосибирск: Изд-во Новосибирского университета. 1995. 532 с.

246. Романова Е.А. Правовая коммуникация: общетеоретический анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. 20 с.

247. Романчук Тетяна. Презумпція конституційності та презумпція законності актів Президента України. *Юридичний журнал*. URL: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=3050>.

248. Ротбард М. Власть и рынок: государство и экономика / пер. с англ. Б.С. Пинскера; под ред. Гр. Сапова. Челябинск: Социум, 2010. 418 с.

249. Ротбард М. Власть и рынок: государство и экономика. Челябинск: Социум, 2003. 415 с. URL: <http://www.sotsium.ru/?link=BOOK&id=14>.

250. Сидоркин А.С. Принципы права: понятие и реализация в российском законодательстве и судебной практике: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Москва, 2010. 26 с.

251. Симонд де Сисмонди Ж. Новые начала политической экономии, или о богатстве в его отношении к народонаселению: в 2 т. Москва: Соцэкгиз, 1936.

252. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.

253. Скурно Е.В. Правовые принципы и принципы права: их выражение в правовой системе, системе права и законодательстве РФ (актуальные проблемы теории и практики). *Новая правовая мысль*. 2005. № 6. С. 22–25.

254. Слюсар А. Принципи та функції спеціальних режимів оподаткування в системі державного регулювання економіки. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2010. № 1. С. 132–138.

255. Смирнов Д.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ. *Налоги и финансовое право*. 2009. № 8. С. 168–177.

256. Смирнов Д.А. О понятии принципов права. *Общество и право*. 2012. № 4 (41). С. 29–37.

257. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация: монография / под ред. Н.И. Химичевой. Москва, 2011. 248 с.

258. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2011. 625 с.

259. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва, 2009. 704 с.

260. Смичок Є. Вплив принципів податкового права на формування доктрини податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 32–42.
261. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. з англ. Київ: Port-Royal, 2001. Кн. 5: Про прибутки правителя або держави. 596 с.
262. Соколов А.А. Теория налогов. Москва: ЮрИнфорР-Пресс, 2003. 506 с.
263. Сорочайкин А.Н. Методологические аспекты «Номо Економіcus» как антропологической модели: идеализация, конструктивность, символичность. *Основы экономики, управления и права*. 2012. № 2 (2). С. 121–125.
264. Сотов А.М. Что есть справедливость? (Реализация принципа справедливости в Налоговом кодексе и действующем налоговом законодательстве). *Ваш налоговый адвокат*. 1998. Вып. 4. С. 12–20.
265. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении: монографія / под ред. д.э.н., проф. М.В. Карасевой. Москва: Юриспруденция, 2007. 150 с.
266. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. Москва: ИНФРА-М, 1997. 720 с.
267. Тадеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право: учебник. Москва: Эксмо, 2004.
268. Тимошина Е.В. Нормы-правила и нормы-принципы: последствия нормативного дуализма для методологии судебного толкования. *Современные подходы к пониманию права и их влияние на развитие отраслевой юридической науки, законодательства и правоприменительной практики*: сб. науч. тр. / учреждение образования «Акад. М-ва внутр. дел Респ. Беларусь»; под общ. ред. В.И. Павлова, А.Л. Савенка. Минск: Академия МВД, 2017. 378 с.



269. Типове рішення про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 р. № 483. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/483-2017-%D0%BF#Text/>.

270. Тихомиров Ю.А. Юридическое проектирование: критерии и ошибки. *Журнал российского права*. 2008. № 2. С. 3–9.

271. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія / Волохова І.С., Луніна І.О., Слатвінська М.О., Хомутенко А.В. та ін.; за ред. д-ра екон. наук І.С. Волохової. Одеса: Атлант, 2018. 384 с.

272. Тренди в динаміці податку на доходи фізичних осіб у 2011-2016 роках / за заг. ред. В.М. Мазярчука. Київ: Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2017. 25 с.

273. Тур М.Г. Ідея справедливості: імплікації легітимації. *Філософська думка*. 2005. № 4. С. 33–58.

274. Тургенев Н. Опыт теории налогов. У истоков финансового права / под ред. А.Н. Козырина. Москва: Статут, 1998. Т. 2. 326 с. (Серия «Золотые страницы финансового права России»).

275. Увайсаев Б.З. Принципы налогового права в системе принципов российского права: Теоретико-правовое исследование: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ростов-на-Дону, 2005. 230 с.

276. 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. 244–252.

277. Уварова О.О. Принципи права у правозастосуванні: загальнотеоретична характеристика: монографія. Харків: Друкарня МАДРИД, 2012. 196 с.

278. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і

їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 30.11.2015 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text).

279. Уляновська О. Розмежування понять правової презумпції та правової фікції. Погляди провідних вчених. *Віче*. 2011. № 10, травень. URL: <http://www.viche.info/journal/2567/>.

280. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 01.06. 2016 р. у справі № 826/15514/15. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/AS160016.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS160016.html).

281. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 12.04.2017 р. по справі № 820/880/16. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/67582079>.

282. Фадеева Ирма. Статус еврейских общин в Османской империи. URL: <http://www.lechaim.ru/ARHIV/151/osman.htm>.

283. Финансы: учебник / под ред. В.В. Ковалева. 3-е изд. Москва: Изд-во «Проспект», 2013. 245 с.

284. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика / пер. з англ.; заг. ред. і передмова Г.Г. Сапова. Москва: Дело Лтд, 1995. 830 с.

285. Форсюк В. До питання про правомірність справляння земельного податку з власників нежитлових приміщень в багатоквартирних будинках. *Актуальні питання державотворення в Україні*: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (м. Київ, 20 травня 2016 р.). Київ, 2016. Т. 2. С. 312–314.

286. Форсюк В. До питання трансформації поняття «податкового резидентства» в законодавстві України в наслідок здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 5 (33). Vol. 1. С. 228–232.

287. Форсюк В. Іноземний досвід добровільного розкриття інформації платниками податків як один із елементів транспарентності оподаткування.

*International scientific and practical conference «New challenges of legal scienc. in Ukraine and EU countries»*, Miskolc, Hungary, April 19–20, 2019. С. 282–286.

288. Форсюк В.Л. Поняття принципу справедливості оподаткування в податковому праві України. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи*: матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 5–6 квітня 2019 р.). Дніпро, 2019. С. 104–106.

289. Форсюк В.Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 40(2). С. 58–61 (Серія «Право»).

290. Форсюк В.Л. Принцип недискримінації в налоговом праве и налоговая льгота как проявление позитивной дискриминации. *Порівняльно-аналітичне право*: електрон. наук. фахове вид. 2019. № 1. URL: [http://www.pap.in.ua/1\\_2019/73.pdf](http://www.pap.in.ua/1_2019/73.pdf).

291. Форсюк В.Л. Принцип транспарентності через призму національного та міжнародного законодавства. *III Міжнародна конференція Анти-BEPS та захист прав платників податків*: тези доповідей. Київ, 2019. С. 154–159.

292. Форсюк В.Л. Принцип транспарентності через призму національного та міжнародного законодавства. *Тези доповідей III Міжнародної конференції Анти-BEPS та захист прав платників податків*. *Юридична Україна*. 2019. № 4 (159). С. 78–81.

293. Форсюк В.Л. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5 (279). С. 190–195.

294. Форсюк В.Л. Щодо можливості запровадження прогресивного оподаткування в Україні. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*: матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 12–13 квітня 2019 р.). Одеса, 2019. С. 104–107.

295. Форсюк В.Л. Щодо правомірності укладення між контролюючим органом та платником податків договору про визнання електронних документів як передумови реалізації платником податків обов'язку з декларування. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 5(2). С. 84–86 (Серія «Юридичні науки»). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_jur\\_2016\\_5\(2\)\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_jur_2016_5(2)_22).

296. Форсюк В.Л. Щодо принципу нейтральності оподаткування в національному та міжнародному праві. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2019. № 3 (17), травень. С. 28–33 (Серія «Юридичні науки»). URL. <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2019-3-5008>.

297. Хайек Ф.А. Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / пер. с англ. Б. Пинскера и А. Кустарева; под ред. А. Куряева. Москва: ИРИСЭН, 2006. 644 с.

298. Харт Г.Л.А. Понятие права. Москва, 2007. 302 с.

299. Хасси У.М., Любик Д.С. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / пер. с англ. Кембридж: Гарвардский университет, 1992. 280 с.

300. Химичева Н.И. Налоговое право Российской Федерации, его принципы и источники. *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перер. и доп. Москва: Норма, 2008. 325 с.

301. Хорольський Р. Застосування закону з нечітким змістом (досвід США та європейських судів і можливість його застосування в Україні). *Український правовий часопис*. 2004. Вип. 6 (11). С. 43–47.

302. Хоук ван М. Право, как коммуникация / пер. с англ. М.В. Антонова и А.В. Полякова. Санкт-Петербург: Издательский дом С.-Петерб. гос. ун-та, ООО «Университетский издательский консорциум», 2012. 288 с.

303. Храбров А.А. Правове регулювання принципів податкового права (теоретичний аспект). *Очерки налогово-правовой науки*

современности: монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва; Харьков: Право, 2013. С. 47–62.

304. Храбров А.О. Конституційні норми-принципи як загальноправові принципи податкового права. *Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского*. 2012. Т. 25 (64). № 1. С. 129–133 (Серия «Юридические науки»).

305. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2003. № 40–44. Ст. 356.

306. Чернадчук Т. Принципи податкового законодавства: окремі питання. *Актуальні питання вітчизняної юридичної науки: матеріали Третьої Всеукраїнської науково-практичної конференції* (м. Суми, 14–15 квітня 2016 р.). Суми, 2016. С. 68–71.

307. Чухно А.А., Юхименко П.І., Леоненко П.М. Сучасні економічні теорії: підручник / за ред. А.А. Чухна. Київ: Знання, 2007. 878 с.

308. Шаптала Н.К. Равенство и социальная справедливость в системе принципов налогового права. *Очерки налогово-правовой науки современности*: монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. Москва; Харьков: Право. 2013. С. 63–89.

309. Шаптала Н.К. Співвідношення принципів рівності і соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. 194 с.

310. Шевчук С. Судова правотворчість у контексті застосування принципів права. *Вісник академії правових наук*. 2007. № 4 (51). С. 54–70.

311. Шепенко Р.А. Заметка о конституционном запрете налогового референдума. *Налоги и Финансы*. 2014. № 2 (22). С. 49–52.

312. Шипунова Т. В. Социальная справедливость: понятие, виды, критерии оценки. *Проблемы теоретической социологии*: межвуз. сб. Санкт-Петербург: Астерион, 2005. Вып. 5. URL: [http://deviantology.spb.ru/etc/publications/Shipunova-Sotsialnaya\\_spravedlivost.pdf](http://deviantology.spb.ru/etc/publications/Shipunova-Sotsialnaya_spravedlivost.pdf).

313. Щекин Д.Е. Юридические презумпции в налоговом праве: учеб. пособ./ под ред. С.Г. Перепеляева. Москва: Академический правовой университет, 2002. 252 с.

314. Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть). Москва: Статут, 2008. 412 с.

315. Эберг К.Т. Очерки финансовой науки. Ярославль: Типография М.Х. Фарака, 1893. 133 с.

316. Эрхард Л. Полвека размышлений. Речи и статьи. Москва: Руссико Ордынка. 1993. 608 с.

317. Юридична аргументація: Логічні дослідження: колективна монографія / О.М. Юркевич, В.Д. Титов, С.В. Куцепал та ін.; за заг. ред. проф. О.М. Юркевич. Харків, 2012. 211 с.

318. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. *Золотые страницы финансового права России* / под ред. А. Н. Козырина. Москва: Статут, 2002. Т. 3. 239 с.

319. Яскевия Я. Коммуникативная рациональность. Ее роль в экономике, политике и принятии управленческих решений. *Свободная Мысль*. 2014. № 5. С. 165–184.

320. Ясько І.В. Принципи оподаткування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 135–139.

## ДОДАТКИ

### Додаток 1

#### Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Форсюк В. Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 40. Т. 2. С. 58–61.

2. Форсюк В. Л. Щодо правомірності укладення між контролюючим органом та платником податків договору про визнання електронних документів як передумови реалізації платником податків обов'язку з декларування. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 5. Т. 2. С. 84–86.

3. Форсюк В. Л. Щодо принципу нейтральності оподаткування в національному та міжнародному праві. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2019. № 3 (17), травень. С. 28–33. (Серія «Юридичні науки»). URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2308-2019-3-5008>.

4. Форсюк В. Л. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5 (279). С. 190–195.

5. Форсюк В. Л. Принцип недискримінації в налоговом праве и налоговая льгота как проявление позитивной дискриминации. *Порівняльно-аналітичне право*. електрон. наук. фахове вид. 2019. № 1. URL: [http://www.pap.in.ua/1\\_2019/73.pdf](http://www.pap.in.ua/1_2019/73.pdf).

#### Статті в іноземних виданнях:

6. Forsyk V. Violating of the Principle of Equality in the Context of Taxation of Real Estate, other than Land Plot. *Legea și viața*. 2019. № 6/2 (330). С. 96–100.

7. Форсюк В. До питання трансформації поняття «податкового резидентства» в законодавстві України в наслідок здійснення обмежувальних

протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 5 (33). Vol. 1. С. 228–232.

**Тези наукових доповідей:**

8. Форсюк В. До питання про правомірність справляння земельного податку з власників нежитлових приміщень в багатоквартирних будинках. *Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (20 травня 2016 р.)*. Київ, 2016. Т. 2. С. 312–314.

9. Форсюк В.Л. Поняття принципу справедливості оподаткування в податковому праві України. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (5–6 квітня 2019 р.)*. Дніпро, 2019. С. 104–106.

10. Форсюк В. Л. Щодо можливості запровадження прогресивного оподаткування в Україні. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (12–13 квітня 2019 р.)*. Одеса, 2019. С. 104–107.

11. Форсюк В. Іноземний досвід добровільного розкриття інформації платниками податків як один із елементів транспарентності оподаткування. *International scientific and practical conference «New challenges of legal scienc. in Ukraine and EU countries»ю (April, 19–20)*. Miskolc, Hungary, 2019. С. 282–286.

12. Форсюк В. Л. Принцип транспарентності через призму національного та міжнародного законодавства. *III Міжнародна конференція Анти-ВЕРС та захист прав платників податків: тези доповідей*. Київ, 2019. С. 154–159. Форсюк В. Л. Принцип транспарентності через призму національного та міжнародного законодавства: тези доповідей III Міжнародної конференції Анти-ВЕРС та захист прав платників податків. *Юридична Україна*. 2019. № 4 (159). С. 78–81.



**Науково-практичний посібник:**

13. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 494 с. (Форсюк В.Л. Розділ IV. Принципи оподаткування. С. 323–435).

## ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

**до проєкту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу  
України**

**стосовно вдосконалення адміністрування податків з метою реалізації  
принципів оподаткування**

<b>Чинна редакція</b>	<b>Запропонована редакція</b>
<b>Податковий кодекс України</b>	
<b>Стаття 2. Внесення змін до Податкового кодексу України</b>	<b>Стаття 2. Внесення змін до Податкового кодексу України</b>
Відсутня	<p style="text-align: center;">...</p> <p style="text-align: center;">2.2 Законопроект про внесення змін до цього Кодексу як додатку, повинен містити детальне економічне обґрунтування витрат бюджету відповідного рівня на реалізацію запропонованих змін та розрахунок прогнозованих показників надходжень/втрат бюджету відповідного рівня від реалізації запропонованих змін до цього Кодексу</p>
<b>Стаття 4. Основні засади податкового законодавства України</b>	<b>Стаття 4. Основні засади податкового законодавства України</b>
Відсутня	<p style="text-align: center;">4.1.12           Транспарентність оподаткування – відкритість та публічна прозорість діяльності контролюючих органів, а також</p>

	забезпечення ефективних механізмів збору та отримання податкової інформації від платників податків
<b>Стаття 14. Визначення понять</b>	<b>Стаття 14. Визначення понять</b>
<p>...</p> <p>14.1.213 Резиденти – це:</p> <p>...</p> <p>Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи.</p> <p><b>Відсутня</b></p> <p>У разі якщо у <u>розділі IV</u> цього Кодексу використовується термін «резидент» у відповідних відмінках, під цим терміном розуміється «фізична особа – резидент»</p>	<p>...</p> <p>14.1.213 Резиденти – це:</p> <p>...</p> <p>Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи.</p> <p><b>У межах цього підпункту не включається до терміну перебування в Україні період перебування фізичної особи в Україні, що був зумовлений винятково дією обставин непереборної сили та/або іншими незалежними від фізичної особи обставинами, зокрема, але не винятково, небезпечною для життя хворобою чи травмою фізичної особи, запровадженням обмежувальних заходів у зв'язку з поширенням небезпечної для життя хвороби.</b></p>

	<p>У разі, якщо у розділі IV цього Кодексу використовується термін «резидент» у відповідних відмінках, під цим терміном розуміється «фізична особа – резидент»</p>
<p><b>Стаття 133. Платники податку</b></p>	<p><b>Стаття 133. Платники податку</b></p>
<p>133.1 Платниками податку – резидентами є:</p> <p>...</p> <p><b>Відсутня</b></p>	<p>133.1 Платниками податку – резидентами є:</p> <p>...</p> <p>133.1.5 Не вважається, що прийняття управлінських рішень і здійснення іншої поточної (операційної) діяльності іноземної компанії її посадовими особами або фактичне управління діяльністю іноземної компанії здійснюється переважно з України, у разі, якщо перебування посадових осіб іноземної компанії в Україні зумовлено винятково дією обставин непереборної сили та/або іншими незалежними від фізичної особи обставинами, зокрема, але не винятково, небезпечною для життя хворобою чи травмою фізичної особи запровадженням обмежувальних заходів у зв'язку з поширенням небезпечної для життя хвороби</p>

<p><b>Стаття 166. Податкова знижка</b></p>	<p><b>Стаття 166. Податкова знижка</b></p>
<p>166.3 Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки.</p> <p>...</p> <p>166.3.3 Суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) <del>та</del> вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення</p>	<p>166.3 Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки.</p> <p>...</p> <p>166.3.3 Суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної), вищої освіти <b>та/або закладів країн-членів ЄС</b> для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення</p>
<p><b>Стаття 172. Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна</b></p>	<p><b>Стаття 172. Порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна</b></p>
<p>172.9 Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості, що здійснюються фізичними особами – нерезидентами, оподатковується згідно із цією статтею в порядку, встановленому для резидентів, за ставкою, визначеною у пункті 167.1_статті 167 цього Кодексу</p>	<p><b>Виключити</b></p>

<p><b>Стаття 173. Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна</b></p>	<p><b>Стаття 173. Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна</b></p>
<p>173.6 Дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, що здійснюються фізичними особами – нерезидентами, оподатковується згідно з цією статтею в порядку, встановленому для резидентів, за ставкою, визначеною у пункті 167.1 статті 167 цього Кодексу</p>	<p><b>Виключити</b></p>
<p><b>Стаття 174. Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав</b></p>	<p><b>Стаття 174. Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав</b></p>
<p>174.2.3 За ставкою, визначеною у пункті 167.1 статті 167 цього Кодексу, для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента.</p>	<p><b>Виключити</b></p>

Стаття 266. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Стаття 266. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
<p>266.1 Платники податку</p> <p>...</p> <p>266.1.2 Визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб:</p> <p>...</p> <p>б) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;</p> <p><b>Відсутній</b></p>	<p>266.1 Платники податку</p> <p>...</p> <p>266.1.2 Визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб:</p> <p>...</p> <p>б) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом. <b>У разі не досягнення співвласниками згоди про визначення платника податку в судовому/позасудовому порядку, платником податків вважається титульний власник згідно з даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень. У разі наявності кількох титульних власників – податковий</b></p>

...	<p><b>обов'язок розподіляється між ними у рівних частках.</b></p> <p><b>266.1.3 У разі, якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у власності фізичних осіб на праві спільної сумісної власності, право на застосування такого зменшення надається кожному із співвласників у рівній частці. З метою застосування такого зменшення, за наявності титульних власників, що не зазначені у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень, платник податків має право одноразово звернутися із відповідною заявою до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації. До заяви повинні бути подані копії документів, що підтверджують факт перебування майна у спільній сумісній власності</b></p>
-----	---





## ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань сім'ї, молодіжної політики, спорту та туризму

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-31-14, факс: 255-33-32

№ ~~04-33/19-751~~ (125910)

" ~~10~~ ~~липня~~ ~~2019~~ р.

### ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження**  
**Форсюк Віти Леонідівни**  
**за темою: «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування»**  
**на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за**  
**спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове**  
**право, інформаційне право**

Наукові пошуки Форсюк Віти Леонідівни, що знайшли своє вираження в дисертаційному дослідженні на тему «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування», відображають сутність принципів оподаткування, особливості їх закріплення в чинному законодавстві, а також можливий вплив на різні галузі економіки, в тому числі туризму. В процесі аналізу законодавства України, іноземного законодавства, численних наукових праць, міжнародної та вітчизняної судової практики, було сформовано рекомендації щодо вдосконалення законодавчого визначення принципів оподаткування, податкового законодавства, практики їх застосування, а також щодо можливого впровадження сімейного оподаткування.

Автором було запропоновано доповнити існуючий в статті 4 Податкового кодексу України перелік принципів оподаткування, принципом транспарентності оподаткування. Під останнім слід розуміти відкритість та публічну прозорість діяльності контролюючих органів, а також забезпечення ефективних механізмів збору та отримання податкової інформації від платників податків. Такий підхід до діяльності контролюючих органів та платників податків відповідає останнім світовим тенденціям і позитивно впливає на імідж держави в світовому співтоваристві та сприяє підвищенню привабливості інвестиційного клімату, що в свою чергу сприятиме розвитку туризму.

Зважаючи на вищезазначене, результати дисертаційного дослідження Форсюк Віти Леонідівни в сфері реалізації принципів оподаткування та їх впливу на галузі економіки було взято до уваги Комітетом для подальшого застосування в правотворчій діяльності.

Голова Комітету

А. Л. ПАЛАТНИЙ



## ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-28-07, факс: 255-25-91

---

### ДОВІДКА

**про впровадження у правотворчу діяльність результатів дисертаційної роботи В.Л. Форсюк на тему «ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право**

Довідка засвідчує, що основні результати, пропозиції та рекомендації дисертації здобувача кафедри фінансового права інституту права Київського національного Університету імені Тараса Шевченка Форсюк Віти Леонідівни за темою: «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування» поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики під час розробки та опрацювання законопроектів, спрямованих на вдосконалення адміністрування податків та зборів .

Зокрема, пропозиції використано під час опрацювання проектів законів:

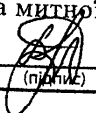
- 1) № 2524 від 04.12.2019р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців» в частині удосконалення роботи електронного кабінету, визначення підстав для припинення електронного документообороту,
- 2) № 1210 від 30.08.2019р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» в частині забезпечення вимог про розкриття інформації контролюючими органами, надання платникам податків права на виправлення недостовірної інформації про них, обмеження дискреції контролюючих органів щодо внесення змін до плану-графіку, запровадження ініціатив, направлених на реалізацію Плану BEPS.
- 3) № 4184 від 02.10.2020р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами

електронних послуг фізичним особам» в частині розширення суб'єктів оподаткування податком на додану вартість за рахунок включення до їх переліку нерезидентів, що здійснюють постачання електронно-цифрових послуг на митній території України.

Перший заступник  
Голови Комітету

Я.І. Железняк

Паперова копія  
електронного документа

ЗГІДНО З ОРИГІНАЛОМ  
Керівник секретаріату Комітету  
Верховної Ради України  
з питань фінансів, податкової  
та митної політики  
15.02.21 (дата)  (підпис) Богуся Я.А. (ПІБ)



СЕДО ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: ЖЕЛЕЗНЯК ЯРОСЛАВ ІВАНОВИЧ  
Сертифікат: 2B6C7DF9A3891DA1040000009C6159007274B201  
Дійсний до: 01.09.2021 23:59:59

Апарат Верховної Ради України  
№ 04-32/13-2021/42990 від 15.02.2021



385929



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ**  
**(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55  
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 11.02.2021 р. № 651/Ф/99-00-21-01-01-09 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

**Форсюк Віті**  
вул. Машинобудівельників, 17-а, кв 16,  
м. Вишневе

Державна податкова служба України за результатом розгляду Вашого звернення від 08.02.2021 за вх. №4047/6 від 10.02.2021 щодо впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка **Форсюк Віті** Леонідівни на тему: «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування», поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, надає відповідну довідку згідно додатку.

Додаток на 1 арк. у 1 прим.

Заступник Голови

Михайло ТИТАРЧУК

Олексій Доманський 521-3975

К  
Державна податкова служба України  
651/Ф/99-00-21-01-01-09 від 11.02.2021





**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55  
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 11.02.2021 р. № \_\_\_\_\_

На № \_\_\_\_\_ від 08.02.2021 р.

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка

***ФОРСЮК Віти Леонідівни***

Результати дисертаційного дослідження Форсюк Віти Леонідівни на тему: «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування», поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, щодо доповнення основних принципів оподаткування, вимог до підготовки проектів законів з питань оподаткування та визначення понять будуть використані у законопроектній роботі Державної податкової служби України.

Також, розроблені, здобувачем наукового ступеню, пропозиції щодо зміни підходів до оподаткування доходу від операцій з продажу об'єктів рухомого майна, що здійснюються фізичними особами – нерезидентами та будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента, розширення витрат, дозволених до включення до податкової знижки, викладені у наданому проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків з метою реалізації принципів оподаткування» опрацьовуватимуться при підготовці змін до Податкового кодексу України.

Заступник Голови

Михайло ТИТАРЧУК

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Форсюк В. Л. на тему «ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ  
РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ»

Довідка засвідчує, що основні результати, пропозиції та рекомендації дисертації здобувача кафедри фінансового права інституту права Київського національного Університету імені Тараса Шевченка Форсюк Віти Леонідівни за темою: «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються у діяльності Департаменту податкової політики Міністерства фінансів України, зокрема під час розробки та опрацювання законопроектів, спрямованих на вдосконалення адміністрування податків та зборів.

Дисертаційне дослідження Форсюк В. Л. містить ґрунтовне дослідження теоретичних проблем розуміння сутності та методології реалізації принципів, що закріплені в статті 4 Податкового кодексу України, що є корисним в процесі розробки пропозицій щодо формування податкової політики.

Запропонований дисертантом в рамках дисертаційного дослідження проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків з метою реалізації принципів оподаткування» може також впроваджуватися для удосконалення нормативно-правової роботи Департаменту, зокрема в частині опрацювання законопроектів.

09.02.2024р.

Директор Департаменту  
податкової політики



*Лариса Максименко*  
Лариса МАКСИМЕНКО