

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.8.2.30>

ZASADY PRAWA PODATKOWEGO PRZEZ PRYZMAT PRAKTYKI SĄDU NAJWYŻSZEGO

Yevhen Smychok

kandydat nauk prawnych,

doktorant Katedry Prawa Finansowego

Narodowego Uniwersytetu Prawniczego imienia Jarosława Mądrego

(Charków, Ukraina)

ORCID ID: 0000-0001-7040-6223

E-mail: eugene.smychok@gmail.com

Adnotacja. Artykuł poświęcono badaniu zasad prawa podatkowego, które uzyskały swoją konceptualizację na stanowiskach Sądu Najwyższego. Tak więc powyższe zasady autor warunkowo dzieli na dwa bloki. Do pierwszego bloku należą doktrynalne zasady prawa podatkowego. Zasady te nie uzyskują swojej bezpośredniej formalizacji w prawie podatkowym, ponieważ są uważane za przepisy źródłowe, które zostały sformułowane w ramach sądowej praktyki egzekwowania prawa. Do drugiego bloku należą zasady prawa podatkowego. Zasady te są ściśle sformalizowane w ramach Kodeksu Podatkowego Ukrainy. Jednocześnie poszczególne przepisy prawa podatkowego mogą opierać się ideologicznie na źródłowych przepisach zasad prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: Sąd Najwyższy, zasada stabilności, zasada równości podatników, praktyka sądowa, domniemanie uczciwości podatnika.

PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION THROUGH THE PRISM OF THE PRACTICE OF THE SUPREME COURT

Yevhen Smychok

PhD in Law,

Doctoral Student at the Department of Financial Law

Yaroslav Mudryi National Law University (Kharkiv, Ukraine)

ORCID ID: 0000-0001-7040-6223

e-mail: eugene.smychok@gmail.com

Abstract. The article is devoted to the study of the principles of tax law, which received their conceptualization in the positions of the Supreme Court. Thus, the author conditionally divides these principles into two blocks. The first block includes doctrinally synthesized principles of tax law. These principles do not receive their direct formalization in the tax legislation, because are considered the original provisions, which did formulated in the framework of judicial law enforcement practice. The second block includes the principles of tax legislation. These principles concisely formalized in the Tax Code of Ukraine. At the same time, certain provisions of the tax legislation may ideologically base on the original provisions of the principles of tax law.

Key words: Supreme Court, stability principle, taxpayer equality principle, judicial practice, presumption of taxpayer good faith.

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА КРИЗЬ ПРИЗМУ ПРАКТИКИ ВЕРХОВНОГО СУДУ

Євген Смичок

кандидат юридичних наук,

докторант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)

ORCID ID: 0000-0001-7040-6223

e-mail: eugene.smychok@gmail.com

Анотація. Статтю присвячено дослідженню принципів податкового права, які отримали свою концептуалізацію в позиціях Верховного Суду. Так, зазначені принципи автор умовно розділяє на два блоки. До першого блоку належать доктринально-синтезовані принципи податкового права. Ці принципи не отримують своєї прямої формалізації в податковому законодавстві, оскільки вважаються вихідними положеннями, що були сформульовані в межах судової правозастосовної практики. До другого блоку належать принципи податкового законодавства. Ці принципи лаконічно формалізовані в межах Податкового кодексу України. При цьо-

му окремі положення податкового законодавства можуть ідеологічно ґрунтуватися на вихідних положеннях принципів податкового права.

Ключові слова: Верховний Суд, принцип стабільності, принцип рівності платників податків, судова практика, презумпція добросовісності платника податків.

Вступ. Без принципів права не є можливим забезпечення належного та передбачуваного розвитку суспільних відносин. Принципи відіграють роль специфічних «стандартизаторів» суспільних відносин, без них не можна уявити правову систему, яка послідовно функціонує.

Важливу роль принципи права відіграють і в практиці судових органів. Так, коли йдеться про суди, то тут потрібно говорити про дві площини регламентаційного впливу принципів права:

а) загальні принципи, або процесуально-галузеві, що регулюють процесуальну сторону судових проваджень;

б) принципи галузевого характеру, що застосовуються судом для вирішення спору по суті.

Кожен із вищезазначених категорій принципів права отримує свою реалізацію (застосування) і в судових провадженнях із вирішення податкових спорів. При цьому важливо звернути увагу на той аспект, що самі суди проводять концептуалізацію змісту вихідних положень права, надають їм нових регулятивних акцентів, розвивають доктрину основоположного рівня нормативного регулювання податкових відносин загалом. Найбільшу значущість у такій діяльності відіграє практика Верховного Суду.

Основна частина. Верховний Суд під час вирішення податкових спорів часто наводить правові позиції, які можна зарахувати до поширювального тлумачення принципів права, що сприяє формуванню доктрин правореалізації (правозастосування) вихідних положень права, за посередництва яких може відбуватися регламентація податкових відносин.

Однак первинно потрібно встановити загальнотеоретичний зміст самого поняття «принципи права». Незважаючи на концептуальну подібність дефініції поняття «принципи права», кожне з окремих визначень має власну специфіку. Так, А.М. Колодій говорить про те, що принципи права становлять первинні ідеї, що визначають основи існування права та які викристалізують закономірності функціонування конкретної держави та правової системи, мають однопорядковий характер зі змістом самого права (Колодій, 1998: 208). Л.С. Явіч надає таке визначення цього поняття: «принципи права – це основоположні ідеї, відправні начала, які визначають основні підвалини та закономірності існування конкретної соціально-економічної формації, мають однопорядковий характер із самим змістом права та характеризуються підвищеною мірою імперативності, універсальності та загальнообов'язковості» (Явіч, 1978: 11).

Крізь призму системи ознак визначає принципи права С.П. Погребняк, який говорить, що принципи права становлять ідеї, вимоги, положення, які мають засадничий, основоположний, фундаментальний, керівний, вихідний, провідний характер (Погребняк, 2008: 24). Незважаючи на різні підходи до формулювання дефініції поняття «принципи права», слід говорити про те, що концептуально такі визначення є фактично тотожними. Різниця полягає тільки в окремих акцентах. Пропонуємо власне визначення цього загальнотеоретичного поняття. Принципи права – це вихідні ідеї найвищої міри імперативності, які визначають основи нормативного регулювання всіх (загальні принципи права) або ж окремих урегульованих правом сфер суспільного життя (галузеві принципи).

Незважаючи на галузеву специфіку сфери оподаткування, податкові відносини регулюються як загальними, так і галузевими (власне податково-правовими) принципами. Це зумовлює ситуацію, коли судам під час вирішення податкових спорів доводиться оперувати та застосовувати цілу варіативність вихідних положень права, які мають безпосередній чи опосередкований вплив на вирішення конкретного спору. У межах судових проваджень із вирішення податкових спорів суди формують доктринальні позиції, які розвивають зміст конкретних принципів податкового права. Принципи податкового права, які отримали свою концептуалізацію, зокрема, в позиціях Верховного Суду, можна умовно розділити на:

- 1) доктринально-синтезовані принципи податкового права;
- 2) власне принципи податкового законодавства.

Потрібно зауважити, що доктринально-синтезовані принципи податкового права не отримують своєї прямої формалізації в податковому законодавстві. Це є основною відмінною рисою цієї категорії принципів. Доктринально-синтезовані принципи права є вихідними положеннями, що були сформульовані в межах судової правозастосовної практики. Безумовно, такі принципи не взяли самі по собі. «Генетично» вони містять у своїй основі конкретні нормативні приписи. Водночас такі принципи не можна назвати такими, що прямо закріплені в межах чинного податкового законодавства. Їх окреслення та змістовне наповнення є таким, що сформульоване відповідними судовими органами.

Зміст доктринально-синтезованих принципів податкового права формується на основі системного аналізу приписів чинного законодавства. До доктринально-синтезованих принципів податкового права, які були сформовані судами в межах проваджень із вирішення податкових спорів, зокрема, можна зарахувати:

- 1) презумпцію добросовісності платника податків;
- 2) презумпцію вини суб'єкта владних повноважень.

У подальшому пропонуємо розглянути зміст вищезазначених принципів, який у своїх правових позиціях фундує Верховний Суд.

Презумпція добросовісності платника податків. Варто зазначити, що презумпція добросовісності платника податків ні за формою, ні за змістом не є тотожною презумпції правомірності рішень платника

податків. Так, в аспекті форми різниці полягає в тому, що презумпція добросовісності платника податків є непрямо закріпленим принципом податкового права, тоді як презумпція правомірності рішень платника податків є прямо закріпленим вихідним положенням, що отримало свою формалізацію в ст. 4 Податкового кодексу України. За своїм змістом відповідні вихідні положення податкового права також різняться. І якщо презумпція правомірності рішень платника податків закріплює однозначне, одичне правило поведінки, то презумпція добросовісності платника податків, що була сформована в судових доктринах, є багатогранною.

Так, у Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.03.2021 р. (справа № 826/9061/17) зазначається таке: «... Під час вирішення податкових спорів Суд ураховує презумпцію добросовісності платника податків, за якою передбачається економічна виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди та достовірність у бухгалтерській та податковій звітності платника. Згідно з доктриною реальності господарської операції, яка застосовується у судовій практиці Верховного Суду, наслідком для податкового обліку створює лише фактичний рух активів...» (Постанова ВС від 18.03.21 р. №826/9061/17).

Так, у відповідній позиції Верховного Суду принцип презумпції добросовісності платника податків розкривається крізь призму двох значень:

1) правило про те, що презюмується економічна виправданість дій платника податків, а податкові вигоди, одержані таким платником податків, мають правомірний характер;

2) правило про те, що презюмується достовірність бухгалтерської та податкової звітності платника податків.

Ключовим залишається той аспект, що цей принцип ґрунтується на спеціальному техніко-юридичному прийомі – презумпції, що становить припущення про існування певного стану справ, який може бути спростовано в юрисдикційних провадженнях. Водночас таке припущення є об'єктивно необхідною для формалізації гарантією, що забезпечує права та інтереси платника податків.

В аспекті презумпції добросовісності платника податків потрібно також звернути увагу на правову позицію, що отримала свою фіксацію в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24.04.2019 р. (справа № 826/22352/15): «... Презумпція добросовісності платника податків означає, що подані платником контролюючому органу документи податкової звітності є дійсними, повно та об'єктивно відтворюють господарські операції, що є об'єктом оподаткування та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов'язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом» (Постанова ВС від 24.04.19 р. № 826/22352/15).

Відповідна правова позиція Верховного Суду певним чином звужує зміст поняття «презумпція добросовісності платника податків». При цьому вона чітко формулює конкретне презумптивне правило. У цьому разі Верховний Суд звів презумпцію добросовісності платника податків до належності формулювання платником податків податкової звітності, що зумовило визначення такого правила: документи податкової звітності платника податків відображають дійсний стан справ, доки зворотне не буде встановлено судом. При цьому така дійсність показників виражається в:

1) достовірності відтворення в таких документах господарських операцій, що є об'єктом оподаткування;

2) достовірності відображення фінансових показників, які впливають на об'єкт оподаткування.

Незважаючи на доволі послідовне застосування відповідного презумптивного положення Верховним Судом, є поодинокі випадки доволі дивного трактування цієї презумпції. Як приклад такої навряд чи послідовної позиції можна назвати формулювання, що отримали своє закріплення у Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24.01.2018 р. (справа № 2а-4259/12/1070), де зазначається таке: «І хоча площині процесуального регулювання презумпції добросовісності платника податків дійсно відповідає обов'язок доведення контролюючим органом правомірності прийнятого рішення в судовому процесі, порушеному за позовом платника податків про скасування рішення як неправомірного (частина 2 статті 77 КАС України). Проте у разі надання контролюючим органом доказів, які спростовують дійсність чи повноту даних поданої платником податків податкової звітності, платник податків відповідно до встановленого частиною 1 статті 77 КАС України обов'язку кожної сторони довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення (крім випадків, установлених статтею 78 цього Кодексу), повинен довести наявність законних підстав, для врахування задекларованих в податковому обліку даних під час визначення суми його податкового обов'язку» (Постанова ВС від 24.01.18 р. № 2а-4259/12/1070).

До безпосереднього аналізу вищезазначеної позиції потрібно зауважити, що в цьому рішенні правова позиція Верховного Суду стосується виключно процесуально-регулятивної сторони презумпції добросовісності платника податків (на відміну від попередньо-аналізованих правових позицій, де отримали свою формалізацію матеріально-правові аспекти презумпції добросовісності платника податків). У цій правовій позиції Верховний Суд сформулював таке правило: якщо контролюючий орган надає суду власні докази, які спростовують достовірність показників фінансової звітності, презумпція добросовісності платника податків припиняє свою дію і, відповідно, платник податків «урівнюється» у процесуальному становищі з контролюючим органом та має доводити правомірність сформованих ним показників податкової звітності.

Ця позиція містить декілька принципово неправильних та потенційно ризикових для судової практики положень. По-перше, принцип презумпції добросовісності рішень платника податків не припиняє свою дію в момент надання контролюючим органом власних доказів суду. Така презумпція діє до моменту прийняття судом рішення за результатами розгляду конкретного податкового спору. Самі по собі докази контролюючого

органу не спростовують відповідну презумпцію. Така презумпція може не отримати свого підтвердження за результатами оцінки доказів судом та прийняття відповідного судового рішення.

До прийняття рішення судом за результатами розгляду податкового спору така презумпція залишається чинною. По-друге, суд не характеризує «якість» доказів, які повинні надаватися контролюючим органом. У цьому і криється потенційна небезпека правової позиції, відповідно до якої, фактично, контролюючому органу достатньо надати суду будь-які докази, для того, щоб процесуальні гарантії платника податків, які ґрунтуються на такому презумптивному положенні, припинили свою дію. Такий підхід не можна назвати послідовним.

Принцип презумпції вини суб'єкта владних повноважень. Відповідне вихідне положення є протилежним «відзеркаленням» процесуальної сторони попередньоаналізованого принципу презумпції добросовісності платника податків. Незважаючи на те, що презумпція вини суб'єкта владних повноважень часто застосовується під час вирішення податкових спорів, ми не можемо назвати відповідний принцип власне податково-правовим вихідним положенням. При цьому не можна проігнорувати його особливе процесуальне значення в аспекті судових проваджень із вирішення податкових спорів. Принцип презумпції вини суб'єкта владних повноважень є за своєю правовою природою процесуальним принципом. Його регламентаційний вплив доповнює собою, зміцнює процесуальну сторону принципу презумпції добросовісності платника податків.

Так, у Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12.12.2019 р. (справа № 820/1929/17) отримала свою формалізацію така правова позиція: «... В адміністративному процесі закріплена презумпція вини суб'єкта владних повноважень, яка покладає на нього обов'язок аргументовано, посилаючись на докази, довести правомірність свого рішення (дії чи бездіяльності) та спростувати твердження іншої сторони про порушення його прав свобод чи інтересів» (Постанова ВС від 12.12.19 р. № 820/1929/17).

Змістовне формулювання презумпції вини суб'єкта владних повноважень йде від протилежного: якщо добросовісність платника податків повинна бути спростована контролюючим органом, то презюмується, що саме владний суб'єкт повинен довести таку недобросовісність платника податків. Однак саме слово «вина» у формулюванні назви принципу вини суб'єкта владних повноважень носить радше умовний характер, адже (за загальним правилом) ніхто не говорить власне про вину владного суб'єкта у провадженнях із вирішення податкових спорів. Слово «вина» вказує саме на процесуальні обов'язки та роль владного суб'єкта у відповідній категорії проваджень.

Таким чином, ми повинні говорити про взаємозумовлювальний характер принципу презумпції вини владного суб'єкта та принципу презумпції добросовісності платника податків, які отримують свою реалізацію в судових провадженнях із вирішення податкових спорів.

Принципи податкового законодавства лаконічно формалізовані у межах приписів статті 4 Податкового кодексу України. При цьому потрібно зауважити, що окремі положення податкового законодавства можуть ідейно ґрунтуватися на вихідних положеннях принципів податкового права. Так, принцип презумпції правомірності рішень платника податків одержує своє безпосереднє закріплення в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, тоді як у п. 56.21. ст. 56 Податкового кодексу України одержує свою формалізацію конкретне регулятивне правило, що повністю ґрунтується на цьому принципі. Це, зокрема, підтверджується і практикою Верховного Суду.

Так, у Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.03.2018 р. (справа № 804/191/17) зазначається таке: «... Принцип презумпції правомірності платника податків утілено у змісті пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України, відповідно до якого, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків ...» (Постанова ВС від 02.03.18 р. № 804/191/17).

Суди у своїй практиці розвивають зміст принципів права, чим розкривають регламентаційний потенціал. Саме за посередництвом правозастосування судовими органами таких безпосередньо закріплених вихідних положень права відбувається їх утвердження в практично-прикладній площині. До того ж саме суди можуть виступити тим суб'єктом, який утворюватиме підвищену міру імперативності та превалювальний характер принципів права.

У межах судових доктрин, які формуються за результатами проваджень із вирішення податкових спорів, особливе значення мають такі принципи податкового законодавства:

- 1) презумпції правомірності рішень платника податків;
- 2) стабільності;
- 3) рівності платників податків (недискримінації).

Принцип презумпції правомірності рішень платника податків. Значущість цього вихідного положення в аспекті правозастосовної практики, мабуть, ніколи не ставилася під сумнів адміністративними судами. Верховний Суд часто у своїх рішеннях, аргументуючи власну позицію, безпосередньо посилається на презумпцію правомірності рішень платника податків. Наприклад, на прямі посилання на відповідне вихідне положення податкового права можна натрапити в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів

Касаційного адміністративного суду від 21.07.2020 р. (справа № 160/4329/19) (Постанова ВС від 21.07.20 р. № 160/4329/19), Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14.04.2020 р. (справа № 816/846/15-а) (Постанова ВС від 14.04.20 р. № 816/846/15-а)) тощо.

Водночас Верховний Суд часто застосовує такий принцип у поєднанні з іншими вихідними положеннями податкового права. Як приклад можна навести правову позицію, що отримала своє закріплення в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20.01.2021 р. (справа № 320/2038/19), де зазначається таке: «...Це відповідає нормі абзацу першого частини другої статті 77 КАС, згідно з якою в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. Ця норма узгоджується як із нормою абзацу першого пункту 56.4 статті 56 ПК України, відповідно до якої обов'язок доведення, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених Податковим кодексом України, або будь-яке інше рішення контролюючого органу, є правомірним, покладено на контролюючий орган, так і з нормою підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК щодо презумпції правомірності рішень платника податків, які в сукупності закріплюють презумпцію добросовісності податкової поведінки платника податків...» (Постанова ВС від 20.01.21 р. № 320/2038/19).

У цьому разі Верховний Суд зазначив, що презумпція правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) та презумпція вини владного суб'єкта (с. 77 Кодексу адміністративного судочинства України та п. 56.4 ст. 56 Податкового кодексу України) формують основи іншого вихідного положення податкового права – презумпції добросовісності платника податків. Не заперечуючи взаємозв'язок відповідних принципів податкового права, ми не можемо погодитися з певною основоположністю, превалювальним значенням такого доктринально-синтезованого принципу податкового права, як презумпція добросовісності платника податків. На наше переконання, презумпція добросовісності платника податків «генетично» походить від презумпції правомірності платника податків. Однак відповідне доктринально-синтезоване вихідне положення в жодному разі не має розглядатися як «надпринцип», який превалює над презумпцією правомірності рішень платника податків.

Значущість презумпції правомірності рішень платника податків полягає в тому, що завдяки їй (не в останню чергу) в практиці адміністративних судів під час вирішення спорів у сфері фінансового права (не податково-правові спори, які предметно охоплюються публічними фінансово-правовими питаннями) був сформульований загальний принцип про пріоритет найбільш сприятливого тлумачення закону в інтересах приватного суб'єкта.

Як приклад такого формулювання можна навести правову позицію, що була закріплена в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22.12.2020 р. (справа № 260/1743/19): «У практиці, зокрема, адміністративного судочинства застосовується загальний принцип *in dubio pro tributario* (пріоритет із найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права): якщо норма закону або іншого нормативного акта, виданого на основі закону, або якщо норми різних законів або нормативних актів дозволяють неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків особи у її взаємовідносинах із державою (в особі відповідних суб'єктів владних повноважень), тлумачення такого закону здійснюється на користь особи (суб'єкта приватного права)» (Постанова ВС від 22.12.20 р. № 260/1743/19).

Під час концептуалізації цього загального принципу Верховний Суд робить чітке посилання на його основи, що сформулювалися ще в римському праві. Однак, на наше переконання, не в останню чергу відповідний загальний принцип, а також доктринально-синтезований отримав своє закріплення в судовій практиці, зважаючи на універсалізацію змісту принципу презумпції правомірності рішень платника податків. Так, принцип презумпції правомірності рішень платника податків був розвинутий адміністративними судами до загального вихідного положення, що активно використовується судами під час вирішення спорів публічно-правових спорів, які лежать у площині фінансового права. Така ситуація наочно ілюструє значущість презумпції правомірності рішень платника податків як вихідного положення податкового права.

Принцип стабільності. Ще одним важливим в аспекті судового правозастосування принципом податкового законодавства є принцип стабільності, який отримує свою формалізацію в межах приписів п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Регламентаційні приписи цього вихідного положення сформульовані цілком чітко. Відповідно, суди під час вирішення податкових спорів часто роблять просте посилання на цей принцип податкового законодавства (так, у Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. (справа № 826/16171/16) (Постанова ВС від 13.02.18 р. № 826/16171/16)).

Водночас в окремих рішеннях Верховного Суду може простежуватися концептуалізація цього принципу податкового законодавства. Зокрема, йдеться про правову позицію, яка отримала своє закріплення в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.09.2018 р. (справа № 810/4099/16), де зазначається таке: «... Згідно з підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 цієї статті податкове законодавство України ґрунтується, зокрема, на принципі стабільності. Цей принцип законодавцем закріплено в двох аспектах: перший – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; другий – податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року...» (Постанова ВС від 21.09.18 р. № 810/4099/16).

Так, у межах відповідної правової позиції виокремлено два самостійні правила, які визначаються принципом стабільності. Це свідчить про теоретичне опрацювання Верховним Судом цього вихідного положення податкового законодавства.

Регулятивна специфіка принципу стабільності була також відображена в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29.03.2018 р. (справа № 813/2808/16), де відмічалось так: «... Серед принципів, наведених у вказаній нормі, є, зокрема, принцип стабільності, який передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України). Цей спеціальний принцип податкового законодавства спрямований на конкретизацію одного з аспектів принципу правової визначеності – вимоги розумної стабільності права, яка зумовлює необхідність незмінності правових приписів протягом певного часу...» (Постанова ВС від 29.03.18 р. № 813/2808/16).

У цьому разі Верховний Суд указав на те, що принцип стабільності є галузево орієнтованою адаптацією такого загального принципу права, як принцип правової визначеності. Значущість правової визначеності не можна применшувати, оскільки вона є одним з елементів верховенства права. Це вказує на регламентаційну значущість принципу стабільності для всієї сфери оподаткування.

Принцип рівності платників податків. Цей принцип податкового законодавства отримав своє закріплення в пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Змістовно він полягає в тому, що до платників податків не можуть бути застосовані дискримінаційні підходи. Так, рівність платників податків означає, що їх не можна розрізняти у правозастосовних підходах за ознаками раси, статті, національності, місця походження капіталу, форми власності юридичної особи тощо. Такий антидискримінаційний принцип поширює свою дію як на фізичних, так і на юридичних осіб платників податків.

Основоположність та значущість цього принципу зумовлює ситуацію, за якої до суб'єкти правозастосування, зокрема й суди, не бачать сенсу в зайвому посиланні на цей принцип. Однак трапляються випадки, коли аргументація правової позиції суду не є можливою без зазначення регламентаційного впливу цього принципу.

Як приклад можна навести правову позицію, що була закріплена в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.02.2020 р. (справа № 620/1221/19), де сформульовано таке положення: «... Норми Податкового кодексу не містять винятків щодо незастосування штрафних санкцій за порушення строків реєстрації податкових накладних, як-от тяжкий матеріальний стан платника податків, заборгованість місцевого бюджету перед платником, ненадання податкової накладної покупцю. Всі платники податків рівні перед законом, повинні дотримуватися норм податкового законодавства» (Постанова ВС від 18.02.20 р. №620/1221/19).

У цьому разі Верховний Суд зазначив, що скрутне матеріальне становище платника податків не може бути підставою для звільнення такого платника податків від юридичної відповідальності за допущені ним порушення приписів податкового законодавства. Суд указує на рівне становище всіх платників податків в аспекті застосовуваних до них заходів негативного впливу. Звільнення від юридичної відповідальності на підставі суб'єктивно детермінованого становища конкретного платника податків – це привілейовано-дискримінаційний підхід, який не відповідає інтересам рівності всіх платників податків.

Загалом, ми повинні констатувати доволі послідовне застосування принципів податкового права судами. Однак трапляються випадки, коли таке застосування принципів права в провадженнях із вирішення податкових спорів навряд чи можна назвати конструктивним. Так, потрібно звернути увагу на положення, зафіксовані в Постанові Верховного Суду в складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 25.02.2021 р. (справа № 580/3469/19), де судом сформульовано «принцип преюдиції правомірності поведінки з найбільш сприятливим для особи тлумаченням відповідної норми права» (Постанова ВС від 25.02.21 р. № 580/3469/19).

У цьому разі судом сформульовано певний «гібридний» принцип, який (ані в аспекті свого означення, ані за змістовними ознаками) не є послідовним. Виглядає все так, ніби суд інтегрував в один принцип одразу декілька вихідних положень податкового права, а саме принцип презумпцію правомірності рішень платника податків та принцип добросовісності платника податків, і включив у його назву поняття «преюдиція», що є абсолютно недопустимим. По-перше, правило «преюдиції» має конкретне спрямування – установленість судовим рішенням конкретних юридичних фактів, що позбавляє необхідності їх повторного підтвердження. «Презумпція» і «преюдиція» є спеціальними юридичними термінами, які за своїм змістом не є тотожними. Презумпція – це припущення, а преюдиція – це вже встановлений у юрисдикційних провадженнях юридичний факт. Умовно кажучи, презумпція – це стан «до», тоді як преюдиція – «після». Це вказує на повну протилежність таких термінів. По-друге, не є допустимим «змішувати» в одному принципі вихідні положення презумпції правомірності рішень платника податків та презумпції добросовісності платника податків, які закріплюють самостійні регулятивні правила, хоч і мають взаємозумовлювальний характер

Висновки. Отже, нині в практиці Верховного Суду можна виокремити такі принципи податкового права:

- 1) доктринально-синтезовані;
- 2) податкового законодавства.

Серед доктринально-синтезованих принципів виокремлено:

- 1) презумпцію добросовісності платника податків;

2) презумпцію вини суб'єкта владних повноважень.

Що ж стосується власне принципів податкового законодавства, концептуалізація змісту яких залежала від практики Верховного Суду, то до них потрібно зарахувати такі:

- 1) презумпції правомірності рішень платника податків;
- 2) стабільності;
- 3) рівності платників податків (недискримінації).

Список використаних джерел:

1. Колодій А.М. Принципи права України. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
2. Явич Л.С. Право развитого социалистического общества. Сущность и принципы. Москва : Юрид. лит., 1978. 224 с. (с. 10–11)
3. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монограф. Харків : Право, 2008. 240 с. (с. 24).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.03.2021 р. (справа № 826/9061/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95653709>.
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24.04.2019 р. (справа № 826/22352/15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81399525>
6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24.01.2018 р. (справа № 2а-4259/12/1070). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71829440>.
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12.12.2019 р. (справа № 820/1929/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86333444>.
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.03.2018 р. (справа № 804/191/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72551639>.
9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.07.2020 р. (справа № 160/4329/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90497965>.
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14.04.2020 р. (справа № 816/846/15-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88832489>.
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20.01.2021 р. (справа № 320/2038/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94264252>.
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22.12.2020 р. (справа № 260/1743/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93708687>.
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2018 р. (справа № 826/16171/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289511>.
14. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.09.2018 р. (справа № 810/4099/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76615265>.
15. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29.03.2018 р. (справа № 813/2808/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73042384>.
16. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.02.2020 р. (справа № 620/1221/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87656567>.
17. Постанова Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 25.02.2021 р. (справа № 580/3469/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95240811>

References:

1. Kolodiy A. M. (1998) *Pryntsy py prava Ukrayiny [Principles of Ukrainian law]*. K.: *Yurinkom Inter- Jurinkom Inter*.
2. Yavych L. S. (1978) *Pravo razvytoho sotsyalistycheskoho obschestva. Sushchnost' y pryntsy py* [The law of a developed socialist society. Essence and principles], M. : *Yuryd. lit. - Legal lit.*
3. Pohrebnyak S. P. (2008) *Osnovopolozhni pryntsy py prava (zmistovna kharakterystyka): [monohraf.]* [Fundamental principles of law (substantive characteristics): [monograph]. KH. : *Pravo – Law*.
4. *Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu* [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 18.03.2021 r. (sprava [case] № 826/9061/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95653709>.
5. *Postanovi Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu* [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 24.04.2019 r. (sprava [case] № 826/22352/15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81399525>.
6. *Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu* [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 24.01.2018 r. (sprava [case] № 2а-4259/12/1070). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71829440>.
7. *Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu* [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 12.12.2019 r. (sprava [case] № 820/1929/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86333444>.
8. *Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu* [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 02.03.2018 r. (sprava [case] № 804/191/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72551639>.

9. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 21.07.2020 r. (sprava [case] № 160/4329/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90497965>.
10. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 14.04.2020 r. (sprava [case] № 816/846/15-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88832489>.
11. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 20.01.2021 r. (sprava [case] № 320/2038/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94264252>.
12. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 22.12.2020 r. (sprava [case] № 260/1743/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93708687>.
13. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 13.02.2018 r. (sprava [case] № 826/16171/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289511>.
14. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 21.09.2018 r. (sprava [case] № 810/4099/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76615265>.
15. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 29.03.2018 r. (sprava [case] № 813/2808/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73042384>.
16. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 18.02.2020 r. (sprava [case] № 620/1221/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87656567>.
17. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi sudovoyi palaty z roz`hlyadu sprav shchodo podatkov, zboriv ta inshykh obov`yazkovykh platezhiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the Judicial Chamber for Taxes, Fees and Other Obligatory Payments of the Administrative Court of Cassation] of 25.02.2021 r. (sprava [case] № 580/3469/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95240811>