
УДК 336.225.673<https://doi.org/10.34142/23121661.2022.36.01>orcid.org/0000-0003-2509-865X

© Головань Т.Г., 2022

Т.Г. Головань

**ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА ЯК ЗАСАДА
ЕФЕКТИВНОСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ
УКРАЇНИ**

T. Holovan

**PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION
AS A BASIS FOR THE EFFICIENCY
OF EUROPEAN INTEGRATION OF UKRAINE**

Анотація. З огляду на те, що оподаткування є найважливішим критерієм національної економічної і соціальної політики, реалізація стратегічних євроінтеграційних прагнень України неможлива без здійснення реформування в цій сфері. На нинішньому етапі важливе значення має стабільність податкового законодавства, яка забезпечується через реалізацію відповідних правових принципів. У контексті інтеграції до європейського співтовариства важливу функцію щодо реформування здійснюють принципи податкового законодавства, адже вони є тими основоположними, фундаментальними засадами законодавства, на підставі яких відбувається генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів. Метою нашої наукової статті є дослідження питань правового регулювання принципів податкового законодавства України, їхньої системи та змісту щодо можливості їх ефективної практичної реалізації. Автор аналізує висновок Верховного Суду у складі судової палати для розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду щодо принципу стабільності податкового законодавства та принципу стабільності у сфері оподаткування в контексті наявних обставин справи та акцентує увагу на тому, що принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства.

Ключові слова: податкове законодавство, принципи права, принципи податкового законодавства, принцип стабільності податкового законодавства, висновки Верховного Суду.

Abstract. Given that taxation is the most important tool of national economic and social policy, the realization of Ukraine's strategic European integration aspirations is impossible without reforms in this area. At this stage, the stability of tax legislation, which is ensured by the implementation of relevant legal principles, is of great importance. In the context of integration into the European community, the principles of tax legislation play an important role in the path of

reform, because they are the fundamental, fundamental principles of legislation, on the basis of which the genesis, development and functioning of tax-legal phenomena take place. The purpose of this scientific article is to study the issues of legal regulation of the principles of tax legislation of Ukraine, their system and content from the point of view of the possibility of their effective practical implementation. The author analyzes the conclusion of the Supreme Court as part of the judicial chamber for consideration of cases regarding taxes, fees and other mandatory payments of the Administrative Court of Cassation regarding the principle of stability of tax legislation and the principle of stability in the field of taxation in the context of the existing circumstances of the case and emphasizes that the principle stability is applied in systematic connection with other principles of tax legislation.

Key words: tax legislation, principles of law, principles of tax legislation, principle of stability of tax legislation, conclusions of the Supreme Court.

Постановка проблеми. З початку російського вторгнення Україна щодня доводить, що вміє захищатися та перемогати. Підтримка Європейського Союзу та міжнародної спільноти обумовлена значенням спільних європейських цінностей. Інтеграція України до Європейського Союзу буде мати вирішальні геополітичні наслідки як для самої України, так і для всієї Європи. Це в черговий раз підтверджує правильність визначення зовнішньополітичних пріоритетів України.

«Остаточно обираючи європейські прагнення та європейський вибір, Україна взяла на себе зобов'язання розбудовувати розвинуту правову державу. Відповідно перед нею постає необхідність впроваджувати політичні, соціально-економічні, правові та інституційні реформи. При цьому, покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції в значній мірі залежить від належного управління у сфері оподаткування» [1, с. 68].

З огляду на сучасні глобалізаційні виклики впровадження реформ у соціальній та економічній сферах має стати підґрунтям для розвитку держави.

На шляху євроінтеграції перед Україною постало чимало проблем, серед яких, зокрема, подолання фіскальних дисбалансів, формування податкової системи, яка б «забезпечувала сприятливі умови для економічного зростання та відповідала вимогам соціальної справедливості, створення сприятливого фіскального простору для відновлення інвестиційної діяльності тощо». [2, с. 8]. У цьому контексті одну з головних функцій має здійснювати податкова політика. Адже вона є невід'ємним атрибутом, а право вибору й формування її змісту є ознакою зрілості та самодостатності держави. Тільки та країна, яка формує власну економічну політику, зокрема податкову, є незалежною» [3, с. 91].

Мета податкової політики концентрується навколо фінансової сфери держави, мобілізації фінансових ресурсів у бюджетах відповідних рівнів. Однією зі складових податкової політики є формування оптимального право-

вого регламентування та організації процесу податкових платежів. Водночас ефективність правового регулювання визначає досконалість формування основоположних та фундаментальних засад, тобто принципів. Зазначене обумовлює актуальність проведення наукових досліджень у цій сфері.

Аналіз останніх досліджень Стратегія реформування податкової сфери формувалась з огляду на наукові здобутки багатьох вчених, зокрема М. Кучерявенко досліджував питання правового регулювання податків та зборів в Україні. П. Гега, В. Федосова, В. Опарін, А. Ластовецький А. у своїх працях аналізували проблеми реформування податкової системи України. Т. Чернадчук розглядала окремі питання принципів податкового законодавства України. Незважаючи на активні спроби вдосконалення податкового законодавства, науково-теоретичне розроблення способів реформування сфери оподаткування в Україні та правового регулювання принципів податкового законодавства потребує подальшого опрацювання.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою наукової статті є дослідження питань правового регулювання принципів податкового законодавства України, їхньої системи та змісту щодо можливості їх ефективної практичної реалізації.

Виклад основного матеріалу дослідження з новим обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Після проголошення незалежності України визначився головний зовнішньополітичний пріоритет та пріоритетний напрям внутрішньої політики України – Євроінтеграція. Євроінтеграційна ідея є свідомим вибором, який набув підтримки українського суспільства. 1 вересня 2017 року після тривалого процесу ратифікації усіма державами-членами Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом набула чинності в повному обсязі.

«Масштабність та комплексність змісту Угоди про асоціацію між Україною та ЄС підтверджують доволі поширену тезу, що з набранням чинності Угода може стати основою та орієнтиром для потужних комплексних і системних політичних, соціально-економічних, правових та інституційних реформ в Україні. Таким чином, повна реалізація Угоди забезпечить незворотність європейської інтеграції України та підтвердить остаточність вибору європейської моделі суспільного та економічного розвитку, зробленого українськими громадянами» [4, с.2].

Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом визначила якісно новий формат відносин з ЄС, що діє на принципах «політичної асоціації та економічної інтеграції» та є орієнтиром реформ в Україні. Оскільки оподаткування є найважливішим критерієм національної економічної і соціальної політики, реалізація стратегічних євроінтеграційних прагнень України

неможлива без здійснення реформування в цій сфері. На цьому етапі актуальним є питання стабільності податкового законодавства.

«Податкове законодавство України є одним із самих складних в правовій системі України. При цьому, спостерігається тенденція щодо його нестабільності. Проте, як показує практика його правозастосування, зміни, що вносяться до законів України з питань оподаткування, досить часто спричиняють нові проблеми» [1, с. 69].

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України податкове законодавство базується на принципах загальності оподаткування, рівності всіх платників перед законом, недопущенні будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства; презумпції правомірності рішень платника податків; фіскальної достатності; соціальної справедливості; економічності оподаткування, його нейтральності; стабільності; рівномірності та зручності сплати; єдиного підходу до визначення податків і зборів [5]. Принцип стабільності податкового законодавства полягає в тому, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

В умовах сьогодення наявна тенденція щодо нестабільності податкового законодавства. Така ситуація спостерігається в Україні протягом багатьох років. На початку становлення України нестабільність податкового законодавства пояснювалась формуванням податкової системи. Тривалий час одночасно діяли декілька законів, які регулювали ту чи іншу податкову сферу, та велика кількість нормативно-правових актів, якими визначалося регулювання процесу оподаткування. Це призводило до появи колізій у податковому законодавстві, створювало додаткову потребу щодо внесення відповідних змін. Очікувалось, що з прийняттям Податкового кодексу України ситуація кардинально зміниться, однак до сьогодні показник динаміки податкового законодавства є високим.

У контексті інтеграції до європейського співтовариства важливу функцію в процесі реформування здійснюють принципи податкового законодавства, адже «це основоположні або фундаментальні засади законодавства, на підставі яких відбувається генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів» [1, с. 69].

Безперечно, принципи є основою формування податкового законодавства. «Закріплені у Податковому кодексі України принципи стають орієнтиром як для самого кодексу, так і для інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини в сфері оподаткування. Наявність системи принципів є

важливою передумовою для збалансування або точніше узгодження актів податкового законодавства, вони дозволять уникнути колізій, а у випадку їх наявності норми-принципи виступають як приписи вищого рівня» [1, С.69]. На основі принципів відбувається генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів. Вони мають бути основою формування податкового законодавства як загалом, так і щодо його складових.

Одним із найважливіших є принцип стабільності податкового законодавства. О. В. Шаган визначає його як «вихідне положення імперативного характеру, що має своїм спрямуванням забезпечити прийняття стабільного нормативно-правового акта, який у подальшому повинен органічно інтегруватися в нормативну систему держави» [6].

Аналізуючи принцип стабільності податкового законодавства, необхідно зосереджувати увагу на тому, що він створює умови для правозастосування. Саме зазначений принцип формує основу для стійкості системи права та її елементів. Водночас варто зазначити, що принцип стабільності не нівелює динамізм правової системи. Принцип стабільності часто використовують одночасно з принципом динамізму та принципом стабільності. «Такий підхід зумовлюється необхідністю забезпечити рівновагу між усталеністю нормативного масиву та необхідністю його перманентної модернізації через трансформаційний потенціал суспільних відносин» [5, с. 139].

Отже, принцип стабільності має сприяти модернізаційним процесам у сфері оподаткування, забезпечувати їх виваженість та передбачуваність.

Реалізуючи своє загальноправове та спеціально галузеве значення, принцип стабільності податкового законодавства має декілька рис. «Окремим проявом принципу стабільності може бути вимога, яка встановлює строки, протягом яких нормативний припис нібито перебуває в «замороженому» стані, тобто вже інтегрований до нормативної системи, проте його правозастосування (правореалізація) відстрочується на певний строк. Такого роду стан справ дозволяє суб'єктам права ознайомитися з новими нормативними вимогами та завчасно оптимізувати свою діяльність відповідно до нових вимог. Фактично відповідний підхід дозволяє забезпечити дійсну, а не ілюзорну реалізацію такого презумптивного положення, як презумпція знання законодавства» [7, с.139].

На сьогодні склалась доволі суперечлива судова практика, яка свідчить про декларативність принципу стабільності податкового законодавства, що сприяє виникненню колізій, породженню спорів, внаслідок чого платники податків вимушені звертатись за захистом своїх прав та законних інтересів до суду.

Судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду

в Постанові від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 висловила свою думку щодо дотримання принципу стабільності у сфері оподаткування в контексті наявних обставин.

Податковий спір виник на підставі донарахування органом контролю (відповідачем) газонафтовій компанії (позивачу) податкових зобов'язань та штрафних санкцій у розмірі понад 73 млн грн з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу. Позивач зазначив, що орган контролю, застосувавши ставку рентної плати, яка була запроваджена (збільшена) законом, прийнятим менше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року, порушив принцип стабільності в оподаткуванні, закріплений нормою підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Суди першої та апеляційної інстанцій задовольнили позов. Проте судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду за результатами касаційного перегляду справи за касаційною скаргою відповідача скасувала судові рішення судів попередніх інстанцій та відмовила в задоволенні позову.

Задовольняючи позовні вимоги, суди першої та апеляційної інстанцій застосовували норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4, п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, ст. 27 Бюджетного кодексу України. Судова палата зазначила, що норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4, п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, ст. 27 Бюджетного кодексу України, які застосували суди першої та апеляційної інстанцій, не можуть бути підставами для незастосування інших норм Податкового кодексу України, зокрема норми п. 252.20 ст. 252.

Щодо наявності легітимної мети відступу Верховної Ради України від принципу стабільності в оподаткуванні, то судова палата зазначила, що цей принцип був застосований у балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості. Така позиція суду обґрунтовується тим, що реалізовувати право власності на природні ресурси від імені українського народу може, зокрема, Верховна Рада України через встановлення відповідних податків для тих суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин. Встановлення таких податків має пряму суспільну спрямованість і пряме вираження суспільного інтересу.

Порівняння наслідків підвищення ставок рентної плати за користування надрами для відповідних суб'єктів господарювання, зокрема для позивача (додаткове податкове навантаження як чинник, що призводить до зменшення активів), із фіскальним та соціальним ефектом, на досягнення якого це було спрямовано, а саме в частині реального забезпечення здійснення функцій держави (збалансування бюджету та забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії)

свідчить про те, що підвищення ставок рентної плати не порушило норми Конституції України, було пропорційним у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників податків, для яких було встановлено обов'язок сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між публічними та приватними інтересами.

Верховний Суд зазначив, що норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України не скасовують дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який його елемент і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого з його елементів. Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, коли вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. «Стабільність як одна з основних засад податкового законодавства є визначальним принципом у діяльності податкових органів і гарантією прав, свобод й інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності під час виконання ними конституційного обов'язку зі сплати податку» [10, с. 76].

Принцип стабільності податкового законодавства має загальноправове та спеціально галузеве значення та забезпечує послідовність правозастосування, створює умови для вдосконалення сфери оподаткування. Проте на сьогодні формується дещо суперечлива практика реалізації зазначеного принципу. Вчергове в судовій практиці з'являються дуже суперечливі позиції, які потребують детального дослідження та наукового обґрунтування для забезпечення захисту прав платників податків. Нині науковці та практики мають об'єднати зусилля для реалізації курсу на дотримання європейських стандартів в процесі розвитку нашої держави.

Література

1. Чернадчук Т. Принципи податкового законодавства: окремі питання. Актуальні питання вітчизняної юридичної науки: матеріали Третьої всеукр. наук.-практ. конф., 14–15 квітня 2016 р. Суми: СНАУ, 2016. С. 68–71;
2. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т. І. Єфименко. Київ: ДНУ «Акад. фін. управління», 2015. 446 с.;
3. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави. Фінанси України. 2015. № 10. С. 90–103;
4. Кузьо М., Хорольський Р., Черніков Д. Угода про асоціацію між Україною та ЄС: зміст та імплементація [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2018/03/1.pdf>;
5. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради

України. 2011. № 13, № 13–14, № 15–16, № 17, стор. 556, стаття 112; **6.** Шаган О. В. Система принципів нормотворчості [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/10-9-14.pdf>; **7.** Браславський Р. Принцип стабільності та його місце у нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. Підприємництво, господарство і право. 2017. №11. С. 138–141; **8.** Угода «Про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони», від 27.06.2014 [Електронний ресурс]. Режим доступу до матеріалу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011; **9.** Постанова Верховного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20) [Електронний ресурс]. Режим доступу до матеріалу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775>; **10.** Кучерявенко М. П. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості в податкових правовідносинах. Міжнародні відносини. 2021. 2(54). С. 71–76.