

[https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3\(2\)-12](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3(2)-12)

УДК 347.73

ПУХАЛЬСЬКИЙ Вадим

Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

<https://orcid.org/0000-0002-1145-0109>

e-mail: v_pukhaskyi@univer.km.ua

ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА У ПОДАТКОВОМУ КОНТРОЛІ

Дослідження присвячене розкриттю принципів податкового законодавства та їх ролі у податковій системі та податковому контролі в Україні. Принципи податкового законодавства, які закріплені у ПКУ – не лише підґрунтя для основних засад оподаткування (встановлення податків, їх основних елементів, а також внесення змін до окремих елементів податку), податкового законодавства (зміст і спрямованість правового регулювання податкових правовідносин) в цілому, але й податкового законодавства у царині податкового контролю, зокрема. Основне призначення принципів податкового законодавства полягає у забезпеченні справедливої податкової системи нашої держави, а неухильне їх застосування сприятиме забезпеченню правопорядку у податковій сфері, стабільності та справедливості податкової системи.

Встановлено, що принципи податкового законодавства належать до спеціальних принципів права, які співвідносяться як часткове і загальне.

Методологічною основою дослідження слугують наукові розробки вітчизняних вчених з питань теоретико-методологічного забезпечення сутності, класифікації та значення принципів податкового права та податкового законодавства.

Досліджено, що під принципами податкового законодавства необхідно розуміти одинадцять принципів найвищої міри імперативності, що знайшли безпосередню формалізацію в межах приписів п. 4.1 ст. 4 ПКУ. Встановлено, що ці принципи викладені у ПКУ досить у лаконічній формі.

Проведено детальний аналіз принципів податкового законодавства у контексті їх застосування у законодавстві податкового контролю, що у свою чергу, дослідження впливу принципів податкового законодавства на процедури податкового контролю – зберігає свою актуальність та продовжує залишатися предметом наукового пошуку в галузі податкового контролю.

Ключові слова: принципи, принципи податкового права, принципи податкового законодавства, Податковий кодекс України, органи податкового контролю, платники податків.

PUHALSKYI Vadym

Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law

PRACTICAL APPLICATION OF THE PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION IN TAX CONTROL

The study is devoted to the disclosure of the principles of tax legislation and their role in the tax system and tax control in Ukraine. The principles of tax legislation enshrined in the TCU are not only the basis for the basic principles of taxation (establishment of taxes, their main elements, as well as amendments to certain elements of tax), tax legislation (content and focus of legal regulation of tax relations) in general, but also tax legislation in the field of tax control, in particular. The main purpose of the principles of tax legislation is to ensure a fair tax system in our country, and their strict application will help ensure law and order in the tax area, stability and fairness of the tax system.

The author establishes that the principles of tax legislation are special principles of law which are correlated as partial and general.

The methodological basis of the study is the scientific developments of domestic scholars on the theoretical and methodological support of the essence, classification and significance of the principles of tax law and tax legislation.

The author proves that the principles of tax legislation should be understood as eleven principles of the highest degree of imperative nature which are directly formalized within the provisions of clause 4.1 of Article 4 of the TCU. It is established that these principles are set out in the TCU in a rather concise form.

A detailed analysis of the principles of tax legislation in the context of their application in the tax control legislation is made, and the study of the impact of the principles of tax legislation on tax control procedures remains relevant and continues to be the subject of scientific research in the field of tax control.

Keywords: principles, principles of tax law, principles of tax legislation, Tax Code of Ukraine, tax control authorities, taxpayers.

Стаття надійшла до редакції / Received 27.03.2025

Прийнята до друку / Accepted 19.04.2025

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Роль і значення податкового контролю в сучасних умовах, коли наша країна перебуває у надскладних умовах, неможливо не дооцінити. З початку повномасштабного вторгнення в Україну було прийнято низку змін до податкового законодавства. Так 18.06.2024 р. статтю 3 Податкового кодексу України доповнено п. 3.3, яким встановлюється, що порядок адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначається виключно податковим

законодавством, законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску [1]. Отже, податкові органи у своїй діяльності керуються виключно нормами чинного законодавства, яке ґрунтується на одинадцяти принципах.

Принципи – це першооснови, центральні поняття предмета, процесу, діяльності і саме вони відіграють значну роль у побудові податкового законодавства. У теоретичному аспекті виділяють такі поняття як принципи податкового права та принципи податкового законодавства, які співвідносяться між собою як загальне і часткове, тобто вони є тотожними, але не суміжними.

Принципи податкового права виступають основою для формування принципів податкового законодавства. Враховуючи те, що принципи податкового законодавства є основою конструювання галузі податкового законодавства вони мають неабияке значення для податкового контролю. Тому на нашу думку, важливо не тільки дослідити в теоретичному аспекті принципи податкового законодавства, але і виявити способи їх практичного застосування у податковому контролі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання принципів податкового права постійно знаходиться в полі зору науковців та практиків. Цьому питанню присвячені наукові статті (Музика-Стефанчук О.А., Полянничко А.О., Баїк О.І., Белова А.В., Бабін І.І. та ін.); дисертації (Погребняк С.П., Браславського Р.Г., Чорного О.А. Форсюк В.Л., та ін.), навчальні посібники (Податкова система; за заг. ред. Андрущенка В. Л., Податкове право; заг. ред. Кучерявенко М.П., Податкове право, авторами якого є Голоядова Т.О. та Латковський П.П. та ін.). Кожен дослідник розкриває сутність принципів податкового права, їх класифікацію та значення для податкового законодавства.

Щодо принципів податкового законодавства, то такі дослідники як: Котенко А., досліджує співвідношення принципів податкового законодавства та принципів податкового права [2]; Монаєнко А. аналізує принцип стабільності податкового законодавства [3]; Подільчак А. у вигляді презентації представив як принципи податкового законодавства захищають інтереси платників податків [3]; Браславський Р. розглядає вплив принципів податкового законодавства на визначення податкової політики держави [5], в іншій публікації Браславський Р. аналізує систему принципів податкового законодавства на трьох рівнях (макро-, мезо-, мікро-) [6]; Марущак О. аналізує проблеми гармонізації податкового законодавства України з вимогами Європейського Союзу у сфері оподаткування та визначає оптимальні напрями їх вирішення [7]; Смичок Є. досліджує вплив принципів податкового права на становлення і структурування галузі податкового законодавства [8]. У дисертації Долженков О.В. розглядає сучасний стан податкового законодавства та перспективи його розвитку [9], Коломієць П.В. у своїй дисертації окремим питанням висвітлює принципи податкового законодавства в контексті податкової безпеки [10].

У науковій літературі питання принципів податкового контролю досліджували Іванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.М., Найдено О.Є., Мельник М.І., Лещух І.В., Жигаленко О.В. та ін. Принципи податкового контролю є не сталими, вони динамічні так, як вносяться постійні зміни до податкового законодавства, змінюється діяльність суб'єктів господарювання тощо. Щодо застосування принципів податкового законодавства в галузі податкового контролю не досліджено.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Мета статті полягає у дослідженні сутності принципів податкового законодавства та їх практичного застосування у податковому контролі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Принципи податкового законодавства, які закріплені у ПКУ – не лише підґрунтя для основних засад оподаткування (встановлення податків, їх основних елементів, а також внесення змін до окремих елементів податку), податкового законодавства (зміст і спрямованість правового регулювання податкових правовідносин) в цілому, але й податкового законодавства у царині податкового контролю, зокрема. Основне призначення принципів податкового законодавства полягає у забезпеченні справедливої податкової системи нашої держави, а неухильне їх застосування сприятиме забезпеченню правопорядку у податковій сфері, стабільності та справедливості податкової системи.

Принципи податкового законодавства, закріплені у ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України та знаходять своє втілення в інших статтях ПКУ До основних засад податкового законодавства необхідно віднести принципи, в яких визначено зміст і спрямованість правового регулювання податкових правовідносин. Відповідно до ст. 4 п. 4.1 пп. 4.1.1–4.1.11, податкове законодавство України ґрунтується на одинадцяти принципах [10]:

- 1) загальність оподаткування;
- 2) рівність усіх платників перед законом;
- 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- 4) презумпція 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 можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) фінансова достатність;

6) соціальна справедливість;

7) економічність оподаткування;

8) нейтральність оподаткування;

9) стабільність;

10) рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Проведемо детальний аналіз вище наведених принципів податкового законодавства у контексті їх застосування у законодавстві податкового контролю.

Перший принцип – це принцип загальності оподаткування, який означає, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПКУ та законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПКУ. Враховуючи дію цього принципу доцільно зазначити, що під податковий контроль в даному випадку підпадають особи, які взяті на облік як платник податків. Податковий контроль проводиться щодо своєчасності і повноти сплати податків та зборів, що відповідає її зобов'язанню сплачувати встановлені ПКУ та законами з питань митної справи податків і зборів. Крім того, кожен платник податків повинен організувати та вести податковий облік, який є підґрунтям для податкових перевірок.

Рівність усіх платників перед законом означає, що застосування даного принципу у податковому контролі стосується платників податків незалежно від їх соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Щодо невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, то як наслідок за результатами податкового контролю відповідно до п. 111.1 ст. 111 ПКУ, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, притягуються до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. Крім того, цей принцип має відношення і до органів податкового контролю, який проявляється у тому, що коли працівники ДПСУ не сумлінно виконують покладені на них обов'язки, порушують права платників податків, то вони також мають притягуватися до відповідальності.

Презумпція 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 можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Отже, даний принцип застосовується за наявності будь-яких колізій між нормами ПКУ, які повинні за правилами ст. 3 ПКУ бути врегульовані. Виходячи із змісту цього принципу платник податків має право оскаржити рішення контролюючого органу, на що вказує п. 56.21 ст. 56 ПКУ «Оскарження рішень контролюючих органів». Однак, якщо контролюючий орган за результатами проведеного попереднього аналізу скарги з'ясує, що в її матеріалах недостатньо документів для об'єктивного розгляду скарги та/або вказані у ній доводи і факти свідчать про можливе недостатнє дослідження під час перевірки певних обставин, підрозділ адміністративного оскарження готує проект рішення про продовження строку розгляду скарги. У ньому зазначається рішення про проведення, за вимогами ПКУ, документальної позапланової перевірки.

Принцип достатності вперше був обґрунтований німецьким економістом А. Вагнером. Відповідно до його вчення, принцип достатності означає, що оподаткування має ґрунтуватися на таких засадах, щоб забезпечити достатній обсяг коштів для бюджету. У ПКУ даний принцип дещо модифікований і отримав назву фінансової достатності. Принцип дії фінансової достатності у податковому контролі переслідує зменшення податкового тиску на платників податків.

Економічність оподаткування – це установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Тобто враховуючи дію цього принципу необхідно виходити з того, що витрати на проведення податкового контролю повинні бути значно меншими порівняно з отриманими доходами.

Нейтральність оподаткування означає, що установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. Практичне застосування цього принципу у податковому контролі означає, що Означає, що податковий контроль повинен бути неупередженим до всіх категорій платників податків.

Стабільність податкового законодавства важлива для всіх учасників податкового контролю так як забезпечує стабільну роботу як платників податків, так і податкових органів.

Принцип рівномірності та зручності сплати полягає у встановленні строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. У свою чергу, податкове законодавство в галузі податкового

контролю із застосування цього принципу націлене на перевірку забезпечення своєчасного поповнення доходів бюджету з метою вчасного виконання його видаткової частини.

Застосування принципу єдиного підходу до встановлення податків і зборів у податковому законодавстві відносно податкового контролю стосується перевірки об'єкта оподаткування, бази оподаткування, ставки податку, порядку його обчислення, податкового періоду, строків і порядку сплати податку, строків та порядку подання податкової звітності про обчислення і сплату податку чи збору.

Таким чином, проаналізовані нами принципи податкового законодавства є концептуальними засадами та положеннями, на яких вибудовується податкове законодавство у сфері податкового контролю України.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМКУ

За результатами дослідження відповідно до поставлених завдань можна зробити наступні висновки:

- перше, поняття «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства», не тотожні поняття, вони мають різне нормативне закріплення;
- друге, принципи податкового законодавства України визначені нормативними положеннями ПКУ;
- третє, принципи податкового законодавства відіграють важливу роль у практиці податкових відносин та пронизують усю систему нормативних положень податкового законодавства;
- четверте, проведений нами послідовний аналіз принципів податкового законодавства дав змогу розглянути змістовне наповнення цієї категорії;
- п'яте, визначено вплив принципів податкового законодавства на процедури проведення податкового контролю.

У свою чергу, дослідження впливу принципів податкового законодавства на процедури податкового контролю – зберігає свою актуальність та продовжує залишатися предметом наукового пошуку в галузі податкового контролю.

Література

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства : Закон України від 18.06.2024 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text>
2. Котенко А.М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи: <http://jnas.nbu.gov.ua/uk/article/UJRN-0001135873>
3. Маєнко А. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, суду ЄС : <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html>
4. Подільчак А. Застосування основних принципів податкового законодавства як інструменту захисту платників податків : https://uba.ua/documents/doc/a_podilchak.pdf
5. Браславський Р. Принципи податкового законодавства та їх вплив на визначення податкової політики держави: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/10/28.pdf>
6. Браславський Р. Система принципів податкового законодавства: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/9/32.pdf>
7. Марущак О.А. Актуальні питання гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу : <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2024/12/101.pdf>
8. Смичок Є. Вплив принципів податкового права на побудову галузі податкового законодавства : Право України, 2017 – №7 – С.83-89.
9. Долженков О.В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку: дис... д-ра філософії. Одеса, 2020. 249 с.
10. Коломієць П.В. Правове регулювання податкової безпеки України: дис... д-ра юридичних наук. Ірпінь, 2024. 528 с.
11. Податковий кодекс України: закон України в редакції від 21.01.2025 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

References

1. Zakon Ukrainy Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny shchodo osoblyvostey podatkovoho administruvannya pid chas voyennoho stanu dlya platnykiv podatkov z vysokym rivnem dobrovil'noho dotrymannya podatkovoho zakonodavstva: pryiniaty 18 cher. 2024 № 3813-IX [Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine Regarding the Peculiarities of Tax Administration During Martial Law for Taxpayers with a High Level of Voluntary Compliance with Tax Legislation from June 18 2024, № 3813-IX]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text> [in Ukrainian].
2. Kotenko, A. (2020). Pryntsypy podatkovoho zakonodavstva yak vykhidni zasady pobudovy podatkovoyi systemy [Principles of tax legislation as the initial foundations for building a tax system]. Pravo Ukrainy - Law of Ukraine, 4, 43-56 [in Ukrainian].

3. Monayenko, A. (2023). Pryntsyp stabil'nosti podatkovoho zakonodavstva kriz' pryzmu analizu praktyky Verkhovnoho Sudu, YESPL, sudu YES [The principle of stability of tax legislation through the prism of analysis of the practice of the Supreme Court, the ECHR, and the EU Court]. Yurydychna hazeta - Legal newspaper, 3. Retrieved from <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html> [in Ukrainian].
4. Podilchak, A. (n.d.). (Zastosuvannya osnovnykh pryntsypiv podatkovoho zakonodavstva yak instrumentu zakhystu platnykiv podatkov [Application of the basic principles of tax legislation as a tool for protecting taxpayers]. Retrieved from https://uba.ua/documents/doc/a_podilchak.pdf [in Ukrainian].
5. Braslavsky, R. (2017). Pryntsypy podatkovoho zakonodavstva ta yikh vplyv na vyznachennya podatkovoyi polityky derzhavy [Principles of tax legislation and their influence on determining the state's tax policy]. Finansove pravo - Financial rights, 10, 132-134 [in Ukrainian].
6. Braslavsky, R. (2017). Systema pryntsypiv podatkovoho zakonodavstva [System of principles of tax legislation]. Finansove pravo - Financial rights, 9, 156-159 [in Ukrainian].
7. Marushchak, O.A. (2024). Aktual'ni pytannya harmonizatsiyi podatkovoho zakonodavstva Ukrayiny do vymoh Yevropeys'koho Soyuzu [Current issues of harmonization of Ukrainian tax legislation with the requirements of the European Union]. Analitichno-porivnyal'ne pravoznavstvo - Analytical and comparative law, 6, 605-606 [in Ukrainian].
8. Smychok, E. (2017). Vplyv pryntsypiv podatkovoho prava na pobudovu haluzi podatkovoho zakonodavstva [The influence of tax law principles on the construction of the tax law industry]. Pravo Ukrayiny - Law of Ukraine, 7, 83-89 [in Ukrainian].
9. Dolzhenkov, O.V. (2020). Podatkove zakonodavstvo: stan ta perspektyvy rozvytku [Tax legislation: status and development prospects]. Extended abstract of Doctor's thesis. Odesa: NU«OYA» [in Ukrainian].
10. Kolomiets, P.V. (2024). Pravove rehulyuvannya podatkovoyi bezpeky Ukrayiny [Legal regulation of tax security in Ukraine]. Extended abstract of Doctor's thesis. Irpin: STU [in Ukrainian].
11. Podatkovyy kodeks Ukrayiny pryiniaty 21 sich. 2025 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine from January 21 2025, № 2755-VI]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].