



Ян Берназюк

доктор юридичних наук, доцент, заслужений юрист України, суддя Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, професор кафедри конституційного та міжнародного права Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського (Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2353-4836>
Researcher ID: http://www.researcherid.com/rid/E-8029-2017_bern1979@ukr.net

DOI: 10.33498/Юшп-2020-04-057

УДК 342.9

ПРИНЦИП РІВНОСТІ СТОРІН У СУЧАСНІЙ ДОКТРИНІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА (НА ПРИКЛАДІ РОЗГЛЯДУ ПУБЛІЧНО-ПРАВОВИХ СПОРІВ)

АНОТАЦІЯ. Формування нової доктрини податкового права пов'язане з переосмисленням і запровадженням нового підходу до тлумачення та реалізації принципу рівності в податкових правовідносинах. Реалізація принципу рівності в таких відносинах залишається однією з актуальних проблем і стоїть на заваді остаточної трансформації доктрини податкового права. У практичній площині принцип рівності має різні форми вираження, кожна з яких є важливою у контексті дотримання вказаного принципу. Незважаючи на велику кількість праць, присвячених дослідженню принципу рівності в адміністративному судочинстві, зокрема, під час розгляду податкових спорів, необхідно констатувати, що в юридичній літературі недостатньо актуальних наукових праць, присвячених практичним питанням дотримання принципу рівності в податково-правових відносинах.

Метою статті є визначення принципу рівності у сучасній доктрині податкового права з урахуванням практики його застосування у судових рішеннях на прикладі публічно-правових спорів. Для її реалізації проаналізовано основні підходи до визначення засад нової доктрини податкового права; охарактеризовано зміст принципу рівності в адміністративному судочинстві та податково-правових відносинах; розглянуто судову практику у податкових спорах щодо реалізації принципу рівності.

Встановлено, що принцип рівності є основоположною засадою нової доктрини податкового права, який закріплено у нормах процесуального та матеріального права; реалізація зазначеного принципу має важливе значення як в адміністративному судочинстві, так і в діяльності суб'єктів публічно-владних повноважень. З'ясовано, що у податкових спорах принцип рівності слід розглядати в двох основних аспектах: 1) як рівність оподаткування (рівність платників податків перед законом), тобто рівний підхід податкових органів до платників податків під час проведення перевірок, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на додану вартість, застосування штрафних санкцій, надання пільг тощо; 2) як рівність у відносинах між платником податку та державою, тобто рівні умови

© Ян Берназюк, 2020

Ян Берназюк

та взаємні права й обов'язки платників податків і державних органів, включаючи рівний доступ сторін податкових правовідносин до правосуддя.

Ключові слова: доктрина податкового права; принцип рівності; принцип змагальності; судова практика; публічно-правові спори.

У статті 21 Конституції України проголошено, що 'усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах', а у ст. 24 – 'громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом'¹. Принцип рівності закріплено також у міжнародних документах, зокрема: у Міжнародному пакті про громадянські і політичні права (статті 14, 26)², Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція, ст. 14)³ та у Загальній декларації прав людини (статті 1, 2, 7)⁴.

Конституційний принцип рівності знайшов відображення у Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁵. Зокрема, до основних засад адміністративного судочинства відповідно до ст. 2 віднесено рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом, змагальність сторін тощо.

У доктрині податкового права реалізація принципу рівності в публічно-правових відносинах набуває особливо важливого значення. На цьому неодноразово наголошував Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) у своїх рішеннях, а також національні суди під час розгляду адміністративних спорів.

Важливість рівного доступу до реалізації прав та інтересів учасників публічних відносин краще простежується на прикладі саме податкових відносин. Причиною є апріорна конфліктність податкових відносин. Водночас принцип рівності є універсальним принципом, що має різні форми вираження у практичній площині.

У зв'язку з цим актуальним напрямом дослідження сучасної правової науки є визначення деяких практичних аспектів реалізації універсального принципу рівності в сучасній доктрині податкового права.

Окремі питання реалізації принципу рівності в публічно-правових відносинах досліджували у своїх працях такі науковці, як В. Авер'янов⁶,

¹ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 13.02.2020).

² Міжнародний пакт про громадянські і політичні права від 16 грудня 1966 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_043> (дата звернення: 13.02.2020).

³ Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004> (дата звернення: 13.02.2020).

⁴ Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015> (дата звернення: 13.02.2020).

⁵ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 13.02.2020).

⁶ В. Авер'янов, 'Нова доктрина українського адміністративного права на етапі становлення' (2007) 35 Актуальні проблеми держави і права 10.

П. Баранчик⁷, Л. Воронова⁸, Я. Горобцова⁹, М. Ковалів¹⁰, А. Котенко¹¹, М. Кучерявенко¹², О. Опанасенко¹³, О. Сокурєнко¹⁴, В. Юровська¹⁵ та ін. Деякі аспекти цієї проблеми були порушені та досліджувалися в окремих працях автора статті¹⁶. Однак практичні аспекти реалізації принципу рівності у новій доктрині податкового права недостатньо розкриті в сучасних наукових працях.

Метою дослідження є визначення універсального принципу рівності у сучасній доктрині податкового права з урахуванням практики його застосування у судових рішеннях.

Нині в Україні триває процес трансформації доктрини податкового права, що зумовлює, головним чином, переосмислення принципів, покладених в основу публічних правовідносин, що можуть бути реалізовані у межах судових процедур.

У тлумачному словнику української мови поняття “доктрина” визначається як політичне, наукове, філософське, військове та інше вчення, теорія, система поглядів¹⁷. Таким чином, доктрину податкового права слід розглядати як систему науково-теоретичних і практичних поглядів на сутність і зміст відповідної галузі права, методи та принципи регулювання публічно-правових відносин у податковій сфері.

Визначаючи основоположні засади сучасної доктрини податкового права, необхідно враховувати те, що підгалузь податкового права належить до системи публічного права, а правовідносини, що складаються у сфері оподаткування, є складовою публічно-правових відносин.

⁷ П. Баранчик, ‘Змагальність сторін як принцип адміністративного судочинства’ (2011) 4 Вісник Запорізького національного університету 143.

⁸ *Фінансове право: навчальний посібник* (Пришва Н заг ред, Ліра-К 2018).

⁹ Я. Горобцова, ‘Щодо принципів адміністративного судочинства’ (2014) 12 Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету Серія “Юриспруденція” 136.

¹⁰ М. Ковалів та І. Стахура, ‘Принципи адміністративного судочинства: поняття, зміст, система’ (2014) 4 Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ 174.

¹¹ А. Котенко, ‘До питання про принципи у податково-правовому регулюванні’ (2014) 28 Фінансове право 22.

¹² М. Кучерявенко, *Податкове право України: підручник* (Право 2012); М. Кучерявенко, ‘Податковий компроміс: платити неможливо залишити’ (*Ліга-Блоги*, 2014) <<https://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/15029>> (дата звернення: 13.02.2020); М. Кучерявенко, ‘З худого платника хоч гривню боргу’ (*Закон і бізнес*, 2014) <https://zib.com.ua/ua/93702-zaprovadzhuuyuchi_rezhim_podatkovogo_kompromisu_organu_kontro.html> (дата звернення: 13.02.2020); М. Кучерявенко, *Податкове право України. Академічний курс* (Правова єдність 2008).

¹³ О. Опанасенко, ‘Принцип змагальності та його вплив на діяльність сторін адміністративного судочинства’ [2013] 22 (1)2 Науковий вісник Ужгородського національного університету Серія Право 200.

¹⁴ О. Сокурєнко, ‘Сучасна адміністративна юстиція в Україні’ (2017) 1 Вісник Кіровоградського державного педагогічного університету ім. В. Винниченка.

¹⁵ В. Юровська, ‘Людиноцентристська концепція адміністративно-правової доктрини: філософський аспект нової ідеології адміністративного права’ (2016) 41 Науковий вісник Ужгородського національного університету Серія “Право” 281.

¹⁶ Я. Берназюк, ‘Принцип змагальності судового процесу як складова права на справедливий судовий розгляд’ [2019] 3(87) Вісник луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка 14; Я. Берназюк, ‘Міжнародні стандарти дотримання принципу змагальності в судовому процесі’ (*Судово-юридична газета*, 2019) <<https://sud.ua/ru/news/blog/149910-mizhnarodni-standarti-dotrimannya-printsipu-zmagalnosti-v-sudovomu-protsesi>> (дата звернення: 13.02.2020).

¹⁷ І. Білодід (ред), *Словник української мови, т 2* (Наукова думка 1971) 550.

У цьому контексті необхідно погодитися з думкою науковців, які зазначають, що система публічного права є правовим утворенням, яке перебуває у постійному русі; вона розвивається та ускладнюється разом із розвитком та ускладненням суспільних відносин, які регламентуються нормами відповідної галузі права, чим, зокрема, пояснюється виникнення нових інститутів публічного права, їх трансформація у підгалузі, а іноді і в самостійній галузі права¹⁸.

Одним із головних показників еволюції правової доктрини є трансформація концептуальних принципів, що лежать в основі відповідного правового утворення. Саме оформлення нових принципів або нових концепцій їх тлумачення є свідченням глибинних перетворень, яких зазначає доктрина податкового права.

Із цього приводу слушною видається думка В. Авер'янова стосовно того, що в сучасній концепції публічно-правових відносин активно запроваджується принцип рівності, що не було властиво радянській моделі адміністративного права. Принцип рівності виражається, зокрема, у тому, що так само, як суб'єкт владних повноважень має право вимагати від приватної особи виконання певних обов'язків (тобто належної поведінки), так і приватна особа має таке саме право щодо суб'єкта владних повноважень (вимагати належного здійснення своїх повноважень). Тож нова доктрина публічного права має ґрунтуватися на теоретичній презумпції того, що публічне право має більше встановлювати обмеження для держави (точніше, для всієї публічної влади) і менше – для людей¹⁹. Можливість “включити” у спір третю, сторонню особу – суд дає платнику податків можливість перейти до принципово іншої системи принципів – принципів адміністративного судочинства. У межах адміністративного судочинства принцип рівності певною мірою нівелює нерівність в учасників податкових відносин.

У контексті дослідження проблеми формування нової доктрини податкового права слід зазначити, що серед правників превалує думка, що в основу має бути покладено так звану людиноцентриську концепцію.

П. Пацурківський та О. Савкіна зазначають, що податково-правова доктрина України є особливим способом осмислення та існування податкового права, має ціннісне та буттєве укорінення у податковій культурі народу, власні методологічні засоби її пізнання і філософсько-правового обґрунтування, посідає центральне місце в структурі податково-

¹⁸ Р Мельник, 'Новели сучасної концепції українського адміністративного права' [2017] 5 (7) Lex Portus 5.

¹⁹ Авер'янов (н 6) 10.

правової реальності. Податково-правова доктрина України містить у собі етатистське й людиноцентристське начала²⁰.

Людиноцентризм, як вважає В. Юровська, є самостійним концептом філософського розуміння людини, що не тільки вбирає у себе й розвиває ідеї антропоцентризму, гуманізму і філософської антропології, а й значно поглиблює та пристосовує їх до сучасних умов розвитку суспільства²¹.

Також важливо, що людиноцентризм полягає в утвердженні та гарантуванні конституційних прав і свобод людини та максимально повній реалізації принципу верховенства права у суспільстві та державі, зокрема, через унормування раціонального балансу інтересів громадянина, громадянського суспільства та держави²².

Отже, людиноцентристська концепція у новій доктрині податкового права виражається, головним чином, у тому, що саме людина, її права, свободи та інтереси мають визначати спрямованість діяльності суб'єктів публічно-владних повноважень; пріоритетність прав і свобод людини та громадянина передбачає функціонування реальних механізмів захисту особи у публічно-управлінських правовідносинах (судових і позасудових). При цьому суспільний інтерес у сфері податкових правовідносин, для захисту якого утворені численні публічно-владні інститути, повинен мати конкретний характер, чітко виражений зміст і критерії його визначення для уникнення його свавільного та неоднакового тлумачення.

Деякі науковці з цього приводу справедливо зазначають, що в ефективній державі, коли створені запобіжники проти адміністративного свавілля, свобода людини виступає як його право за умов, що його дії не суперечать інтересам суспільства. Тому ефективно діюча держава повинна в адміністративному законодавстві (державному управлінні) встановити межі свободи як для особи, так і для своїх адміністративних структур, заборонивши вихід за встановлені межі. У цьому важлива роль належить інституту судового захисту прав і свобод людини, інших суб'єктів адміністративно-правових відносин²³. Це повною мірою можна перенести на регламентацію податкових відносин.

Формування нової доктрини податкового права, що відповідає зазначеним вище ознакам, уможлиблюється за умови гарантування прин-

²⁰ П. Пацурківський та О. Савкіна, 'Податково-правова доктрина України: між скіллою етатизму і харібною людиноцентризму' (2017) 9 *Право України* 192.

²¹ Юровська (н 15) 281.

²² Ян Берназюк, 'Конституційні основи правотворчості Президента України: теорія і практика' (авторед. дис. д-ра юрид. наук, 2014) 40; Я. Берназюк, 'Питання методології проведення наукових досліджень у сфері конституційного права' (2014) 10 *Право України* 186; Я. Берназюк, 'Методологія проведення наукових досліджень у сфері конституційного права на сучасному етапі: визначення основних завдань' (2014) 11 *Право України* 136.

²³ А. Селіванов, 'Новітня доктрина адміністративного права' (*Голос України*, 2016) <<http://www.golos.com.ua/article/265420>> (дата звернення: 13.02.2020).

ципу рівності у публічно-правових відносинах та в адміністративному судочинстві, що стоїть на захисті людини у таких правовідносинах.

Слід зазначити, що конституційний принцип рівності є не тільки однією з основ національної правової системи України, а й фундаментальною цінністю світового співтовариства. Гарантована Конституцією України рівність усіх у правах і свободах означає необхідність забезпечення однакових правових можливостей як матеріального, так і процесуального характеру для реалізації однакових за змістом та обсягом прав і свобод²⁴. Принаймні така рівність у податковому праві повинна бути при судовому розгляді податкового спору, тобто у межах адміністративного судочинства.

Так, відповідно до ст. 8 КАС України всі учасники судового процесу є рівними перед законом і судом. Не може бути привілеїв чи обмежень прав учасників судового процесу за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками²⁵.

Принцип рівності в адміністративному процесі виявляється також у тому, що, незважаючи на завдання адміністративного судочинства (справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень), держава в особі своїх органів наділена загальними процесуальними правами, наданими всім учасникам справи²⁶.

Отже, принцип рівності в адміністративному судочинстві має різні форми вираження. При цьому в судовій практиці Верховного Суду, зокрема у справах, що виникають із податкових спорів, сформована стійка правова позиція стосовно того, що порушення принципу рівності судом під час розгляду адміністративної справи є безумовною підставою для скасування судового рішення, ухваленого таким судом.

До прикладу, у постанові від 31 жовтня 2019 р. у справі № 815/5949/14²⁷ за позовом товариства до податкової інспекції про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховний Суд (далі – КАС ВС) зазначи-

²⁴ Берназюк (н 16) 14.

²⁵ Кодекс адміністративного судочинства України (н 5).

²⁶ 'Судді ВС обговорили застосування рішень ЄСПЛ в адміністративному судочинстві: новини та події' (Офіційний веб-сайт Верховного Суду, 2019) <<https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/817702>> (дата звернення: 13.02.2020).

²⁷ Постанова Верховного Суду від 31 жовтня 2019 р. у справі № 815/5949/14 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/85323158>> (дата звернення: 13.02.2020).

ла, що принцип рівності в адміністративному судочинстві реалізується, зокрема, наданням особам, які беруть участь у справі, рівних процесуальних прав і обов'язків, до яких, крім іншого, належить право знати про дату, час і місце судового розгляду справи, про всі судові рішення, які ухвалюються у справі та стосуються їхніх інтересів, а також право давати усні та письмові пояснення, доводи та заперечення. У зв'язку з тим, що судом апеляційної інстанції без надання належної мотивації відхилено клопотання представника позивача про відкладення апеляційного розгляду справи та визнання причин відсутності останнього під час розгляду справи поважними, а також розглянуто справу та ухвалено рішення за відсутності сторони позивача, Верховний Суд дійшов висновку, що у цьому випадку є порушення принципу рівності. Це стало підставою для скасування рішення суду апеляційної інстанції та направлення справи на новий розгляд до цього суду.

В іншій справі за позовом юридичної особи до податкової інспекції про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення суд апеляційної інстанції залишив без руху апеляційну скаргу податкового органу та надав час на усунення порушень, зокрема, щодо сплати судового збору. У подальшому, у зв'язку з неусуненням зазначеного порушення та відсутністю будь-якого звернення щодо продовження строку на його усунення, суд апеляційної інстанції повернув апеляційну скаргу податковому органу. Останній оскаржив відповідну ухвалу суду апеляційної інстанції до Верховного Суду. Перевіряючи дотримання норм процесуального права та правильність застосування норм матеріального права судом апеляційної інстанції, КАС ВС зазначив, що полегшення тягаря судових витрат визначається ст. 88 КАС України. Положення саме цієї статті спрямовані на те, щоб судові витрати не були перешкодою для доступу до суду і слугують гарантуванню принципу рівності всіх осіб у правах доступу до суду незалежно від майнового стану²⁸.

У цьому контексті слід зазначити, що принцип рівності в адміністративному судочинстві значною мірою співзвучний із принципом змагальності судового процесу, який охоплює право особи, крім можливості подавати власні докази, знати про існування всіх представлених доказів та пояснень іншими учасниками справи (зокрема й наданих незалежним представником національних юридичних послуг), оскільки вони можуть вплинути на рішення суду, мати можливість знайомитися з матеріалами справи та робити з них копії, а також володіти відповідними знаннями

²⁸ Постанова Верховного Суду від 31 січня 2019 р. у справі № 808/29/17 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/79557020>> (дата звернення: 13.02.2020).

Ян Берназюк

(залучати професійного представника) і мати змогу коментувати представлені докази та пояснення у належній формі та у встановлений час²⁹.

Так, переглядаючи справу № 814/271/16 за позовом товариства до управління Державної фіскальної служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення у касаційному порядку, Верховний Суд частково скасував рішення судів попередніх інстанцій та направив справу на новий розгляд до суду першої інстанції. При цьому суд касаційної інстанції виходив із того, що кожна зі сторін в адміністративному процесі повинна брати активну участь у збиранні доказової інформації з метою підтвердження обґрунтованості своєї позиції. Оскільки у спірній ситуації позивачем не було надано належних доказів на підтвердження доводів адміністративного позову, а судами не було витребувано та досліджено ці докази, хоча вони мають важливе значення для правильного вирішення справи, Верховний Суд дійшов висновку про порушення судами принципів рівності та змагальності³⁰.

Досліджуючи питання реалізації принципів рівності та змагальності в адміністративному судочинстві, слід зазначити, що у практиці ЄСПЛ ці принципи прийнято розглядати як основоположні компоненти концепції “справедливого судового розгляду” у розумінні п. 1 ст. 6 Конвенції, що також включає споріднені принципи рівності сторін у процесі та принцип ефективної участі. При цьому всі зазначені принципи однаковою мірою, з урахуванням деяких процедурних відмінностей, стосуються як цивільних, так і кримінальних проваджень³¹.

До прикладу, у п. 8 розділу III рішення від 6 грудня 2018 р. у справі “Ісаєв та інші проти України” ЄСПЛ зазначив, що загальна концепція справедливого судового розгляду охоплює фундаментальний принцип змагальності процесу та вимагає, щоб особу, щодо якої порушено провадження, було проінформовано про цей факт. Принцип рівності сторін вимагає надання кожній стороні розумної можливості представляти свою справу за таких умов, які не ставлять її в явно гірше становище порівняно з протилежною стороною³². Кожній стороні має бути забезпечена можливість ознайомитися із зауваженнями або доказами, наданими іншою стороною, зокрема з апеляційною скаргою іншої сторони, та надати власні зауваження з цього приводу (рішення від

²⁹ Я Берназюк, ‘Міжнародні стандарти дотримання принципу змагальності в судовому процесі’ (*Судово-юридична газета*, 2019) <<https://sud.ua/ru/news/blog/149910-mizhnarodni-standarti-dotrimannya-printsiru-zmagalnosti-v-sudovomu-protsesi>> (дата звернення: 13.02.2020).

³⁰ Постанова Верховного Суду від 27 вересня 2019 р. у справі № 814/271/16 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/84571084>> (дата звернення: 13.02.2020).

³¹ Берназюк (н 29).

³² Ісаєв та інші проти України: рішення Європейського суду з прав людини від 6 грудня 2018 р., заява № 1292/14 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e19> (дата звернення: 13.02.2020).

6 лютого 2001 р. у справі “Беер проти Австрії” (*Beer v. Austria*), заява № 30428/96, пункти 17, 18)³³.

Також важливо, що принцип рівності має універсальний характер, і його однаковою мірою повинні дотримуватися у своїй діяльності всі суб’єкти владних повноважень, які забезпечують виконання множинних функцій держави³⁴. Саме тому одним із завдань адміністративного судочинства є здійснення судового контролю за дотриманням суб’єктами владних повноважень принципу рівності у правовідносинах із суб’єктами приватного права.

Відповідно до вимог п. 7 ч. 2 ст. 2 КАС України у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб’єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони, зокрема, з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи всім формам дискримінації³⁵.

Зокрема, на думку М. Кучерявенка, матеріальні принципи податкових правовідносин визначають сутність категорій, норм, які використовуються податковим правом і структуруються у певну ієрархічну систему; процесуальні – регулюють сфери компетенції суб’єктів податкових правовідносин, механізм установаження, зміни та скасування податкових платежів; розрахункові – регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів відповідно до бюджетів³⁶.

Реалізацію принципу рівності можна розглядати у двох основних аспектах, зокрема: 1) як дотримання рівності оподаткування (рівності всіх платників податків перед законом, тобто між собою); 2) як дотримання рівності у відносинах між платником податку та державою.

Стосовно першого аспекту, то правовою основою його реалізації є п. 4.1.2 ч. 1 ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України), відповідно до якого до основних засад податкового законодавства належить, зокрема:

<...> рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що означає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу <...>³⁷.

³³ Case of *Beer v. Austria*: decision of the European Court of Human Rights, 06.02.2001, № 30428/96 <<http://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-59204>> (accessed: 13.02.2020).

³⁴ Берназюк (н 29).

³⁵ Кодекс адміністративного судочинства України (н 5).

³⁶ Кучерявенко, 2012 (н 12) 528.

³⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 13.02.2020).

До прикладу, у деяких справах, що виникають із податкових спорів, Верховний Суд вказав на важливість дотримання податковим органом принципу рівності оподаткування під час проведення перевірок платників податків, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на додану вартість, застосування штрафів до платників податків тощо³⁸.

Зі свого боку принцип рівності у відносинах між платником податку та державою тлумачиться Верховним Судом у контексті необхідності надання рівних прав обом сторонам податкових правовідносин. Цей принцип прямо не закріплений у ПК України, однак визначається адміністративними судами як один із важливих принципів, оскільки відповідно до вимог ч. 2 ст. 2 КАС України суди мають перевіряти, чи прийняте оскаржуване рішення (вчинена дія) суб'єктом владних повноважень, зокрема з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу.

Показовим прикладом застосування принципу рівності у податкових правовідносинах між державою та платником податку є справи, в яких, серед іншого, вирішується питання щодо однакового застосування строків, протягом яких можуть бути вжиті штрафні санкції до платника податку та стягнуто пеню на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість.

Зокрема, у таких справах Верховний Суд зазначає, що оскільки контролюючі органи наділені правом стягнення із платників податків податкового боргу та пені на нього протягом 1 095 днів, то для цілей забезпечення принципів справедливості, рівності і балансу у відносинах між платниками і державою аналогічне право на стягнення пені протягом 1 095 днів повинно бути забезпечено і для платників податків. Враховуючи викладене, Верховний Суд вважає, що позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість із Державного бюджету України може бути заявлена в межах строку, встановленого п. 102.5 ст. 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1 095 днів, а не шестимісячного строку, встановленого КАС України для звернення до адміністративного суду³⁹.

Висновки. Нині основоположними засадами доктрини податкового права як складової публічного права є такі підходи: 1) людина, її права, свободи та інтереси мають визначати спрямованість діяльності

³⁸ Постанова Верховного Суду від 5 лютого 2019 р. у справі № 804/12546/13-а <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/79791882>> (дата звернення: 13.02.2020); Постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 р. у справі № 804/8288/14 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/80036193>> (дата звернення: 13.02.2020).

³⁹ Постанова Верховного Суду від 9 квітня 2019 р. у справі № 820/3617/13-а <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/81147851>> (дата звернення: 13.02.2020); Постанова Верховного Суду від 30 травня 2019 р. у справі № 819/3144/15 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/82079402>> (дата звернення: 13.02.2020).

суб'єктів публічно-владних повноважень, бути метою та завданням такої діяльності; 2) функціонування реальних судового та позасудового механізмів захисту прав і свобод людини та громадянина у податкових правовідносинах; 3) суспільний інтерес, якщо його переважанням над приватним інтересом обґрунтовується втручання суб'єкта владних повноважень у права та свободи особи, повинен мати конкретний характер, чітко виражений зміст і критерії його визначення, закріплені у правових нормах, для уникнення свавільного та неоднакового тлумачення меж втручання публічно-владних інститутів у права та інтереси особи.

Реалізація універсального правового принципу рівності у податкових відносинах стає можливого у межах адміністративного судочинства. Правова природа податкових відносин зумовлює неможливість реалізації цього принципу поза адміністративним судочинством, що, як впливає із наведеного нами, не означає неможливість застосування принципу рівності до податкових відносин. Принцип рівності хоч і неможливо застосувати без участі суду, це зовсім не означає відсутність впливу цього принципу на учасників податкових відносин, особливо контролюючого органу.

В адміністративному судочинстві під час розгляду податкових спорів принцип рівності виражається у забезпеченні рівного доступу до суду учасників судового процесу, що охоплює собою рівні умови стосовно сплати судового збору, а полегшення тягаря судових витрат має слугувати виключно меті забезпечення рівного доступу до правосуддя незалежно від матеріального становища; рівні права щодо отримання правової допомоги; рівні можливості у відстоюванні та доведенні своєї позиції, поданні доказів (у цьому аспекті принцип рівності співзвучний із принципом змагальності). Принципи рівності та змагальності у практиці ЄСПЛ розглядається як невід'ємна складова права на справедливий судовий розгляд, який закріплено у п. 1 ст. 6 Конвенції. Реалізація принципу рівності в адміністративному судочинстві забезпечується гарантуванням апеляційного, а у визначених випадках – касаційного перегляду судових рішень; виявлення порушення принципу рівності під час апеляційного або касаційного перегляду судового рішення є безумовною підставою для скасування такого рішення.

Принцип рівності у сучасній доктрині податкового права слід розглядати в двох основних аспектах: 1) як рівність оподаткування (рівність платників податків перед законом), тобто рівний підхід податкових органів до платників податків під час проведення перевірок, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на до-

дану вартість, застосування штрафних санкцій, надання пільг тощо; 2) як рівність у відносинах між платником податку та державою, тобто рівні умови та взаємні права й обов'язки платників податків і державних органів, зокрема, рівний доступ сторін податкових правовідносин до правосуддя. Забезпечення реалізації принципу рівності у податкових відносинах є одним із завдань адміністративного судочинства під час перевірки рішень, дій (бездіяльності) органів оподаткування на відповідність їх критеріям, визначеним у ч. 2 ст. 2 КАС України, серед яких: перевірка того, чи прийняті (здійснені) вони з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Kucheriavenko M, *Podatkove pravo Ukrainy. Akademichniy kurs' [Tax Law of Ukraine. Academic Course]* (Vseukrainska asotsiatsiia vydavtsiv "Pravova yednist" 2008) (in Ukrainian).
2. Kucheriavenko M, *Podatkove pravo Ukrainy [Tax Law of Ukraine]* (Pravo 2012) (in Ukrainian).

Edited books

3. Bilodid I (red), *Slovnnyk ukrainskoi movy [Dictionary of the Ukrainian Language]*, t 2 (Naukova dumka 1971) (in Ukrainian).
4. *Finansove pravo: navchalnyi posibnyk [Financial Law: Study Guide]* (Pryshva N zah red, Lira-K 2018) (in Ukrainian).

Journal articles

5. Aver'ianov V, 'Nova doktryna ukrainskoho administratyvnoho prava na etapi stanovlennia' ['New Doctrine of Ukrainian Administrative Law at the Stage of Formation'] (2007) 35 Aktualni problemy derzhavy i prava 10 (in Ukrainian).
6. Baranchyk P, 'Zmahalnist storin yak pryntsyv administratyvnoho sudochnystva' ['The Parties' Ability as a Principle of Administrative Justice'] (2011) 4 Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu 143 (in Ukrainian).
7. Bernaziuk Ya, 'Metodolohiia provedennia naukovykh doslidzhen u sferi konstytutsiinoho prava na suchasnomu etapi: vyznachennia osnovnykh zavdan' ['Methodology for Conducting Scientific Research in the Field of Constitutional Law at the Present Stage: defining the main tasks'] (2014) 11 Pravo Ukrainy 136 (in Ukrainian).
8. Bernaziuk Ya, 'Pytannia metodolohii provedennia naukovykh doslidzhen u sferi konstytutsiinoho prava' ['Questions About the Methodology of Conducting Research in the Field of Constitutional Law'] (2014) 10 Pravo Ukrainy 186 (in Ukrainian).
9. Bernaziuk Ya, 'Pryntsyv zmahalnosti sudovoho protsesu yak skladova prava na spravedlyvyi sudovy rozghliad' ['The Principle of Adversarial Litigation as a Component of the Right to a Fair Trial'] [2019] 3 (87) Visnyk luhanskoho derzhavnogo universytetu vnutrishnikh sprav imeni E. O. Didorenka 14 (in Ukrainian).

10. Horobtsova Ya, 'Shchodo pryntsyviv administratyvnoho sudochynstva' ['Regarding the Principles of Administrative Justice'] (2014) 12 Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu Serii Yurysprudentsiia 136 (in Ukrainian).
11. Kovaliv M and Stakhura I, 'Pryntsyvy administratyvnoho sudochynstva: poniattia, zmist, systema' ['Principles of Administrative Justice: Concept, Content, System'] (2014) 4 Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav 174 (in Ukrainian).
12. Kotenko A, 'Do pytannia pro pryntsyvy u podatkovu-pravovomu rehuliuванні' ['To the Question of Principles in Tax Regulation'] (2014) 28 Finansove pravo 22 (in Ukrainian).
13. Melnyk R, 'Novely suchasnoi kontseptsii ukrainskoho administratyvnoho prava' ['Novels of the Modern Concept of Ukrainian Administrative Law'] [2017] 5 (7) LEX PORTUS 5 (in Ukrainian).
14. Opanasenko O, 'Pryntsyv zmahalnosti ta yoho vplyv na diialnist storin administratyvnoho sudochynstva' ['The Principle of Competitiveness and its Impact on the Activities of the Parties to Administrative Proceedings'] [2013] 22 (1)2 Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu Serii Pravo 200 (in Ukrainian).
15. Patsurkivskiyi P and Savkina O, 'Podatkovo-pravova doktryna Ukrainy: mizh skilloiu etatyizmu i kharibdoiu liudynotsentryzmu' ['The Tax Doctrine of Ukraine: Between the Skill of Statism and the Freak of Human-Centrism'] (2017) 9 Pravo Ukrainy 192 (in Ukrainian).
16. Sokurenko O, 'Suchasna administratyvna yustytsiia v Ukraini' ['Modern Administrative Justice in Ukraine'] (2017) 1 Visnyk Kirovohradskoho derzhavnoho pedahohichnoho universytetu im. V. Vynnychenka 165 (in Ukrainian).
17. Yurovska V, 'Liudynotsentrystska kontseptsiiia administratyvno-pravovoi doktryny: filosofskiyi aspekt novoi ideolohii administratyvnoho prava' ['The Human-Centrist Concept of Administrative-Legal Doctrine: The Philosophical Aspect of the New Ideology of Administrative Law'] (2016) 41 Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu Serii Pravo 281 (in Ukrainian).

Thesis

18. Bernaziuk Yan, 'Konstytutsiini osnovy pravotvorchosti Prezydenta Ukrainy: teoriia i praktyka' ['Constitutional Foundations of Lawmaking of the President of Ukraine: Theory and Practice'] (avtoref dys d-ra yuryd nauk, 2014) 40 (in Ukrainian).

Websites

19. Bernaziuk Ya, 'Mizhnarodni standarty dotrymanna pryntsyvu zmahalnosti v sudovomu protsesi' ['International Standards for Adherence to the Principle of Competition in Litigation'] (*Sudovo-iurydychna hazeta*, 2019) <<https://sud.ua/ru/news/blog/149910-mizhnarodni-standarti-dotrimannya-printsipu-zmagalnosti-v-sudovomu-protsesi>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).
20. Kucheriavenko M, 'Z khudoho platnyka khoch hryvniu borhu' ['Of the Skinny Payer Though the Hryvnia Debt'] (*Zakon i biznes*, 2014) <https://zib.com.ua/ua/93702-zaprovadzhuyuchi_rezhim_podatkovogo_kompromisu_organii_kontro.html> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).
21. Kucheriavenko M, 'Podatkovy kompromis: platyty nemozhlyvo zalyshyty' ['Tax Compromise: Payable Cannot be Left'] (*Liha-Blohy*, 2014) <<https://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/15029>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).
22. Selivanov A, 'Novitnia doktryna administratyvnoho prava' ['The Newest Doctrine of Administrative Law'] (*Holos Ukrainy*, 2016) <<http://www.golos.com.ua/article/265420>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).

23. ‘Suddi VS obhovoryly zastosuvannia rishen YeSPL v administratyvnomu sudochynstvi’ [‘Judges of the Armed Forces Discussed the application of ECtHR decisions in Administrative Proceedings: News and Events’] (*Ofitsiyni veb-sait Verkhovnoho Sudu*, 2019) <<https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/817702>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).

Ian Bernaziuk

THE PRINCIPLE OF EQUALITY OF PARTIES
IN THE MODERN TAX LAW DOCTRINE
(THROUGH THE EXAMPLE OF PUBLIC LAW DISPUTE SETTLEMENT)

ABSTRACT. Formulation of a new tax law doctrine involves reconsideration and introduction of a new approach to the interpretation and implementation of the principle of equality in tax relations. Implementation of the principle of equality in such relations is still one of the most pressing problems and stands in the way of final transformation of the tax law doctrine. In practical terms, the principle of equality may be manifested through various forms, with each of them being of great importance in the context of compliance with this principle. Irrespective of numerous works centered on the study of the principle of equality in administrative court proceedings, particularly in tax disputes, it should be noted that law literature does not offer enough relevant scientific papers with a focus on the practical issues of compliance with the principle of equality in tax law relations.

The purpose of the article is to define the principle of equality in the modern tax law doctrine, with due regard for the practice of its application in court decisions, on the example of public law disputes. With this purpose in mind, the author analyzes the main approaches used to define the foundations of the new tax law doctrine; characterizes the content of the principle of equality in administrative proceedings and tax law relations; and reviews case law of tax disputes relating to implementation of the principle of equality.

It is established that the principle of equality is the fundamental basis of the new tax law doctrine which is enshrined in the rules of the law of procedure and the law of substance; implementation of this principle is crucial for administrative court proceedings as well as for the functioning of holders of public powers. The author has ascertained that in tax disputes the principle of equality should be viewed at via two main aspects: 1) as equal taxation (equality of taxpayers under the law), i.e., equal approach used by tax authorities to taxpayers in the context of tax inspections, calculation of tax liability amount and VAT reimbursement amount, imposition of penalties, granting of benefits, etc.; 2) as equality of relations between a taxpayer and the State, i.e., equal conditions and mutual rights and obligations of taxpayers and governmental bodies, including equal access of the parties of tax law relations to justice.

KEYWORDS: tax law doctrine; principle of equality; adversarial principle; case law; public law disputes.