

УДК 340.1

DOI 10.33244/2617-4154.1(5).2021.106-115

О. В. Попович,

Університет ДФС України

e-mail: popovych.work@gmail.com

ORCID ID 0000-0002-1713-2689

## ВИЗНАННЯ ТА ДІЯ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

*Категорія принципів у податковій системі продовжує бути актуальною, незважаючи на тривале захоплення науковцями керівними засадами здійснення публічної фінансової діяльності. Принцип верховенства права є загальноправовим принципом, який знайшов своє закріплення в Основному Законі Української держави, у тому числі завдяки тому, що є історично знаковим у життєдіяльності особи, суспільства, держави. Основоположними та вирішальними у доктрині верховенства права є права і свободи людини.*

*Принципу верховенства права, що діє у податковій системі, характерні ознаки принципів права взагалі. Так, цей принцип: 1) має найвищий авторитет; 2) об'єктивно зумовлений соціальним середовищем; 3) є результатом розвитку правової свідомості суспільства; 4) є історико-практичним за походженням; 5) виражає сутність та соціальне призначення права; 6) виступає орієнтиром формування та вдосконалення правової системи, слугує її опорою; 7) акумулює світовий досвід розвитку права, втілює демократичні і гуманістичні традиції.*

*Цілями податкової системи, відданої принципу верховенства права, є законність, передбачуваність, справедливість. Часто потрібно знаходити баланс між потребами держави у надходженнях і не менш законними інтересами та правами платників податків зберегти зароблене /нажити. З одного боку, органи виконавчої влади мають правові підстави для застосування закону, а з іншого – існує необхідність реалізації принципу верховенства права, за яким законодавчий орган, а не податкова адміністрація встановлює податкове навантаження.*

*Взаємозв'язок політики, оподаткування та верховенства права є беззаперечним. Гарантування та повага до основних прав громадян, справедливість та довіра до влади ставлять перед оподаткуванням відповідні вимоги. Для податкової системи також принцип верховенства права основоположний. Його складові знайшли закріплення у Податковому кодексі України. Під час формування та реалізації податкової політики держави уповноважені суб'єкти неодмінно мають керуватися цим принципом, що закріплено у їх посадових обов'язках.*

*Дія принципу верховенства права у податковій системі є передумовою належного правового регулювання податкових відносин, одного із найнеобхідніших кроків у здійсненні соціально-економічних реалій, зокрема в умовах необхідності переходу від наглядово-каральної функції податкової служби до сервісної.*

**Ключові слова:** оподаткування, податкова система, податкова політика, податкові правовідносини, верховенство права, принцип верховенства права.

### **Е. В. Попович. Признание и действие принципа верховенства права в сфере налогообложения**

*Категория принципов в налоговой системе продолжает быть актуальной несмотря на длительное увлечение учеными исследованиями руководящими принципами осуществления публичной финансовой деятельности. Принцип верховенства права является общеправовым принципом, который нашел свое закрепление в Основном Законе Украинского государства, в том числе благодаря тому, что является исторически знаковым в жизнедеятельности личности, общества, государства. Основопологающими и решающими в доктрине верховенства права есть права и свободы человека.*

*Для принципа верховенства права, который действует в налоговой системе, характерные признаки принципов права вообще. Этот принцип: 1) имеет самый высокий авторитет; 2) объективно обусловлен социальной средой; 3) является результатом развития правового сознания общества; 4) историко-практический по происхождению; 5) выражает сущность и социальное назначение права; 6) выступает ориентиром формирования и совершенствования правовой системы, служит ее опорой; 7) аккумулирует мировой опыт развития права, воплощает демократические и гуманистические традиции.*

*Целями налоговой системы, преданной принципу верховенства права, есть законность, предсказуемость, справедливость. Часто нужно находить баланс между потребностями государства в поступлениях и не менее законными интересами и правами налогоплательщиков сохранить заработанное / нажитое. С одной стороны, органы исполнительной власти имеют правовые основания для применения закона, а с другой – существует необходимость реализации принципа верховенства права, за которым законодательный орган, а не налоговая администрация устанавливает налоговую нагрузку.*

*Взаимосвязь политики, налогообложения и верховенства права есть бесспорным. Обеспечение и уважение основных прав граждан, справедливость и доверие к власти ставят перед налогообложением соответствующие требования. Для налоговой системы также принцип верховенства права основополагающий. Его составляющие нашли закрепление в Налоговом кодексе Украины. При формировании и реализации налоговой политики государства уполномоченные субъекты непременно должны руководствоваться данным принципом, что закреплено в их должностных обязанностях.*

*Действие принципа верховенства права в налоговой системе является предпосылкой надлежащего правового регулирования налоговых отношений, одного из самых необходимых шагов в сегодняшних социально-экономических реалиях, в частности в условиях необходимости перехода от наглядно-карательной функции налоговой службы в сервисную.*

**Ключевые слова:** налогообложение, налоговая система, налоговая политика, налоговые правоотношения, верховенство права, принцип верховенства права.

**Метою статті є визначення поняття та сутності принципу верховенства права, теоретичне обґрунтування необхідності визнання та реалізації у сфері оподаткування в Україні, аналіз правозастосовної практики на предмет дії принципу верховенства права у податкових правовідносинах, вироблення пропозицій щодо шляхів удосконалення механізму реалізації принципу верховенства права в Україні.**

**Постановка проблеми.** Виникнення та розвиток податкових правовідносин відбувається завдяки дії відповідних норм права. Податково-правова норма є загальнообов'язковим формально визначеним правилом поведінки, що встановлене державою й охороняється нею, яка, діючи у системі з іншими податково-правовими нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права і покладає на них юридичні обов'язки, пов'язані із оподаткуванням [1, с. 100]. Водночас ефективності правових норм у сфері оподаткування сприяє належна реалізація принципів (основ, засад, начал), оскільки принципи охоплюють і ідеї, і норми, і відносини; надають правовій системі логічності, послідовності, збалансованості [2, с. 195]. Не лише у юриспруденції, але й в економічній науці принципи закладають фундамент функціонування інституційної архітектури оподаткування, забезпечують її стійкість та архітектурну композиційність [3, с. 169]. Теоретично обґрунтовані принципи повинні давати практиці оподаткування, на думку І. Майбурова, чіткі відповіді (рекомендації) на головні питання: хто, як, скільки і з якого джерела відбувається сплата податку? [4, с. 243].

Незважаючи на тривале захоплення науковцями керівними засадами здійснення публічної фінансової діяльності, категорія принципів у сфері оподаткування продовжує бути актуальною. Принцип верховенства права є загальноправовим принципом, який знайшов своє закріплення в Основному Законі Української держави. Його значення для правової держави неоціненне, оскільки право – це прояв вищої справедливості, а правова держава – та, що контролювана правом. Визнання та дія принципу верховенства права в державі впливає на рівень корупції, забезпечення справедливого правосуддя, прийняття справедливих законів та ефективного їх застосування, належного узгодження вітчизняного законодавства з міжнародними нормами. Такий важіль впливу не може не стосуватися сфери оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Про те, над чим верховодить право у соціальній реальності (це має відношення і до податкової сфери), розмірковують у своїх дослідженнях В. Авер'янов, С. Головатий, Є. Євграфова, О. Зайчук, М. Козюбра, П. Рабінович, Ю. Шемшученко та ін. У царині податкового права проблема принципів (оподаткування, податкової політики, податкової системи, податкового права) висвітлена у працях О. Дмитрик, М. Кармаліти, Л. Касьяненко, А. Котенка, М. Кучерявенка, О. Музики-Стефанчук, А. Полянчика, В. Форсюк, Є. Шаптали та Н. Шаптали. Незважаючи на проведені дослідження, у більшості здійснено загальну характеристику принципів права, у т.ч. податкового, або ж висвітлено окремі складові принципу верховенства права та їх прояв у сфері оподаткування в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Забезпечення верховенства права у сфері оподаткування узгоджується із загальною стратегією розвитку Української держави, що має за основу визнання та дію принципу верховенства права (ст. 8 Конституції України [5]). Законність, гарантування та повага основних прав громадян, справедливість та довіра до влади ставлять перед оподаткуванням відповідні вимоги. Верховенство права передбачає систему цінностей, яка отримує забезпечення завдяки законодавчому закріпленню та механізму гарантування. На конституційному рівні закріплено положення про те, що права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність (ст. 3 Конституції України). Ця норма належним чином відображає панування принципу верховенства права у сфері оподаткування та зумовлює відповідність державної політики потребам реалізації та захисту прав і свобод людини.

Конституція України містить систему юридичних інститутів і механізмів, які за належної реалізації здатні забезпечити втілення в життя принципу верховенства права. Серед них особливо виокремлюють:

- положення, відповідно до якого органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, зобов'язані діяти лише на підставі та у спосіб, що передбачений Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 19 Конституції України). Фактично йдеться про визначення меж повноважень державних органів, органів місцевого самоврядування та посадових осіб за принципом «дозволено все, що прямо передбачено»;
- положення, згідно з яким закони та інші нормативні акти, що визначають права й обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними (ч. 3 ст. 57 Конституції України). Зазначене вказує на аксіоматичний правовий принцип «неопублікований нормативний акт не застосовується»;
- положення про те, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи (ст. 58 Конституції України);
- положення, згідно з якими юрисдикції судів підлягають всі правові спори, тому суд за наявності такого спору не може відмовити у правосудді (ч. 2 ст. 55 та ч. 2 ст. 124 Конституції України);
- положення, відповідно до якого неправовими, неконституційними визнаються (за рішенням Конституційного Суду України) закони та інші акти, якщо була порушена встановлена Конституцією процедура їх розгляду, ухвалення або набрання ними чинності (ч. 1 ст. 152 Конституції України) [6, с. 54].

Незважаючи на те, що особливого значення принцип верховенства права набуває саме у відносинах між людиною та державною владою, у податковій системі принципу верховенства права приділяється не так багато уваги. Чи відповідають національні податкові системи стандартам верховенства права: представники юриспруденції неодноразово задавалися цим питанням. Взаємозв'язок політики, оподаткування та верховенства права є беззаперечним. Оподаткування – історично один із найконфліктніших державно-правових процесів, воно залишило свій слід у більшості розвитку цивілізацій.

Відносини, що виникають між платниками податків і контролюючими органами, врегульовані нормами податкового права, мають характер владно-вольових, тобто йдеться про відносини влади та підпорядкування, де платники податків виконують роль зобов'язаної особи [7, с. 135]. Цілями податкової системи, відданої принципу верховенства права, є законність, передбачуваність, справедливість. Часто потрібно знаходити баланс між потребами держави у надходженнях і не менш законними інтересами та правами платників податків зберегти зароблене/нажите. З одного боку, органи виконавчої влади мають правові підстави для застосування закону, а з іншого – існує необхідність реалізації принципу верховенства права, за яким законодавчий орган, а не податкова адміністрація, встановлює податкове навантаження.

Податкова реформа вимагає режиму законності. Реалізація принципу верховенства права відбувається передусім органами державної влади та місцевого самоврядування (щодо встановлення, зміни чи скасування податків і зборів, формування та наступної реалізації податкової політики). Автори публікації щодо забезпечення принципу верховенства права у державному управлінні наголошують на особливій значущості, якої набувають проблеми наукового тлумачення та практичної реалізації цього принципу в

умовах впровадження Податкового кодексу України [8, с. 41]. Погоджуємося з тим, що оновлення сучасних уявлень про зміст і значення принципу верховенства права, а також вивчення можливостей покращення нормативно-правового його опосередкування є актуальним завданням для представників правової доктрини.

Крім того, що до нього апелюють під час тлумачення норм права, подолання колізій і прогалин у праві, принцип верховенства права є важливим правовим засобом судового правозастосування. Зокрема, Конституційний Суд України, діяльність якого відповідно до ст. 147 Конституції України і ґрунтується на принципі верховенства права, у ряді позицій вказує, що «верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Усі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України» [9]. Отже, право не отожднюється із законом, а справедливість є однією із основних засад права, вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, властивістю права, що виражена, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню. Для прикладу:

1) на думку суддів Конституційного Суду України, що викладена у Рішенні Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004, розмір податкової застави, виходячи із загальних принципів права, повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу [10];

2) рішенням Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018 позиціонується, що особи розраховують на стабільність та усталеність юридичного регулювання, тому часті та непередбачувані зміни законодавства перешкоджають ефективній реалізації ними прав і свобод, а також підривають довіру до органів державної влади, їх посадових і службових осіб. Принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набранням ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин. Тривалість перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації з урахуванням таких критеріїв: мети закону в межах правової системи і характеру суспільних відносин, що ним регулюються; кола осіб, до яких застосовуватиметься закон, і їх здатності підготуватися до набрання ним (його новими положеннями) чинності; інших важливих обставин, зокрема тих, що визначають час, необхідний для набрання чинності таким законом [11];

3) у рішенні від 5 червня 2019 року № 3-р(І)/2019 Конституційний Суд України апелює до принципу верховенства права та його складової – принципу правової визначеності з метою врегулювання конфліктних податкових правовідносин, що склалися: «В Україні



визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй ... Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України ... Неодмінним елементом принципу верховенства права є юридична визначеність, яка вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини. Внесення змін до Податкового кодексу України у частині скасування права на повернення платникам податків сум плати за землю, нарахованих та сплачених за період, зазначений у підпункті 38.7 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, ... суперечать конституційному принципу верховенства права» [12].

Верховенство права, будучи одним з основних принципів демократичного суспільства, передбачає судовий контроль над втручанням у право кожної людини на свободу. Вказує на те, що суддя, здійснюючи правосуддя, керується верховенством права у ст. 129 Конституції України. Стаття 6 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС), яка має відповідну назву «Верховенство права», закріплює таке: «Суд при вирішенні справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави» [13]. Далі зазначається, що суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини. Захист прав, свобод та законних інтересів платників податків (учасників податкових правовідносин) є складовою механізму захисту прав, свобод та законних інтересів людини. Відповідно до ст. 2 КАС завданням адміністративного судочинства є 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. Серед засад (принципів) адміністративного судочинства принцип верховенства права значиться першим. Саме ж рішення суду повинно ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим (ст. 242 КАС).

Щодо застосування національними судами принципу верховенства права з урахуванням практики Європейського суду з прав людини, то необхідно вказати, що принцип верховенства права у рішеннях Європейського Суду з прав людини еволюціонує, оскільки «Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод є живим документом, і з огляду на це «її слід тлумачити у світлі сучасних умов та у світлі ідей, що переважають у демократичному суспільстві сьогодні» [6, с. 74].

Щодо справедливого, неупередженого та своєчасного 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, то, за даними Державної податкової служби України (ДПС), протягом січня-грудня 2020 року (станом на 01.01.2021) на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 93,9 тис. справ на суму 335,45 млрд грн. Розглянуто 26,9 тис. справ на суму 89,15 млрд грн, з них: на користь органів ДПС – 16,36 тис. справ (у т.ч. немайнові спори) на суму 57,1 млрд грн, та на користь платників податків – 10,55 тис. справ на 32,05 млрд гривень [14]. Зазначаємо, що Єдиний державний реєстр судових рішень України, який налічує

величезну систему актів, близько 2 % від загальної кількості відводить тим, що містять пряме посилання на принцип верховенства права. Не можемо наполягати на тому, що таке втілення принципу верховенства права у правозастосовній практиці відбувається не через формальне його використання (з метою підсилення обґрунтування позиції), а шляхом змістовної його характеристики. Ефективне застосування принципу верховенства права при здійсненні правосуддя можливе лише при вирішенні справи по суті.

**Висновки.** Державотворчі процеси в Україні є складними та такими, що обумовлені одночасним проведенням правових, економічних, політичних, соціальних реформ. Для сфери оподаткування принцип верховенства права є основоположним. Його складові знайшли закріплення у Податковому кодексі України. Під час формування та реалізації податкової політики держави не лише уповноважені суб'єкти мають керуватися цим принципом (це закріплено у їх посадових обов'язках), а й усі учасники податкових правовідносин – відповідально здійснювати свої права та обов'язки. Права вітчизняних платників податків охороняються на трьох інституційних рівнях: наднаціональному (наприклад ЄСПЛ), конституційному (Конституційний Суд України) та нормативно-правовому (система адміністративного судочинства).

Дія принципу верховенства права у податковій системі є передумовою належного правового регулювання податкових відносин, одного із найнеобхідніших кроків у сьогоденних соціально-економічних реаліях, зокрема в умовах необхідності переходу від наглядово-каральної функції податкової служби до сервісної, що допомагає в нарахуванні та проведенні податкових платежів, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переоплат.

Поглиблення розуміння змісту та значення принципу верховенства права, а також вивчення можливостей покращення нормативно-правового його опосередкування є актуальним завданням як для представників правової доктрини, так і практиків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право. 2013. 536 с.
2. Лившиц Р. З. Теория права: учебник. Москва: БЕК, 1994. 224 с.
3. Сидорович О. Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. 432 с.
4. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити-Дана, 2007. 495 с.
5. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.01.2021).
6. Верховенство права та права людини у світлі Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод: науково-методичний посібник викладача. Київ, 2016. 860 с. URL: [https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/curriculum\\_rule\\_of\\_law\\_cd.pdf](https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/curriculum_rule_of_law_cd.pdf) (дата звернення: 02.02.2021).
7. Касьяненко Л., Попович О. Застосування принципу верховенства права при розв'язанні податкових конфліктів. II Міжнародна науково-практична конференція: «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): Збірник матеріалів. Київ, 2019. 354 с.

8. Діхтієвський П. В., Лісовська В. С. Забезпечення принципу верховенства права у державному управлінні та його особливості у сфері управління податковими правовідносинами. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 41–45.

9. Каталог юридичних позицій Конституційного Суду України (1997–2020). URL: <http://ccu.gov.ua/storinka-knygy/katalog-yurydychnyh-pozyciy-konstytucijnogo-sudu-ukrayiny-1997-2020-roku> (дата звернення: 12.01.2021).

10. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 02.11.2004 № 15-рп/2004 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04#Text> (дата звернення: 12.01.2021).

11. Рішення Великої палати Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) від 27.02.2018 № 1-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18#Text> (дата звернення: 12.01.2021).

12. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ Україна» щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців двадцять четвертого, двадцять п'ятого, двадцять шостого розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 23 березня 2017 року № 1989-VIII від 05 червня 2019 року № 3-р(I)/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va03p710-19#Text> (дата звернення: 18.11.2020).

13. Кодекс адміністративного судочинства від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T05\\_2747.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T05_2747.html) (дата звернення: 02.02.2021).

14. Державна податкова служба України. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-rezalt/449094.html> (дата звернення: 02.02.2021).

## REFERENCES

1. Kucheriavenko M. P. Podatkove pravo: pidruchnyk. Kharkiv: Pravo. 2013. 536 s.
2. Lyvshyts R. Z. Teoriya prava: uchebnyk. Moskva: BEK, 1994. 224 s.
3. Sydorovych O. Yu. Dialektyka opodatkovannia: instytutsionalni konsensusy i konflikty. Ternopil: Ekonomichna dumka TNEU, 2015. 432 s.
4. Maiburov Y. A. Teoriya y ystoriya naloohooblozheniya. Moskva: Yunyty-Dana, 2007. 495 s.
5. Konstytutsiia Ukrainy vid 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (data zvernennia: 12.01.2021).



6. Verkhovenstvo prava ta prava liudyny u svitli Konventsii pro zakhyst prav liudyny ta osnovopolozhnykh svobod: naukovo-metodychnyi posibnyk vykladacha. Kyiv, 2016. 860 s. URL: [https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/curriculum\\_rule\\_of\\_law\\_cd.pdf](https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/curriculum_rule_of_law_cd.pdf) (data zvernennia: 02.02.2021).
7. Kasianenko L., Popovych O. Zastosuvannia pryntsypu verkhovenstva prava pry rozviazanni podatkovykh konfliktiv. II Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia: «*Sudovy rozghliad podatkovykh i mytnykh sporiv: problemy, vyklyky, priorytety*» (m. Kyiv, 4–5 lypnia 2019 roku): Zbirnyk materialiv. Kyiv, 2019. 354 s.
8. Dikhtiiievskiy P. V., Lisovska V. S. Zabezpechennia pryntsypu verkhovenstva prava u derzhavnomu upravlinni ta yoho osoblyvosti u sferi upravlinnia podatkovymy pravovidnosynamy. Yurydychnyi visnyk. 2010. № 4 (17). S. 41–45.
9. Kataloh yurydychnykh pozytsii Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy (1997–2020). URL: <http://ccu.gov.ua/storinka-knygy/katalog-yurydychnykh-pozyciy-konstytutsiynogo-sudu-ukrainy-1997-2020-roky> (data zvernennia: 12.01.2021).
10. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam Verkhovnoho Sudu Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhen statii 69 Kryminalnoho kodeksu Ukrainy (sprava pro pryznachennia sudom bilsh miakoho pokarannia) vid 02.11.2004 № 15-rp/2004 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04#Text> (data zvernennia: 12.01.2021).
11. Rishennia Velykoi palaty Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniamy 48 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhen abzatsiv trynadtsiatoho, chotyrnadtsiatoho punktu 32 rozdlu I Zakonu Ukrainy „Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy“ ta Verkhovnoho Sudu Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhennia abzatsu pershoho pidpunktu 164.2.19 punktu 164.2 statii 164 Podatkovoho kodeksu Ukrainy (sprava pro opodatkovannia pensii i shchomisiachnoho dovichnoho hroshovoho utrymannia) vid 27.02.2018 № 1-r/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18#Text> (data zvernennia: 12.01.2021).
12. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinoiu skarhoiu tovarystva z obmezhenoiu vidpovidalnistiu «METRO KESh END KERI Ukraina» shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhen abzatsiv dvadtsiat chetvertoho, dvadtsiat piatoho, dvadtsiat shostoho rozdlu I Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo utochnennia deiakykh polozhen ta usunennia superechnosteï, shcho vynyky pry pryiniatti Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo pokrashchennia investytsiinoho klimatu v Ukraini» vid 23 bereznia 2017 roku № 1989-VIII vid 05 chervnia 2019 roku № 3-r(I)/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va03p710-19#Text> (data zvernennia: 18.11.2020).
13. Kodeks administratyvnoho sudochynstva vid 06.07.2005 № 2747-IV. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T05\\_2747.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T05_2747.html) (data zvernennia: 02.02.2021).
14. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. Ofitsiinyi portal. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-rezalt/449094.html> (data zvernennia: 02.02.2021).

**O. V. Popovych. Recognition and operation of the principle recognition and operation of the principle of the rule of law in taxation**

*The category of principles in the tax system continues to be relevant, despite the long period of research by scientists on this topic. The principle of the rule of law is a general legal principle, which was enshrined in the Basic Law of the Ukrainian state. It is historically significant in the life of an individual, society and the state. Fundamental and decisive in the doctrine of the rule of law are human rights and freedoms.*

*The principle of the rule of law, which operates in the tax system, is characterized by the features of the principles of law in general. Thus, this principle: 1) has the highest authority; 2) is objectively conditioned by the social environment; 3) is the result of development of legal consciousness of the society; 4) is historical and practical in origin; 5) expresses the essence and social purpose of law; 6) acts as a reference point for formation and perfection of legal system, serves its support; 7) accumulates the world experience of law development, embodies democratic and humanistic traditions.*

*The objectives of the tax system, corresponding to the principle of the rule of law, are legality, predictability, fairness. It is often necessary to find a balance between the needs of the state in revenues and no less legitimate interests and rights of taxpayers to keep what they have earned/earned. On the one hand, the executive branch has a legal basis for applying the law, and on the other hand, there is a need to implement the rule of law, for which the legislature, not the tax administration, sets the tax burden.*

*The interrelation of politics, taxation and the rule of law is indisputable. Ensuring and respecting the fundamental rights of citizens, fairness and trust in government are requirements for taxation. The principle of the rule of law is also fundamental to the tax system. Its components are enshrined in the Tax Code of Ukraine (2010). In the formation and implementation of the tax policy of the state the authorized subjects must necessarily be guided by this principle, which is enshrined in their official duties.*

*Operation of the rule of law in the tax system is a prerequisite for proper legal regulation of tax relations, one of the most necessary steps in today's socio-economic realities, in particular in the transition from the visually punitive function of the tax service in the service.*

**Key words:** taxation, tax system, tax policy, tax relation, rule of law, principles of law.

*Стаття надійшла до редколегії 8 грудня 2020 року*