

УГОЛЬКОВ Євген

 <https://orcid.org/0009-0001-5207-5309>

аспірант кафедри міжнародного права
та галузевих правових дисциплін
Київського університету права
НАН України
вул. Академіка Доброхотова, 7а, Київ,
03142, Україна
ugolkov@ukr.net

UGOLKOV levgen

 <https://orcid.org/0009-0001-5207-5309>

Postgraduate Student at the Department
of International Law and Sectoral Legal Disciplines
Kyiv University of Law of the National
Academy of Sciences of Ukraine
7a, Academician Dobrokhotova St., Kyiv,
03142, Ukraine
ugolkov@ukr.net

ПРИНЦИП IN DUBIO PRO TRIBUTARIO В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Нормами Податкового кодексу України передбачено застосування принципу презумпції правомірності рішень платника податку (*in dubio pro tributario*) у разі наявності "неякісного закону", в результаті чого контролюючий орган не може приймати рішення, що призводить до погіршення становища такого платника податку. Наявність цього принципу в податковому законодавстві зумовлює очікування платника податків про те, що у разі наявності неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків будь-які рішення прийматимуться за умови "не погіршення" становища такого платника податків. Досліджено наукові підходи та окремі аспекти практичного застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах. Аналізуються наукові ідеї щодо підходів до розкриття змісту. Дослідження показало, що на практиці контролюючі органи нехтують застосуванням вказаного принципу, внаслідок чого відсутнє правове закріплення чіткого й ефективного механізму практичного застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах. На основі виявлених у дослідженні проблем запропоновано чіткі практичні рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання практичного застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах, зокрема під час проведення контрольно-перевірочних заходів. Результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення законодавства України у сфері податкових правовідносин, у т. ч. щодо захисту прав платників податків.

Ключові слова: податкове право, податковий спір, адміністративний процес, принципи податкового законодавства, судове оскарження.

THE PRINCIPLE OF IN DUBIO PRO TRIBUTARIO IN TAX RELATIONS

The norms of the Tax Code of Ukraine provide for the application of the principle of presumption of legality of taxpayer decisions (*in dubio pro tributario*) in the case of the existence of a "poor-quality law" as a result of which the regulatory authority cannot make a decision, that leads to a deterioration in the situation of such a taxpayer. The presence of such a principle in tax legislation leads to the taxpayer's expectation that in the case of an ambiguous (multiple) interpretation of taxpayers' rights and obligations, any decisions will be made on the condition that the situation of such taxpayer does not "deteriorate". The scientific approaches and individual aspects of the practical application of the presumption of legality of taxpayer decisions in tax legal relations have been studied. Scientific ideas regarding approaches to content disclosure are analyzed. The study showed that in practice, regulatory authorities neglect the application of the specified principle, as a result of which there is no legal consolidation of a clear and effective mechanism for the practical application of the presumption of legality of taxpayer decisions in tax legal relations. Based on the problems identified in the study, clear practical recommendations have been proposed to improve the legal regulation of the practical application of the presumption of legality of taxpayer decisions in tax legal relations, in particular during the conduct of control and verification activities. The results of the study can be used to improve Ukrainian legislation in the field of tax relations, in particular regarding the protection of taxpayers' rights.

Keywords: Tax law, tax dispute, administrative process, principles of tax legislation, judicial appeal.

JEL Classification: K23, K34, K40, K49.



Copyright © 2025. Автор(и). Це стаття відкритого доступу, яка розповсюджується на умовах ліцензії [Creative Commons Attribution License 4.0 \(CC-BY\)](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/) Міжнародна ліцензія

Вступ

Податкове законодавство України передбачає можливість застосування принципу презумпції правомірності рішень платника податку (*in dubio pro tributario*) як основу для усунення неузгодженостей у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або 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.

Проте сама лише наявність такого принципу в податковому законодавстві не є гарантією його застосування до спірних правовідносин, які виникають при прийнятті рішень стосовно платників податків.

Актуальність дослідження полягає в необхідності вирішення проблеми щодо неефективного застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах.

Мета статті – дослідити наукові та правові аспекти щодо застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах і запропонувати механізми щодо забезпечення ефективності практичного застосування такого принципу.

У вітчизняній науковій літературі питання щодо застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах є предметом вивчення таких науковців, як Нечитайло (2015), Божко (2014), Брояков (2021), Єфремов (2022), Желтобрюх (2016), Кравченко (2011), Манукян (2024), Мінаєва (2017), Самсін (2014), Смичок (2015), Ханова (2019) та ін.

В основу цього дослідження покладено гіпотезу про те, що ефективність застосування презумпції правомірності рішень платника податку в податкових правовідносинах напряму залежить від наявності "якісного закону", який забезпечить безальтернативний механізм застосування контролюючим органом такого принципу.

Для перевірки та підтвердження висунутої гіпотези використано низку загальноправових та спеціально-юридичних методів.

Перевірка гіпотези на підставі окресленої методології дослідження проводилася у три етапи. На першому визначено мету, завдання та висунуто гіпотезу дослідження. За допомогою аналітичного методу проведено аналіз наукових джерел, огляд наявних публікацій у сфері застосування принципу *in dubio pro tributario* та сформовано теоретичну й інформаційну базу дослідження. Другим став аналітичний етап, на якому вивчено наукові думки та проаналізовано податкове законодавство й актуальну судову практику щодо застосування презумпції правомірності рішень платника податку. На останньому, підсумковому етапі, узагальнено отримані результати та сформульовано висновки, розроблено рекомендації щодо підвищення ефективності застосування презумпції правомірності рішень платника податку.

Для досягнення поставленої мети та завдань цієї статті її структуровано на три частини, кожна з яких розкриває окремі питання, що у комплексі зумовлюють цілісність та ґрунтовність дослідження проблем, які виникають при застосуванні презумпції правомірності рішень платника податку.

Перша частина дослідження зосереджена на аналізі основних джерел права, які є основою для застосування презумпції правомірності рішень платника податку, в тому числі законодавчих актів України та судової практики Європейського Суду з прав людини.

У другій розглядаються наукові ідеї та погляди щодо тлумачення і проблем застосування презумпції правомірності рішень платника податку.

Третя, завершальна частина статті, присвячена висвітленню пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правового забезпечення застосування презумпції правомірності рішень платника податку.

1. Правове регулювання застосування принципу *in dubio pro tributario*

Статтею 8 Конституції України закріплено, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права (Конституція України, 1996).

Конституційний Суд України у своєму рішенні від 31 березня 2015 року № 1-рп/2015 вказав, що складовими принципу верховенства права є, зокрема, правова передбачуваність та правова визначеність, які необхідні для того, щоб учасники відповідних правовідносин мали можливість завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх законних очікуваннях, що набуто ними на підставі чинного законодавства право, його зміст та обсяг буде ними реалізовано (Рішення у справі № 1-рп/2015, 2015).

У підпункті 2.2 пункту 2 рішення від 21 січня 2025 року № 3-р (II)/2025 Конституційний Суд зазначив, що юридичну визначеність в аспекті правомірних (легітимних) очікувань слід розуміти, зокрема, як право особи розраховувати не лише на розумну та передбачувану стабільність приписів актів права, чітке розуміння юридичних наслідків застосування таких приписів, а й на послідовність і системність діяльності Верховної Ради України як єдиного органу законодавчої влади в Україні (Рішення у справі № 3-р (II)/2025, 2025).

За своєю суттю принцип правової визначеності в аспекті податкових правовідносин вимагає, аби законодавчі норми, якими визначаються загальнообов'язкові правила поведінки відповідних суб'єктів, були чіткими та зрозумілими, стабільними й несуперечними, а також передбачуваними.

Передбачуваність в контексті права означає можливість передбачити наслідки своїх дій чи бездіяльності на основі чітких та зрозумілих законодавчо сформованих правил. Суб'єкти права на підставі аналізу відповідних норм повинні розуміти заздалегідь, які їхні дії або

бездіяльність є передумовою застосування відповідальності, зокрема шляхом накладення штрафних санкцій.

Європейський Суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) неодноразово зазначав, що формулювання законів не завжди чіткі, а тому їх тлумачення і застосування залежить від практики. Роль розгляду справ у судах полягає саме у тому, щоб позбутися таких інтерпретаційних сумнівів з урахуванням змін у повсякденній практиці.

Отже, принцип правової визначеності має застосовуватись не лише на етапі нормотворчої діяльності, а й під час безпосереднього застосування наявних норм права, що даватиме можливість особі в розумних межах передбачати наслідки своїх дій, а також послідовність дій держави щодо можливого втручання в охоронювані Конституцією України права та свободи цієї особи.

За змістом пункту 170 Рішення ЄСПЛ у справі "Олександр Волков проти України" формулювання національного законодавства повинно бути достатньо передбачуваним, щоб дати особам адекватну вказівку щодо обставин та умов, за яких державні органи мають право вдатися до заходів, що вплинуть на їхні конвенційні права (Рішення ЄСПЛ у справі "Олександр Волков проти України", 2013).

Щодо "якості закону", ЄСПЛ у пункті 169 вищенаведеного рішення зауважує, зокрема, що закон має бути доступний для зацікавленої особи, яка, окрім того, повинна мати можливість передбачити наслідки його дії щодо себе.

Верховний Суд у справі № 320/1390/24 від 05 березня 2025 року, посилаючись на рішення ЄСПЛ у справі "Кантоні проти Франції" від 11 листопада 1996 року, зазначив, що обсяг поняття "передбачуваність" значною мірою залежить від змісту правової норми, сфери, на яку він розрахований, а також кількості та статусу тих, кому він адресований (Постанова Верховного Суду у справі № 320/1390/24, 2025, 05 березня).

Аналізуючи зміст рішень ЄСПЛ у справах "Веренцов проти України", "Кантоні проти Франції", Верховний Суд у справі № 320/1390/24 від 05 березня 2025 року робить висновок, що відповідальність за подолання недоліків законодавства, правових колізій, прогалин, інтерпретаційних сумнівів лежить у тому числі й на судових органах, які застосовують та тлумачать закони. Роль судового рішення, покладена на суди, полягає саме в тому, щоб розвіяти такі сумніви щодо тлумачення, які залишаються, беручи до уваги зміни в повсякденній практиці (Постанова Верховного Суду у справі № 320/1390/24, 2025, 05 березня).

Превентивним засобом недотримання законодавцем верховенства права є впровадження та існування в Україні принципу презумпції правомірності рішень платника податку (*in dubio pro tributario*).

Саме порушення наведеного принципу слугувало неодноразовою підставою для ухвалення Європейським судом з прав людини рішень, якими констатувалась обставина наявності в українського податкового

законодавства неузгодженостей та помилкового тлумачення такого законодавства на користь держави.

Отже, йдеться не стільки про загальнообов'язкове усунення юридичних колізій, яке є одночасно і правом (повноваженням), і процесуальним обов'язком суду при звичайному (безвідносно до виду правовідносин) правозастосуванні, скільки про порядок вирішення ситуацій, у яких стикаються (конфліктують) інтереси платника податків і контролюючого органу, а норми податкового права, що регулюють такі правовідносини, прямо чи внаслідок їх тлумачення, а також у своїй сукупності, не є однозначними та допускають множинне трактування прав та обов'язків сторін, що створює можливість вирішення справи як на користь платника, так і проти нього.

Принцип *in dubio pro tributario*, закріплений в підпункті 4.1.4. пункту 4.1. статті 4 Податкового кодексу (ПК) України (2010), передбачає презумпцію правомірності рішень платника податків, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

На цьому принципі ґрунтується і закріплене в пункті 56.21 статті 56 ПК України відповідне правило. Так, якщо норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або норми одного й того самого нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, – рішення ухвалюють на користь платника податків.

Сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 ПК України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигідніший для себе з яких платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. До того ж наведеною нормою охоплюються не лише очікування платника, запровадженням у податковому законодавстві цієї презумпції як принципу (основної засади) накладається відповідний таким очікуванням обов'язок вибору визначеного нею варіанту поведінки і контролюючим органом, і судом. При цьому тягар доведення хибності (відсутності правових підстав) обраного платником варіанту поведінки покладається законом на контролюючий орган.

Враховуючи характер принципу *in dubio pro tributario* у демократичному суспільстві має бути підхід, відповідно до якого всі сумнівні положення податкового законодавства мають тлумачитися на користь платника.

Водночас умови юридичної відповідальності визначаються характером діяння, за яке така відповідальність устанавлюється. Відмінність у заходах відповідальності не може зумовлюватися "випадковими" чинниками, зокрема недосконалістю законодавчої техніки, коли однакові за характером діяння мають різні умови покарання за них.

Незважаючи на законодавче закріплення в підпункті 4.1.4 п. 1 ст. 4 ПК України презумпції правомірності рішень платника податку, його належне практичне втілення нерозривно пов'язане з технікою нормотворчості у сфері податкового законодавства.

2. Наукові та практичні підходи до тлумачення презумпції правомірності рішень платника податку

Аналізуючи підходи до тлумачення презумпції правомірності рішень платника податку, О. М. Нечитайло у своїй праці зазначає про результати дослідження, проведеного серед австралійських платників податків, відповідно до яких податкові органи дотримуються у своїй роботі презумпції правильності дій платника, яку закріплено в Австралійській Хартії прав платника податків. Більше того, належна реалізація цього принципу має домінуюче значення у справі дотримання законодавчих вимог власне платниками податків, а також співпраці з податковими органами щодо виконання податкових обов'язків (Нечитайло, 2015).

Зазначені принципи, безперечно, не позбавляють податкові органи можливості контролювати правильність здійснених платником податкових розрахунків, але здійснюються вони, уникаючи презумпції протиправності дій платника під час виконання податкових обов'язків. З цього впливає принцип передбачуваності дій податкових органів (*right to certainty in administration*) (Нечитайло, 2015).

Сьогодні принцип *in dubio pro tributario* застосовується в більшості країн як континентальної, так і звичаєвої правових систем. Утім, лише в деяких країнах цей принцип дістав безпосереднього законодавчого закріплення. У доктрині, як і на практиці, нечасто можна зустріти посилення на принцип *in dubio pro tributario*, проте ведеться дискусія в процесі застосування норм податкового законодавства та під час визначення, чи слід тлумачити правові сумніви на користь платника податків (Нечитайло, 2015).

Ю. В. Божко вказує, що до набрання чинності Податковим кодексом України принцип *in dubio pro tributario* був закріплений у підпункті 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" № 2181-III від 21 грудня 2000 року, яким було передбачено,

що у випадку, коли норма закону або іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи інших нормативно-правових актів допускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого існує можливість прийняття рішення як на користь платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків (Божко, 2014).

Податкові органи дотримувалися позиції, що виконання ними зазначеного положення Закону № 2181 здійснюється під час апеляційних процедур із застосуванням податкових роз'яснень, про що, зокрема, було зазначено у листі ДПА України № 3774/5/10-5014/1151 (2010, 6 квітня). В обґрунтування такої позиції податкові органи посилалися на пункт 7.6 постанови Пленуму Вищого господарського суду України "Про заходи забезпечення однакового та правильного застосування законодавства про податки" № 1056 (2002, 25 липня), відповідно до якого положення підпункту 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону № 2181 стосуються лише процедури апеляційного узгодження, яка здійснюється контролюючими органами і не розповсюджується на процес розгляду спору у судовому порядку. Тобто встановлені цим Законом принципи вирішення конфлікту інтересів можуть бути застосовані лише на стадії апеляційної процедури узгодження сум податкових зобов'язань та оскарження рішень контролюючих органів, які здійснюються у порядку, передбаченому статтею 5 Закону № 2181 (Божко, 2014).

Проте будь-які спроби податкового органу застосовувати принцип *in dubio pro tributario* проти інтересів платника податків були зупинені у зв'язку із набранням чинності Податковим кодексом України.

Є. М. Смичок зазначає що, презумпція правомірності рішень платника податків характеризується специфічною формою подвійної формалізації:

- 1) як принцип-презумпція (пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 ПК України);
- 2) як звичайне колізійне правило (п. 56.21 ст. 56 ПК України) (Смичок, 2021).

Правило, закріплене в пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 ПК України, характеризується констативно-декларативним формулюванням. Фактично мета закріплення цієї презумпції у ст. 4 ПК України полягає у "піднесенні" такого правила до рівня вихідного положення податкового законодавства (Смичок, 2021).

Такий підхід нормотворця дещо підвищує міру імперативності й колізійної норми, що закріплена в п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України (Смичок, 2021).

Доволі спірним є інститут, в рамках якого закріплюється це правило, – інститут адміністративного оскарження рішень контролюючого органу. Презумпція правомірності рішень платника податків є універсальним правилом, що повинно застосовуватися не тільки

в адміністративних процедурах із вирішення податкових спорів, але і в рамках судових проваджень з оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. При цьому така "спірність" певною мірою нівелюється закріпленням презумпції правомірності рішень платника податків у ст. 4 Податкового кодексу України. Саме визначення цього презумптивного положення як принципу податкового права знімає всі питання з приводу його регулятивного потенціалу та сфери регламентаційного охоплення. Це, своєю чергою, вказує на те, що подвійність закріплення презумпції правомірності рішень платника податків як принципу податкового права та як звичайного колізійного правила не повинна розглядатися як порушення правил нормотворчої техніки (Смичок, 2021).

Є. М. Смичок слушно зауважує, що відповідне презумптивне положення водночас обмежує негативну дискрецію контролюючого органу та суттєво сприяє проявам розсуду з боку платника податків (Смичок, 2015).

Н. Г. Кравченко вказує на "підводні рифи" цього принципу, "оскільки наразі невідомо, хто визначатиме, які норми припускають множинне трактування, а які – ні, як і те, чи є можливість прийняти рішення на користь платника податку: сам платник, податковий орган чи інший орган, зокрема, той, який приймає рішення" (Кравченко, 2011).

І. Л. Желтобрюх зазначає, що презумпція правомірності рішень платника податків є одним із засобів обмеження розсуду контролюючих органів. І якщо стосовно контролюючих органів вона, дійсно, виступає як засіб обмеження розсуду, то щодо платників, навпаки, дозволяє діяти з урахуванням їх власних інтересів і досягнення найбільш сприятливих правових та економічних наслідків. Одним із засобів, який сприяє вирівнюванню балансу приватних та публічних інтересів, саме в податковому правозастосуванні, є презумпція правомірності рішень платника податків (Желтобрюх, 2016).

Наведена презумпція закладає певну диспозитивність щодо виконання податкового обов'язку платником податків і водночас сприяє обмеженню дискреційних повноважень контролюючих (адміністративних) та судових органів. Водночас аналіз змісту презумпції правомірності рішень платників податків дає змогу говорити і про те, що платнику податків як зобов'язаній стороні податкових правовідносин надається право на власний розсуд застосовувати ту чи іншу норму у випадках їх колізій. З огляду на викладене можна цілком логічно й обґрунтовано наголошувати на тому, що суб'єктами розсуду саме в податковому правозастосуванні є не лише контролюючі – адміністративні та судові органи, а й платник податків, якому чинним податковим законодавством надається таке право (Желтобрюх, 2016).

С. В. Брояков стверджує, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків має спеціально-регулятивний зміст. Вона (презумпція) не є загальним презумптивним положенням. Можливість її застосування викликана спеціальною умовою, що полягає у

неоднозначності тлумачення прав та обов'язків платника податків, що, своєю чергою, породжується недосконалістю нормотворчої техніки. У тих випадках, коли ситуація в аспекті визначення прав та обов'язків платника податків є об'єктивно однозначною, презумпція правомірності рішень платника податків не застосовується. ЄСПЛ у справі "Кантоні проти Франції" від 11 листопада 1996 року зазначив, що обсяг поняття "передбачуваність" значною мірою залежить від змісту правової норми та її застосування (Броярков, 2021).

А. О. Єфремов допускає, що для правильного дотримання вищезазначеного принципу аксіомою для податкових (фіскальних) органів у демократичному суспільстві має бути підхід, відповідно до якого: 1) істотні правові сумніви мають тлумачитися на користь платника; 2) у випадку ухвалення негативного для платника рішення неприпустимою є відсутність однозначних висновків, прийнятих за результатами буквального застосування норми податкового законодавства (Єфремов, 2022).

А. А. Манукян зазначає, що презумпція правомірності рішень платника податків є своєрідною "позитивною дискримінацією" платника податків у сфері податкових відносин. Позитивна дискримінація є новим витокм еволюційного розвитку принципу рівності. Такого роду підхід зумовлюється тим, що позитивна дискримінація не є рівністю в "математично вивіреному" розумінні. Навпаки, це рівність, яка отримує свій вираз у юридичній нерівності. При цьому якісне або ж кількісне превалювання прав одних суб'єктів зумовлюється суб'єктивними або ж об'єктивними чинниками, негативний вплив яких повинно "згладити" право (Манукян, 2024).

Такими чинниками в аспекті податкових відносин є фактична нерівність платника податків та контролюючого органу, адже платник податків є окремо взятим індивідом, тоді як контролюючий орган є елементом цілісної фіскальної адміністративно-владної вертикалі. За таких умов доволі закономірною є ситуація, коли платник податків, звернувшись до положень цього принципу, набуває більш виграшного становища порівняно з контролюючим органом. Однак на практиці часто відбувається нехтування вихідними положеннями досліджуваного принципу, що спричиняє нівелювання його правозастосовної ефективності (Манукян, 2022).

І. Л. Самсін зазначає, що презумпція правомірності рішень платника податку поширюється на всі відносини в державі, що складаються з приводу сплати податків і зборів, у тому числі й процесуальні, які регулюються насамперед правилами адміністративного судочинства. Суд, оцінюючи, чи правомірно діяв платник податків та маючи сумнів щодо трактування його прав і обов'язків або прав і обов'язків контролюючого органу, повинен виходити з презумпції правомірності рішень платника податків, що є суттєвою гарантією захисту його прав (Самсін, 2014).

Н. О. Ханова зазначає, що презумпція правомірності рішень платника податків установлює правило, згідно з яким за наявності

множинного тлумачення обов'язків контролюючого органу правильним є підхід до розуміння тих обов'язків, що стали основою для рішення, прийнятого саме платником податків (Ханова, 2019).

При цьому ключовим є не просто суб'єктивне уявлення про неоднозначність тлумачення обов'язків контролюючого органу. Така невизначеність повинна зумовлюватися колізійністю нормативних приписів, наявністю правових прогалин або ж бути пов'язаною із застосуванням оціночних понять. Інакше кажучи, тільки дійсна (неілюзорна) множинність трактувань слугує підставою для звернення до презумпції правомірності рішень платника податків. Надалі ж перевірка належності звернення до відповідного презумптивного положення отримує свою перевірку, як правило, в рамках юрисдикційних процедур з вирішення податкових спорів, причому в межах адміністративних та/або судових процедур (Ханова, 2019).

Отже, обов'язки контролюючого органу виступають невід'ємним складником повноважень відповідних суб'єктів владних повноважень. Самі ж обов'язки, з одного боку, перебувають у тісній взаємодії з правами останніх, а з іншого – органічно корелюються з правами самих платників податків (Ханова, 2019).

О. М. Мінаєва зазначає, що в рамках судових процедур із вирішення податкових спорів призначення презумпції правомірності рішень платника податків полягає в забезпеченні правореалізації приватного інтересу платника податків. Орієнтованість принципу-презумпції правомірності рішення платника податків спрямована на захист та реалізацію суб'єктивних прав та інтересів виключно зобов'язаних суб'єктів податкових відносин (платників податків) (Мінаєва, 2017).

Презумптивне положення підлягає правозастосуванню тільки у разі наявності дійсної колізійності нормативно-правових приписів. Так, у випадку наявності конкуренції нормативно-правових положень відповідний принцип-презумпція не підлягає правозастосуванню. Він застосовується лише у тому випадку, якщо суперечність існує між рівнозначними за юридичною силою нормативно-правовими приписами (Мінаєва, 2017).

Верховний Суд у постанові від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19 зазначав, що під юридичною колізією потрібно розуміти певний конфлікт, суперечку в правовій сфері, в основі яких лежать суперечності між правовими актами й нормами, прийнятими з одного і того самого питання. Ці норми й акти можуть бути прийняті одним або різними суб'єктами правотворчості, але спрямовані на регулювання одних суспільних правовідносин, і їх застосування дає різний, зокрема можливий протилежний, результат (Рішення у справі № 500/2486/19, 2020).

Тобто виключно у випадку, якщо одне і те саме питання є предметом регулювання різними нормами чи нормативно-правовими актами, це вважається юридичною колізією, яка підлягає вирішенню відповідно до наявних у правовій сфері способів (Рішення у справі № 500/2486/19, 2020).

Верховний Суд у постанові від 05 жовтня 2023 року у справі № 300/2906/22 зазначав, що сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 ПК України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигідніший для себе з яких, платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду (Рішення у справі № 300/2906/22, 2023).

Отже, вибір платником податку варіанту поведінки має кореспондувати з очікуванням того, що контролюючий орган і суд так само мають застосовувати презумпцію правомірності як основну засаду. При цьому тягар доведення хибності (відсутності правових підстав) обраного платником варіанту поведінки покладається законом на контролюючий орган.

Обсяг прав та обов'язків особи в конкретній ситуації в результаті паралельного застосування обох норм має визначатися в такий спосіб, за якого особа не втрачає жодної з переваг, які надаються такій особі кожною із законодавчих норм. Якщо одна норма встановлює часткове звільнення від обов'язку, а інша – повне, то норма щодо повного звільнення поглинає своєю дією ту норму, яка за тих самих обставин закріплює лише часткове зменшення відповідного обов'язку. Якщо норма у конкретній ситуації встановлює менший обсяг прав, а інша, яка підлягає одночасному застосуванню, – більший обсяг, то особі має бути надано більший обсяг прав. Лише за таких обставин особі буде забезпечено обґрунтовані очікування на застосування відповідних наслідків у відповідній ситуації (Рішення у справі № 300/2906/22, 2023).

Доцільно зазначити, що презумпція правомірності рішень платника податків містить відображення не лише у пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 ПК України та п. 56.21 ст. 56 ПК України.

Так, Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві" від 16.01.2020 № 466-IX статтю 112 ПК України викладено у новій редакції, відповідно до пункту 112.7 якої всі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактуються на користь такої особи (Закон України № 466-IX, 2020).

Тобто фактично пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4, п. 56.21 ст. 56 та п. 112.7 ПК України виступають "бар'єром" на захисті інтересів платника податків щодо недопустимості застосування "трактування" норм у спосіб, який може погіршити стан такого платника податків.

Більше того, цей принцип кореспондує з положенням ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України (2005), відповідно до якого тягар доказування правомірності рішення суб'єкта владних повноважень покладається на цього суб'єкта.

Висновки

Значним недоліком для платників податків є те, що норми податкового законодавства не передбачають реальний практичний механізм застосування контролюючим органом презумпції правомірності рішень платника податків під час проведення контрольно-перевірочних заходів.

Так, наприклад, у ст. 86 ПК України передбачено, що акт перевірки підписується посадовими особами, які проводили перевірку.

При цьому посадова особа, яка проводила перевірку, несе персональну відповідальність за оформлення результатів такої перевірки.

Для прикладу, вимоги до порядку оформлення результатів документальних перевірок визначені в Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України 20 серпня 2015 року № 727 (2015).

Підпунктом 2 пункту 4 розділу III Порядку передбачено, що у разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті документальної перевірки фактом порушення необхідно викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів (міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування), що порушені платником податків, зазначити період (календарний день, місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків та господарську операцію, при здійсненні якої вчинено це порушення.

Обов'язок зазначати в акті документальної перевірки інформацію щодо фактів, які підтверджують та доводять наявність вини платника податків, прямо передбачений абзацом 2 пунктом 5 розділу II Порядку, зокрема, в акті має бути зафіксовано про обставини, які підтверджують та доводять наявність вини платника податків (з детальним їх описом; дослідженням, яке доводить, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, встановлених Податковим кодексом, проте не вжив достатніх заходів для їх дотримання; документами та інформацією, яка підтверджує наявність вини платника податків), а також інформацію щодо пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків.

Однак ні в ПК України, ні в Порядку не передбачено жодної норми, яка б зобов'язувала зазначати в акті перевірки висновок щодо

застосування презумпції правомірності рішень платника податків щодо кожного встановленого перевіркою порушення податкового законодавства.

Тобто дієвим практичним механізмом застосування презумпції правомірності рішень платника податків може бути покладання на контролюючий орган обов'язку щодо відображення в акті перевірки обґрунтування щодо "застосування" або "незастосування" такого принципу за кожним встановленим правопорушенням.

Обов'язковість застосування цього механізму контролюючим органом гарантуватиме платнику податків "неілюзорну" можливість вимагати відображення в акті перевірки обґрунтованої позиції щодо "застосування" або "незастосування" відповідних норм права та забезпечить ефективність такого принципу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ / REFERENCE

Божко, Ю. В. (2014). <i>Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України</i> [Дис. канд. юрид. наук]. Запоріжжя.	Bozhko, Yu. V. (2014). <i>Legal aspects of tax dispute resolution in administrative proceedings of Ukraine</i> [Thesis of Candidate of Legal Sciences]. Zaporizhzhia.
Брояков, С. В. (2021). <i>Податкові консультації в механізмі податкового адміністрування</i> [Дис. д-ра філософії, Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого].	Broiakov, S. V. (2021). <i>Tax consultations in the mechanism of tax administration</i> [Doctoral dissertation, Yaroslav Mudryi National Law University].
Єфремов, А. О. (2022). <i>Адміністративно-правові засади реалізації державної податкової політики в Україні</i> . Нілан-ЛТД.	Yefremov, A. O. (2022). <i>Administrative and legal principles of the implementation of state tax policy in Ukraine</i> . Nilan-LTD.
Желтобрюх, І. Л. (2016). <i>Розсуд у податковому правозастосуванні</i> [Дис. канд. юрид. наук]. Ірпінь.	Zheltobriukh, I. L. (2016). <i>Discretion in tax law enforcement</i> [Thesis of Candidate of Legal Sciences]. Irpin.
Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві" № 466-IX (2020). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text	Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the Improvement of Tax Administration, Elimination of Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation" No. 466-IX (2020). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text
Кодекс адміністративного судочинства України. (2005). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n10995	Code of Administrative Procedure of Ukraine. (2005). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n10995
Конституція України. (1996). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text	Constitution of Ukraine. (1996). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text
Кравченко, Н. Г. (2011). Принципи податкового законодавства за податковим кодексом України. <i>Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки</i> , (116), 87–90. Видавничий дім "КМ Академія".	Kravchenko, N. H. (2011). Principles of tax legislation according to the Tax Code of Ukraine. <i>Scientific Notes of NaUKMA. Legal Sciences</i> , (116), 87–90. Publishing House "KM Akademia".
Лист ДПА України "Щодо застосування підпункту 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" № 3774/5/10-5014/1151 (2010, 6 квітня). https://zakon-pro.ligazakon.net/document/DPA0166?land=UA&context=UA&an=19	Letter from the State Tax Administration of Ukraine "On the application of subparagraph 4.4.1 of paragraph 4.4 of Article 4 of the Law of Ukraine "On the procedure for repayment of taxpayers' obligations to budgets and state target funds" No. 3774/5/10-5014/1151 (2010, April 6). https://zakon-pro.ligazakon.net/document/DPA0166?land=UA&context=UA&an=19

Манукян, А. А. (2022). Підходи до класифікації податкових правопорушень. У <i>Пріоритетні напрями розвитку правової системи України</i> (с. 53–56). Західноукраїнська організація "Центр правничих ініціатив".	Manukian, A. A. (2022). Approaches to the classification of tax offenses. In <i>Priority directions of the development of the legal system of Ukraine</i> (pp. 53–56). Western Ukrainian Organization "Centre for Legal Initiatives."
Манукян, А. А. (2024). <i>Відповідальність за порушення норм податкового законодавства</i> [Дис. д-ра філософії, Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого].	Manukian, A. A. (2024). <i>Liability for violations of tax legislation norms</i> [Doctoral dissertation, Yaroslav Mudryi National Law University].
Мінаєва, О. М. (2017). <i>Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект)</i> [Дис. д-ра юрид. наук]. Запоріжжя.	Minaieva, O. M. (2017). <i>Procedural regulation of tax relations (methodological aspect)</i> [Thesis of Doctor of Legal Sciences]. Zaporizhzhia.
Нечитайло, О. М. (Ред.). (2015). <i>Адміністративне судочинство України: теорія та практика</i> . ВАІТЕ.	Nechytailo, O. M. (Ed.). (2015). <i>Administrative Judiciary of Ukraine: Theory and Practice</i> . VAITE.
Податковий кодекс України. (2010). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17	Tax Code of Ukraine. (2010). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 .
Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 20 серпня 2015 року № 727 (2015). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text	The procedure for registering the results of documentary audits of compliance with the legislation of Ukraine on tax, currency and other legislation by taxpayers, approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated August 20, 2015 No. 727 (2015). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text
Постанова Верховного Суду від 2023 року у справі № 300/2906/22 (2023, 05 жовтня). https://reyestr.court.gov.ua/Review/113967135	Resolution of the Supreme Court of 2023 in case No. 300/2906/22 (2023, October 5). https://reyestr.court.gov.ua/Review/113967135 .
Постанова Верховного Суду у справі № 320/1390/24 (2025, 05 березня). https://reyestr.court.gov.ua/Review/125656350	Resolution of the Supreme Court in the case No. 320/1390/24 (2025, March 5). https://reyestr.court.gov.ua/Review/125656350
Постанова Верховного Суду у справі № 500/2486/19 (2020, 26 листопада). https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515	Resolution of the Supreme Court in case No. 500/2486/19 (2020, November 26). https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515
Постанова Пленуму Вищого господарського суду України "Про заходи забезпечення однакового та правильного застосування законодавства про податки" № 1056 (2002, 25 липня). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1056600-02#Text	Resolution of the Plenary Session of the Supreme Economic Court of Ukraine "On measures to ensure uniform and correct application of tax legislation" No. 1056 (2002, July 25). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1056600-02#Text
Рішення Європейського Суду з прав людини (№ 21722/11) у справі "Олександр Волков проти України" (2013). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_947#Text	Decision of the European Court of Human Rights (No. 21722/11) in the case "Oleksandr Volkov v. Ukraine" (2013). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_947#Text
Рішення Європейського Суду з прав людини у справі № 21722/11 (2013, 27 травня). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_947#Text	Decision of the European Court of Human Rights in case No. 21722/11 (2013, May 27). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_947#Text
Рішення Конституційного Суду України № 1-рп/2015 (2015, 31 березня). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-15#Text	Decision of the Constitutional Court of Ukraine No. 1-pn/2015 (2015, March 31). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-15#Text
Рішення Конституційного Суду України № 3-р (II)/2025 (2025, 21 січня). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text	Decision of the Constitutional Court of Ukraine No. 3-r (II)/2025 (2025, January 21). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text

Рішення Конституційного Суду України у справі № 8-рп/2005 (2005, від 11 жовтня). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008p710-05#Text	Decision of the Constitutional Court of Ukraine in case No. 8-rp/2005 (2005, dated October 11). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008p710-05#Text
Самсін, І. Л. (2014). <i>Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект)</i> [Автореф. дис. д-ра юрид. наук, Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого].	Samsin, I. L. (2014). <i>Tax obligation in the mechanism of financial and legal regulation (methodological aspect)</i> [Abstract of Thesis of Doctor of Legal Sciences, Yaroslav Mudryi National Law University].
Смичок, Є. М. (2015). <i>Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні</i> [Автореф. дис. канд. юрид. наук, Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого].	Smychok, Ye. M. (2015). <i>Legal presumptions in tax law regulation</i> [Abstract of Thesis of Candidate of Legal Sciences, Yaroslav Mudryi National Law University].
Смичок, Є. М. (2021). Статичні судові доктрини із вирішення податкових спорів. <i>Правова позиція</i> , 1(30), 108–112. http://legalposition.umsf.in.ua/v1-30-2021	Smychok, Ye. M. (2021). Static judicial doctrines on the resolution of tax disputes. <i>Legal Position</i> , 1(30), 108–112. http://legalposition.umsf.in.ua/v1-30-2021
Ханова, Н. О. (2019). <i>Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні</i> [Дис. канд. юрид. наук, Університет митної справи та фінансів].	Khanova, N. O. (2019). <i>Discretionary powers of controlling authorities in the field of taxation in Ukraine</i> [Thesis of Candidate of Legal Sciences, University of Customs and Finance].

Конфлікт інтересів. Автор заявляє, що не має фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не має відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору.

Автор не отримував прямого фінансування для цього дослідження.

Угольков, Є. (2025). Принцип *in dubio pro tributario* в податкових правовідносинах. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. Серія. Юридичні науки, 3(140), 87–101. [https://doi.org/10.31617/3.2025\(140\)08](https://doi.org/10.31617/3.2025(140)08)

Надійшла до редакції 09.07.2025.

Прийнято до друку 02.09.2025.

Публікація онлайн 16.09.2025.