

**Дмитрик О. О.**

*доктор юридичних наук, професор, професор кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, м. Харків, Україна;  
e-mail: omzdch@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5469-3867*

**Котенко А. М.**

*кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права  
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, м. Харків, Україна;  
e-mail: 0672335@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-0790-2512*

**Смичок Є. В.**

*кандидат юридичних наук, асистент кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, м. Харків, Україна;  
e-mail: Eugene.smychok@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-7040-6223*

## **ВПЛИВ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ**

**Анотація.** Зміни у податково-правовому регулюванні мають забезпечувати як збалансування бюджетів за рахунок податків, так і встановлення справедливих умов для ведення бізнесу, враховувати потреби економічного розвитку. Піднесення економіки вимагає визначення єдиних, зрозумілих, сталих правил оподаткування і недопущення встановлення будь-яких дискримінаційних умов оподаткування. Кожна держава встановлює принципи, що повинні бути втілені в кожній нормі податкового законодавства. Принципи є визначальною категорією для індикатора «оподаткування», що є невід’ємним елементом рейтингу Doing Business. Тож вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні є очевидним.

Дослідження впливу принципів податкового законодавства на прикладі принципів стабільності та недопущення дискримінації має практичне значення для суб’єктів господарювання у контексті гарантування якості податкового закону, дотримання прав і інтересів платників податків. Доведено, що податкове законодавство повинно бути якісним, доступним та відповідати принципу верховенства права, надавати змогу платникам податків передбачати наслідки своїх дій у практичній діяльності. На прикладі Законів України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. і № 1989-VIII від 23.03.2017 р. показано важливість дотримання приписів податкового законодавства у частині стабільності регулювання податкових відносин, забезпечення рівності платників податків, а також балансу інтересів окремих платників податків та суспільства в цілому. Доведено, що ставлення до платників податків повинно бути єдиним, а усі зміни до встановленого Податковим кодексом України правопорядку повинні бути об’єктивними, розумно обґрунтованими і спрямованими на досягнення їх легітимних цілей. Дискримінаційна та нестабільна система оподаткування призводить до порушень прав і законних інтересів суб’єктів господарювання та значних економічних втрат, тож є перепорою для належного ведення бізнесу в Україні. Запропоновано закріпити у Податковому кодексі України право платників податків не застосовувати норми, які суперечать принципам податкового законодавства, а також встановити невичерпний перелік дискримінаційних ознак, поширити дію принципу стабільності на всі без виключення норми Податкового кодексу України.

**Ключові слова:** принципи податкового законодавства; принцип стабільності; принцип недопущення дискримінації; якість закону; права та інтереси платників податків.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; бібл.: 18.

**Dmytryk O. O.**

*Doctor of Law, Professor, Financial Law Department,  
Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, Ukraine;  
e-mail: omzdch@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5469-3867*

**Kotenko A. M.**

*Ph. D. in Law, Associate Professor, Financial Law Department,  
Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, Ukraine;  
e-mail: 0672335@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-0790-2512*

**Smychok Y. V.**

*Ph. D. in Law, Assistant of the Financial Law Department  
Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, Ukraine;  
e-mail: Eugene.smychok@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-7040-6223*

## **INFLUENCE OF PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION ON BUSINESS MANAGEMENT IN UKRAINE**

**Abstract.** At present, the transformation processes in the tax-legal regulation should ensure not only the balancing of budgets through tax revenues, but also the establishment of fair conditions for doing business, taking into account the needs of economic development. In turn, the development of the economy requires the definition of unified and understandable, and most importantly the consistent rules of taxation and the prevention of the establishment of any discriminatory taxation conditions. Each state, at the level of national legislation, establishes the principles that are the starting baselines that must be embodied in each norm of the tax law. Principles are the defining category for the "taxation" indicator, which is an integral part of the Doing Business rating. Therefore, the impact of tax law principles on doing business in Ukraine is evident.

In this regard, the study of the impact of tax law principles on an example of the principles of stability and non-discrimination is extremely relevant for business entities. They gain special significance in view of the fact that they guarantee the quality of the tax law, respect for the rights and interests of taxpayers. Therefore, the article proves that tax legislation should be high-quality, accessible and consistent with the rule of law, that is, to enable taxpayers to anticipate the consequences of their actions in practice. On the example of the Laws of Ukraine No. 1797-VIII of 21.12.2016 and No. 1989-VIII dated March 23, 2017, the importance of observance of the tax legislation as regards the stability of tax regulation, equality of taxpayers, and the balance of interests of individual taxpayers and society has been demonstrated in general. As a result, it has been proved that the attitude towards taxpayers should be the only one, and all changes to the law and order established by the Tax Code of Ukraine should be objective, reasonably grounded and aimed at achieving their legitimate aims. The discriminatory and unstable tax system results in violations of the rights and legitimate interests of economic entities and significant economic losses, and thus an obstacle to the proper conduct of business in Ukraine. As a result, it is proposed to foresee in the Tax Code of Ukraine the right of taxpayers not to apply norms that contravene the principles of tax legislation, as well as to establish an inexhaustible list of discriminatory features, to extend the principle of stability to all without exception of the norms of the Tax Code of Ukraine.

**Keywords:** the principles of tax legislation; the principle of stability; the principle of non-discrimination; quality of the law; the rights and interests of taxpayers.

**JEL Classification** K34

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 0; bibl.: 18.

**Дмитрик О. А.**

*доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры финансового права,  
Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого,  
г. Харьков, Украина;  
e-mail: omzdch@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5469-3867*

**Котенко А. М.**

*кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права,  
Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого,  
г. Харьков, Украина;  
e-mail: 0672335@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-0790-2512*

**Смычок Е.В.**

*кандидат юридических наук, ассистент кафедры финансового права,  
Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого,  
г. Харьков, Украина;  
e-mail: Eugene.smychok@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-7040-6223*

## **ВЛИЯНИЕ ПРИНЦИПОВ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НА ВЕДЕНИЕ БИЗНЕСА В УКРАИНЕ**

**Аннотация.** Изменения в налогово-правовом регулировании должны обеспечивать как сбалансирование бюджетов, так и быть направлены на установление справедливых условий для ведения бизнеса. Развитие экономики требует определения единых и понятных правил налогообложения. Каждое государство устанавливает принципы, которые должны быть воплощены в налоговых нормах. Такие принципы являются определяющей категорией для индикатора «налогообложение» рейтинга Doing Business. Поэтому влияние принципов налогового законодательства на ведение бизнеса в Украине не оспоримо.

Обосновано, что налоговое законодательство должно быть качественным, доступным и соответствовать принципу верховенства права, предоставлять возможность налогоплательщикам предвидеть последствия своих действий. На примере Законов Украины № 1797-VIII от 21.12.2016 и № 1989-VIII от 23.03.2017 показана необходимость соблюдения принципа стабильности, обеспечения равенства налогоплательщиков, а также баланса интересов отдельных налогоплательщиков и общества в целом. Сделан вывод, что дискриминационная и нестабильная система налогообложения приводит к нарушениям прав и законных интересов субъектов хозяйствования и экономическим потерям, является препятствием для надлежащего ведения бизнеса в Украине. Предложены изменения в Налоговый кодекс Украины.

**Ключевые слова:** принципы налогового законодательства; принцип стабильности; принцип недопущения дискриминации; качество закона; права и интересы налогоплательщиков.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; библи.: 18.

**Вступ.** Податок – один із проявів суверенітету держави [1, с. 371]. Податки в умовах сьогодення забезпечують надходження коштів до державного та місцевих бюджетів, які є запорукою існування держави в цілому та реалізації всіх її функцій. Трансформаційні процеси у податково-правовому регулюванні мають забезпечувати не лише збалансування бюджетів за рахунок податкових надходжень, а й встановлення справедливих умов для ведення бізнесу, враховувати потреби економічного розвитку. Формування інвестиційної привабливості України має вирішити завдання скорочення бюджетного дефіциту та, як наслідок, якісного розвитку економіки, встановлення справедливих умов для ведення бізнесу.

Світовий Банк щорічно публікує рейтинг Doing Business, що надає дані про стан законодавства держав в аспекті регулювання бізнесу. Це дозволяє визначити рівень бізнес-клімату в країні, що безпосередньо впливає на приплив інвестицій і позитивно позначається на рівні життя в державі. Рейтинг формується на підставі 10 індикаторів (реєстрація підприємств; отримання дозволів на будівництво; підключення до системи електропостачання; реєстрація власності; кредитування; захист інвесторів; оподаткування; міжнародна торгівля; забезпечення виконання контрактів; ліквідація підприємств), кожен з яких має однакове значення [2]. Індикатор «оподаткування» (The paying taxes) відображає податки та обов'язкові платежі, які так звана «стандартизована компанія» повинна сплатити за певний рік, а також заходи з їх адміністрування й дотримання процедур після подачі податкових декларацій. Результати досліджень в межах формування рейтингу Doing Business відображають рівень забезпеченості економічних свобод суб'єкта господарювання (економічний аспект) або рівень дотримання принципу свободи підприємницької діяльності

(юридичний аспект). Економічна свобода є категорією відносною, а не абсолютною, оскільки обмежується нормативно передбаченими показниками. Тому, економічна свобода, під якою мається на увазі сукупність прав, зумовлює виникнення обов'язків. Наприклад, бажання суб'єкта здійснювати підприємницьку діяльність тягне за собою обов'язок у вигляді сплати податку на прибуток підприємств. З цього постає питання про співвідношення економічних свобод з податковим законодавством та принципами податкового права. Економічні свободи є основою кожного з десяти індикаторів Doing Business, що впливає з суті рейтингу – визначення держав, в яких найлегше вести бізнес. Чим вищий рівень реального забезпечення економічних свобод, тим більш сприятливою є держава в плані ведення бізнесу. Оподаткування як один із невід'ємних індикаторів рейтингу за своєю суттю є обов'язком, а не свободою. Кожна держава встановлює принципи, які є вихідними засадами, що повинні бути втілені в кожній нормі податкового законодавства. Принципи є визначальною категорією для індикатора «оподаткування» рейтингу Doing Business.

**Аналіз досліджень та постановка завдання.** Значні напрацювання у дослідженні позначеної тематики належать І. І. Бабіну, Р. Г. Браславському, А. І. Крисоватому, М. П. Кучерявенку, В. М. Опаріну, А. О. Полянчику, В. Ф. Столярову, Н.К. Шапталі та ін. Разом із тим, постійний процес внесення змін до Податкового кодексу України викриває ті недоліки, на які досі вчені не звертали увагу. **Метою статті** є аналіз впливу принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні (на прикладі реалізації принципів стабільності й недопущення дискримінації як чинників, що впливають на ведення бізнесу).

**Результати дослідження.** Стратегією сталого розвитку «Україна — 2020», що визначає мету, вектори руху, першочергові пріоритети та індикатори належних соціально-економічних, організаційних, політико-правових умов становлення та розвитку України, передбачається реформування податкової системи з метою розвитку національної економіки [3]. У свою чергу розвиток економіки потребує визначення єдиних та зрозумілих, а головне сталих правил оподаткування і недопущення встановлення будь-яких дискримінаційних умов оподаткування. Фактично йдеться про якість податкового законодавства. Досліджуючи підходи до розгляду сутності економічного розвитку країн фахівці зазначають, що на перший план серед факторів впливу на соціально-економічний розвиток економісти-класики висувають фактор свободи: економічної, духовної, творчої, що свідчить про становлення потреби у соціалізації економічного життя [4]. Характерно, що за індексом економічної свободи, що розраховується дослідним центром Heritage Foundation, Україна наразі займає 147 місце з 180 країн, що індексувалися. Україну віднесено до групи країн із переважно невеликою економікою [5]. За даними рейтингу Playing Taxis 2018, що визначає легкість сплати податків, Україна займає 43 місце серед 190 країн світу, які досліджувалися [6].

Для забезпечення якості податкового законодавства і дотримання прав і законних інтересів платників податків, зазвичай висуваються вимоги щодо форми акту про податки. Так, у ст. 34 Конституції Французької Республіки закріплено, що Законом встановлюються правила стосовно: джерел, ставок і умов оподаткування; порядку грошової емісії [7, с. 28]. В Україні система оподаткування, податки і збори також повинні встановлюватися виключно законами (ст. 92 Конституції України) [8].

Фактично, закріплення конкретної форми встановлення податків – прийняття закону – є закріпленням вимог до нормотворчості. П. М. Рабінович вказує, що суспільне призначення правотворчості полягає у встановленні еталонів, стандартів, взірців поведінки суб'єктів суспільних відносин, тобто моделювання алгоритмів суспільної взаємодії, що з позицій публічної влади є бажаними, припустимими або ж необхідними. Тобто йдеться про формування нормативних конструкцій, які визначають дозволу, обов'язкову чи заборонену поведінку учасників суспільних відносин [9, с. 92]. Однак, не дивлячись на те, що правила встановлюються державою, процедури встановлення податків, окрім форми, передбачають необхідність дотримання цілого ряду вимог.

Науковці вказують, що нормотворча діяльність являє собою суттєвий напрям державно-правової роботи, через що вона має ґрунтуватися на прагматичних, раціональних і

необтяжливих будь-якою деструктивною ідеологією ефективних вихідних положеннях, що допомагає нормотворцю уникати помилок у власній нормотворчій діяльності, знижує імовірність прийняття неефективних за своїм характером нормативних приписів, сприяє зростанню правової культури учасників суспільних відносин [10, с. 251]. Такі вимоги знайшли своє втілення у ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України) [11], якою закріплені принципи податкового законодавства. Фактично, йдеться про засади, яких необхідно дотримуватися під час визначення правил оподаткування.

Усі визначені в ст. 4 ПК України принципи, крім принципів невідворотності настання відповідальності та презумпції правомірності рішень платника податків, це вимоги до нормотворчості. Це орієнтири для створення нових та зміни чинних податково-правових норм. Окрім того, що податки і збори повинні бути встановлені законом, так і зміст закону повинен відповідати принципам податкового законодавства.

Значимість принципів науковці простежують одразу за кількома напрямками, а саме: є незамінними при тлумаченні податкових норм; можуть застосовуватися як приватними, так і публічними учасниками податкових відносин для додаткового обґрунтування своїх позицій; мають виступати безпосередніми регуляторами податкових відносин; можуть використовуватися судами у процесі нормоконтроля; є незамінними при обмеженні кваліфікаційного мовчання закону при прогалині у праві; можуть слугувати безпосередньою підставою вирішення конкретної справи у ситуації абсолютної невизначеності [12, с. 76-78]. Цінність таких принципів вбачається ще й у тому, що вони покликані забезпечити органічний зв'язок, єдність і системність норм податкового права [13, с. 67].

Водночас, головною проблемою при реалізації принципів податкового законодавства є їх необов'язковість. Звучить дивно, але це так. Аналіз змін до ПК України дає змогу дійти висновку, що певні принципи порушуються щороку. Принцип недопущення проявів податкової дискримінації чи принцип рівності усіх платників перед законом є галузевим закріпленням аналогічного положення, що визначено у ст. 24 Конституції України. Так, не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками [8]. Фактично у Конституції України закріплено відкритий перелік ознак, за якими може відбуватися дискримінація. Це видається логічним. В умовах швидкоплинності життя, інтенсивний розвиток відносин обумовлює виникнення нових ознак, за якими може відбуватися дискримінація. Однак, у підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України перелік ознак, за якими може відбуватися дискримінація, є вичерпним. Це: соціальна, расова, національна, релігійна приналежність, форма власності юридичної особи, громадянство фізичної особи, місця походження капіталу [11]. Вбачається, що вичерпний перелік підстав для можливої дискримінації має і позитивний, і негативний характер. Позитив вбачається в тому, що є чіткі критерії, на відповідність яким можна перевірити податковий закон. Негатив у тому, що дискримінація можлива і за іншими критеріями. Наприклад, місця знаходження земельної ділянки, що підлягає оподаткуванню. А такий критерій не передбачений. Тож очевидно, що це негативно впливає на поведінку суб'єктів господарювання при веденні бізнесу.

Принцип стабільності передбачає заборону внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. На наше переконання, у запропонованому ПК України визначенні принципу стабільності існує три перепони, які значно ускладнюють його коректне застосування. Перша перепона, з нашого погляду, криється у тому, що принцип стабільності, начебто, стосується виключно внесення змін до вже існуючих податків та зборів. Начебто цей принцип не стосується таких змін, котрі передбачають встановлення нового податку. Однак, це не так. Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» з 1 січня 2015 року в Україні було встановлено

транспортний податок [14]. Фактично новий податок було запроваджено за три дні до початку періоду, за який він повинен був сплачуватися. Слід звернути увагу, що новий податок змінює елементи податку шляхом закріплення таких елементів (платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо). Відбувається зміна шляхом встановлення. Може здатися, що наша аргументація доволі обмежена. Однак Верховний Суд, аналізуючи дотримання принципу стабільності при запровадженні за три дні до нового бюджетного періоду транспортного податку, зазначив, що такий порядок встановлення податку суперечить принципу стабільності [15]. Тож сплата податків — це передбачуваний процес, до якого будь-який платник повинен підготуватися.

Друга перепона — це елементи податку, до яких вносяться зміни. Перелік елементів податку визначено у ст. 7 ПК України. Ці елементи можна поділити на обов'язкові та факультативні. До обов'язкових відносяться всі, перелічені у п. 7.1 ст. 7 ПК України, а до факультативних виключно податкові пільги. При цьому, стосовно змін усіх обов'язкових елементів податку передбачається темпоральна вимога, тобто зміни повинні завжди набирати чинності з 1 січня. Складність застосування принципу стабільності полягає в тому, що цілий пласт відносин із оподаткування є відносинами щодо адміністрування податків та зборів. Це питання контролю, загальних підходів до обліку і звітності, взаємодії із контролюючими органами, притягнення до відповідальності тощо.

Виходячи із системного зв'язку ст. 4 і 7 ПК України констатуємо, що на відносини, що регламентовані розділом II ПК України «Адміністрування податків, зборів, платежів», цей принцип не розповсюджується. Вважаємо, що це є недоліком закріпленого визначення принципу стабільності. Вбачається, що процедури контролю, оскарження, визначення міри відповідальності тощо — це важливий набір відносин, що суттєво впливають на становище платника податків, а тому на них також необхідно розповсюдити принцип стабільності. Якщо, наприклад, розширити підстави для проведення перевірок, більша кількість платників буде перевірена, хоча вони не могли передбачити це. Логічним буде не звужувати принцип стабільності виключно елементами податку. Стабільність повинна стосуватися усіх положень Податкового кодексу України.

Третя перепона — це неузгодженість визначення принципу стабільності у підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, адже його зміст розкривається двома реченнями. У першому реченні встановлюється заборона внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. У другому — йдеться про заборону змінювати податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги протягом бюджетного року. Фактично, вже перше речення, встановлює заборону на зміну елементів податку протягом бюджетного року.

Позначимо, що дотримання принципів стабільності і недопущення дискримінації додатково ускладнюється обраним підходом у законотворчості. Розглянемо ситуацію на прикладі процедури повернення надміру сплачених грошових зобов'язань з плати за землю, яка розташована на тимчасово окупованій території. Згідно із ст. 43 ПК України помилково та/або надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII [16] підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі — Закон № 1797-VIII) було доповнено п. 38, яким визначено особливості справляння податків і зборів на період проведення антитерористичної операції (з 14 квітня 2014 року) для платників податків, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окупована територія. Отже, Законом № 1797-VIII передбачалося звільнення від сплати плати за землю. Згідно із п. 30.9 ст. 30 ПК України податкова пільга надається шляхом, зокрема, звільнення від сплати податку та збору. Тобто, за своєю правовою природою звільнення від плати за землю за земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, та/або території проведення антитерористичної операції є податковою пільгою.

Закон № 1797-VIII, яким платників було звільнено від сплати плати за землю, був прийнятий 21 грудня 2016 року, а набрав чинності 01.01.2017 року. Тож тут порушення принципу стабільності є очевидним. Фактично йдеться про зворотну дію закону у часі. Пільга зі сплати плати за землю розповсюджена на відносини, що виникли раніше. Відповідно до ст. 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Оскільки пільга не є відповідальністю особи, то і зворотна дія у часі не може бути передбачена у Законі № 1797-VIII. Однак, враховуючи, що положення платника через надання пільги не погіршується, а навпаки, навіть покращується, то і допущені порушення не є такими «кричущими». Складно уявити ситуацію, коли платник за наявності пільги не буде нею користуватися. Отже, надання Законом № 1797-VIII податкових пільг із плати за землю є порушенням принципу стабільності.

Додатково до наданої пільги Законом № 1797-VIII передбачалося, що нараховані та сплачені за період проведення антитерористичної операції (з 14 квітня 2014 року) суми плати за землю вважаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями та підлягають поверненню. Це положення слід розглядати як процедуру реалізації податкової пільги. Однак, п. 38 підр. 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України (у редакції Закону № 1797-VIII) не визначалися особливості повернення надміру сплачених грошових зобов'язань. Отже, повернення надміру сплачених грошових зобов'язань повинно було здійснюватися за загальним порядком, що передбачений ст. 43 ПК України.

Законом 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 23.03.2017 року №1989-VIII [17] (далі – Закон №1989-VIII) п. 38 підр. 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України було викладено в новій редакції. Зокрема, у підп. 38.7 п. 38 підр. 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України закріплено, що нараховані та сплачені за період проведення антитерористичної операції суми плати за землю за земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, та/або території проведення антитерористичної операції, не підлягають поверненню на поточний рахунок платника податку, не спрямовуються на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших податків, зборів, не повертаються у готівковій формі за чеком у разі відсутності у платника податків рахунка в банку.

Отже, плата за землю, що сплачувалась протягом періоду з 14 квітня 2014 року за земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, та/або території проведення антитерористичної операції, більше не визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями, а тому і не підлягають поверненню. Таким чином, Законом № 1989-VIII було позбавлено платника податків права на повернення надміру сплачених грошових зобов'язань (плата за землю) за період проведення антитерористичної операції. Оскільки можливість повернення сплачених сум плати за землю є процедурою застосування податкової пільги, то позбавлення такої можливості є дискримінацією.

Платників, що мають ділянки на тимчасово окупованій території вочевидь можна поділити на дві групи: (а) які за весь час проведення антитерористичної операції сплачували плату за землю і (б) які цього не робили. При цьому, ті, хто сплачував і не встиг скористатися пільгою шляхом повернення плати за землю, було дискримінаційно позбавлено грошей. Ті платники, хто до прийняття Закону № 1797-VIII всупереч положенням ПК України не сплачували плату за землю, опинилися у більш вигідних умовах. Несплачені гроші залишилися у розпорядженні такого платника і надали можливість використовувати ці гроші для ведення бізнесу. Разом із тим, виходячи із визначення принципу недопущення дискримінації у ст.4 ПК України, тут дискримінація платника не відбулася. Хоча фактично дискримінація допущена. Тобто, під дискримінацією слід розуміти будь-які привілеї чи

обмеження, що не мають під собою обґрунтованих підстав. Дискримінація при податково-правовому регулюванні є встановлення іншого правового регулювання для платників чи групи платників, що не мають суттєвих відмінностей.

Закон України № 1989-VIII було прийнято 23.03.2017 року, набрав він чинності 15.04.2017 року (публікація у Голосі України від 14.04.2017 року № 69). Прикінцевими положеннями Закону України від 23.03.2017 року № 1989-VIII передбачається застосування положень цього Закону, починаючи з 1 січня 2017 року. Тобто передбачена зворотна дія закону у часі, що заборонено ст. 58 Конституції України. З точки зору принципу стабільності, застосування положень Закону № 1989-VIII до відносин, що виникли до його прийняття є порушенням. Відбувається фактична зміна пільги протягом бюджетного року.

**Висновки.** Для створення сприятливих умов ведення бізнесу, розвитку економіки необхідною є недискримінаційна, стабільна, проста і зрозуміла система оподаткування. Тому принцип стабільності за своїм змістом повинен охоплювати не тільки елементи податків і зборів, а всі без виключення норми Податкового кодексу України. За таких умов пропонуємо визначити принцип стабільності як заборону внесення змін до Податкового кодексу України протягом бюджетного року, а також заборону вносити зміни до будь-яких положень Податкового кодексу України пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові положення. Принцип недопущення податкової дискримінації не може бути обмежений закритим переліком ознак. Доцільніше використати відкритий перелік і весь час доповнювати його. За таких умов вже сформовані дискримінаційні ознаки будуть слугувати орієнтиром законодавцю, а відкритий перелік надасть судам можливість захистити права платників, якщо вони піддалися податковій дискримінації.

#### Література

1. Годме П. М. Финансовое право [Текст] / П. М. Годме. — Москва : Прогресс, 1978. — 428 с.
2. Doing Business [Electronic resource]. — Available at: <http://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreconomies/ukraine>.
3. Про стратегію сталого розвитку "Україна — 2020" [Електронний ресурс] : указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 // Офіційний вісник України. — 2015. — № 2. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
4. Зайцев Ю. К. Соціалізація економіки України та системна трансформація суспільства: методологія і практика [Текст] : монографія / Ю. К. Зайцев. — Київ : КНЕУ, 2002. — 188 с.
5. Economic Freedom [Electronic resource]. — Available at: <https://www.heritage.org/index/ranking>.
6. Playing Taxis 2018 [Electronic resource]. — Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes>.
7. Конституція Французької Республіки [Текст] / В. М. Шаповал. — Київ : Москаленко О. М., 2018. — 56 с.
8. Конституція України [Текст] // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
9. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави [Текст] : навч. посіб. / П. М. Рабінович. — Харків : Консум, 2002. — 160 с.
10. Алексеев С. С. Теория государства и права [Текст] : учебник / С. С. Алексеев, С. И. Архипов. — Москва : НОРМА, 2005. — 458 с.
11. Податковий кодекс України [Текст] // Голос України. — 2010. — № 229.
12. Бабін І. І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання [Текст] / І. І. Бабін, О. В. Дьомін // Науковий вісник Чернігівського університету. — 2011. — № 604. — С. 74—80.
13. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності і соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні [Текст] : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07 / Н. К. Шаптала. — Ірпінь, 2012. — 194 с.
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : закон України від 28.12.2014 № 71-VIII // Голос України. — 2014. — № 254. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
15. Постанова Верховного Суду України від 18.01.2018 № 804/1241/17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692929>.
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні [Текст] : закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII // Голос України. — 2016. — № 251.
17. 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"» [Текст] : закон України від 23.03.2017 № 1989-VIII // Голос України. — 2017. — № 69.
18. Сімахова А. О. Теоретичні засади соціально-економічного розвитку в сучасних умовах [Електронний ресурс] / А. О. Сімахова // Наука в информационном пространстве 2012 : VIII Международная научно-практическая конференция (4—5 октября 2012 года). — Режим доступу: [http://www.confcontact.com/2012\\_10\\_04/ek3\\_simahova.htm](http://www.confcontact.com/2012_10_04/ek3_simahova.htm).

Стаття рекомендована до друку 22.02.2019

© Дмитрик О. О., Котенко А. М.,  
Смичок Є. В.



## References

1. Hodme, P. M. (1978). *Finansovoe pravo [Finance law]*. Moscow: Progress [in Russian].
2. Doing Business. (n. d.). *russian.doingbusiness.org*. Retrieved from <http://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/ukraine>.
3. Ukaz Prezidenta Ukrainy «Pro stratehiiu staloho rozvyvnyku "Ukraina — 2020"» [Decree of the President of Ukraine «On the Strategy for Sustainable Development "Ukraine — 2020"» dated January 12, 2015, № 5/2015]. (2015, January). *Ofitsiyni visnyk Ukrainy — Official Bulletin of Ukraine*, 2. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> [in Ukrainian].
4. Zaitsev, Yu. K. (2002). *Sotsializatsiia ekonomiky Ukrainy ta systemna transformatsiia suspilstva: metodolohiia i praktyka [Socialization of the Ukrainian economy and systemic transformation of society: methodology and practice]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
5. Economic Freedom. (n. d.). *www.heritage.org*. Retrieved from <https://www.heritage.org/index/ranking>.
6. Playing Taxis 2018. (n. d.). *www.pwc.com*. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/>.
7. Shapoval, V. M. (2018). *Konstytutsiia Francuzskoi Respubliki [The Constitution of the French Republic]*. Kyiv: Moskalenko O. M. [in Ukrainian].
8. Konstytutsiia Ukrainy [The Constitution of Ukraine]. (1996, June). *Visnyk Verkhovnoi Rady Ukrainy — Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 30 [in Ukrainian].
9. Rabinovich, P. M. (2002). *Osnovy zagalnoi teorii prava ta derzhavy [Fundamentals of the general theory of law and state]*. Kharkiv: Consum [in Ukrainian].
10. Alexeyev, S. S., & Arhipov, S. I. (2005). *Teoriia derzhavy i prava [Theory of State and Law]*. Moskva: NORMA [in Russian].
11. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. (2010). *Holos Ukrainy — Voice of Ukraine*, 229 [in Ukrainian].
12. Babin, I. I., & Dyomin, O. V. (2011). Pryntsypy podatkovogo prava v umovakh kodyfikatsii: vid deklaruvannia do praktychnoho vykorystannia [Principles of tax law in the conditions of codification: from declaration to practical use]. *Naukovyi visnyk Chernihivskoho Universytetu — Scientific herald of Chernihiv University*, 604, 74–80 [in Ukrainian].
13. Shaptala, N. K. (2012). Spivvidnoshennia pryntsyypiv rivnosti i sotsialnoi spravedlyvosti v podatkovo-pravovomu rehuliuванні [The ratio of the principles of equality and social justice in tax and legal regulation]. *Candidate's thesis*. Irpin [in Ukrainian].
14. Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy» vid 28.12.2014 № 71-VIII [Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine Regarding the Tax Reform» of 28.12.2014 № 71-VIII]. *Holos Ukrainy — Voice of Ukraine*, 254. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> [in Ukrainian].
15. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy vid 18.01.2018 roku № 804/1241/17 [Resolution of the Supreme Court dated January 18, 2018 № 804/1241/17]. (2018, January). *www.reyestr.court.gov.ua*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692929> [in Ukrainian].
16. Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo pokrashchennia investytsiinoho klimatu v Ukraini» vid 21.12.2016 № 1797-VIII [The Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine for Improving the Investment Climate in Ukraine» dated December 21, 2016 № 1797-VIII]. *Holos Ukrainy — Voice of Ukraine*, 251. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> [in Ukrainian].
17. Zakon Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo utochnennia deiakykh polozhen ta usunennia superechnosti, shcho vynykly pry pryiniatti Zakonu Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo pokrashchennia investytsiinoho klimatu v Ukraini"» vid 23.03.2017 № 1989-VIII [The Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding clarification of certain provisions and elimination of contradictions that arose during the adoption of the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine for Improving the Investment Climate in Ukraine"» of 23.03.2017 № 1989-VIII]. *Holos Ukrainy — Voice of Ukraine*, 69. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1989-19> [in Ukrainian].
18. Simakhova, A. O. (2012). Teoretychni zasady sotsialno-ekonomichnoho rozvytku v suchasnykh umovakh [Theoretical foundations of social and economic development in modern conditions]. *Nauka v ynformatsionnomprostranstve — 2012 — Science in the Information Space — 2012*. Retrieved from [http://www.confcontact.com/2012\\_10\\_04/ek3\\_simahova.htm](http://www.confcontact.com/2012_10_04/ek3_simahova.htm) [in Ukrainian].

The article is recommended for printing 22.02.2019

© Dmytryk O. O., Kotenko A. M.,  
Smychok Y. V.