

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА: ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ

PRINCIPLES OF TAX LAW: CONCEPTS AND TYPES

Коломієць В.С., студентка III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Войтенко А.І., студентка III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Мірзаханов Т.В., студент III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена висвітленню питання принципів податкового права, їх класифікації та значення для податкового законодавства. Поняття принципів права є складним і не має однозначного визначення, оскільки одні вчені трактують принципи права з об'єктивної сторони, а інші – погляду суб'єктивних категорій. У сучасному розумінні принципи права є найбільш загальними та стійкими вимогами, що втілюють суспільні цінності, дають змогу відтворювати їх у створенні та функціонуванні права, визначають його характер і напрямок подальшого розвитку. Під час розробки та реалізації законів принципи відіграють роль директив. У зв'язку із цим виникає об'єктивна потреба у системному та ґрунтовному дослідженні правової природи принципів податкового права, окресленні системи таких принципів, їх класифікації з метою належного вивчення кожного з різновидів принципів податкового права.

В історії фінансового права сформульовано та проаналізовано цілу систему принципів, яка включає основні, звичаєві, галузеві принципи та принципи окремих його правових інститутів. Наголошується на тому, що принципи податкового права є складовою фінансового права, що зумовлює їх взаємозалежність. Система цих принципів має бути спрямована на побудову справедливої, ефективної й оптимальної податкової системи.

Також варто відзначити, що наукова публікація містить дослідження правої природи непорушних основних положень, які є національним орієнтиром щодо тенденцій розвитку податкового законодавства. Проаналізовано різні підходи до визначення принципів права, критеріїв їх класифікації. Принципи податкового права відображені не лише у Податковому кодексі України, а й у Конституції України, де зазначено загальні принципи права, або як ще їх називають – конституційні, також в інших нормативно-правових актах і судовій практиці. Тобто принципи податкового права не мають єдиного закріплення та не систематизовані в окремому джерелі.

Ключові слова: податкове право, фінансове право, принципи податкового права, принципи оподаткування, податкова система, податкове законодавство.

The article is devoted to the issue of the principles of tax law, their classification and significance for tax legislation. The concept of the principles of law is complex and there is no unambiguous definition, as some scholars interpret the principles of law from an objective point of view, and others from the point of view of subjective categories. In the modern sense, the principles of law are the most general and stable requirements that embody social values, allow reproducing them in the creation and functioning of law, determine its nature and direction of further development. In the development and implementation of laws, principles play the role of directives. In this regard, there is an objective need for a systematic and thorough study of the legal nature of the principles of tax law, outlining the system of such principles, their classification in order to be able to properly study each of the varieties of principles of tax law.

In the history of financial law, a whole system of principles has been formulated and analyzed, which includes the basic, customary, branch principles and the principles of its individual legal institutions. It is emphasized that the principles of tax law are a component of financial law, which determines their interdependence. The system of these principles should be aimed at building a fair, efficient and optimal tax system.

It is also worth noting that this scientific publication contains a study of the legal nature of inviolable basic provisions, which are a national guide to trends in tax law. Different approaches to determining the principles of law, the criteria for their classification, are analyzed. The principles of tax law are reflected not only in the Tax Code of Ukraine, but also in the Constitution of Ukraine, which states the general principles of law, or as they are called – constitutional, as well as in other regulations and case law. That is, the principles of tax law do not have a single consolidation and are not systematized in a separate source.

Key words: tax law, financial law, principles of tax law, principles of taxation, tax system, tax legislation.

Питання податкової політики завжди є одними з найактуальніших із політичного, економічного та соціального поглядів. Визначаючи власну податкову політику, держава розробляє напрям, стратегію і тактику свого економічного розвитку. Податкова політика держави ґрунтується на сукупності нормативно-правових актів, що встановлюють принципи податкового права, податкового законодавства, види податків, зборів та обов'язкових платежів. Принципи податкового права відіграють велику роль у розробці та реалізації податкової політики в Україні, її засад. Податкова політика, своєю чергою, визначає фактори, на основі яких формуються ці принципи.

Огляд останніх досліджень. Серед робіт закордонних учених, які займалися дослідженням принципів оподаткування, необхідно зазначити праці У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, І. Канта, І. Озерова, Дж. Кейнса. До вітчизняних науковців, котрі займаються проблемами оподатку-

вання, доцільно віднести В. Андрущенка, О. Василика, В. Геєця, Т. Єфименко, А. Крисоватого, О.С. Башняк, О.А. Музику-Стефанчук, А.О. Полянничко, Л.В. Товкун, О.І. Баїк, В. Форсюк.

Метою статті є визначення сутності та змісту категорії принципів податкового законодавства, встановлення їхніх основних видів.

Виклад основного матеріалу. Слово принцип (лат. – *principium*) означає початок, основу. У словниковій дефініції «принцип» – це, по-перше, основне вихідне становище будь-якої теорії, вчення науки, світогляду, політичної організації; по-друге, внутрішнє переконання людини, що визначає її ставлення до дійсності, норми поведінки та діяльності; по-третє, основа пристрою чи дії будь-якого приладу, машини тощо [1, с. 1061]. У філософському розумінні «принцип» означає:

1) у суб'єктивному значенні основне становище, передумова (принцип мислення); в об'єктивному сенсі – вихідний

пункт, першооснова, найперше. Аристотель розглядав принципи в об'єктивному сенсі як першу причину – те, виходячи з чого, щось існує чи існуватиме. Кант, навпаки, тлумачив принципи суб'єктивно: він розрізняв принципи конститутивні (тільки для емпіричного вживання) та регулятивні (тільки для трансцендентального або лише для практичного вживання);

2) основне теоретичне знання, яке не є ні доведеним, ні потребує доказу;

3) основна етична норма, яка згідно з Кантом є або суб'єктивною – максимою – і спрямовує волю, оскільки вона виступає як керівна стосовно окремих індивідів, або об'єктивною – законом – і в такому разі визнається значущою для волі кожної розумної істоти [2, с. 363].

Як зазначає Ю.А. Крохіна, існує близько сорока визначень принципів права, що, очевидно, ставить питання про необхідність систематизації всіх ознак цього поняття перед загальною теорією права. За її словами, одні автори трактують принципи права через об'єктивні категорії, інші – через визначення ідей, права, тобто як суб'єктивні принципи [3, с. 43].

Принципи відіграють роль орієнтирів під час формування та реалізації права. У сучасному розумінні принципи права є найбільш загальними та стабільними вимогами, які уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх під час формування та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку [4, с. 70]. У юридичній літературі виділяють принципи, характерні, по-перше, для всіх галузей права; по-друге, для конкретної галузі права; по-третє, для конкретних інститутів окремої галузі права.

Принципи податкового права слід розглядати як загальні принципи, а з огляду на галузеву належність ці принципи можна віднести до категорії фінансового права. Ці принципи мають своєрідну природу, вони відбивають характер і специфіку оподаткування. Деякі з них випливають теоретично з певних соціальних ідеалів, інші ґрунтуються на емпіричному досвіді та податковій практиці. На переконання Л.В. Товкун, призначення податкових принципів полягає передусім в узгодженні двох основних вимог до податкової системи: а) задоволення фіскальних потреб держави й б) урахування інтересів платників податків [5, с. 152]. На думку А. Полянчика, значення принципів податкового права полягає у тому, що: вони показують сутність податкового законодавства як частини фінансового законодавства; виступають орієнтиром для створення та розвитку податкового законодавства; надають можливість роз'яснення, тлумачення змісту податкового законодавства загалом та окремих його норм; визначають характер тлумачення та застосування податкового законодавства; сприяють стабілізації податкових відносин, нормативно обмежуючи їх; сприяють кращому розумінню податкового законодавства правоохоронними органами; дають змогу визначити тенденції розвитку податкового законодавства; сприяють правоохоронним органам у вирішенні проблем, які недостатньо врегульовані законодавством; забезпечують вирішення справ, що виникають із відносин, не врегульованих законом; мають виховне значення та відіграють важливу роль у формуванні правової свідомості платників податків; обмежують негативні рішення працівників спеціальних державних органів, а також інших органів, які здійснюють кримінальне провадження у сфері оподаткування; їх податкові органи можуть використовувати для обґрунтування своїх поглядів [6, с. 15–16].

Велику роль для визначення принципів податкового права грають загальні принципи права, що виступають основою, за допомогою якої створюються і реалізуються як норми, інститути, галузі, так і уся система права. Загальні принципи податкового права – це основні аксіоми, які визначають найважливіші риси права загалом, його сутність та ознаки як регулятора всієї сукупності податкових правовідносин.

Л.Б. Хван під принципами податкового права розуміє його основні засади, теоретичне вираження податкових правовідносин [7, с. 28]. М.Б. Розгільдієва визначає принципи податкового права як сукупність вимог суспільства, що висуваються до суб'єкта податкових правовідносин, котрий володіє владними повноваженнями щодо забезпечення реалізації та дотримання основ конституційного ладу, основних прав і свобод людини у сфері оподаткування та спрямовані на реалізацію завдань, що належать до податкового права [8, с. 63]. Отже, під принципами податкового права слід розуміти фундаментальні положення, базові ідеї, нормативно закріплені засади, які становлять основний зміст податкового права та містять такі характерні особливості, як імперативність, нормативна закріпленість і формальна визначеність, і визначають загальну спрямованість суспільних відносин у сфері оподаткування.

Усі принципи податкового права взаємопов'язані та взаємодіють між собою, вони доповнюють одне одного, і тому можна говорити про систему принципів. Принципи податкового права характеризуються певними ознаками: 1) вони завжди закріплені у правових нормах, що сприяє чіткому формулюванню принципів права, від яких залежить ефективність податкової політики; 2) їх реалізація пов'язана із суспільними інтересами як основними, а також з інтересами платників податків. Надаючи право платнику, держава зобов'язується виконувати свій обов'язок щодо забезпечення його реалізації. І навпаки, обов'язки платника податків відповідають правам держави; 3) ці принципи закріплені безпосередньо у податковій політиці, стимулюючи економічний розвиток держави. У принципах податкового права виражаються основні засади та вимоги, яким мають відповідати відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування, зокрема у сфері встановлення та стягнення податкових платежів.

Слід зазначити неоднозначний і досить умовний характер класифікації принципів податкового права, яку можна проводити з різних підстав.

Так, В.А. Паригіна й А.А. Тадеєв ділять принципи податкового права на два види: соціально-правові та спеціально-правові. До перших вони відносять: принцип законності, принцип гуманізму, принцип демократизму, принцип рівності. До других – принцип законності оподаткування; принцип загальності та рівності оподаткування; принцип справедливості оподаткування; принцип стягування податків у громадських цілях; принцип встановлення податків і зборів у належній правовій процедурі; принцип економічної підстави (обґрунтування) податків (зборів); принцип презумпції тлумачення на користь платника податків (платника зборів) всіх непереконливих сумнівів, суперечностей; принцип визначеності податкового обов'язку [9, с. 74–75].

О.І. Баїк поділяє принципи податкового права на:

1) матеріальні, що визначають сутність категорій, стандартів, які використовуються податковим законодавством і розміщуються у певній ієрархічній системі. Матеріальними принципами податкового права є: а) податки та збори, що стягуються в державі, єдині на всій території; б) податки та збори повинні враховувати реальний потенціал платника та бути справедливими;

2) процесуальні – регулюють сферу діяльності суб'єктів податкових правовідносин, механізм їх виникнення, зміни та скасування сплати податку. До них належать: а) виключне право державних органів влади ухвалювати закони, змінювати або скасовувати податки; б) податки та збори не можуть визначатися або застосовуватися на основі політичних, ідеологічних чи інших критеріїв; в) платники податків сплачують податки та збори, встановлені на певній території; г) регулярний перегляд податкового законодавства. Цей принцип дозволяє поєднувати стабільність і гнучкість в оподаткуванні;

3) розрахункові – регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначають його основні елементи та перерахування коштів відповідно до бюджетів [10, с. 15].

Беручи до уваги викладене, О.І. Баїк вказує на те, що принципи у податковому праві реалізуються відтворенням основних принципів у податковому законодавстві України, пронизують його систему і вдосконалюються разом із їх розвитком. Водночас принципи у податковому праві можна розділити на: 1) конституційні, які є основними та впливають на розвиток податкового права; 2) галузеві, до яких належать принципи, визначені податковим законодавством; 3) спеціальні, на яких ґрунтується система оподаткування [10, с. 15].

За ступенем закріпленості в нормативно-правових актах принципи податкового права можна поділити на конституційні, тобто ті, що отримали своє закріплення у нормах Конституції, та на кодифіковані, що містяться в Податковому кодексі України (далі – ПК України).

Так, у ст. 67 Конституції України встановлено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Також до конституційних принципів податкового права належать: принцип законності; принцип верховенства права; принцип рівності громадян перед законом; принцип гуманізму; принцип пріоритету права і свободи людини та громадянина, забезпечення їх правового захисту; принцип встановлення загальних принципів оподаткування та зборів законодавством країни.

Що стосується кодифікованих принципів, то вони відображені у п. 4.1 ст. 4 ПК України – загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або органів, що контролюють, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність і зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків і зборів [11].

Серед науковців існує думка про те, що ст. 4 ПК України містить ще чотири принципи податкового законодавства, закріплені у наступних пунктах цієї статті, а саме: загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплаті не підлягають (п. 4.2); податкові періоди та строки сплати податків і зборів устанолюють, беручи до уваги необхідність забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджетів,

з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків і зборів (п. 4.3); установлення і скасування податків і зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до ПК України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад у межах їхніх повноважень, визначених Конституцією України та законами України (п. 4.4); у разі встановлення або розширення податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5) [12, с. 23–24; 13, с. 349–350].

Якщо характеризувати принципи податкового права, формалізовані в Податковому кодексі України, то вони мають такі ознаки: а) системність – відповідні загальні принципи утворюють чітко структуровану комплексну нормативну базу для всієї системи податкового законодавства; б) імперативність – закріплені принципи характеризуються підвищеним ступенем імперативності, що зумовлює їх перевагу над іншими нормативними принципами податкового законодавства; в) галузева спрямованість – відповідні принципи визначають основу регулювання суспільних відносин у конкретній, специфічній сфері суспільних відносин – податково-правовій сфері; г) фундаментальність – ці принципи є формою закріплення найосновніших вимог податкового законодавства; д) багатовекторність – кожен із відповідних принципів податкового права визначає основні вимоги до регулювання окремих сторін податкових відносин; е) комплексність – система цих вступних положень окреслює основний набір обов'язкових податкових і нормативних вимог загалом.

Висновки. Проблема принципів у податковому праві протягом тривалого часу перебуває у центрі наукових пошуків і дискусій, нині принципи податкового права потребують чіткої диференціації, конкретизації у нормах чинного законодавства. Принципи податкового права забезпечують співвідношення між податковим правом, податковою політикою і сприяють скасуванню застарілих і прийняттю нових правових норм. До основоположних принципів у системі податкового права України слід віднести: 1) принцип верховенства права; 2) принцип обов'язковості (невідворотності) оподаткування для всіх осіб без винятку; 3) принцип справедливості; 4) принцип законності.

Принципи податкового законодавства тісно взаємодіють із державною політикою, тому дотримання цих принципів на практиці сприятиме забезпеченню стабільного розвитку економіки, її модернізації й удосконаленню податкової системи України. Реалізація принципів податкового права має сприяти розвитку податкової системи, усуненню прогалин і невідповідностей у податковому законодавстві та сумлінному виконанню податкових зобов'язань платниками й органами, що контролюють.

ЛІТЕРАТУРА

1. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров. Москва : Советская энциклопедия, 1988.
2. Философский энциклопедический словарь. Москва : Советская энциклопедия, 2000.
3. Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм. Москва : Норма, 2002. 455 с.
4. Загальна теорія права : підручник / за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ : ВАІТЕ, 2015. 392 с.
5. Товкун Л.В. Принципи податкового права і податкова політика. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2013. № 25. С. 150–158.
6. Полянничко А.О. Принципи податкового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.
7. Хван Л.Б. Налоговое право : підручник. Ташкент : Консудит-информ, 2001. 402 с.
8. Разигильдиева М.Б. Понятие принципов налогового права. *Вестник Саратовской государственной академии права*. 2001. № 1. С. 63–64.
9. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации : підручник. Ростов на Дону : Феникс, 2002. 480 с.
10. Баїк О.І. Про системність принципів у податковому праві України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2016. № 845. С. 12–19.
11. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI : станом на 21 листопада 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 23.11.2021).
12. Котенко А.М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 22–24.
13. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : науково-практичний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
14. Конституція України : від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР : станом на 1 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr#Text> (дата звернення: 23.11.2021).