

УДК 347.73:336.22

ЩОДО ОСОБЛИВОСТЕЙ СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ», «ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА» ТА «ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА»



*Велічко Олександр Олександрович,
студент VI курсу ННІ права,
Сумський державний університет*



Науковий керівник:
*Чернадчук Віктор Дмитрович,
д-р юрид. наук, професор,
завідувач кафедри цивільно-правових дисциплін та
фінансового права ННІ права,
Сумський державний університет*

При регулюванні податкових відносин важливе значення надається принципам податкового законодавства, тобто тим вимогам, які висуваються до практичного забезпечення правового становища учасників податкових відносин. За минулі роки відбувалося декілька спроб реформувати вітчизняне податкове законодавство в цілому і в контексті удосконалення системи принципів оподаткування зокрема.

Принципи являють собою певні основоположні ідеї, фундаментальні засади, саме вони відіграють значну роль у побудові податкового законодавства. Враховуючи вищезазначене, принципи мають слугувати базисом формування податкового законодавства як в цілому, так і для нормативно-правових актів у сфері оподаткування зокрема.

Основоположні засади, що визначають розвиток права, його різних галузей та інститутів, а також принципів права в цілому та принципів законодавства зокрема, містяться в Конституції України. У ній містяться принципи, що мають своєю метою нормативне регулювання центральних та місцевих податків, а тому є базовими для податкового законодавства; встановлює правові основи податкової діяльності держави та визначає компетенцію центральних і місцевих органів у сфері податкових відносин тощо.

Необхідно наголосити і на необхідності розмежування таких понять, як «принцип оподаткування», «принцип податкового права», «принцип податкового законодавства». Це зумовлено тим, що у Податковому кодексі України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI ці принципи змішуються та розглядаються як основні засади податкового законодавства України.

Ключові слова : оподаткування, податкове законодавство, податкове право, принципи податкового законодавства, принципи оподаткування, принципи податкового права.

Velichko O. O. On the Peculiarities of Interrelations Between the Notions «Taxation Principles», «Tax Law Principles» and «Tax Legislations Principles». In the process of regulation tax relations importance is attached to the principles of tax legislation, in other words to the requirements which are made for practical providing of legal status of participants in tax relations. Over the last years, there was several attempts to reform domestic tax legislation in general and in the context of improving the system of taxation principles in particular.

Principles are some basic ideas and fundamental foundations, just they play a significant role in formation of tax legislation. Given the above, the principles should be the basis of formation of tax legislation as a whole, and regulatory legal acts in the sphere of taxation in particular.

The fundamental principles which determine the development of the law and its various branches and institutions and the principles of law in general and i the principles of legislation in particular, are contained in the Constitution of Ukraine. It contains principles that aim the regulation of national and local taxes, and therefore are basis for tax legislation; establish the legal foundations of the tax activity of the state and determine the competence of central and local fiscal relations in others.

It must be emphasized that it is necessary to measure out such notions as «taxation principles», «tax law principles» and «tax legislations principles». The necessity for this is that in the Tax Code of Ukraine on December 2, 2010 № 2755-VI, these principles are mixed and are considered as the basic principles of tax legislation Ukraine.

Keywords : taxation, tax legislation, tax law, tax legislation principles, taxation principles, tax law principles.

Розвиток науки фінансового права, як галузі юридичної науки нерозривно пов'язаний з англійською класичною школою політичної економії, засновником якої є Адам Сміт. Науковцем було приділено особливу увагу раціоналізації оподаткування і таким чином обґрунтовано правову природу податку, що у подальшому вагомо вплинуло на розвиток фінансової науки та науки фінансового права [1, с. 471-472]. Саме А. Смітом вперше було сформульовано та обґрунтовано принципи оподаткування, покладені в основу сучасної податкової системи, а саме: пропорційності оподаткування, визначеності, зручності та справедливості [2, с. 136].

Досліджуючи сутність принципів податкового законодавства, необхідно акцентувати увагу, що з цього приводу слушною є думка І. І. Бабіна та О. В. Дьоміна. Науковці зазначають, що серед українських учених загальноновизнаною є позиція про необхідність розмежування таких понять, як «принцип оподаткування», «принцип податкового права», «принцип податкового законодавства». Разом з тим у Податковому кодексі України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – ПК України) ці принципи змішуються та розглядаються як основні засади податкового законодавства України [3, с. 74].

Досить цікавою є точка зору, згідно з якою система принципів оподаткування включає економічні та юридичні принципи оподаткування, а також організаційні принципи податкової системи [4, с. 66]. Розглядаючи принципи організації і функціонування податкової системи, автори підручника «Податкове право» під ред. І. І. Кучерова зазначають, що в їх основі покладені принципи оподаткування. У свою чергу, принципи оподаткування як економічної категорії повинні бути обумовлені потребами об'єктивного

розвитку суспільства і спрямовані на створення умов для оптимального поєднання публічних і приватних інтересів при формуванні централізованого фонду грошових коштів. Для реалізації сформульованих вченими принципів оподаткування вони повинні бути закріплені в нормах права, тобто принципи оподаткування трансформуються в принципи відповідної галузі (підгалузі) права: конституційного або податкового права. Автори акцентують увагу, що не завжди принципи оподаткування, сформульовані вченими, набувають правову форму, і тоді вони зберігають природу наукових концепцій, практична значущість яких не підкріплюється можливістю застосування заходів державного примусу [5, с. 22-23]. Така позиція дозволяє стверджувати, що поняття «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» не можливо ототожнювати, виходячи з їх сутності, характерних особливостей, а отже й форми закріплення.

У свою чергу Н. К. Шаптала зауважує, що аналіз співвідношення норми права і принципу дає змогу констатувати, що принцип є ширшим за норму, яка його фіксує. Навіть у випадку, коли принцип закріплений в одній нормі (норма-принцип). Науковець наводить приклад, що встановлений Конституцією принцип може специфічно втілюватися у галузевому законодавстві або у процесі правозастосування. Правовий принцип також може бути розкритий у декількох нормах, що лише у своїй сукупності надають принципу завершеного та конкретного змісту [6, с. 54]. До розгляду даного питання звертався також й С. С. Алексеев, який вказував на принципи права як на вихідні нормативно-керівні начала, що характеризують його зміст, його основи, закріплені у ньому закономірності суспільного життя [7, с. 102].

Також важливо акцентувати увагу, що існує й така точка зору групи вчених, які взагалі не пов'язують поняття принципів права з їх обов'язковим законодавчим або іншим правовим опосередкуванням. Принципи права є категоріями юридичної науки, що визначають необхідність тих або інших способів і форм правового регулювання суспільних відносин. Серед таких науковців й М. І. Козюбра, який зазначає, загальні принципи права – це вираз правових тенденцій, які розвиваються в глибинах нормативно розвинутого суспільного життя. На їх появу і розвиток впливають не тільки норми позитивного права, а й багато інших нормативних і ненормативних чинників – мораль, політика (зокрема міжнародна), звичаї, наукові теорії і концепції тощо. Правосвідомість же вказаних тенденцій полягає в тому, що вони тією чи іншою мірою змінюють передумови нормативно-правового регулювання та визначають його спрямованість на майбутнє. Інакше кажучи, загальні принципи права – це не просто певні ідеї, які існують у правосвідомості, навіть теоретичній, а відправні начала права, які можуть фіксуватися, а можуть і не фіксуватися в текстах нормативно-правових актів [8, с. 6-7].

Досліджуючи сутність та особливості принципів права як джерел права, науковці С. В. Васильєв та І. Г. Васильєва доходять наступних висновків:

- принципи права утворюють систему координат, на яку орієнтується законодавець, що дозволяє уникнути ухвалення волюнтаристських рішень, що не вписуються в цю систему, і свідомо їй суперечать. І від того, наскільки чітко буде сформульований той або інший принцип права, залежить ефективність правотворчої діяльності і, зрештою, якість законодавства;

- відбиті в позитивному законодавстві принципи права стають відчутнішим явищем для правозастосовувачів. Реальність принципів права дисциплінує останніх, істотно обмежує можливості для довільного використання на власний розсуд аналогії права при виявленні в ньому прогалин;

- принципи права слугують орієнтиром для органів і осіб, які здійснюють тлумачення правових норм. Таким ґрунтовним орієнтиром, своєрідним фундаментом для всього правоінтерпретаційного процесу слугують чітко сформульовані в позитивному законодавстві принципи права;

- дослідження правових норм, що містять принципи права, дозволяє зробити і обґрунтувати рекомендації із вдосконалення законодавства [9, с. 17].

М. С. Малєїн також у своїх дослідженнях вивчає питання, що так чи інакше стосуються зв'язку принципів права та принципів законодавства в контексті втілення перших у нормативно-правових актах. Так, вчений розрізняє принципи права за ступенем нормативності, виділяючи принципи-норми та принципи-законоположення. На його думку, не всі правові принципи мають якість нормативності. При цьому не є нормативними ті з них, які не зафіксовані в конституційних та інших законах, а також деякі принципи, хоча і знайшли відображення в законодавстві, але не представляють собою чітких правил, не формулюють конкретних правил поведінки. Різниця між принципами-нормами і принципами-законоположеннями вчений визначає в тому, що принципи-норми, завдяки своїй «конкретності, ясності, що не допускає неоднозначного розуміння і тлумачення, можуть і повинні безпосередньо застосовуватися при вирішенні конкретних справ всіма загальними та спеціальними судами». Принципи-законоположення, на думку М. С. Малєїна, в силу їх декларативного характеру «не завжди дозволяють однозначно і безперечно встановити невідповідність нормативного акту [10, с. 13].

На думку Є. В. Переверзевої, у період свого виникнення правовий принцип збігається з правовою ідеєю. Але у подальшому принцип-ідея втілюється в інші форми правової матерії – у норми та суспільні відносини. Науковець стверджує, що принципи повинні бути «працюючі». Для цього в тексті будь-якого закону їх зміст підлягає найбільш повному розкриттю. Важливо також, щоб з принципами були узгоджені, жорстко пов'язані всі приписи, що містяться в законодавчому акті [11, с. 85].

З огляду на значення правових термінів, можна сказати, що якість законів та ефективність правового регулювання багато в чому залежать від того, як в них сформульовані і розкриті такі принципи. Як висловлюється з цього приводу В. І. Зажицький: «які принципи, такі і закони [12, с. 92]».

Об'єктивне відображення в національному законодавстві принципів податкового права зобов'язане мати настільки потужний позитивний потенціал, який зміг би ефективно впливати на формування податкових норм. Вплив основоположних начал на суспільні відносини в сфері оподаткування повинні приносити позитивний ефект, тому що принципи права не тільки відображають панівні у суспільстві погляди з питань права, а й формулюють певні

вимоги, адресовані учасникам правових відносин [13, с. 65-66].

На проблему не тільки закріплення, а й визначення змісту відправних положень звертає свою увагу також А. Ю. Новоженев. Він вказує на те, що мало назвати сам принцип, необхідно також найбільш емко, несуперечливо, вичерпно описати його зміст, смислове навантаження, що вкладене в нього, з метою правильного застосування його всіма гілками влади, громадянами, їх об'єднаннями [14, с. 52].

Проаналізовані наукові погляди щодо співвідношення принципів права та принципів законодавства дозволяють зробити висновок про те, що положення, засновані на зрівнянні принципів права до вихідних ідей та положень у майбутньому можуть стати базою, фундаментом для прийняття відповідних нормативно-правових актів. Окрім цього, важливо відмітити, що якість законодавства є так званим «результатом», «наслідком» втілення принципів права шляхом закріплення у нормах певних правових актів, а тому можна стверджувати, що принципам законодавства притаманна пряма залежність від принципів права.

М. П. Кучерявенко у контексті досліджуваного питання також слушно зазначає, що досить часто у літературі одні й ті самі принципи, що регулюють різні механізми чи відносини, переміщуються з однієї групи в іншу. Грунтуючись на системі принципів, покладених в основу теорії податків А. Смітом, автор виокремлює принципи:

- податкового права;
- побудови податкової системи;
- податку;
- податкового закону чи податкового законодавства [15, с. 39, 41].

При цьому до принципів податкового законодавства М. П. Кучерявенко відносить принцип об'єднання інтересів держави, органів місцевого самоврядування й платника податків, який впливає із сукупності норм Конституції України, податкових та інших нормативних актів [16, с. 44].

Враховуючи зазначене, з метою визначення сутності принципів податкового законодавства необхідним є розмежування та встановлення співвідношення цієї категорії із поняттями «принципи оподаткування» та «принципи податкового права».

О. С. Башняк пропонує наступне визначення принципів оподаткування: як базових ідей, фундаментальних положень, нормативно-правових засад, які складають основний зміст податкового права, характеризуються

імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням. Науковець наголошує, що принципи оподаткування можуть виступати важливими орієнтирами у правотворчості і систематизації, тлумаченні і реалізації права. Прикладом цьому є те, що під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного і міжнародного права [17, с. 10]. Залежно від змісту загальних принципів права також автором визначено систему принципів оподаткування та запропоновано їх класифікацію на загальні та спеціальні. При цьому принципи податкового законодавства, вважає науковець потрібно віднести до спеціальних принципів оподаткування на рівні із принципами податкового права, податку, побудови податкової системи та принципами адміністрування податків. Отже, віднесення принципів податкового права разом із принципами податкового законодавства до спеціальних принципів оподаткування дає можливість зробити висновок, що автор вбачає їх співвідношення відповідно як частки і ціле.

Важливо зазначити, що аналогічна точка зору простежується й у працях І. І. Бабіна та О. В. Дьоміна, які зазначають, що принципи оподаткування є певними універсальними початками, які не можуть і не повинні залежати винятково від волі законодавця. Такі базові ідеї (наприклад, рівність, справедливість) самі повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності. Однією з фундаментальних ознак принципів оподаткування має бути їх стабільність. Саме тому, на думку науковців, податкове законодавство має прийматися з метою реалізації принципів оподаткування, а не навпаки [18, с. 74-75].

І. В. Ясько визначає, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотвірної і правозастосовної діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної правосвідомості, стають надійним показником досягнутого у державі рівня врегульованості і порядку у суспільних відносинах [19, с. 135-136].

Г. Н. Месхія, дотримуючись точки зору М. П. Кучерявенка, відносить до принципів оподаткування принципи безпосередньо оподаткування, принципи податкового права, принципи податкової системи, принципи податку

та принципи податкового законодавства. Досліджуючи кожен групу названих принципів, автор зазначає наступне:

1. загальна система принципів оподаткування була сформульована А. Смітом і на сьогодні вона повно відображає тенденції податкової системи;

2. принципи податкового права охоплюють основні положення правової теорії, визначають правову сутність податкової системи. Ці принципи є загальним орієнтиром розвитку правової сфери;

3. принципи податкової системи являють собою взаємозв'язки елементів податкової системи (податків, зборів, обов'язкових платежів). У загальному випадку принципи податкової системи є сукупністю норм, що регулюють процес оподаткування;

4. принципи податку реалізуються через конкретні канали(дохід, прибуток, обсяг видобутку тощо) та мають специфічний механізм стягнення (визначення податкової бази, корегування податкового зобов'язання та податкового кредиту, штрафи, санкції, адміністративна та кримінальна відповідальність);

5. принципи податкового законодавства регулюють процес застосування податкових норм у практичній діяльності платників податків, податкових органів та інших суб'єктів податкових правовідносин [20, с. 90-92].

Таким чином, знову ж таки можна прослідкувати, що принципи податкового права та принципи податкового законодавства співвідносяться із принципами оподаткування відповідно як частки і ціле.

Проведений вище аналіз наукових поглядів щодо визначення сутності принципів оподаткування, податкового права та податкового законодавства дозволяє зробити висновок про те, що:

– по-перше, поняття «принципи оподаткування», «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства» не є тотожними категоріями;

– по-друге, поняття «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» не можливо ототожнювати, виходячи з їх сутності, характерних особливостей, а отже й форми закріплення;

– по-третє, співвідношення принципів податкового права та принципів податкового законодавства із принципами оподаткування потрібно розглядати як співвідношення цілого та частки;

– і, по-четверте, незважаючи на те, що принципи податкового права на рівні із принципами податкового законодавства є частиною принципів оподаткування, вони несуть різне змістовне наповнення. Останнє пояснюється тим, що принципи податкового права є основними положеннями правової теорії та визначають правову сутність податкової системи. У той же час принципи податкового законодавства є своєрідними регуляторами процесу застосування податкових норм у практичній діяльності платників податків, податкових органів та інших суб'єктів податкових правовідносин.

Використана література :

1. Хошуляк В. В. Вплив ідей А. Сміта на формування вітчизняної фінансово-правової думки XVIII – XIX ст. / В. В. Хошуляк // Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». – 2013. – Т. 13. – С. 471–478.

2. Ясько І. В. Принципи оподаткування / І. В. Ясько // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2015. – № 824. – С. 135–139.

3. Бабін І. І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І. І. Бабін, О. В. Дьомін // Науковий вісник Чернівецького університету: Правознавство. – 2011. – Вип. 604. – С. 74–80.

4. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М. : Аналитика – Пресс, 1997. – 400 с.

5. Налоговое право. Особенная часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 309 с.

6. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності і соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Н. К. Шаптала. – Ірпінь, 2012. – 194 с.

7. Алексеев С. С. Восхождение к праву. Поиски и решения / С. С. Алексеев. – М. : Норма. 2001. – 752 с.

8. Козюбра М. І. Тенденції розвитку джерел права України в контексті європейських правоінтеграційних процесів / М. І. Козюбра // Наукові записки. Юридичні науки. – Національний університет «Києво-Могилянська академія». – К. : Видавничий дім «КМ Академія», 2004. – Т. 26. – С. 3–9.
9. Васильєв С. В. Принципи права як джерело права / С. В. Васильєв, І. Г. Васильєва // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди «ПРАВО». – 2011. – Випуск 17. – С. 15–22.
10. Малеин Н.С. Правовые принципы, нормы и судебная практика / Н. С. Малеин // Государство и право. – 1996. – № 6. – С. 12–19.
11. Переверзева Е. В. О принципах законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации / Е. В. Переверзева // Вестн. Волгогр. гос. ун-та. Сер. 5, Юриспруд. – 2012. – № 2(17). – С. 85–91.
12. Зажицкий В. И. Правовые принципы в законодательстве Российской Федерации / В. И. Зажицкий // Государство и право. – 1996. – № 11. – С. 92–98.
13. Якушев А. Н. Сущность и классификация форм научных знаний в юридической науке / А. Н. Якушев, А. Д. Макиев // Закон и право. – 2006. – № 9. – С. 63–67.
14. Новоженев А. Ю. Проблемы принципов налогового права / А. Ю. Новоженев // Юрист. – 2002. – № 10. – С. 51–55.
15. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III : Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
16. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник/ М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
17. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Оксана Сергіївна Башняк; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 20 с.
18. Бабін І. І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І. І. Бабін, О. В. Дьомін // Науковий вісник Чернівецького університету: Правознавство. – 2011. – Вип. 604. – С. 74–80.
19. Ясько І. В. Принципи оподаткування / І. В. Ясько // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2015. – № 824. – С. 135–139.
20. Месхія Г. Н. Поняття і сутність принципів податкового права / Г. Н. Месхія // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2013. – № 3. – С. 87–93.