

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

АТАМАНЧУК Н. І.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
(Національний університет
державної фіскальної служби України)

УДК 347.73:336.22: [336.226.322

ПІЛЬГИ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена дослідженню проблем пільгового оподаткування в Україні. Проаналізовано питання щодо реалізації податкових пільг податку на додану вартість в Україні. Розглянуто можливості застосування зарубіжної практики та гармонізації вітчизняного податкового законодавства із правом ЄС. Визначено шляхи вирішення правових проблем пільгового оподаткування.

Ключові слова: податкова пільга, звільнення від сплати податку, податок на додану вартість, операції, звільнені від оподаткування, Податковий кодекс України, Директиви Ради ЄС.

Статья посвящена исследованию проблем льготного налогообложения в Украине. Проанализированы вопросы реализации налоговых льгот налога на добавленную стоимость в Украине. Рассмотрены возможности применения зарубежной практики и гармонизации отечественного налогового законодательства с правом ЕС. Определены пути решения правовых проблем льготного налогообложения.

Ключевые слова: налоговая льгота, освобождение от уплаты налога, налог на добавленную стоимость, операции, освобожденные от налогообложения, Налоговый кодекс Украины, Директивы ЕС.

The article is devoted to the study of preferential taxation problems in Ukraine. The issue of implementing tax deductions for value added tax in Ukraine has been analyzed. The possibilities of applying foreign practice and harmonization of domestic tax legislation with the EU law are considered. The ways of solving the legal problems of preferential taxation are determined.

Key words: tax privilege, exemption from tax, VAT, transactions exempt from taxation, Tax Code of Ukraine, EU Council Directive.

Вступ. Питання доцільності й ефективності застосування податкових пільг завжди було й залишається актуальним для України. В умовах формування бюджету проблеми пільгового оподаткування набувають особливої уваги та актуальності, адже дохідна частина бюджету формується в основному коштом податкових надходжень, а пільги безпосередньо впливають на обсяг податків та зборів. Окрім того, податкові пільги, в залежності від зваженої політики держави, можуть стати ефективним засобом забезпечення використання державних коштів, засобом захисту соціально незахищених верств населення та інструментом стимулювання інвестиційних галузей тощо.

Саме тому на сучасному етапі реформування податкового законодавства актуальним є виявлення проблем пільгового оподаткування, пошуку можливих шляхів їх вирішення,



вдосконалення законодавчого та адміністративного регулювання процесу пільгового оподаткування та дієвість, ефективність та раціональність надання таких податкових пільг. Особливого дослідження, як науковцями, так і практиками, та подальшого реформування вимагають саме пільги податку на додану вартість (далі – ПДВ) як найбільш бюджетоутворюючого та найбільш дискусійного податку в податковій системі України.

Значну увагу проблемам пільгового оподаткування приділено у роботах вітчизняних науковців: В.Л. Андрущенко, Д.О. Гетманцева, С.М. Греци, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, М.П. Кучерявенка, І.А. Майбурова, Я.В. Петруненка, А.М. Соколовської, І.В. Точиліна, Т.В. Тучак, В.М. Кміть, Т.М. Паянок та інших.

Постановка завдання. Метою представленої статті є дослідження теоретичних та практичних аспектів пільгового оподаткування ПДВ в Україні, визначення впливу податкових пільг на дохідну частину бюджету, виявлення основних актуальних проблем правового регулювання податкових пільг ПДВ та обґрунтування можливих шляхів їх вирішення.

Результати дослідження. Поділяємо думку вчених, що проблема податкових пільг загалом є однією з найскладніших і неоднозначних за тлумаченням у податковій сфері [1, с. 116].

Загальне поняття податкової пільги наведено в п. 30.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [2], відповідно до якого це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Податкова пільга надається шляхом: податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки податку та збору; звільнення від сплати податку та збору [2, с. 30].

Відповідно до цього в ПКУ [2] законодавцем встановлено три групи пільг щодо сплати ПДВ: 1) операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою та ставкою на рівні 7% (ст. 195); 2) операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196); 3) операції, звільнені від оподаткування (ст. 197).

У науковій літературі зазначається, що норми держав-членів Євразійського економічного товариства про податкові пільги з ПДВ можна поділити на три групи: пільги у вигляді звільнення особи від податкового обов'язку з огляду на застосування такою особою спеціального податкового режиму; пільги у вигляді звільнення особи від податкового обов'язку, пов'язані з обсягом реалізації товарів (робіт, послуг) за певний проміжок часу; пільги у вигляді виключення із числа платників податку осіб певної організаційно-правової форми чи з огляду на специфіку статусу [3, с. 66].

Вітчизняні вчені вважають, що пільги по ПДВ можна розглядати у широкому та вузькому значенні [4, с. 94]. Так, у широкому значенні варто враховувати поняття податкової пільги, яке визначає М.П. Кучерявенко: «Податковою пільгою визнається звільнення платника від нарахування і сплати податку або сплата ним податку у меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України» [5, с. 199]. У такому аспекті формою надання податкової пільги є і встановлення зниженої ставки податку (нуль або сім відсотків), і включення певних операцій до числа тих, які не є об'єктом оподаткування, та власне звільнення від сплати податку. У вузькому розумінні, на думку вчених, до пільгових операцій належать лише ті, які звільнюються від оподаткування. Між такими пільговими операціями та операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою, є принципова різниця, оскільки під час здійснення останніх платник податку має право на податковий кредит та бюджетне відшкодування, тоді як здійснення операцій, звільнених від оподаткування, такого права не дає [4, с. 94].

Науковці виділяють кілька груп товарів та послуг, що становлять так зване «стандартне звільнення від ПДВ (standard exemptions)», до якого входять: послуги з медичної допомоги, поштові послуги, благодійні роботи, освітні послуги, стоматологічна допомога,



некомерційна діяльність некомерційних організацій, послуги в сфері культури та мистецтва, операції зі страхування та перестраховання, здача в найм (оренда) нерухомого майна, операції з продажу землі та нерухомості [6, с. 521].

Здійснення платником податків операцій, які не є об'єктом оподаткування, не потребує від платника податків спеціального обліку таких операцій. Водночас у разі здійснення операцій, на які поширюються пільги з оподаткування ПДВ, зокрема оподаткування за нульовою ставкою, платник податків зобов'язаний вести облік несплачених сум податку на додану вартість. Загальний порядок такого обліку за всіма податками встановлений Постановою Кабінету Міністрів України № 1233 від 27.12.2010 р. «Про затвердження Порядку обліку сум податку та збору, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» [7].

Розрахунок суми податку на додану вартість, який не сплачений суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, здійснюється відповідно до Порядку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затвердженого Наказом ДПА України від 29.03.2011 р. № 167 (далі – Наказ № 167) [8].

Відповідно до п. 2 Наказу № 167 сума податку на додану вартість, не внесена платниками до державного бюджету за операціями з постачання товарів (послуг), що звільнені від оподаткування, розраховується шляхом визначення суми податку на додану вартість за встановленою основною ставкою податку від обсягів операції з постачання товарів (послуг), що звільнені від оподаткування, зменшених на обсяги операцій із придбання товарів (послуг), які використані в операціях, звільнених від оподаткування податком на додану вартість [8].

В Україні, як зазначають деякі науковці, звільнення від сплати ПДВ як економічний стимул через непряме оподаткування було і лишається одним із найбільш поширених інструментів державної підтримки суб'єктів господарювання. При цьому втрати доходів бюджету внаслідок звільнення від сплати ПДВ протягом останніх п'яти років у деяких випадках становили до 90% від загального обсягу бюджетних збитків внаслідок податкових пільг [9, с. 161].

Як зазначає Я.В. Петруненко, в Україні відсутній дієвий механізм вирішення проблеми компенсації податкових надходжень, недоотриманих внаслідок застосування податкових пільг до суб'єктів господарювання, про що, зокрема, свідчать великі суми дефіциту бюджету, покриття якого здійснюється, передусім, завдяки коштам, отриманим від міжнародних організацій або інших кредитних ресурсів [10, с. 98].

Необхідно зазначити, що Державна фіскальна служба України щоквартально формує та затверджує Довідник пільг, що передбачає надання пільг, строк дії пільги та коментарі або роз'яснення стосовно деяких нюансів застосування пільги. Так, з 2013 р. Довідник пільг виходить у двох томах: Довідник пільг, які є втратами бюджету, і Довідник інших пільг [11]. Станом на 01.01.2019 р. відповідно до Довідників пільг № 91/1 та № 91/2 з ПДВ діють 94 пільги, з яких 36 призводять до втрат доходів бюджету.

Дійсно, як зазначають вчені [1, с. 115], пільги по ПДВ набули досить значного поширення в Україні. І з економічного, і з соціального погляду таке явище має дестабілізуючий вплив на характер розвитку соціально-економічних процесів, спотворює саму податкову систему країни і, що найголовніше, як зазначає А. Соколовська [12, с. 33], робить її дедалі більше віддаленою від ідеалів соціальної справедливості.

За висновками вчених, конкретні негативні наслідки масового поширення пільг по ПДВ виявляються у такому: ускладнюються умови конкуренції на внутрішньому ринку; податкові пільги не мають вирішального значення як стимули для збільшення інвестицій; декларування податкових пільг призводить до порушення адресності їх застосування; широкі масштаби надання пільг призводять до значних обсягів бюджетних недоплат, що, своєю чергою, ускладнює стан фінансування соціальних виплат; звільнення від оподаткування (та застосування нульових ставок за винятком експорту) деформує споживчий вибір та



призводить до підвищення ставок на інші товари й послуги, що пов'язано з прагненням зберегти рівень надходжень до бюджету [1, с. 115–116].

На думку В.Л. Андрущенко та Т.В. Тучак [13, с. 63], пільги порушують не лише рівність (equity) в оподаткуванні та знижують фіскальну ефективність податкової системи, але й шкодять раціональним засадам економіки, бо анулюють загальні для всіх господарюючих суб'єктів, а значить, нейтральні, умови для приймання економічних рішень. Дія пільг, по суті, скасовує принцип нейтральності оподаткування, що і пояснює курс на максимальне обмеження кількості пільг, взятих урядами деяких країн.

Наприклад, фахівці з Гарвардського університету У. Хассі та Д. Любик, які за дорученням Міжнародної податкової програми розробили основи Світового податкового кодексу, пишуть про доцільність відмови від пільг та заміну їх у разі необхідності субсидіями [14, с. 16].

У деяких країнах запроваджено адресні податкові пільги соціально-гуманістичного чи патерналістського характеру та оригінальної конструкції. Наприклад, у США діють досить численні соціальні знижки з оподаткованого доходу, в тому числі такі їх види, яких немає в Україні (для сліпих і людей похилого віку). У Франції запроваджено податкові кредити: на суму затрат, пов'язаних із використанням енергозберігаючих технологій у приватному будинку; на частину вартості екологічного автомобіля; на витрати по догляду за дітьми [13, с. 65].

Отже, пільга як полегшення, надане в порядку винятку із загальних правил, – суперечливий, а дехто переконаний, що навіть негативний фактор оподаткування. Порушуючи умови конкуренції, котрі мають бути рівні для всіх, створюючи вигоди одним коштом інших, пільги тим самим розбещують перших і озлобляють других, зрештою дезорганізуючи бізнес юридичних осіб і деморалізуючи фізичних осіб. Водночас податкові пільги – могутній засіб соціально-економічної політики, вони відповідають надто сильним інтересам як із боку народних мас, так і владних структур. Пільги, безумовно, корисні тоді, коли покликані стимулювати бажані види діяльності та/або заохочувати потрібну поведінку. Тому спроби скасування пільг практично ніде не увінчалися успіхом [13, с. 66].

У науковому середовищі є думка, що характеристика податкових пільг має бути заснована на рівності в галузі оподаткування і у разі надання пільг критерієм має бути матеріальне становище суб'єкта оподаткування. При цьому зазначається, що підстави для надання пільг навряд чи є правомірними, якщо вони не пов'язані з майновим становищем [5, с. 200].

Нам імponує думка вчених [1, с. 115] щодо необхідності диференціації податкових ставок залежно від рівня соціальної значущості тієї чи іншої групи товарів або видів діяльності, що порівняно із наданням таких пільг матиме перевагу не тільки в соціальному, а й в організаційно-економічному аспекті, зважаючи на спрощення системи адміністрування та обчислення його.

Так, у багатьох розвинутих країнах предмети першої необхідності оподатковуються за ставками, нижчими від основної, завдяки чому перелік товарів, які звільняються від податку, є набагато меншим, а надання пільг із ПДВ має на меті кілька основних завдань: стимулювання експорту; розвиток соціально-культурної сфери; розширення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [15, с. 147].

Як слушно зазначають вчені [16, с. 191], пільги з ПДВ мають місце і в європейських країнах, але там вони мають переважно соціальну спрямованість і надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Система пільг щодо цього податку в Україні спрямована переважно на виробників.

На нашу думку, перелік операцій у ПКУ, що підлягають звільненню від сплати ПДВ, є обширним та потребує перегляду та систематизації, згрупування однотипних пільг, зменшення їх кількості та узгодження з вимогами ЄС.

Для прикладу, в Директиві Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 р. (далі – Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС) ст. 132 передбачено, що держави-члени звільняють від оподаткування такі операції: а) поставка інших державних поштових послуг, ніж послуги пасажирського транспорту та телекомунікаційні послуги, та поставка суміжних із ними товарів; б) лікарняне й медичне лікування; с) надання



медичної допомоги під час здійснення професійної медичної та парамедичної діяльності; d) поставка людських органів, крові та молока; e) поставка послуг зубних техніків та поставка зубних протезів стоматологами та зубними техніками; f) поставка послуг незалежними групами осіб, котрі проводять діяльність, звільнену від ПДВ; g) поставка послуг та товарів, тісно пов'язаних із соціальним забезпеченням та роботою з соціального захисту; h) поставка послуг та товарів, тісно пов'язаних із захистом дітей та молоді; i) навчання дітей або молоді, навчання у школах або вишах, професійне навчання або професійна перепідготовка, включаючи поставку послуг і товарів; j) приватна навчальна діяльність учителів у сфері шкільної та вищої освіти; k) надання персоналу релігійними або філософськими установами; l) поставка послуг і товарів неприбутковими організаціями, що переслідують цілі політичного, профспілкового, релігійного, патріотичного, філософського, філантропічного або громадянського характеру; m) поставка певних послуг, тісно пов'язаних зі спортом або фізичним вихованням, неприбутковими організаціями особам, що беруть участь у спортивній діяльності чи у фізичному вихованні; n) поставка певних культурних послуг та товарів; o) поставка послуг і товарів організаціями, чия діяльність звільнена від оподаткування; p) надання належно вповноваженими органами транспортних послуг хворим або травмованим особам за допомогою спеціально призначених для цього транспортних засобів; q) діяльність суспільних організацій радіомовлення та телевізійного мовлення, що не має комерційного характеру [17].

Можна зазначити, що пільги зі сплати ПДВ є в європейських країнах, маючи переважно соціальну спрямованість, надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Окрім того, у країнах ЄС, крім безпосереднього звільнення від оподаткування ПДВ та застосування нульової ставки, як своєрідну пільгу використовують знижені ставки податку.

Висновки. На підставі проведеного аналізу наукових праць вчених та норм вітчизняного і зарубіжного податкового законодавства можна резюмувати, що задля удосконалення системи пільгового оподаткування та забезпечення її узгодженості з європейськими стандартами:

1. Необхідно у Податковому кодексі України передбачити визначення поняття податкової пільги ПДВ у такій редакції: «податкова пільга податку на додану вартість – це факультативний елемент податкового механізму, який передбачений податковим та митним законодавством України і реалізується у встановленні зниженої ставки податку (нульової ставки та ставки сім відсотків щодо операцій, передбачених ст. 195 цього Кодексу) та звільненні від сплати податку операцій, що не є об'єктом оподаткування, і операцій звільнених від оподаткування (передбачених ст. 196 та ст. 197 цього Кодексу)»;

2. податкову пільгу ПДВ реалізувати під час звільнення від сплати у повному обсязі та частковому обсязі. Так, під час звільнення від сплати у повному обсязі платники ПДВ повністю звільняються від оподаткування ПДВ і, як наслідок, звільняються від обов'язку ведення обліку і подання податкової звітності. Прикладом звільнення від сплати ПДВ у повному обсязі є операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196), та операції, звільнені від оподаткування (ст. 197). Звільнення від сплати ПДВ у частковому обсязі реалізується завдяки застосуванню нульової ставки (ст. 195 ПКУ), коли залишається обов'язок платника податку щодо ведення податкового обліку і подання податкової звітності щодо наданих пільг;

3. переглянути податкові пільги, їх уточнення, систематизацію та узгодження з директивами та іншими актами законодавства ЄС, а саме: зменшення кількості пільг, що передбачають повне звільнення від сплати податків; запровадження знижених ставок ПДВ (у межах 5–10%) на товари і послуги, що визнані суспільно корисними; поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій та адресної допомоги і цільових субсидій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України; посилення контролю за платниками ПДВ, які користуються пільгами з метою усунення зловживань; встановлення критеріїв ефективності використання податкових пільг та запровадження публічної звітності щодо їх надання.



Питання мінімізації податкових пільг, а також впорядкування чинних податкових пільг, що надаються платникам ПДВ, із метою вирівнювання податкового навантаження за видами економічної діяльності є основним пріоритетом реформування податкової системи України.

Ефективне регулювання економічних та соціальних процесів за допомогою податкових пільг потребує серйозного наукового обґрунтування з позиції системного підходу доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку, а також оцінки порівняльної ефективності досягнення поставлених цілей за допомогою різних варіантів надання податкових пільг та в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

Список використаних джерел:

1. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України: монографія. К.: Знання, 2005. 335 с.
2. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17.
3. Налоговое право Евразийского экономического сообщества. Правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. Д.В. Винницкого. М.: Волтерс Клувер, 2010. 266 с.
4. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика». 2016. 200 с.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. К.: «Правова єдність», 2008. 701 с.
6. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа / под ред. М. Алексева, С. Синельникова. М. 2000. Т1. 607 с.
7. Про затвердження Порядку обліку сум податку та збору, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: Постанова Кабінету Міністрів України № 1233 від 27.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-p>. (дата звернення 10.01.2019 р.).
8. Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2011 р. № 167. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0483-11> (дата звернення 10.01.2019 р.).
9. Хьольцлер Х., Лібанова Е., Єфименко Т., Котляревський Я., Таран С., Черніков Д., Деревянкін В., Стюарт Ю. Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні. К., 2015. 211 с. URL: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=120932&schema=main>. (дата звернення 10.01.2019).
10. Петруненко Я.В. Податкова пільга як засіб державного регулювання господарської діяльності: порівняльно-правовий аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду. Правова держава. 2018. № 32. С. 93–100.
11. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 10.01.2019 р.).
12. Соколовська А.М. Методологія проведення податкових реформ. Проблеми на шляху розвитку податкової системи України: Матер. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь 1998 р.). Ірпінь: Український фінан.-екон. ін-т, 1998. С. 29–33.
13. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. К.: Алерта, 2013. 384 с.
14. Хасси У.М. Мировое налоговое обложение. Основы Мирового налогового кодекса / Уорд М. Хасси, Дональд С. Любик: Пер. с англ. Кембридж: Гарвардський університет, 1992. 280 с.
15. Волканов В.Д. Механізм справляння податку на додану вартість в Україні: дис. ... к. е. н.: 08.04.01. Одеса, 2006. 201 с.



16. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Білецька Г.М., Кармаліта М.В., Куц М.О. та ін. К.: Алерта, 2012. 222 с.

17. Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 р. № 994_928. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#o488 (дата звернення 10.01.2019).

18. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2014. 329 с.

19. Крисоватий А.І., Василевська Г.В. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.

МАМАЛУЙ О. О.,

кандидат юридичних наук, суддя
(Верховний Суд)

УДК 342.9

СПЕЦІАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ЇХ РОЛЬ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ НАЛЕЖНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Автором статті проаналізовано спеціальні принципи податкового законодавства та їх роль у забезпеченні належної реалізації норм податкового права. Зауважується, що сфера податкових відносин пов'язана із забезпеченням фінансових основ існування держави, у зв'язку із чим неабиякого значення набуває проблематика, пов'язана з вихідними основами розвитку таких відносин. Автор умовно розділяє ефективність принципів правової процедури на статичну та динамічну. У статті проаналізовано змістове наповнення спеціальних принципів податкового законодавства (власні (оригінальні) принципи податкового права; загальні принципи права; принципи, що визначають процедурні аспекти реалізації нормотворчих процедур; принципи, що отримують свою реалізацію в межах правозастосовної практики; змішані принципи, які мають безпосередній вплив як на нормотворчу, так і на правозастосовну практику), а також їх вплив на реалізацію матеріальних норм податкового права.

Ключові слова: принцип податкового законодавства, податкове право, податки, принципи, податкові процедури, сфера податкових відносин.

Автором статті проаналізовані спеціальні принципи податкового законодавства та їх роль у забезпеченні належної реалізації норм податкового права. Отзначається, що сфера податкових відносин пов'язана із забезпеченням фінансових основ існування держави, у зв'язку із чим неабиякого значення набуває проблематика, пов'язана з вихідними основами розвитку таких відносин. Автор умовно розділяє ефективність принципів правової процедури на статичну та динамічну. У статті проаналізовано змістове наповнення спеціальних принципів податкового законодавства (власні (оригінальні) принципи податкового права; загальні принципи права; принципи, що визначають процедурні аспекти реалізації нормотворчих процедур; принципи, що отримують свою реалізацію в межах правозастосовної практики; змішані принципи, які мають безпосередній вплив як на нормотворчу, так і на правозастосовну практику), а також їх вплив на реалізацію матеріальних норм податкового права.

Ключевые слова: принцип податкового законодательства, податковое право, податки, принципы, податковые процедуры, сфера податковых отношений.

