

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](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.



The author of the article analyzes the special principles of tax legislation and their role in ensuring the proper implementation of the tax law. It is noted that the sphere of tax relations is connected with the provision of financial bases of the existence of the state, in connection with which the issues of the importance of the initial bases of development of such relations are becoming significant. The author conditionally separates the effectiveness of the principles of the legal procedure into static and dynamic. The article analyzes the content of the special principles of tax legislation (own (original) principles of tax law, general principles of law, principles defining the procedural aspects of the implementation of rule-making procedures, principles that receive their implementation within the framework of law enforcement practice, mixed principles that have a direct impact both on norm-setting and on law-enforcement practice), as well as their influence on the implementation of the material rules of tax law.

**Key words:** *principle of tax legislation, tax law, taxes, principles, tax procedures, scope of tax relations.*

**Вступ.** На сьогодні, мабуть, неможливо встановити яку-небудь сферу суспільних відносин, яка б не опосередковувалася регламентацією за посередництва спеціальних, галузевих принципів права. У цьому випадку не є винятком також сфера оподаткування. Необхідність регламентації відповідної сфери відносин за посередництва власних принципів права зумовлюється не в останню чергу специфікою сфери оподаткування та її значенням для стабільного функціонування держави як такої. У такому разі варто зауважити, 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.

**Постановка завдання.** Метою статті є аналіз спеціальних принципів податкового законодавства та їх ролі в забезпеченні належної реалізації норм податкового права.

**Результати дослідження.** Важливим в аспекті принципів права є питання ефективності їх реалізації, що полягає у визначенні їх справжнього правореалізаційного або правозастосовного потенціалу. Тобто ключовим в аспекті принципів права є не просто їх декларування, а можливість реально впливати на регламентацію суспільних відносин. Архаїчною є позиція, за якою принципи права розглядаються виключно як декларативні положення, які виступають своєрідними гаслами, і питання практично-прикладних аспектів їх прояву свідоми нехтується.

У декларативістському розумінні принципи права не розглядаються як положення, що можуть справляти який-небудь регламентаційний вплив на об'єктивну дійсність. При цьому варто зауважити, що декларативістський підхід до визначення ролі принципів права властивий неправовим державам або ж державам, у яких верховенство права також є виключно «фасадною» декларацією. Правореалізаційна та/або правозастосовна ефективність принципів права залежить від низки чинників: рівня правової культури, тенденцій в адміністративній і судовій практиці тощо. Тільки в тому разі, коли принципи права мають справжній вплив на розвиток правових відносин, вони можуть визнаватися ефективними регуляторами суспільної взаємодії. Неабияку роль ефективність принципів права відіграє в процедурному регулюванні правовідносин.

На необхідність ефективного впливу принципів права на реалізацію юридичних процедур звертає увагу Н.Б. Писаренко. Автор зазначає, що в аспекті принципів реалізації фінансово-правових процедур (інтегративним складником яких є також податкові процедури) важливим є розуміння значимості таких принципів для самого суб'єкта правозастосування. Причому саме ставлення суб'єкта правозастосування визначає ефективність дії таких вихідних положень. Науковець констатує необхідність звернення до проблематики, пов'язаної з прикладними аспектами реалізації відповідних принципів. Н.Б. Писаренко вважає, що суб'єкт правозастосування повинен розуміти сутність процедурних принципів, що є неможливим без належного рівня правової культури та професіоналізму правозастосовувача [1].



У цьому разі варто зауважити, що сама правова культура змістово охоплює таку категорію, як професіоналізм у сфері права (вони співвідносяться як ціле й частина). Концептуально підтримуючи позицію автора, додамо, що без розуміння сутності принципу, його імперативних вимог неможливим є його належне й послідовне застосування, а отже, відсутня ефективність його правозастосування. Принцип права має розглядатися як діючий інструмент, що може впливати на розвиток суспільних відносин. Якщо принцип права розглядається як гасло (декларативне положення), то в такому випадку навряд чи може стояти питання про його справжню ефективність. У загальнофілософському розумінні розгляд принципів права крізь призму таких категорій, як «декларативність» і «практично-прикладна дійсність», є питанням потенційної можливості (у випадку з декларативністю) та об'єктивної дійсності (у випадку з практично-прикладною дійсністю). Так, принцип права не може не декларувати векторально-детермінаційні орієнтири розвитку суспільних відносин, однак він водночас не може розглядатися як такий, що не може об'єктивно зумовлювати юридично значущі наслідки внаслідок своєї правореалізації (правозастосування).

Коли ж ідеться про податкові процедури, то на перше місце безумовно виходить питання ефективності дії відповідних принципів. Процедурні принципи спрямовані на перманентну правореалізацію (правозастосування), оскільки процедурна діяльність має властивість до системної й постійної реалізації. Ефективною ж реалізація процедурних вихідних положень є за дотримання таких вимог: а) принципи права реалізуються з метою, з якою вони були формалізовані (телеологічна вимога); б) принципи права виступають як інструмент подолання ситуацій із неоднозначним (множинним) трактуванням прав та обов'язків учасників конкретних правових процедур; в) принципи права реалізують свою гарантійну роль – є струмуючим фактором від проявів свавілля в межах процедурної діяльності.

Таким чином, можемо умовно розділити ефективність принципів правової процедури на такі види:

– статичну ефективність (принципи права перманентно правореалізуються та тим самим спонукають учасників суспільних відносин до визначення алгоритму власної діяльності в чіткій відповідності до приписів права; вони являють собою «запобіжний» інструмент, який стримує учасників суспільних відносин від порушення процедурних правил), реалізація якої можлива переважно в суспільствах із високим рівнем правової культури;

– динамічну ефективність (принцип права може бути застосований учасниками суспільних відносин, оскільки містить конкретне, формалізоване правило поведінки), реалізація якої пов'язана з активними діями конкретного учасника суспільних відносин, який застосовує закріплене в межах принципу правило поведінки.

Статична ефективність притаманна здебільшого абстрактним принципам, зміст яких може зазнавати поширювального тлумачення (наприклад, принципу рівності, принципу невідворотності настання юридичної відповідальності в разі порушення приписів закону тощо). Тоді як динамічна ефективність переважно властива принципам-правилам, які можуть бути застосовані конкретним суб'єктом у процесі реалізації ним власних прав або ж виконання належних йому обов'язків.

В аспекті спеціальних принципів податкового законодавства, які встановлюють основоположні вимоги до реалізації норм податкового права, необхідно вказати на їх як статичну, так і динамічну ефективність. У цьому випадку варто звернути увагу на той зміст, який закладається в поняття спеціальних принципів податкового законодавства. Визначення таких принципів як спеціальних зумовлюється тим, що, по-перше, відповідні принципи є саме галузевими принципами податкового права, а по-друге, такі принципи визначають порядок реалізації саме податково-правових норм матеріального права.

Переважно специфіка цих принципів полягає в тому, що вони детермінують порядок реалізації норм матеріального права. Відповідно, такі принципи є вихідними положеннями процедурного характеру. Ці принципи можна класифікувати за низкою критеріїв.

Так, за критерієм джерела їх походження й оригінальності вони можуть бути розділені на власні (оригінальні) принципи податкового права (наприклад, принцип – презумпція



правомірності рішень платника податків) та загальні принципи права, пристосовані для цілей оподаткування (наприклад, принцип рівності та недопущення дискримінації в податково-правовій сфері).

Іншим критерієм класифікації таких спеціальних принципів є сфера їх застосування, за якою вони поділяються на такі види:

а) принципи, що визначають процедурні аспекти реалізації нормотворчих процедур (наприклад, принцип стабільності);

б) принципи, що отримують свою реалізацію в межах правозастосовної практики (наприклад, принцип – презумпція правомірності рішень платників податків);

в) змішані принципи, які мають безпосередній вплив як на нормотворчу, так і на правозастосовну практику (наприклад, принцип рівності та недопущення дискримінації в податково-правовій сфері).

У подальшому вбачається за доцільне розглянути змістове наповнення наведених спеціальних принципів податкового законодавства та їх вплив на реалізацію матеріальних норм податкового права. Варто зауважити, що важливу роль у забезпеченні належного розвитку відповідних відносин відіграє принцип рівності й недопущення дискримінації в податково-правовій сфері. Відповідний принцип отримав свою безпосередню формалізацію в межах приписів пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [2]. Змістово це вихідне положення полягає в «забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу». При цьому вважаємо, що нормативна дефініція цього принципу може бути піддана конструктивній критиці.

Зокрема, досить дискусійним виглядає перелік дискримінаційних ознак. Законодавець визначає такі дискримінаційні ознаки у сфері оподаткування:

- 1) дискримінація за соціальною приналежністю;
- 2) дискримінація за расовою приналежністю;
- 3) дискримінація за ознакою національності;
- 4) дискримінація за релігійною приналежністю;
- 5) дискримінація на основі форми власності юридичної особи;
- 6) дискримінація за ознакою громадянства фізичної особи;
- 7) дискримінація за ознакою походження капіталу.

Необхідно зауважити, що відповідний перелік дискримінаційних ознак є вичерпним (з формулювання положень пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України не постає, що він є відкритим). Такий підхід нормотворця має як позитивну, так і негативну сторону. З одного боку, закритий перелік дискримінаційних ознак сприяє правовій визначеності у сфері правозастосовної практики та є гарантійним механізмом в аспекті недопущення проявів негативного розсуду з боку суб'єктів правозастосування. З іншого боку, поточний закритий перелік дискримінаційних ознак не передбачає повною мірою всі обставини, які потенційно можуть призвести до дискримінації в податково-правовій сфері.

Закрита система дискримінаційних ознак робить її неефективною в контексті суспільних відносин, що постійно змінюються, виникнення нових ознак, на основі яких може відбуватися дискримінація також у податково-правовій сфері. Так, зокрема, дискримінація може відбуватися на основі неоднакових підходів у ставленні до платників податків залежно від проваджуваних ними видів діяльності.

Такі тенденції можуть призвести до внутрішнього подвійного оподаткування окремих категорій платників податків. Більше того, необхідно чітко усвідомлювати, що сам факт подвійного оподаткування вже є дискримінацією, адже полягає в необґрунтованому покладенні подвійного податкового тягаря на окремі категорії платників податків. Фактично йдеться про те, що відкритий перелік дискреційних обставин є «меншим злом» порівняно з неможливістю захисту себе платником податків від необґрунтованої дискримінації за посередництва галузевих нормативних інструментів. Малоефективний (у правореалізаційному



(правозастосовному) сенсі) перелік дискримінаційних ознак призводить до усіченої форми функціонування відповідного галузевого вихідного положення.

У цьому випадку йдеться про недовість саме галузевих нормативних інструментів, адже захист від будь-яких проявів дискримінації, у тому числі в податково-правовій сфері, навіть у разі відсутності формалізації таких дискримінаційних ознак у межах Податкового кодексу України забезпечується на конституційному рівні – принцип рівності, який є загальним принципом права, а дотримання його вимог є обов'язковим у всіх сферах суспільного життя. У цьому випадку ми повинні резюмувати, що більш доцільним є визначення відкритого переліку дискримінаційних ознак, що якісно вплинуло б на підвищення ефективності антидискримінаційного захисту в податково-правовій сфері.

У межах податкових процедур цей принцип встановлює вимогу щодо необхідності застосування однакових підходів у ставленні до всіх категорій платників податків. Відповідна вимога проявляється в таких функціях:

- а) забороні проявів негативної дискреції з боку посадових осіб контролюючих органів щодо окремих категорій платників податків;
- б) забезпеченні однакової міри ефективності в реалізації процедурної діяльності безвідносно до специфікуючих рис платника податків;
- в) застосуванні належного процедурного регулювання щодо всіх категорій платників податків.

Зазначені вимоги є такими, що стосуються саме процедурної реалізації матеріальних приписів податкового права. Матеріальні норми податкового права повинні реалізовуватися в послідовному й належному порядку безвідносно до будь-яких суб'єктивних чинників, які містять у собі основи дискримінації.

Ще одним важливим процедурним принципом податкового права є принцип – презумпція правомірності рішень платника податків, що отримав свою безпосередню формалізацію в межах приписів пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Так, відповідний принцип встановлює таке правило: 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 контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення має бути прийняте на користь платника податків (презюмується правомірність рішення платника податків) [2].

Тобто в разі можливості неоднозначного трактування прав та обов'язків платника податків, у тому числі й матеріальних, матеріальна норма може бути реалізована в найбільш сприятливому для платника податків порядку. За наявності неоднозначного розуміння змісту матеріальної норми податкового права вона вважається належним чином застосованою за наявності послідовної аргументації платником податків обраного ним алгоритму поведінки. У будь-якому разі це презюмптивне положення не може слугувати механізмом легалізації суб'єктивного, необгрунтованого розуміння платником податків змістового наповнення конкретного нормативного припису. Якщо з-поміж низки рівнозначних алгоритмів поведінки (два чи більше алгоритми поведінки) платник податків обирає конкретний порядок реалізації належних йому прав та обов'язків, він повинен бути готовим системно обгрунтувати належність його обрання.

В аспекті ж нормотворчих процедур у сфері оподаткування неабияке значення має принципі стабільності. Це вихідне положення встановлює такі вимоги:

- а) зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки;

- б) податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися впродовж бюджетного року (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) [2].

Наведений принцип встановлює темпоральні вимоги до реалізації процедур зі встановлення або внесення змін до елементів правового механізму загальнообов'язкових



платежів податкового характеру. Без дотримання його вимог встановлені матеріальні норми навряд чи можуть розглядатися як такі, що можуть зумовлювати реальні правові наслідки.

**Висновки.** Таким чином, у 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.

**Список використаних джерел:**

1. Писаренко Н.Б. Единство принципів процедури в адміністративном и финансовом праве. Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур): матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 5–6 жовтня 2018 р.) / редкол.: М.П. Кучерявенко, Й. Пуделька, О.О. Головашевич. Х.: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 123–128.

2. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції від 25 листопада 2018 р.) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

