

МАМАЛУЙ О. О.,
кандидат юридичних наук,
суддя
(Верховний Суд)

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.40>

МАТЕРІАЛЬНІ НОРМОТВОРЧІ ПРИНЦИПИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

У науковій статті проаналізовано основні доктринальні підходи до принципів права, досліджено основні властивості вихідних положень права. Автором розглянуто основні загальнотеоретичні підходи до розуміння такого поняття як «принципи права». У роботі розглянуто історичний аспект розробки фундаментальних засад оподаткування, зокрема послідовну зміну уявлень про принципи оподаткування, теоретичні напрацювання науковців в аспекті принципів оподаткування. Характерною рисою становлення принципів податкового права зазначено той аспект, що первинно, змістовні основи принципів податкового права формувалися в рамках економічної доктрини. Виявлено практичну значимість принципів податкового законодавства у податкових відносинах. Визначено, що принципи податкового права, закріплені у Податковому Кодексі України, є дефінітивними прямо закріпленими принципами податкового права. Зазначено окремі класифікації принципів податкового права в податково-правовій доктрині. Автором запропоновано класифікацію принципів податкового права за декількома критеріями, головними критеріями класифікації відповідних галузевих принципів яких є: критерій характеру вихідних положень права (матеріальні або процесуальні); критерій призначення їх регулятивного впливу (нормотворчі або правозастосовні). У науковій роботі акцентовано увагу на тому, що відповідні групи класифікаційних критеріїв можуть перехресно поєднуватися в рамках проведення видового поділу принципів податкового права. Матеріальні нормотворчі принципи реалізації податкових відносин досліджено у науковій роботі окремо, визначено основні специфічні характеристики закріплених Податковим Кодексом принципів. За результатами наукового дослідження автор дійшов висновку про те, що більшість матеріальних нормотворчих принципів спрямовані на забезпечення інтересів саме зобов'язаних учасників податкових відносин – платників податків.

Ключові слова: реалізація податкових відносин, принципи податкових відносин, матеріальні принципи, нормотворчі принципи.

Mamalui O. O. Material rulemaking principles of tax relations realization

In the scientific article the basic doctrinal approaches to the principles of law are analyzed, the basic properties of the initial provisions of law are investigated. The author discusses the basic general theoretical approaches to understanding such a concept as “principles of law”. The paper deals with the historical aspect of the development of fundamental principles of taxation, in particular the consistent change of ideas about the principles of taxation, the theoretical achievements of scientists in the aspect of taxation principles. A characteristic feature of the formation of tax law principles is the aspect that, initially, the substantive bases of tax law principles were formed within the framework of economic doctrine.



The practical importance of tax law principles in tax relations is revealed. It has been determined that the principles of tax law, enshrined in the Tax Code of Ukraine, are the definitive, directly enshrined principles of tax law. Some classifications of tax law principles in the tax doctrine are indicated. The author proposes the classification of tax law principles according to several criteria, the main criteria for classification of the relevant sectoral principles are: the criterion of the nature of the initial provisions of law (substantive or procedural); the criterion for the purpose of their regulatory impact (rulemaking or enforcement). The scientific work focuses on the fact that the relevant groups of classification criteria can be cross-linked within the framework of the specific division of tax law principles. Material normative principles of tax relations realization are investigated separately in the scientific work, the main specific characteristics of the principles established by the Tax Code are determined. According to the results of scientific research, the author has come to the conclusion that most of the substantive rulemaking principles are aimed at securing the interests of taxpayers who are obliged to participate in tax relations.

Key words: *realization of tax relations, principles of tax relations, material principles, normative principles.*

Вихідні положення права забезпечують належний та поступальний розвиток суспільних відносин. Неможливо уявити конкретну галузь права без специфічної системи принципів, які визначають основи нормативного регулювання в рамках такої галузі права. Вихідні положення права (принципи права), фактично, виступають в якості своєрідного «фундаменту» на основі якого вже формується «надбудова» нормативного регулювання.

Саме принципи права визначають ту «систему координат» у межах якої і відбувається нормотворча та правозастосовна діяльність. Без принципів права нормативне регулювання суспільних відносин втратило б аксіологічний вектор, який є необхідним для поступального та системного розвитку суспільних відносин. Безумовно, значення простих нормативних приписів в жодному випадку не має применшуватися. При цьому саме норми-принципи визначають основні акценти нормативного регулювання суспільних відносин.

Значимість ролі принципів права в нормативному регулюванні важко переоцінити. Аналізуючи роль принципів права О.Ф. Скакун зазначає, що вихідні положення права мають своїм завданням забезпечити:

- 1) загальне оформлення регламентації суспільних відносин;
- 2) узагальнення підходів до закріплення норм права;
- 3) закріплення соціально справедливих норм життя [1].

Що ж стосується Л.С. Явич, то він розглядає в якості основної властивості вихідних положень права те, що саме вони формують зв'язки між суспільними реаліями та правом [2]. С.М. Братусь із цього приводу зазначає, що принципи права відіграють роль зв'язкового елемента між суспільною взаємодією та нормотворчою діяльністю, яка втілює в нормах права значимі закономірності розвитку суспільних відносин [3]. З вищезначеного вбачається, що принципи права є не просто декларативними положеннями, але й важливим механізмом закріплення конструктивних вихідних основ реалізації суспільних відносин.

Поняття «принцип права» етимологічно походить від латинського слова «*principium*». Під принципом в римському праві було прийнято розуміти основну ідею, керівне, засадниче положення, основу суспільного устрою або ж певних суспільних процесів.

Сьогодні у правовій доктрині склалися різні загальнотеоретичні підходи до розуміння такого поняття, як «принцип права». Так, А.М. Колодій детермінує принципи права як керівні ідеї, які визначають найбільш важливі закономірності та основу розвитку права і держави, є явищем одного порядку із змістом самого права [4]. О.В. Зайчук визначає принципи права як основоположні ідеї, вихідні установки та положення, які визначають організаційний та моральний фундамент для формування, еволюції та функціонування права,



як регулятора суспільних відносин [5]. Послідовно сформована дефініція поняття принцип права була запропонована С.П. Погребняком, який зазначав, що під принципами права потрібно розуміти систему стабільних і загальних вимог найвищої міри імперативності, що нормативно закріплені у праві, та являють собою вихідні, змістовні, основоположні цінності, що є притаманними самій системі права, й відповідно визначають поточний її зміст та перспективний напрямок подальшого розвитку [6].

Загалом потрібно зазначити, що принципи права формують на основі визначення найбільш важливих та іманентних рис розвитку суспільних відносин. При цьому для кожної галузі права є властивими свої специфічні особливості становлення вихідних положень права. Не є винятком і податкове право. Особливою рисою становлення принципів податкового права є той аспект, що первинно, змістовні основи принципів податкового права формувалися в рамках економічної доктрини.

Слід відмітити, що теоретична розробка принципів оподаткування була розпочата ще у XVIII ст. видатним вченим-економістом Адамом Смітом. Адам Сміт, зауважував, що принципи оподаткування мають неабияке значення для забезпечення послідовного розвитку фіскальної політики держави. Сам Адам Сміт, розглядав такі принципи крізь призму їх економічно-обумовленої природи. Науковець визначив систему принципів оподаткування в своїй роботі «Дослідження про природу й причини багатства народів» (1776 р.). Вченим було визначено 5 основних принципів оподаткування (умовно визначають як «декларацію прав платника податків»):

- 1) принцип економічної самостійності платника податків – основою економічної самостійності платника податків є право приватної власності;
- 2) принцип справедливості – рівний обов'язок платників податків сплачувати податки та збори відповідно до своїх доходів;
- 3) принцип визначеності – платник податків повинен бути належним чином проінформований про суму, спосіб і темпоральні рамки сплати податків і зборів;
- 4) принцип зручності сплати податків – податки та збори повинні сплачуватися в такий спосіб і такий час, що є зручним для платника;
- 5) принцип економічності – витрати на збір податків і зборів повинні бути меншими за надходження від сплати таких податків і зборів [7].

У даному випадку, потрібно відмітити, що вищезазначені положення є актуальними і досі. Змістовної трансформації (в аспекті модернізації) відповідні принципи також зазнали.

Подальші дослідження принципів податкового законодавства проводилися учнем Адама Сміта, Д. Рікардо. Д. Рікардо висловлював свою позицію лаконічно: «найкращий податок – це найменший податок». Науковець відмічав, що першоосною конструювання податкових платежів є справедливість таких податків і зборів. Тобто виключно справедливі податки, на думку економіста, виступають запорукою забезпечення формування ефективної системи оподаткування [8].

Доповнив теоретичні напрацювання А. Сміта, в аспекті принципів оподаткування, у XIX ст. німецький науковець А. Вагнер. А. Вагнер виділяв 9 принципів, які повинні бути в основі системи оподаткування. Такі принципи були підрозділені німецьким дослідником на наступні 4 групи:

- 1) принципи фінансового характеру – принцип забезпечення достатнього рівня фінансових надходжень від сплати податків; принцип еластичності сплати податків і зборів;
- 2) принципи етичного характеру – принцип рівномірності оподаткування; принцип загальності оподаткування;
- 3) принципи господарського характеру – принцип належності вибору об'єкта оподаткування; принцип правильного розподілу податкового навантаження;
- 4) принципи управлінського характеру – принцип податкової визначеності; принцип зручності сплати податків і зборів; принцип оптимізації витрат на стягнення податків і зборів.

Вихідні положення оподаткування також досліджувалися ідейним послідовником А. Вагнера, Ф. Ноймаром. Так, науковець виокремлював 4 групи принципів системи оподаткування:



1) принципи фіскального характеру – принцип забезпечення достатніх надходжень від сплати податків і зборів; принцип поступального збільшення надходжень від сплати податків і зборів;

2) принципи етичного характеру – принцип всезагальності; принцип співрозмірності; принцип перерозподілу майнових благ платників податків; принцип пропорційності;

3) принципи політико-економічного характеру – принцип забезпечення податкової гнучкості; принцип постійного економічного зростання; принцип нейтральності оподаткування;

4) принципи організаційно-правового характеру – принцип безспірності; принцип прозорості; принцип наочності; принцип практичності; принцип постійності [9].

Надалі відповідні економічно-обумовлені принципи отримали свою безпосередню формалізацію в рамках джерел права, що призвело до того, що вони набули правового характеру. Вже після своєї формалізації в джерелах нормативного характеру, відповідні принципи стають обов'язковими до застосування учасниками правових відносин. Після їх нормативного закріплення, такі принципи потрібно детермінувати як принципи податкового права.

Як влучно зазначають О.А. Музика-Стефанчук та А.О. Полянничко вихідні положення податкового права, що отримали своє закріплення в рамках податкового законодавства, не можуть розглядатися як просто положення декларативного характеру – вони є дієвими орієнтирами нормативної регламентації податкових відносин. Як зазначають науковці, такі принципи є основою для реалізації прав та інтересів учасників суспільних відносин у сфері оподаткування [10].

І.І. Бабін визначає практичну значимість принципів податкового законодавства таким чином:

1) принципи податкового законодавства є засобом лаконічної формалізації змістовних основ податкового законодавства;

2) вихідні положення податкового права визначають вектор подальшого розвитку податкового законодавства;

3) принципи податкового права відіграють вагомую роль у забезпеченні належного тлумачення положень податкового права;

4) вихідні положення податкового права створюють умови для стабільного функціонування податкових відносин;

5) принципи податкового права забезпечують послідовні розвитку правозастосовної практики;

6) вихідні положення податкового права детермінують тенденції подальшого розвитку податкових відносин;

7) принцип податкового права визначають правотлумачні межі для суб'єктів правозастосування;

8) відповідні принципи забезпечують заповнення прогалин у правовому регулюванні;

9) дані принципи сприяють правозастосовній практиці владних суб'єктів податкових відносин;

10) створюють умови для становлення правової свідомості платників податків;

11) перешкоджають проявам негативного розсуду [11].

Визначення поняття «принципи податкового права» було запропоновано О.С. Башняк. Так, науковець зазначає, що принципи податкового права є базовими, фундаментальними ідеями та положеннями, які визначають вихідні нормативні вимоги та встановлюють загальну спрямованість регулювання відносин у сфері оподаткування [12].

Принципи податкового права отримують свою безпосередню формалізацію в рамках ст. 4 Податкового кодексу України. У Податковому кодексі України відповідні вихідні положення права детермінуються як «основні засади податкового законодавства України», «принципи податкового законодавства». До таких принципів належать:

– принцип загальності оподаткування;



- принцип рівності усіх платників податків;
- принцип невідворотності юридичної відповідальності;
- принцип-презумпція правомірності рішень платника податків;
- принцип фіскальної достатності;
- принцип соціальної справедливості;
- принцип економічності оподаткування;
- принцип нейтральності оподаткування;
- принцип стабільності;
- принцип рівності та зручності сплати податків і зборів;
- принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів [13].

Вищезазначені принципи податкового права є дефінітивними прямо закріплені принципами податкового права. Інші вихідні положення податкового права можна детермінувати як непрямо закріплені принципи податкового права.

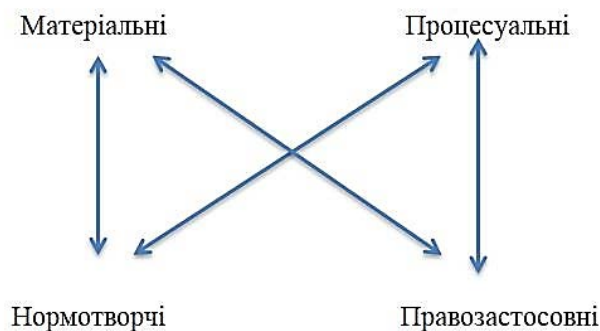


Рис. 1. Схематичне зображення видової класифікації принципів податкового права

Потрібно зазначити, що спроби класифікації принципів податкового права вже мали місце в податково-правовій доктрині. Так, Р. Г. Браславський зазначає, що із системного аналізу принципів податкового законодавства випливає, що їх можна підрозділити на дві групи:

- а) принципи установчого характеру;
- б) принципи регулятивного характеру.

Що стосується вихідних положень установчого характеру, то до них науковець відносить:

- принцип фіскальної достатності;
- принцип соціальної справедливості;
- принцип економічності оподаткування;
- принцип нейтральності оподаткування;
- принцип стабільності;
- принцип рівномірності та зручності сплати податків;
- принцип єдності підходів до встановлення податків.

Як зазначає науковець, ці принципи забезпечують нормативний порядок встановлення податків і зборів. Установчі принципи визначають як змістовні, так і процедурні аспекти регламентації нормотворчої діяльності у сфері оподаткування [14]. Фактично, вищезазначені установчі принципи є нормотворчими принципами. У свою чергу, можна запропонувати більш комплексну та різноаспектну класифікацію принципів податкового права.

Принципи податкового права можна комплексно підрозділити на:

- а) матеріальні нормотворчі принципи;
- б) матеріальні правозастосовні принципи;
- в) процесуальні нормотворчі принципи;

Всі вищезазначені принципи податкового права можна класифікувати за цілою низкою критеріїв. Чи не найбільш головними критеріями класифікації відповідних галузевих принципів є:

- а) критерій характеру вихідних положень права (матеріальні або процесуальні);
- б) критерій призначення їх регулятивного впливу (нормотворчі або правозастосовні).

При цьому відповідні групи класифікаційних критеріїв можуть перехресно поєднуватися в рамках проведення видового поділу принципів податкового права (див. рис. 1).



г) процесуальні правозастосовні принципи.

Розгляд відповідних принципів потрібно розпочати із матеріальних нормотворчих принципів.

До матеріальних нормотворчих принципів податкового права потрібно відносити:

- принцип фіскальної достатності;
- принцип соціальної справедливості;
- принцип економічності оподаткування;
- принцип нейтральності оподаткування;
- принцип рівномірності та зручності сплати податків та зборів;
- принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів.

Надалі слід провести змістовний аналіз кожного із вище зазначених вихідних положень податкового права.

Змістовно принцип фіскальної достатності полягає в тому, що встановлення податків і зборів повинно здійснюватися з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [13]. Податкові надходження є важливим джерелом формування дохідної частини відповідних бюджетів. Важливим є забезпечення збалансованості відповідних бюджетів, у т. ч. й за посередництвом реалізації фіскальної функції.

Змістовно принцип соціальної справедливості полягає в тому, що установлення податків і зборів повинно здійснюватися відповідно до платоспроможності платників податків [13]. Тобто податковий тягар, який покладається на платників податків не повинен бути непомірним, адже непомірний податковий тягар, як показує практика (зокрема правило «кривої Лафера») призводить не до збільшення, а до зменшення податкових надходжень.

Принцип економічності оподаткування полягає в тому, що установлення податків та зборів, повинно здійснюватися таким чином, щоб обсяг надходжень від їх сплати до бюджету значно перевищував витрати на їх адміністрування [13]. В іншому разі втрачатиметься цільова складова частини оподаткування. Якщо витрати на адміністрування податків є неспіврозмірними із надходженнями від їх сплати, тоді ми повинні констатувати неефективність функціонування самого податку. Без відповідності вимогам економічності оподаткування перетворюється на негативний чинник, який покладає додатковий тягар на відповідні бюджети, замість того, щоб забезпечувати надходження до них.

Принцип нейтральності оподаткування полягає в тому, що установлення податків і зборів, повинно здійснюватися у такий спосіб, щоб воно не впливало на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків [13]. Тобто оподаткування не повинно ставити конкретних платників податків у менш вигідне становище перед іншими учасниками ринку, адже в іншому разі деструкції зазнаватиме економічна кон'юнктура.

Принцип рівномірності та зручності сплати податків та зборів полягає в тому, що установлення строків сплати податків і зборів, повинно здійснюватися виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [13]. Відповідне вихідне положення має своїм спрямуванням забезпечити як публічний, так і приватний інтерес, що проявляється в такому:

а) публічний інтерес – забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджетів;

б) приватний інтерес – створення умов для зручності сплати податків і зборів платниками податків.

Принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів полягає в тому, що визначення усіх обов'язкових елементів податку повинно здійснюватися на законодавчому рівні [13]. Без дотримання відповідної вимоги сплата загальнообов'язкових платежів податкового характеру, не могла б бути можливою навіть із «технічного» погляду.

Таким чином, ми повинні резюмувати, що більшість матеріальних нормотворчих принципів спрямовані на забезпечення інтересів саме зобов'язаних учасників податкових відносин – платників податків.



Список використаних джерел:

1. Скакун О.Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс) : учебник. Харьков : Эспада, 2007. С. 276.
2. Теория государства и права : учебник / отв. ред. А.И. Королев, Л.С. Явич. Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1987. 549 с.
3. Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права : учебное пособие. Москва : Госюриздат, 1963. 197 с.
4. Колодій А.М. Принципи права України. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
5. Зайчук О.В. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/63854/04-Zaychuk.pdf?sequence=1>.
6. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : монографія. Харків : Право, 2008. 240 с.
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. В.С. Афанасьев. Москва : Эксмо, 2007. 957 с.
8. Рикардо Д. Сочинения : в 3 т. / пер. с англ. Москва : Госполитиздат, 1953. Т. 1: Начала политической экономии и налогового обложения. 350 с.
9. Налоги в условиях экономической интеграции / В.С. Бард, Л.П. Павлова, Н.Е. Заяц, Е.Ф. Киреева и др. ; под ред. В.С. Барда, Л.П. Павловой. Москва : КНОРУС, 2004. 288 с.
10. Музика-Стефанчук О.А., Поляничко А.О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Друкарня "Рута"», 2015. 212 с.
11. Бабін І.І., Дьомін О.В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство*. 2011. Вип. 604. С. 74–80.
12. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 20 с.
13. Податковий кодекс України в редакції від 20 жовтня 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20191020>.
14. Браславський Р.Г. Принципи податкового права України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2019. 451 с.

ФІЛПОВИЧ І. О.,

аспірант кафедри фінансового права
(Університет державної фіскальної
служби України)

УДК 342.743

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.41>

ХАРАКТЕРИСТИКА СПІВВІДНОШЕННЯ МІЖ ПОДАТКОВИМИ ТА КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВИМИ ВІДНОСИНАМИ

Належна характеристика податкових правовідносин як їх окремого виду потребує чіткого відмежування від суміжних груп правовідносин, які регулюються різними галузями права в рамках вітчизняної системи права. Такий підхід не лише дає змогу встановити особливості податкових правовідносин, але

