

УДК 347.73:336.27

А.О. Полянничко,
здобувач Київського міжнародного університету

ДОКТРИНАЛЬНЕ БАЧЕННЯ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

У статті розглянуто принципи податкового права. Досліджено сучасні наукові праці з проблем принципів податкового права. Аналізується доктринальне розуміння співвідношення принципів і норм права.

Ключові слова: принцип податкового права, норма, нормативність, ідея, вимога, положення.

В статье рассмотрены принципы налогового права. Исследованы современные научные труды по проблемам принципов налогового права. Анализируется доктринальное понимание принципов и норм права.

Ключевые слова: принцип налогового права, норма, нормативность, идея, требование, положение.

Principles of tax law are examined in the paper. Modern scientific works with the problems of the principles of tax law are investigated. The doctrine understanding of the correlation of the principles and norms of law is analyzed.

Keywords: principle of tax law, norm, normativeness, idea, requirement, position.

Принципи права, зокрема податкового, є предметом наукових досліджень і науково-практичних дискусій. Традиційно вважається, що “інститут податкового права визначається багатьма елементами, що зводяться до ряду загальних принципів: наявність комплексу рівних норм, що регулюють однорідні відносини; різносторонній вплив податкових норм, який забезпечує єдиний підхід; об’єднання всіх норм інституту податкового права стійкими зв’язками. Принципи податкового права охоплюють керівні положення права, визначають суть системи та інституту” [1, с. 28–29].

Дослідження принципів права має комплексний характер, що потребує звернення до праць учених у галузі теорії держави та права, конституційного, адміністративного та інших галузей права, а саме: В.Б. Авер’янова, С.С. Алексеєва, І.П. Бахновської, Ю.П. Битяка, С.Д. Гусарєва, Є.Р. Єргашева, А.Л. Захарова, В.Н. Карташова, В.В. Колесніченка, А.М. Колодія, В.К. Колпакова, С.П. Погребняка, П.М. Рабіновича, О.В. Скурка, Ю.О. Тихомирова, Ю.М. Тодики, О.О. Уварової, Т.І. Фулей, Р.Й. Халфінової, Ю.С. Шемшученка, С.Л. Явича та ін. Водночас спеціальних фінансово-правових досліджень цієї проблематики вкрай мало.

Мета статті полягає у висвітленні здебільшого доктринальних поглядів на розуміння групування та сутності принципів податкового права.

Принципи податкового права мають чималу теоретичну і практичну цінність. Адаптуючи думки вчених щодо формулювання значення принципів права, можемо визначити, що значення принципів податкового права полягає у тому, що вони:

- відображають сутність податкового законодавства як частини фінансового законодавства;

- виступають певним орієнтиром при становленні і розвитку податкового права (це положення проявляється особливо яскраво в процесі реформування податкового законодавства);

- дозволяють пояснити зміст податкового законодавства;

- сприяють стабілізації податкових правовідносин, обмежуючи їх певними нормативними рамками;

- сприяють поліпшенню розуміння податково-правових норм правозастосувачами;

- дозволяють визначити тенденції розвитку податкового законодавства;
- визначають характер тлумачення і застосування норм податкового права;
- сприяють правозастосовним органам у вирішенні питань, що недостатньо врегульовані нормами права;
- забезпечують вирішення справ, що виникли з відносин, не врегульованих нормами права. Так “принципи податкового права можуть слугувати дієвими інструментами вирішення юридичних спорів, прикладними засобами правового регулювання, якими керуються суб’єкти податкового права при досягненні цілей практичної діяльності. При цьому принципи застосовуються, як правило, в найбільш складних ситуаціях, які не вдається вирішити (врегулювати, кваліфікувати), застосовуючи звичайні норми-приписи” [2, с. 79];
- мають виховне значення і відіграють важливу роль у формуванні правосвідомості платників податків;
- обмежують негативний розсуд працівників спеціальних державно-владних органів, а також інших податкових правозастосувачів: “правовими орієнтирами, які обмежують можливість суб’єктивізму та сваволі в податковому адмініструванні та дозволяють оскаржити рішення правозастосувача, виступають принципи податкового права” [2, с. 77–78];
- можуть використовуватися суб’єктами податкових правовідносин для додаткового обґрунтування своїх позицій.

У контексті викладеного слушною є думка про те, що “принципи виступають загальними рамками у тих сферах, де правова регламентація здійснюється на підставі загальнодозвільної моделі “дозволено все, що прямо не заборонено законом”... Реалізуючи надані правові можливості (права, свободи, законні інтереси), кожна особа продовжує залишатися в правовому полі, тому свобода її розсуду завжди носить обмежений відносний) характер. За відсутності конкретних приписів “правовими обмеженнями” тут виступають абстрактні нормативні регулятори, враховуючи цілі, принципи, загальні начала (розумність, справедливість, добросовісність) і те, що ми називаємо дух закону. Цю функцію – встановлювати межі використання дискретного розсуду – правові принципи виконують не тільки стосовно приватних осіб, але і стосовно владних суб’єктів податкового права. Закон містить чимало положень, які надають правозастосувачу той чи інший ступінь свободи дій при здійсненні податкового адміністрування...” [2, с. 77–78].

Ст. 4 ПК України передбачає основні засади податкового законодавства України. Поза сумнівом саме вказані засади (принципи) є продовженням конституційних норм, що закріплюють “рівність прав і свобод людини і громадянина, єдність економічного простору, визнання і захист державою усіх форм власності тощо. Загальні принципи оподаткування служать основою для розробки федерального, регіонального і місцевого законодавства. Ці принципи покликані гармонізувати фіскальні інтереси держави і гаманець платника податків, дотримуватися справедливості, співмірності цих відносин. Конституційні начала повинні дотримуватися законодавцями, державою в особі фіскальних органів, судовими та іншими інстанціями, які є учасниками податкових відносин” [3, с. 43–44].

Законодавчо закріплені положення-вимоги, засади чи керівні ідеї вважаються нормами-принципами. Водночас, звичайно, не слід ототожнювати норми із принципами, адже останні не обов’язково мають нормативно-правове закріплення.

У науці податкового права принципи – це “справедливі вимоги податкового закону, враховувати які – обов’язок правозастосувачів, оскільки вони лежать в основі правового регулювання. Вимога дотримання принципів у податковому правозастосованні відповідає букві і духу податкового законодавства...” [4, с. 25]; “вихідне нормативно керівне начало (імперативна вимога), що визначає загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин щодо сплати податків і зборів та пов’язаних з ними відносин” [5, с. 30]; “основні вихідні положення в системі фінансово-правових норм, що розвивають конституційні начала та реалізуються в процесі встановлення податків. Принципи податкового права можуть бути як загальними для податкової системи в цілому (наприклад, принцип встановлення податків і

зборів законами), так і специфічними, що впливають на її окремі елементи (наприклад, принцип однократності оподаткування)” [3, с. 43–44].

Слушною є думка про те, що “принципи податкового права можуть використовуватись як приватними, так і публічними учасниками податкових відносин для додаткового обґрунтування своїх позицій. Приватні особи при зверненні до суду за захистом порушених прав і законних інтересів, посилаючись на принципи податкового права, підкреслюють не тільки порушення конкретних норм-приписів, але і фундаментальних основ податкової системи. Правозастосовні суб’єкти – у цьому контексті – використовують принципи для більш розгорненої мотивації прийняття того чи іншого акту правозастосування. У цьому випадку існує конкретна норма, яка підлягає застосуванню, і апеляція до правового принципу не є атрибутивно необхідною” [2, с. 77].

З положень теорії права відомо, що принципи права можуть виступати безпосередніми регуляторами відносин, зокрема податкових. За ст. 67 Конституції України “кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом”. Це конституційне положення вчені називають “нормативною основою виникнення базових податкових правовідносин між платниками податків і державою” [2, с. 77]. Вказана стаття стосується платників податків, її положення деталізуються в нормах податкового законодавства, в яких також є вказівки на невідгідні для платника податків наслідки, у разі порушення інших податково-правових норм. При цьому ці самі норми не містять санкцій за порушення порядку прийняття норм податкового права.

Якщо звернутися до питання про систему чи перелік принципів податкового права, то між науковців відсутня єдність думок з цього приводу. Наприклад, М.П. Кучерявенко до принципів податкового законодавства відносить принцип об’єднання інтересів держави, органів місцевого самоврядування й платника податків, який впливає із сукупності норм Конституції України, податкових та інших нормативних актів [6, с. 44]. Такий погляд є виключно авторським, оскільки вчений у цьому випадку повністю відійшов від норм ПК України, де закріплено принципи податкового законодавства.

Податковому праву як складовій частини правової системи притаманні загальногалузеві принципи, які знаходять своє відображення у всіх галузях: верховенство закону, єдність, доцільність і реальність законності і т.п. Що стосується спеціальних (галузевих) принципів, то одні з них знаходять своє пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (принципу-норми), інші одержують своє вираження в системі норм, що регулюють сплату конкретного податку (принципи, що впливають з норм) [7, с. 102].

На думку М.П. Кучерявенка, принципи податкового права включають:

1) *матеріальні* – визначають сутність категорій, норм, використовуваних податковим правом, вибудовуючи їх у певну ієрархічну систему: а) податки і збори, що стягуються в державі, єдині на всій її території; б) податки і збори повинні виходити з реальних можливостей платника і носити справедливий характер;

2) *процесуальні* – регулюють сфери компетенції суб’єктів податкових правовідносин, механізм установа, зміни і скасування податкових платежів і включають: а) виключне право органів державної влади законодавчо встановлювати, змінювати, скасовувати податки (основи законодавчого закріплення податків закладені в нормах Конституції України); б) податки і збори не можуть встановлюватися чи застосовуватися з огляду на політичні, ідеологічні та інші критерії; в) платники податків сплачують податки і збори, встановлені на конкретній території, на основі рівності перед законом, що регулює дію податку; г) регулярність перегляду податкових законів, що, у свою чергу, дозволяє поєднати стабільність і гнучкість в оподаткуванні;

3) *розрахункові* – регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів до відповідних

бюджетів. У реалізації цих принципів значну роль відіграють також підзаконні акти [7, с. 102–103].

Аналогічне групування принципів пропонують також О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова: “можна виділити матеріальні (що охоплюють суть категорії), процесуальні (що регулюють сфери компетенції суб’єктів податкових правовідносин) і розрахункові (що регулюють функціонування конкретного податкового механізму) принципи” [1, с. 29].

Окремі вчені принципи податкового права групують таким чином: принципи, що відображають сутність податку; принципи, що використовуються в ході розробки податкового законодавства; принципи, що забезпечують реалізацію та дотримання прав і свобод платників податків; принципи оподаткування, що забезпечують дотримання федеральних (або ж унітарних – А.П.) основ держави [3, с. 44–47].

Отже, як бачимо, у науці податкового права є різні бачення принципів податкового права, їх значення та групування. Водночас беззаперечним є положення практичної значущості загальних засад правового регулювання податкових відносин. На сьогодні потребує додаткового опрацювання питання судового тлумачення норм-принципів податкового права, їх місця у принципах фінансового права, адже від цього залежить стабільність та ефективність правового регулювання всіх публічних фінансових відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Бандурка О.М.* Податкове право : навч. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
2. *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.
3. *Викторова Н.Г.* Налоговое право / Н.Г. Викторова, Г.П. Харченко. – СПб. : Питер, 2006. – 192 с.
4. *Смирнов Д.А.* Правовые презумпции и принципы налогового права как средства ограничения негативного усмотрения в налоговом правоприменении / Д.А. Смирнов // Фінансове право. – 2012. – № 1 (19). – С. 24–27.
5. *Тютин Д.В.* Налоговое право : Курс лекций / Д.В. Тютин. – М. : Эксмо, РАП, 2009. – 432 с.
6. *Кучерявенко М.П.* Податкове право України. Академічний курс : підруч. / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців “Правова єдність”, 2008. – 701 с.
7. *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право : учеб. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.

Отримано 04.04.2013