

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2021.4.26>

Данієлян С. А.,

кандидат юридичних наук,

докторант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА ЇХНЄ ЗНАЧЕННЯ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ПОСЛІДОВНОГО РОЗВИТКУ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. Метою роботи є ґрунтовне дослідження принципів податкового права та аналіз їх значення у забезпеченні послідовного розвитку процедур податкового контролю. Автором зазначено, що галузеві принципи права можуть бути двох типів, зокрема галузеве обумовлена адаптація загальних принципів права і самобутні принципи конкретної галузі права. Відмічено, що система принципів податкового законодавства отримує свою формалізацію в межах ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України»). Автор відмежовує самобутні принципи податкового права від галузево-адаптованих загальних принципів права, закріплених у податковому законодавстві, та наголошує на тому, що кожен із самобутніх принципів податкового права має пряму спеціалізацію та орієнтованість на регулювання сфери оподаткування. На переконання автора, принципи податкового права є прямо або непрямо закріплені положеннями найвищої міри імперативності, що виступають основою для регламентації податкових відносин. Автором детально розглянуто та схарактеризовано закріплення принципів податкового права у нормативно-правових актах, нормативних договорах, в актах судової правотворчості та у правовій доктрині. Понятійно-категоріальний підхід, застосований нормотворцем у ст. 4 Податкового кодексу України, свідчить про те, що законодавець застосував у цьому випадку комплексний теоретичний підхід до формування нормативних конструкцій відповідної статті.

Ключові слова: *принципи податкового права, самобутні принципи, процедури податкового контролю, сфера оподаткування, податкове законодавство.*

Danielyan S. A. Principles of tax law and their significance in ensuring consistent development of tax control procedures

Abstract. The aim of this article is thorough study of the principles of tax law and analysis of their importance in ensuring the consistent development of tax control procedures. The author notes that sectoral principles of law can be of two types, in particular sectoral-based adaptation of general principles of law and original principles of a particular branch of law. It was noted that the system of principles of tax law is formalized under Art. 4 of the Tax Code of Ukraine ("Basic principles of tax legislation of Ukraine"). The author distinguishes the original principles of tax law from the industry-adapted general principles of law, which are enshrined in tax law and emphasizes that each of the original principles of tax law has a direct specialization and focus on tax regulation. According to the author, the principles of tax law are directly or indirectly enshrined provisions of the highest degree of imperative, which are the basis for the regulation of tax relations. The author has considered in detail and characterized the consolidation of the principles of tax law in regulations, regulations, acts of judicial lawmaking and legal doctrine. Conceptual and categorical approach, which was applied by the legislator in Art. 4 of the Tax Code of Ukraine, indicates that the legislator has applied in this case a comprehensive theoretical approach to the formation of regulatory structures of the article.

Key words: *principles of tax law, original principles, tax control procedures, taxation, tax legislation.*

Вступ. Із метою забезпечення послідовного галузево-орієнтованого регулювання нормотворець зазвичай формує систему відповідних вихідних положень. Галузеві принципи права можуть бути двох типів:

1) галузево обумовлена адаптація загальних принципів права;

2) самобутні принципи конкретної галузі права.

У першому випадку йдеться про вихідні галузеві положення права, що ґрунтуються на загальних її принципах. Зовсім інша ситуація з унікальними галузевими принципами права, сформованими із конкретним прицілом на впо-

рядкування певної групи суспільних відносин. Відповідні самобутні галузеві принципи найбільшою мірою вказують на специфіку самої галузі права та зазвичай устанавлюють справді специфічні правила нормативного регулювання. Проте ми не можемо сказати, що принципи першої і другої категорій яким-небудь чином диференціюються за своєю значущістю. Вони мають однакове впорядковане значення.

Вищезазначена класифікація принципів права є цілком актуальною і для сфери податкових відносин. Зокрема, система принципів податкового законодавства отримує свою формалізацію в межах ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України»). Принципи, закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України, можна також поділити на галузєво-адаптовані та самобутні принципи.

До галузєво-адаптованих загальних принципів права, закріплених у податковому законодавстві, можна віднести:

1) принцип рівності платників податків (недопущення проявів податкової дискримінації);

2) принцип невідворотності юридичної відповідальності у випадках порушень;

3) принцип соціальної справедливості.

Щодо самобутніх принципів податкового права, то до них можна віднести такі вихідні положення, закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України:

1) принцип загальності оподаткування;

2) принцип презумпції правомірності рішень платника податків;

3) принцип фіскальної достатності;

4) принцип економічності оподаткування;

5) принцип нейтральності оподаткування;

6) принцип стабільності;

7) принцип рівномірності та зручності сплати податків і зборів;

8) принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів.

Кожен із вищезазначених самобутніх принципів податкового права має пряму спеціалізацію та орієнтованість на регулювання сфери оподаткування. Низка як галузєво-адаптованих, так і самобутніх принципів податкового законодавства має пряме значення для послідовного регулювання процедур податкового контролю.

Проте перед тим як перейти до безпосереднього розгляду відповідної проблематики, потрібно визначитись із самим терміном «принципи податкового права».

Л. В. Товкун відмічає, що принципи податкового права – це різновид загальних принципів, які внаслідок галузєвої специфіки мають приналежність до фінансового права, водночас змістовно деталізуючи специфіку і сутнісне наповнення сфери оподаткування та забезпечуючи узгодженість таких основоположних вимог податкової системи:

1) забезпечення фіскальних інтересів владного суб'єкта, що представляє у цих відносинах державу;

2) гарантування прав та інтересів платників податків [1, с. 151-152].

Загалом погоджуючись із послідовністю зазначених формулювань та позитивно оцінюючи комплексність самої дефініції, ми відмічаємо, що окремі її елементи потребують уточнення і корегування. Зокрема, не зовсім вірним є твердження про те, що принципи податкового права можна розглядати як різновид загальних принципів права. Загальні принципи права є універсальними вихідними положеннями, що поширюють свій вплив на більшість правових систем та на цілковиту варіативність проявів суспільних відносин. Безумовно, загальні принципи права можуть отримувати свою галузєву адаптацію, однак у такому випадку вони вже перестають бути загальними принципами і, відповідно, трансформуються у конкретно-галузєві принципи. Єдине, що їх зв'язує із загальними принципами права, є генетичний зв'язок, пов'язаний із ідейними основами таких вихідних положень права. Крім цього, спірним є зроблений акцент саме на фінансовому праві. Зокрема, із теоретичного погляду податкове право є підгалуззю фінансового права. Однак самі принципи податкового права мають цілком спеціалізоване і специфічно-податкове змістовне наповнення, що робить не зовсім доречним віднесення їх до принципів фінансового права тільки внаслідок теоретичних конструкцій. Щодо інших змістовних аспектів аналізованого визначення принципів податкового права, то вони є цілком послідовними.

Авторське визначення поняття «принципи податкового права» запропоновано також

М. В. Кармалітою. Зокрема, дослідниця відмічає, що принципи податкового права – це концентровані ідеї правового характеру, які отримують свою фіксацію у нормативних положеннях та одержують свою реалізацію під час правозастосування, характеризуючись як керівні, вихідні та засадничі основи, що отримують свою пряму чи непряму формалізацію у нормативно-правових актах, які регламентують податкові відносини. Водночас М. В. Кармаліта акцентує увагу на трьох способах закріплення принципів податкового права:

- 1) пряма форма закріплення в межах самостійних норм і принципів податкового права;
- 2) закріплення принципів податкового права в межах інших норм податкового права;
- 3) непряма форма закріплення, коли принципи податкового права виводяться із системного тлумачення окремої норми податкового права чи їх низки [2, с. 57].

Загалом підтримуючи підходи М. В. Кармаліти, ми звертаємо увагу на підвищену міру узагальненості формулювань, які не зовсім чітко пояснюють галузеву регламентаційну специфіку принципів податкового права. Водночас позитивним є вирішення автором способів закріплення принципів податкового права. І справді, принципи податкового права – це не лише ті вихідні положення податкового права, які отримують свою пряму формалізацію в межах конкретних нормативних приписів. Непряма форма закріплення таких вихідних положень не применшує їхнього регламентаційного значення, а лише ускладнює їх виявлення.

Цікавий підхід до визначення принципів податкового права застосовано Р. Г. Браславським, який зазначає, що принципи податкового права є категорією інтегративного характеру, яка містить принципи оподаткування і принципи податкового законодавства [3, с. 67-68]. Водночас автор описує «генетичний» зв'язок, який існує між такими принципами, адже відмічає, що принципи оподаткування є первинними відносно принципів податкового законодавства, оскільки останні фактично сформувалися на основі перших. Важливим є те, що автор у відповідному дефінітивному положенні фактично проводить класифікацію принципів податкового права та визначає їхню систему. Водночас

відбувається структурування самого поняття «принципи податкового права».

Саме принципи оподаткування були первинною категорією, що формувалась у межах доктрини економічної науки. Надалі відповідні принципи закріплювалися на нормативному рівні, а саме в межах актів законодавства, що дозволило їм перейти у формат вже принципів податкового законодавства.

На наше переконання, принципи податкового права є прямо або непрямо закріпленіми положеннями найвищої міри імперативності, які виступають основою для регламентації податкових відносин. Важливо також відмітити, що принципи податкового права можуть мати різні джерела їх формалізації. Зокрема, принципи податкового права можуть закріплюватися:

- у нормативно-правових актах;
- у нормативних договорах;
- в актах судової правотворчості;
- у правовій доктрині.

Надалі ми пропонуємо послідовно розглянути кожне із вищезазначених джерел закріплення принципів податкового права.

Закріплення у нормативно-правових актах. Загальноприйнятим є підхід, відповідно до якого принципи права отримують свою формалізацію саме у нормативно-правових актах. Важливо відмітити, що за загальним правилом перевага надається саме закріпленню принципів права на рівні власне законодавчих актів. Однак це не означає, що у підзаконних нормативно-правових актах не можуть отримувати свою формалізацію вихідні положення податкового права. Втім, на підзаконному рівні принципи права мають непряму форму закріплення.

Прямо протилежною є ситуація із власне законодавчими актами, де принципи права мають переважно пряму форму закріплення. Не є винятком у цьому випадку і принципи податкового права, які у прямій формі закріплюються в межах ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України»). Саме в межах відповідної статті системно закріплюються принципи податкового права. Водночас у цілій низці положень податкового законодавства принципи податкового права закріплюються у непрямій формі. Чому саме нормативні акти є основним джерелом

закріплення принципів права загалом і принципів податкового права зокрема? У цьому випадку слід зауважити, що нормативно-правовий акт є тим джерелом права, який з формально-юридичного погляду здатний забезпечити підвищену міру імперативності вихідних положень податкового права.

Закріплення у нормативних договорах. В аспекті принципів податного права вірним є твердження про те, що тільки такий різновид нормативних договорів, як міжнародні договори, може виступати як джерело, де закріплюються відповідні галузеві вихідні положення. Йдеться переважно про акти, пов'язані з уникненням подвійного оподаткування. Цікавою особливістю є те, що саме в межах міжнародних договорів принципи податкового права можуть мати як рекомендаційний, так і обов'язковий характер. Рекомендаційний характер мають вихідні положення податкового права, що закріплюються у рамкових міжнародних договорах. У цьому випадку йдеться, зокрема, про:

1) Типову конвенцію ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами і державами, що розвиваються (1980 р.);

2) Модельну конвенцію ОЕСР про доходи та капітал (1977 р.).

Незважаючи на те, що у відповідних міжнародних договорах закріплено положення рекомендаційного характеру, всі вони надалі започаткували положення, що мають обов'язкову силу, – норми двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Фактично первинно закладений рекомендаційний зміст вихідних положень податкового права надалі був закріплений у межах обов'язкових до застосування нормативних приписів.

Генетично такі принципи походили із положень рекомендаційного характеру, однак внаслідок своєї змістовної послідовності надалі отримали широку формалізацію в обов'язкових до застосування актах. Наприклад, принцип недопущення подвійного оподаткування є тим вихідним положенням податкового права, який формує ідейні основи всіх конвенційних актів у відповідній сфері.

Щодо ієрархічних зв'язків, то принципи податкового права, закріплені у міжнародних договорах, характеризуються підвищеною

мірою імперативності порівняно із принципами, формалізованими на рівні податкового законодавства. Це, у першу чергу, пов'язано з тим, що міжнародні договори мають переважно регламентаційне значення порівняно з актами національного законодавства. Зокрема, у п. 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України прямо зазначається, що якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, які передбачені Податковим кодексом України, то застосовуються правила міжнародного договору [4].

Вищезазначений нормативний припис податкового законодавства прямо визначає колізійне правило, за яким у сфері оподаткування положення міжнародних договорів мають вищу юридичну силу, ніж положення національних законів. Однак ми не можемо назвати такий підхід якимось національним ноу-хау. Це загальноприйнята практика у більшості прогресивно-орієнтованих держав, адже в умовах посиленої глобалізації завдання держави полягає в тому, щоб першочергово гарантувати виконання взятих на себе міжнародних зобов'язань.

Загалом на міжнародному договірному рівні всі вихідні положення податкового права переслідують дві мети:

1) забезпечити уникнення подвійного оподаткування;

2) створити умови для унеможливлення розмивання бази оподаткування.

У першому випадку йдеться про забезпечення реалізації приватного інтересу, зокрема інтересу платника податків, тоді як у другому випадку – забезпечення публічного інтересу.

Закріплення в актах судової правотворчості. Ми не випадково застосовуємо поняття «правотворчість» замість «нормотворчість». У класичному розумінні цього поняття суди не формують норми права. Зокрема, суди можуть здійснювати поширювальне тлумачення нормативних приписів, що фактично призводитиме до формування правил поведінки. Проте суди не можуть самостійно формувати нові норми права. Такого роду діяльність не входить до сфери їхніх компетентних повноважень. Саме через це більш категоріально вивіренним буде

підхід, за якого такі акти називатимуться «правотворчими».

Суди можуть закріплювати принципи податкового права в так званих судово-доктринальних положеннях. Зазвичай суди формують змістовні аспекти принципів податкового права, виходячи із системного аналізу нормативних положень. Тобто судово-формалізовані принципи податкового права все одно мають у своїй основі конкретні нормативні положення. Це означає, що такі принципи не беруться нізвідки. Відповідно саме суди є тими суб'єктами, які не просто проголошують окремо взятий принцип, але і формують його змістовно-регулятивне наповнення.

Як приклад судової правотворчості в аспекті формулювання принципів податкового права можна назвати принцип добросовісності поведінки платника податків. Відповідний принцип податкового права фактично сформульовано десь на межі податкового законодавства і законодавства про адміністративне судочинство, що і визначає порядок вирішення податкових спорів. Ключова особливість такого принципу – відсутність прямого формулювання в межах приписів чинного законодавства, що не стало на заваді судам у межах судово-доктринальних положень широко застосовувати цей принцип.

Отже, суд виступає тим суб'єктом, який відіграє неабияку роль у формулюванні принципів податкового права та їх додаткової концептуалізації, що не в останню чергу обумовлено можливістю судів системно трактувати положення податкового законодавства.

Закріплення у правовій доктрині. Принципи податкового права можуть отримувати свою пряму формалізацію також у межах правової доктрини. Йдеться про розроблення вихідних положень принципів податкового права у наукових працях, які забезпечують розширену концептуалізацію таких вихідних положень. Фактично саме наукові джерела є інструментом, за посередництвом якого можна забезпечити широкі формулювання принципів права. Водночас самі джерела правової доктрини слід розділити на два види:

1) наукові праці дослідників-правників (монографії, посібники тощо), які є більше теоретичними джерелами, котрі не мають широкого практичного призначення;

2) науково-правові висновки – джерела, які, незважаючи на їхню доктриналістичну форму і зміст, мають чітке практичне призначення в межах конкретних юрисдикційних проваджень із вирішення податкових спорів.

Правова доктрина є тим джерелом права, яка найбільшою мірою сприяє послідовному розкриттю змісту принципів податкового права. Слід також зауважити, що науково-правові висновки часто сприяють прямій чи опосередкованій концептуалізації судових актів, де аналізуються принципи податкового права. Пряма концептуалізація існує в тому випадку, коли суди прямо посилаються у своїх рішеннях на правові позиції науковців-правників. Щодо непрямой концептуалізації, то вона пов'язана із ситуаціями, коли в межах судових рішень об'єктивно застосовуються правові позиції науковців, які формалізуються у наданих ними науково-правових висновках, однак не відбувається посилання на самих науковців-правників.

Отже, наукові джерела є не просто інструментом поширювального тлумачення принципів права, але і дієвим засобом додаткової концептуалізації таких принципів у судових рішеннях. Отже, ми маємо резюмувати, що правова доктрина та судові рішення як форми закріплення принципів податкового права перебувають у безпосередньому тісному зв'язку.

Коли йдеться про принципи податкового права, ми відразу звертаємо увагу на приписи ст. 4 Податкового кодексу України. В аспекті ст. 4 відповідного кодифікованого нормативно-правового акта особливу увагу привертає назва цієї статті – «Основні засади податкового законодавства України». Тобто у назві цієї спеціалізованої статті нормотворець застосував поняття «основні засади». Водночас у тій самій статті йдеться про «принципи». Такого роду стан справ указує на підвищену теоретизацію підходів, які застосовує нормотворець. Законодавець не просто застосовує чітко вивірені нормативно-формалізуючі конструкції. Якби ціль нормотворця полягала б у прямій формалізації, то він би не застосовував синонімічний ряд таких понять, як «принципи» та «основні засади».

Висновки. Понятійно-категоріальний підхід, який був застосований нормотворцем

у ст. 4 Податкового кодексу України, свідчить про те, що законодавець застосував у цьому випадку комплексний теоретичний підхід до формування нормативних конструкцій відповідної статті. Якщо йдеться про нормативну теоретизацію положень, пов'язаних із прин-

ципами права, то тут недоцільно говорити про надмірну доктриналізацію, адже вихідні положення права тим і відрізняються від звичайних нормативних приписів, що характеризуються підвищеною мірою узагальненості їхнього змісту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Товкун Л. В. Принципи податкового права і податкова політика. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2013. Вип. 25. С. 150-158. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/6597/1/Tovkun.pdf>.
2. Кармаліта М. В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. Право та державне управління. 2020. Т.1, № 1. С. 56-62. URL: http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2020/tom_1/11.pdf.
3. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України. Дис... доктора юридичних наук. 2019. С. 453. URL: <http://surl.li/bgwcd>.
4. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.