

УДК 347.73

**Наталія Хатнюк,**

канд. юрид. наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права  
юридичного факультету  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

## ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ: РЕАЛІЗАЦІЯ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

*У науковій статті досліджено юридичну природу непорушних фундаментальних положень, що транслюють у юридичний та економічний простір ідейну сутність єдиної системи податкових взаємозв'язків учасників податкових відносин та є важливим орієнтиром тенденцій розвитку податкового законодавства. Дослідження дало можливість сформулювати авторський підхід до класифікації регулятивних ідей податкових правових відносин як вихідних засад їх реалізації та стабілізації з метою ефективного наповнення публічних грошових фондів. Цей підхід базується на відображенні правової дійсності у свідомості суб'єктів єдиної системи податкових правових взаємозв'язків і достовірних фактах, що потребує законодавчого закріплення посилення відповідальності держави перед платниками податків.*

**Ключові слова:** фундаментальні засади, принципи податкового права, принципи оподаткування, принципи податку, принципи податкової системи, принципи податкових правових відносин.

**Постановка наукової проблеми.** Податкові правові відносини як системоутворювальна правова категорія фінансового права постійно розвиваються та вдосконалюються відповідно до потреб економічного та соціального розвитку держави. Зміна, припинення та реалізація таких правових відносин базується на непорушних фундаментальних засадах – принципах, що створюють умови для побудови єдиної системи взаємозв'язків учасників податкових відносин та є важливим орієнтиром тенденцій розвитку податкового законодавства.

Актуальність питання щодо теоретико-правового дослідження специфічності змістовної наповненості поняття «принципи податкових правовідносин» обумовлена поширеністю в науковій юридичній літературі близьких за назвою, але не синонімічних дефініцій «принципи податкового права», «принципи оподаткування», «принципи податку», «принципи податкової системи» та інші.

**Стан наукового дослідження.** Аналіз принципів податкових правовідносин як вихідних засад, їх реалізації та стабілізації у зв'язку з обмеженням певними нормативними рамками став можливим завдяки науковим дослідженням таких вчених, як О.С. Башняк, В.П. Вишневський, О.Л. Гамалій, А.Демин, О.О. Золотар, Г.В. Іваненко,

Ю.Б. Іванов, М.П. Кучерявенко, О.І. Павлов, А. Сміт, та інших.

**Мета** наукової праці полягає у визначенні фундаментальних засад податкових правових відносин, характеристиці принципів податкових правових відносин, розмежуванні суміжних понять «принципи податкового права», «принципи оподаткування», «принципи податку», «принципи податкової системи», виокремленні спеціальних принципів податкових правовідносин та розробленні напрямів ідейної спрямованості законодавчого регулювання податкових правовідносин в Україні, науково-теоретичних висновків і практичних рекомендації щодо їх реалізації та подальшого удосконалення.

**Основний зміст.** Принципи (від лат. *principium* – початок, основа) – це основні засади, вихідні ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю й відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи внутрішнього та міжнародного права, політичної, державної чи громадської організації (гуманізм, законність, справедливість, рівність громадян перед законом тощо) [16, с. 110]. Фахівці теорії права вважають, що принципи у нормах права можуть як безпосередньо закріплю-

ватись у тексті, так і впливати зі змісту правових норм.

Вперше принципи оподаткування були визначені філософом-економістом А. Смітом, а саме: а) справедливість (загальність і рівномірність оподаткування залежно від доходу, отриманого під захистом держави); б) визначеність (термін сплати, спосіб і сума платежу мають бути точно і заздалегідь визначені й відомі платникові); в) зручність (час і спосіб сплати податків мають бути якнайзручнішими для платника); г) економія (мінімізація витрат на стягнення податків і раціоналізація системи оподаткування) [15, с. 341].

Надалі принципи оподаткування проходили відповідні стадії розвитку і на сучасному етапі в українському законодавстві регламентовані ст. 4 Податкового кодексу України та мають особливе значення для практичної реалізації податкових правовідносин [13]. Вони містять загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства, презумпцію правомірності рішень платника податку, фінансову достатність, соціальну справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків і зборів.

В останні роки проблема розуміння сутності принципів податкових правовідносин все більше стає самостійним напрямом юридичного аналізу в наукових дослідженнях. На думку В.П. Вишневського, під принципами оподаткування розуміють встановлені вимоги (керівні правила, максими), яким мають відповідати податки [2, с. 44]. Як зазначає А. Демин, принципи податкової системи можуть бути визначені як узагальнені й систематизовані погляди, вихідні ідеї, що лежать в основі податкової системи держави [4, с. 95]. Як вважає О.С. Башняк, принципи оподаткування – це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [1, с. 163].

На думку М.П. Кучерявенко, податковому праву як складовій частині правової системи властиві загальногалузеві принципи, що знаходять своє відбиття у всіх галузях: верховенство закону, єдність, доцільність і реальність, законність тощо. Що стосується спеціальних (галузевих) принципів, то

одні з них знаходять своє пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (принципи – норми), інші набувають свого вираження в системі норм, що регулюють сплату конкретного податку (принципи, які впливають із норм) [11, с. 138]. Цікавими, на нашу думку, є наукові погляди О.С. Башняк, яка виділяє загальні (міжгалузеві, галузеві) та спеціальні (інституційні) принципи оподаткування (принципи податкового права, принцип податку, принципи побудови податкової системи, принципи податкового законодавства, принципи адміністрування податків) [1, с. 9].

Податкові правові відносини виникають у повсякденній практичній реалізації завдань держави у сфері справляння податків і зборів. Вони являють собою особливий правовий зв'язок між суб'єктами, коли держава в особі контролюючого органу має право вимагати від іншого учасника (платника податку) поведінки, яка передбачена податковою правовою нормою. Ця конструкція практичної реалізації податкових правових відносин базується не лише на основі принципів, які знайшли своє законодавче закріплення, але й на принципах відображення правової дійсності у свідомості людей та достовірних фактах.

Податкова правова норма по своїй суті являє собою соціальну інформацію, тобто, вектор її направленості завжди орієнтований на людину. Сучасні філософи пов'язують сутність людини саме з її діяльністю. Без застосування енергетичного та матеріального ресурсу людини неможливо досягти ефективності інформаційних процесів, які прямо та опосередковано впливають на успішність економічних реформ в Україні. Бурхливий розвиток світового та українського інформаційного суспільства сприяє появі новітніх форм податкових правових відносин, коли держава слугує та звітує українському народу, а не навпаки. Основні засади податкових правових відносин є результатом людської діяльності та відображають закономірності суспільного життя. Саме тому, законодавчо закріплені керівні ідеї податкового законодавства не слід повністю ототожнювати у певному розумінні із принципами податкових правових відносин, які дуже часто є похідними від положень-вимог і поліпшують їх розуміння правозастосувачами.

Метою правового регулювання у сфері оподаткування в Україні є створення оптимальної моделі поведінки учасників податкових правових відносин, що базується першочергово на конституційних принципах, які становлять основу розвитку принципів права, у тому числі й принципів податкових правових відносин. Так, принцип встанов-

лення, зміни чи скасування податків законом базується на вимогах статті 92 Конституції України, яка зазначає, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [10]. Податковий принцип обов'язкової сплати податків та обліку платників знаходить своє відображення у статті 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [10]. Принцип законності визначається як неухильне виконання вимог законів та основних підзаконних актів органами державної влади й управління, органами самоврядування, посадовими особами, громадянами та їхніми об'єднаннями та базується на забезпеченні правопорядку при стягненні податків, а також на захисті всіх форм власності в Україні.

Принципи податкового законодавства створюють основний напрям для конкретизації змісту загального правила у відповідних податкових правових нормах. Тобто можна стверджувати, що податкові правові відносини, які регулюються певними правилами поведінки їх учасників з урахуванням динаміки суспільних процесів в Україні, мають особливі вихідні положення, метою яких є ефективне наповнення публічних грошових фондів.

Основними базовими напрямками реалізації податкових правових відносин, які містяться в конкретних податкових правових нормах і потребують законодавчого визначення як спеціальних принципів, на нашу думку, є *відповідальність держави за формування і реалізацію політики в податковій сфері та відповідальність за виконання прийнятих зобов'язань учасників податкових правовідносин*. Ці спеціальні принципи гармонійно поєднуються та забезпечують основні напрямки державотворення в Україні.

На думку О.Л. Гамалій, взаємна відповідальність громадянина і держави має ґрунтуватися на первинності прав людини та громадянина. Якщо держава починає створювати штучні, необґрунтовані правові приписи, які обмежують права і свободи людини і громадянина з метою задоволення потреб правлячої або більш заможної групи, то така держава не може називатися правовою і демократичною [3, с. 29-30].

До податкової правосуб'єктності держави передусім належить формування податкової політики, що має на меті забезпечити економічне зростання країни. Загальна стратегія податкової політики повинна забезпечувати функціонування системи оподаткування, яка б створювала умови для накопичення та оновлення капіталів суб'єктів господарюван-

ня. Відповідно. прагнення українського законодавця збільшити дохідну частину бюджету завжди повинно враховувати комфортність функціонування бізнесу з урахуванням показників податкового тиску на підприємств, адже і держава, і платники податків несуть солідарну відповідальність за фінансовий стан українського суспільства та повинні збалансовувати свої економічні інтереси. Податкова система правової держави покликана стимулювати розвиток пріоритетних галузей економіки. Так, наприклад, запровадження в Україні спрощених систем оподаткування як потужних альтернатив загальній системі оподаткування, обліку та звітності надає переваги у прозорому, зрозумілому, спрощеному веденні бухгалтерського та податкового обліку, автоматично знижує витратну частину результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва. На думку Г.В. Іваненко, правова держава – це держава, у житті якої панують закони, що закріплюють основні права людини, виражають волю більшості чи всього населення країни, роблячи акцент на основних загальнолюдських цінностях й ідеалах, держава, в якій передбачена відповідальність не тільки особистості, але й самої держави, де громадянам притаманний високий рівень правової культури [7, с. 7].

Потрібно зазначити, що ідейні засади відповідальності платників податків перед державою чітко визначені в Податковому кодексі України і містять види відповідальності, загальні умови притягнення до фінансової відповідальності, види правопорушень та розміри штрафних санкцій, розрахунки пені за простроченими податковими зобов'язаннями тощо. Що стосується відповідальності держави перед платниками податків, то даний принцип доволі розпливчато регламентується окремими статтями Податкового кодексу України. Так, п. 21.3 ст. 21 Податкового кодексу України визначає, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органом. Пунктом 200.23 ст. 200 Податкового кодексу України регламентовано, що на суму заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України [13].

Актуальності набуває також спеціальний принцип *свободи відкритої інформації*, що є певним станом природного права людини. Слушною вважаємо думку О.О. Золотар, що одним із принципів природного права є домі-

нування суб'єктивного права над об'єктивним, а це означає, що права людини визначають права влади, а не навпаки [6, с. 15].

Громадянське суспільство в сучасному розумінні активно перетворюється в інформаційне суспільство. Тому адекватність нормативно-правового закріплення принципів податкових правових відносин є і критерієм повноти формування інформаційного суспільства. Податкова інформація може класифікуватись як відкрита інформація; службова податкова інформація; податкова таємниця. Два останніх види інформації можливо віднести до інформації з обмеженим доступом.

На нашу думку, весь процес діяльності Державної фіскальної служби України повинен бути відкритим для громадського вивчення. Найбільш ефективним шляхом реалізації цього, зрозуміло, є публікація інформації, яка становить суспільний інтерес, широке її оприлюднення. Це сприяє мінімізації корупційних ризиків, забезпечує свободу інформації стосовно окремих аспектів реалізації фіскальних повноважень. Відкритість діяльності органів державної влади офіційно запроваджена згідно з Указом Президента України «Про додаткові заходи щодо забезпечення відкритості у діяльності органів державної влади» [14]. З цією метою постійно функціонують та оновлюються офіційні веб-сайти як на рівні центрального апарату Державної фіскальної служби України, так і її територіальних підрозділів. Вони містять більше сорока електронних сервісів, що надають змогу платникам податків реально спостерігати процеси перетворення фіскальної служби з карального органу на сервісну службу. Так, сервіс «Електронний кабінет платника» надає можливість не лише отримати інформацію з реєстрів платників податку на додану вартість, єдиного податку, бланки звітності тощо, а й листуватися з органом Державної фіскальної служби України в електронному вигляді. На таких веб-сайтах міститься інформація про результати роботи Державної фіскальної служби, роз'яснення чинного податкового законодавства України, які акумульовані в Єдиній базі податкових знань тощо.

Враховуючи те, що податковим правовим відносинам притаманна інтерактивність із метою досягнення суспільно корисного результату, особливої актуальності за їх реалізації набуває спеціальний принцип *конструктивності та ефективної взаємодії*. Сутність такого принципу становить інформаційний обмін як специфічна форма взаємозв'язку платників податків та держави. Правове регулювання забезпечення активної взаємодії

є основою дотримання інформаційних прав та свобод. На думку О.І. Павлова, головна роль інформаційно-аналітичної діяльності полягає в забезпеченні високого наукового рівня розробки та прийняття управлінського рішення та супроводженні управлінської діяльності на стадії його впровадження [12, с. 25]. Державна фіскальна служба України на законодавчому рівні має не лише право на отримання інформації, але й обов'язок щодо її отримання задля належного виконання своїх функцій та об'єктивного, неупередженого прийняття управлінських рішень.

Так, згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю» впроваджено систему інформаційного обміну між митницями ДФС, іншими державними органами та підприємствами за принципами «єдиного вікна» з використанням електронних засобів передачі інформації [5]. Система являє собою єдину електронну базу даних, яка дає змогу різним службам контролю та митницям ДФС в автоматичному режимі обмінюватись інформацією про вантаж, який проходить через кордон України, та про результати його державного контролю в разі здійснення електронного декларування.

Статтею 77 глави 8 Податкового кодексу України регламентовано порядок проведення документальних планових перевірок. На етапах здійснення доперевірочного аналізу відбору платників податків щодо включення до плану-графіка перевірок використовується вся наявна інформація електронних аналітично-інформаційних баз даних фіскальних органів, яка впливає на визначення ступеню ризиків ухилення від оподаткування конкретного платника податків. Наповнення таких інформаційно-аналітичних баз даних здійснюється шляхом інформаційного обміну як з іншими державними органами України та інших держав, так і з платниками податків, які подають податкову звітність у законодавчо встановлені терміни та декларують показники результатів фінансово-господарської діяльності за певний проміжок часу. Результатом використання інформації є прийняття на її основі обґрунтованих управлінських рішень. За результатами перевірки в разі виявлення порушень податкового та митного законодавства складається акт і вноситься повідомлення-рішення з вимогою сплатити відповідну суму податку.

На міжнародному рівні порядок обміну інформацією про сплату всіх видів податків

між компетентними органами держав-учасниць регламентовано Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податковій сфері 1988 року (Страсбург) [9]. Договором також передбачено проведення податкових перевірок за кордоном, одночасні інспекції та надання допомоги зі стягнення. Для України, яка долучилася до конвенції 2004 року, вона набула чинності з 2009 року. Конвенція є дійсно глобальним інструментом налагодження дієвого автоматичного обміну податковою інформацією між країнами світу з метою міжнародної боротьби із правопорушеннями у податковій сфері.

Процеси модернізації Державної фіскальної служби підкреслили також актуальність спеціального принципу законності адміністрування податків і зборів, сутність якого полягає у тому, що адміністрування податків і зборів має здійснюватися на підставі та відповідно до вимог чинного податкового законодавства України. На думку Ю.Б. Іванова, метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платником шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур [8, с. 186].

Механізми податкового адміністрування містять облік платників, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, надання податкових консультацій, прогнозування та планування надходжень до бюджетів усіх рівнів, податковий контроль та інше. Вони повинні підтримувати високу результативність чинної податкової системи за допомогою якісних адміністративних процедур, прозорості, професійної правосвідомості працівників фіскальних органів, стають надійним показником урегульованості податкових правових відносин.

### Висновки

Таким чином, вбачається за доцільне сформувати низку висновків і пропозицій щодо чинного податкового законодавства щодо удосконалення та реалізації принципів податкових правових відносин:

1) принципи податкових правових відносин є похідними від положень-вимог податкового законодавства та поліпшують їх розуміння правозастосування;

2) реалізація податкових правових відносин базується не лише на основі принципів, які знайшли своє законодавче закріплення, але й на принципах відображення правової дійсності у свідомості людей та достовірних фактах;

3) активний розвиток громадянського суспільства і демократичних традицій з метою входження в глобальне інформаційне

середовище на основі дотримання прав людини, зокрема права на вільний доступ до інформації та обов'язку розкриття інформації з боку фіскальних органів, створює умови, коли разом з основними ідеями податкових правових відносин, що становлять вектор розвитку податкового законодавства, існують спеціальні принципи, які гармонізують взаємовідносини між платниками податків та державою;

4) до спеціальних принципів податкових правових відносин належать: принцип відповідальності держави за формування та реалізацію політики в податковій сфері; принцип відповідальності за виконання прийнятих зобов'язань; принцип свободи відкритої інформації; принцип конструктивності та ефективної взаємодії; принцип законності адміністрування податків і зборів;

5) процеси демократично-соціального підходу до розуміння сутності податкових правових відносин потребують законодавчого закріплення посилення відповідальності держави перед платниками податків за завдані збитки внаслідок неправомірних дій чи бездіяльності, зокрема шляхом постійного моніторингу якості контрольно-перевірочної роботи, що оцінюється за результатами оскарження платниками податків рішень контролюючого органу, кількості скарг платників податків на роботу органів Державної фіскальної служби України, роз'яснень чинного податкового законодавства та судової практики.

### Список використаних джерел:

1. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.С. Башняк. – Х., 2005. – 190 с.
2. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики : [монографія] / В.П. Вишневський. – Донецьк : НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2012. – 128 с.
3. Гамалій О.Л. Права громадян як об'єкт адміністративно-правового захисту органами державної влади / О.Л. Гамалій // Право і безпека. – 2014. – № 1 (52). – С. 28–33.
4. Демин А. Общие принципы налогообложения: анализ судебной-арбитражной практики / А. Демин // Хозяйство и право. – 1998. – № 2–3. – С. 95–100.
5. Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно санітарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 25 травня 2016 року № 364 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
6. Золотар О.О. Свобода інформації в контексті концепції природного права / О.О. Золотар // Правова інформатика. – 2011. – № 1 (29). – С. 12–15.

7. Іваненко Г.В. Конституційна модель правової держави: шляхи її удосконалення і реалізації : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.13 / Г.В. Іваненко ; кер. роботи Л.І. Кормич ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса, 2002. – 20 с.

8. Іванов Ю.Б. Податковий менеджмент : [підруч.] / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.

9. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах Ради Європи від 25 січня 1988 р. // Офіційний вісник України. – 2008. – № 100. – Ст. 3288.

10. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141; 2011. – № 10. – Ст. 68.

11. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

12. Павлов О.І. Основи інформаційно-аналітичної діяльності : [навч. посібник] / О.І. Павлов. – О. : Астропринт, 2011. – 240 с.

13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №13–17. – Ст. 112.

14. Про додаткові заходи щодо забезпечення відкритості у діяльності органів державної влади: Указ Президента України від 1 серпня 2002 року № 683/2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/683/2002>.

15. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1935. – 605 с.

16. Юридична енциклопедія : у 6 т. / Редкол. : Ю.С. Шемпученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 2003. – Т. 5 : П. – 2003. – С. 736 с.

*В научной статье автор исследует юридическую природу нерушимых фундаментальных положений, которые транслируют в юридическое и экономическое пространство идейную сущность единственной системы налоговых взаимосвязей участников налоговых отношений и представляются важным ориентиром тенденций развития налогового законодательства. Исследование позволило сформулировать авторский подход к классификации специфических руководящих идей налоговых правовых отношений в качестве исходных принципов их реализации и стабилизации с целью эффективного наполнения публичных денежных фондов. Данный подход базируется на отражении правовой действительности в сознании субъектов единой системы налоговых правовых взаимосвязей и достоверных фактах, требующие законодательного закрепления усиления ответственности государства перед налогоплательщиками.*

**Ключевые слова:** фундаментальные принципы, принципы налогового права, принципы налогообложения, принципы налога, принципы налоговой системы, принципы налоговых правовых отношений.

*In the scientific article to research legal nature of inviolable fundamental positions which translate in legal and economic space ideological essence of the unique system of tax intercommunications of participants of tax relations and appear important orienteer of progress of tax legislation trends is investigational in the article. The study enabled the author's approach to formulate specific guidelines for the classification of ideas of tax legal relations as initial bases for their implementation and stabilization for the effective filling of public funds. This approach is based on mapping legal reality in the consciousness of a common system of tax legal relationships and reliable facts, which requires strengthening the law on State responsibility to the taxpayers.*

**Key words:** fundamental principles, principles of tax right, principles of taxation, principles of tax, principles of the tax system, principles of tax legal relations.

