

УДК 347.73

Руслан Браславський,*канд. юрид. наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

СИСТЕМА ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті наводиться алгоритм розвитку суспільних відносин у сфері податкового права. Такими алгоритмізаторами виступають принципи податкового законодавства, які знаходять свою безпосередню формалізацію в межах приписів ст. 4 Податкового кодексу України. У межах актів чинного законодавства принципи права можуть отримувати пряме або опосередковане закріплення. Відповідні принципи податкового законодавства перебувають у чіткій і злагодженій системі. Для комплексності розуміння цієї категорії в статті розглянуто також доктринальні визначення такого поняття, як «система». Саме через визначення понять та основоположних принципів описується система податкового законодавства.

Ключові слова: податкове право, принципи, податкове законодавство, конститутивність, органічна єдність, макросистема, мікросистема.

Постановка проблеми. Для забезпечення належної алгоритмізації розвитку суспільних відносин на нормативному рівні повинні впроваджуватись керівні основи найвищої міри імперативності. При цьому такі основи мають забезпечувати систематизацію й упорядкування суспільних відносин унаслідок своєї основоположності, логічно зумовленої конститутивності. Такими алгоритмізаторами виступають принципи податкового законодавства, які знаходять свою безпосередню формалізацію в межах приписів ст. 4 Податкового кодексу України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значення системності принципів податкового законодавства розглядалось такими науковцями, як С.П. Погребняк, А.А. Храбров, О.М. Мінаєва. Проте окремі аспекти цього питання потребують додаткової уваги.

|| **Мета статті** – здійснення аналізу системності принципів податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Варто зазначити, що найбільш системна й комплексна дефініція принципів права була запропонована С.П. Погребняком. Під принципами права дослідник пропонує розуміти систему сталих та імперативних за своїм характером вимог, що отримують формалізацію в межах приписів чинного законодавства та можуть детермінуватись як основоположні, змістовні риси, які в єдності свого змісту визначають характер системи права, окреслюють притаманні їй ознаки та встановлюють перспективи поступального розвитку [1].

Варто зауважити, що в межах актів чинного законодавства принципи права можуть отримувати пряме або опосередковане закріплення. Часто конкретизація змісту принципів права та визначення їх природи відбувається в межах судової практики [2]. Як зазначає А.А. Храбров, загалом принципи права отримують своє формалізоване закріплення в межах приписів чинного законодавства. Роль і значення принципів

права дослідник характеризує таким чином: а) визначають зміст права; б) характеризують зовнішню й внутрішню сторону права; в) детермінують право крізь призму його як динамізму, так і статичності. При цьому дослідник схиляється до того, що у своїй реалізації принципи права перебувають у перманентній динаміці [3].

У положеннях ст. 4 Податкового кодексу України законодавцем здійснено закріплення принципів податкового законодавства в межах єдиної, злагодженої системи, завдання якої полягає в тому, щоб найвищою мірою узагальненості охопити всі аспекти регулювання суспільних відносин, які мають місце у сфері оподаткування.

Для комплексності розуміння цієї категорії необхідно розглянути також доктринальні визначення поняття «система». Загальноприйнятим є підхід, згідно з яким під системою розуміють сукупність взаємопов'язаних елементів, які перебувають у перманентній взаємодії один з одним. При цьому зазначається, що така сукупність характеризується відносною самостійністю та органічною єдністю, а також вирізняється власною автономністю й внутрішньою цілісністю в процесі свого функціонування [5; 6]. У межах вищезазначеного підходу система розглядається як явище «замкнутого» характеру. Тобто до уваги не береться той аспект, що окремо взяті системи можуть перебувати у взаємодії між собою або із зовнішніми елементами, які не входять до відповідних систем. Саме тому зауважуємо, що більш послідовним під час визначення змістового наповнення цієї категорії був основоположник теорії систем Л. фон Берталанфі, який детермінував систему як комплекс взаємодіючих між собою елементів, що перебувають у певних відношеннях як між собою, так і із зовнішнім середовищем [7].

Під системою принципів податкового законодавства варто розуміти взаємодіючу множинність основоположних вимог податкового законодавства, які висувають вимоги найвищої

міри імперативності до діяльності установчого й регулятивного характеру, що реалізується учасниками податкових відносин. При цьому зауважимо, що система принципів податкового законодавства може розглядатись у вузькому й широкому сенсі. Так, у вузькому сенсі під принципами податкового законодавства необхідно розуміти 11 вимог найвищої міри імперативності, що знайшли безпосередню формалізацію в межах приписів п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Вищезазначені вихідні положення можна детермінувати як поіменовані принципи податкового законодавства, які були чітко визначені та закріплені в належній лаконічній формі законодавцем.

Під час дослідження змісту основоположних засад, що містяться в п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, можливий розподіл їх на установчі та регулятивні. На нашу думку, до принципів установчого характеру належать такі: соціальної справедливості, нейтральності оподаткування, фіскальної достатності, рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів, економічності оподаткування, єдності підходів до встановлення податкових платежів, стабільності. Кожен із наведених принципів спрямований на те, щоб було дотримано правильний та одноманітний підхід до законодавчого закріплення елементів і механізму сплати податків та зборів. Відповідні основоположні засади мають на меті дотримання належного порядку податкової нормотворчості, а також встановлення одноманітних підходів до закріплення матеріальних аспектів загальнообов'язкових платежів податкового характеру.

Водночас ми можемо виділити також принципи регулятивного характеру, серед яких виокремлюємо такі: невідворотності настання юридичної відповідальності, загальності оподаткування, принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків рівності платників податків. Необхідно підкреслити, що принципи регулятивного характеру спрямовані на те, щоб забезпечити уніфіковані підходи до впорядкування діяльності учасників податкових відносин. Такі керівні ідеї податкового законодавства мають на меті забезпечення правильного рівня функціонування «живих», тобто таких, що виражаються в дійсності на сьогодні, суспільних відносинах, які мають місце в податковій сфері [8].

Водночас варто брати до уваги той аспект, що в межах ст. 4 Податкового кодексу України також отримали своє закріплення непоіменовані принципи податкового законодавства. Зокрема, зауважимо, що нормативний припис ст. 4 Податкового кодексу України містить щонайменше 4 «приховані» принципи. Ці принципи податкового законодавства А.М. Котенко визначає як непоіменовані. До зазначених принципів науковцем віднесено принципи, закріплені в п. п. 4.2, 4.3, 4.4, 4.5 ст. 4 Податкового кодексу України [9]. Отже, учений непоіменованими називає такі принципи, які містить податкове законодавство: а) загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачене Податковим кодексом України, сплаті не

підлягають; б) податкові періоди та строки сплати податків і зборів встановлюються з огляду на необхідність забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджетів з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку, а також зменшення витрат на адміністрування податків і зборів; в) встановлення й скасування податків і зборів, а також пільг їх платникам здійснюється відповідно до Податкового кодексу України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами в межах їх повноважень, визначених Конституцією та законами України; г) під час встановлення чи розширення наявних податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року [4].

Що ж стосується системи принципів податкового законодавства в широкому розумінні цього поняття, то під нею варто розуміти всі вихідні положення, які в прямій (п. п. 4.1–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України) або непрямої (постають із системного й послідовного тлумачення приписів податкового законодавства) формі отримали своє закріплення в межах положень податкового законодавства.

Загалом варто зазначити, що систему принципів податкового законодавства можна поділити на три рівні, кожен із яких фактично утворюватиме відносно відособлену, самостійну систему принципів. Для здійснення такого поділу використано частки макро-, мезо-, мікро-, які застосовуються для характеристики рівнів функціонування та структури певного явища, сфери діяльності. Так, нами виокремлено макросистему принципів, мезосистему принципів та мікросистему принципів.

До макросистеми принципів податкового законодавства ми відносимо всі вихідні положення, що були закріплені законодавцем у межах положень ст. 4 Податкового кодексу України «Основні засади податкового законодавства». Тобто макрорівень принципів податкового законодавства, згідно із цим підходом, охоплюється поняттям «основні засади податкового законодавства». Відповідний рівень принципів включає в себе такі інтегративні складники, як власне принципи податкового законодавства (п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) та інші вихідні положення податкового законодавства (п. п. 4.2–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України). У цьому разі ми розглядаємо макросистему як надсистему, яка включає в себе відповідні інтегративні складники.

Що ж стосується мезосистеми принципів податкового законодавства, то до неї ми відносимо мезосистему власне принципів податкового законодавства та мезосистему інших вихідних положень податкового законодавства. Вихідні положення податкового законодавства, які входять до відповідних мезосистем, можуть бути детерміновані як підсистеми, що є складниками єдиної макросистеми основних засад податкового законодавства. Фактично до відповідних підсистем ми включаємо підсистему поіменованих принципів податкового законодавства та підсистему непоіменованих

принципів податкового законодавства. Мезосистема формує «середній» рівень систем принципів податкового законодавства.

Коли ж мова йде про мікросистему, то її основоположні елементи визначаються на основі такого класифікаційного критерію, як спрямованість дії тих чи інших вихідних положень податкового законодавства. Так, у межах положень п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України ми можемо виділити принципи, які належать до мікросистеми принципів установчого характеру та мікросистеми принципів регулятивного характеру. У цьому разі до принципів установчого характеру ми відносимо такі вихідні положення, як принцип соціальної справедливості, принцип фіскальної достатності, принцип економічності оподаткування, принцип рівномірності та зручності сплати податків і зборів тощо. Вищезазначені вихідні положення формують відносно самостійну системнообрамлену групу принципів, за допомогою якої визначаються вимоги до здійснення нормотворчої діяльності у сфері оподаткування. До мікросистеми принципів регулятивного характеру ми відносимо принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків, принцип невідворотності настання юридичної відповідальності, принцип рівності та недискримінації платників податків тощо. Відповідні принципи податкового законодавства мають специфічно орієнтоване спрямування, що полягає в забезпеченні належного правозастосування в податково-правовій сфері. Фактично окреслені мікросистеми є інтегративними складниками мезосистеми власне (поіменованих) принципів податкового законодавства.

Вважаємо за доцільне сказати, що відповідна системна взаємодія основних засад податкового законодавства будується на тій логіці, що

кожен рівень систем вищого порядку «поглинає» системи нижчого рівня. У цьому аспекті проявляється взаємointегративність відповідних систем. Така взаємointегративність можлива у висхідному порядку, тобто в напрямі від мікросистем до макросистеми. При цьому варто зазначити, що макросистема є системою найвищого порядку, яка інтегрує в собі всі вихідні положення податкового законодавства. Проте в будь-якому разі ми повинні чітко усвідомлювати, що відповідний розподіл має умовний характер. Здійснене нами структурування й розділення систем вихідних положень податкового законодавства має своїм завданням забезпечити наочність складного та багаторівневого характеру взаємодії досліджуваних принципів (див. рис. 1).

Варто зауважити, що множинність систем вихідних положень податкового законодавства не порушує логіку функціонування відповідних окремо взятих систем. Кожна з вищезазначених систем принципів податкового законодавства зберігає власну специфіку та відносну відособленість. При цьому наголошуємо на тому, що відповідні системи перебувають у перманентній взаємодії. Кожна з них взаємointегрується, тим самим змістовно доповнюючи іншу. Незважаючи на множинність систем принципів податкового законодавства та складність взаємодії між ними, кожна з відповідних систем зберігає самотність і самостійність. Неуніфікований характер системи принципів податкового законодавства призводить до структурного ускладнення досліджуваного явища, тим самим наочно демонструючи його багатогранність і різноаспектність.

Загалом необхідно зауважити, що система основних засад податкового законодавства ви-



Рис. 1. Структура системної взаємодії основних засад податкового законодавства

різняється підвищеною мірою стійкості. Це зумовлюється, зокрема, тим, що відповідні принципи вирізняються усталеністю та універсальністю сформованих у їхніх межах імперативних вимог. Досить важливим є також той факт, що з техніко-юридичної позиції конструювання нормативних приписів вихідного характеру, як правило, супроводжується структурними змінами в межах тих чи інших інститутів конкретної галузі законодавства. Зазначений аспект зумовлює необхідність дотримуватись виваженого підходу до модернізації конкретної системи вихідних положень, у тому числі й системи принципів податкового законодавства.

На сьогодні актуальним залишається питання з приводу того, чи можна говорити про включення принципів податкового законодавства, які не закріплені в прямій формі, до системи основ податкового законодавства. У цьому разі ми дотримуємось тієї позиції, що такі вихідні положення, які можуть бути виокремлені шляхом системного й послідовного тлумачення приписів податкового законодавства, є такими, що також органічно вписуються в систему вихідних положень податкового законодавства, при цьому займаючи певною мірою специфічне положення, оскільки джерелом їх синтезу є складний процес системно-аналітичної діяльності.

Висновки

Варто зазначити, що завдяки принципам, які містить податкове законодавство, забезпечується реалізація систематизуючої та стабілізуючої функцій. З приводу стабілізуючої функції основоположних ідей права варто зазначити, що вона має своїм проявом фіксування й закладення вимог, які вимагають беззастережного підпорядкування, реагування, виконання, тобто імперативних вимог, які спрямовані на те, щоб була дотримана сталість розвитку сфери податкового права. Принципи, що містяться в податковому законодавстві, відіграють роль обрамлюючого чинника для всієї сфери оподаткування, за допомогою чого стає можливим дотримання поступальності та деякої плановості в розвитку відносин у податковій сфері.

В статті приводиться алгоритм розвитку общественных отношений в сфере налогового права. Такого рода алгоритмизаторами выступают принципы налогового законодательства, которые находят свою непосредственную формализацию в рамках предписаний ст. 4 Налогового кодекса Украины. В пределах актов действующего законодательства принципы права могут получать прямое или опосредованное закрепление. Соответствующие принципы налогового законодательства находятся в четкой и слаженной системе. Для комплексности понимания данной категории рассмотрены также доктринальные определения такого понятия, как «система». Именно через определение понятий и основных принципов описывается система налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговое право, принципы, налоговое законодательство, конститутивность, органическое единство, макросистема, микросистема.

In this article the algorithm of public relations in the field of tax law. Such principles serve as algorithms of tax laws, which are a direct formalization under the provisions of Art. 4 Tax Code of Ukraine. Within the acts of the current legislation the principles of law can receive their direct or indirect fixing. Appropriate tax law principles are clear and coordinated system. For an understanding of the complexity of this category in the article the doctrinal definition also such thing as a "system". It is because definitions and fundamental principles of the system is described tax legislation.

Key words: tax law, principles, tax legislation, constitutionality, organic unity, macrosystem, microsystem.

Якщо вести мову про систематизуючу функцію, варто зауважити, що її зміст зводиться до того, що завдяки принципам, які відображені в податковому законодавстві, забезпечується комплексний і послідовний регулюючий вплив нормативно-правових актів, які належать до податкового законодавства. Насправді основні, керівні ідеї, які закріплені в податковому законодавстві, дають змогу об'єднати всі податкові приписи нормативного характеру в цілісну конструкцію нормативного характеру.

Список використаних джерел:

1. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / С.П. Погребняк. – Х. : Право, 2008. – 240 с.
2. Кашанина Т.В. Юридическая техника : [учебник] / Т.В. Кашанина. – М. : Норма – Инфра-М, 2011. – 496 с.
3. Храбров А.А. Правове регулювання принципів податкового права (теоретичний аспект) / А.А. Храбров // Очерки налогово-правовой науки современности : [монография] / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – М. ; Х. : Право, 2013. – С. 47–62.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20160801>.
5. Афанасьев В.Г. Системность и общество / В.Г. Афанасьев. – М. : Политиздат, 1980. – 368 с.
6. Философский энциклопедический словарь / редкол. : С.С. Аверинцев и др. – 2-е изд. – М. : Советская энциклопедия, 1989. – 815 с.
7. Bertalanffy L. General System Theory – A Critical Review / L. von Bertalanffy // General Systems. – 1962. – Vol. 7. – P. 1–20.
8. Мінаєва О.М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект) : дис. ... докт. юрид. наук / О.М. Мінаєва. – Запоріжжя, 2017. – 402 с.
9. Котенко А.М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні / А.М. Котенко // Фінансове право. – 2014. – № 2. – С. 22–24. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_2_9.