

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION AND ITS INFLUENCE ON TAXPAYER LIABILITY

Манукян А.А., аспірант кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Наукова праця присвячена тематиці основоположних вихідних ідей у сфері податкового законодавства, які є орієнтирами для правотворчої та правозастосовної діяльності. Під час дослідження першочергово було визначено роль принципів права для регулювання суспільних відносин. Особливу увагу було приділено питанню розуміння принципів права з точки зору протилежних концепцій: юридичного позитивізму та природно-правового підходу. Послідовно було досліджено запропоновані різними вченими дефініції поняття «принципи податкового права» та ознаки, які характеризують дані принципи. Разом із тим, було проведено чітке розмежування понять «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства» та з'ясовано їх співвідношення як цілого та частини. У статті також було досліджено питання класифікації принципів податкового законодавства за критерієм їх ідейної та предметної спрямованості на два види: власне юридичні принципи та економічно обумовлені принципи. Основну увагу було сфокусовано на двох власне юридичних принципах податкового законодавства. Перший з них – невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Автором було виділено ознаки, притаманні зазначеному принципу, охарактеризовано його безпосередній зв'язок з приписами різних галузей права та акцентовано увагу на прямій залежності між неефективністю механізмів притягнення до юридичної відповідальності з зменшенням податкових надходжень, що у свою чергу є вкрай негативним явищем для держави у цілому. Другим проаналізованим принципом був принцип-презумпція правомірності рішень платника податку. Автором додатково було детально досліджено причини необхідності існування цього принципу та такої позитивної дискримінації, яку закладено в його основу.

Ключові слова: податкове право, принципи податкового права, принципи податкового законодавства, податкова система, принципи-гасла, оподаткування.

The scientific work is dedicated to the thematic of fundamental principles in the sphere of tax legislation, which serve as guidelines for legislative and enforcement activities. The study primarily defines the role of legal principles in regulating social relations. Special emphasis was made on the issue of legal principles understanding from the perspective of two opposing concepts: legal positivism and natural law approach. The author has consistently studied proposed by different scholars definitions of the "principles of tax law" concepts and systematically investigated the defining characteristics of these principles. Additionally, a clear distinction was made between the concepts of "principles of tax law" and "principles of tax legislation", elucidating their relationship as a whole and as parts. The article also explored the classification of principles of tax legislation based on their conceptual and substantive orientation into two types: strictly legal principles and economically determined principles. The focus was primarily on two strictly legal principles of tax legislation. The first one is the inevitability of the occurrence of specified legal responsibility in case of violation of tax legislation. The author outlined the features inherent in abovementioned principle, characterized its direct connection with the prescriptions of various branches of law, and emphasized the direct correlation between the inefficiency of mechanisms for legal accountability and the decrease in tax revenues, which is extremely detrimental to the state as a whole. The second analyzed principle was the presumption of legitimacy of the taxpayer's decisions. The author further examined the reasons for the necessity of mentioned principle's existence and the positive discrimination underlying it.

Key words: tax law, principles of tax law, principles of tax legislation, tax system, principles-slogans, taxation.

Постановка проблеми. Принципи права відіграють неабияку роль у забезпеченні послідовного регулювання суспільних відносин. Вихідні положення права відіграють своєрідну упорядковуючу роль для права загалом та для окремих сфер суспільного життя зокрема. Без принципів права нормативні приписи позбавлені своєрідного «дорогочинності», який визначає основи регулювання та має безпосередній вплив на упорядкування правозастосовної практики. Зважаючи на підвищену важливість фундаментальних ідей для правової сфери, ця тематика не може втратити актуальності, а тому потребує постійного дослідження та осмислення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тематика принципів у податковому праві є предметом уваги багатьох дослідників права. Зокрема, їх теоретико-правове дослідження здійснювалось у працях таких вчених, як А. М. Котенко, С. В. Брояков, О. М. Лобач, Р. Г. Браславський тощо. Зацікавленість з боку наукової спільноти ще раз підкреслює актуальність та важливість принципів податкового законодавства як для теоретичних розробок, так і для практичного застосування.

Вклад основного матеріалу. Зasadничі основи права не існують відірвано від суспільних реалій. У цьому і полягає онтологічна складова принципів права. Відповідно принципи права не можуть розглядатися як зовнішньо виражені правила, що формуються незалежно від існування самої людини. Таким чином, право також не може бути прирівняно до системи формальних приписів,

які існують незалежно від суспільства, поведінку якого і регулюють такі правила. Онтологічна складова принципів права є набагато комплекснішою. Виключно з точки зору юридичного позитивізму принципи права не можна пояснити [1, с. 90].

З точки зору юридичного позитивізму принципи права прийнято вважати продуктом державного волевиявлення, що отримує свою формалізацію у джерелах права. Аналогічний підхід у позитивістів і до генези принципів права – еволюція принципів права пов'язана із поступальним закріпленням таких положень у нормативних джерелах. Прямо протилежним є природно-правовий підхід у ставленні до принципів. У відповідності із підходами юснатуралізму принципи права є результатом взаємодії між людьми, є продуктом комунікації осіб. Таким чином, як відмічає М. І. Козюбра, становлення принципів права відбувається «знизу», а не «на верху», де їх просто виводять шляхом узагальнення [2, с. 144].

Такого роду позиція є як певною мірою послідовною, так у деякій мірі спрощеною. Так, безумовно, найбільш основоположні та узагальнені принципи права отримують своє первинне становлення на рівні суспільних відносин. Фактично, значна частина принципів права є результатом трансформації основних соціальних норм (часто звичаєвих норм) у нормативні положення підвищеної міри імперативності. Втім, ціла низка окремих галузевих принципів часто позбавлена такого «низового» характеру оформлення. Мова йде про спеціальні, галузеві (підгалузеві)

принципи права, які часто мають специфічне інструментальне призначення. До відповідної категорії принципів належать зокрема і принципи податкового права.

Влучно відмічає А. М. Колодій, який говорить, що сама ідея принципу права та його змістове правило поведінки часто виникають саме на рівні соціальної взаємодії певної групи людей, а вже потім на нормативному (загальнодержавному) рівні сам принцип права отримує своє нормативне обрамлення [3, с. 42].

Важливо розглянути поняття принципів права в тому числі й крізь призму підходів юснатуралізму та юридичного позитивізму. У даному випадку мова йде в першу чергу про визначення співвідношення регламентаційного потенціалу принципів права та норм права. Так, з точки зору юснатуралізму принципи права мають превалююче значення над звичайними нормами права, що обумовлюється їх аксіологічним потенціалом та універсальністю вимог. Що ж стосується жорсткого позитивістського підходу, то у відповідності з ним норми-принципи тотожні за своєю юридичною силою звичайним нормам права. Пріоритетність норм-принципів може обумовлюватися виключно прямою вказівкою про це в законі.

Системно розглянувши загальнотеоретичні аспекти поняття «принципи права», доцільно перейти до аналізу галузевої терміносполуки – «принципи податкового права».

Так, С. В. Брояков визначає принципи податкового права як лаконічно сформульовані нормативні положення податкового права, що характеризуються найвищою мірою імперативності та забезпечують регламентацію як нормотворчої, так і правозастосовної діяльності у податково-правовій сфері [5, с. 16].

А. М. Котенко визначає принципи податкового права як основоположні ідеї функціонування та побудови податкової системи, яка включає в себе як систему оподаткування загалом, так і систему податків зокрема [4, с. 55].

Неможливо проаналізувати змістове наповнення досліджуваного поняття без окреслення кола його іманентних рис.

С. В. Брояков до рис принципів податкового права відносить:

а) імперативність, яка характеризується найвищою мірою (принципи права мають системоформуючий характер для регулювання податкових відносин);

б) змістовна лаконічність положень (зрозуміле та коротке формулювання правила поведінки, що лежить в основі принципу податкового права, незалежно від того прямо чи непрямо закріпленням є такий принцип податкового права);

в) різноаспектність реалізації, як у правозастосовній, так і у нормотворчій сфері (вихідні положення податкового права визначають правила регулювання, як правозастосовної діяльності контролюючих органів, так і нормотворчості на власне законодавчому рівні та підзаконній нормотворчості) [6, с. 46].

У доктринальних джерелах можна зустріти два поняття – принципи податкового права та принципи податкового законодавства. Як співвідноситься поняття «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства»? На наше переконання, принципами податкового права можна вважати як прямо закріплені, так і непрямо закріплені вихідні положення відповідної галузі права. Більше того, принципи податкового права можна виявити не тільки у нормативних джерелах, але й правовій доктрині та судовій практиці. Що ж стосується принципів податкового законодавства, то це поняття є більш вузьким. Під принципами податкового законодавства доцільно розуміти вихідні положення податкового права, які отримали своє безпосереднє закріплення у положеннях саме ст. 4 Податкового кодексу України. Таким чином, можна коротко резюмувати, що термін «принципи податкового

права» є ширшим за своїм змістом від поняття «принципи податкового законодавства», а відповідно, вони співвідносяться як ціле та його частина.

Що ж стосується принципів податкового законодавства (прямо закріплені принципи у ст. 4 Податкового кодексу України), то їх також можна поділити на основі їх змістовної характеристики на такі види: а) власне юридичні принципи; б) економічно обумовлені принципи. Ключовим при їх поділі на вище зазначені дві групи є ідея, яка лежить в основі даних принципів і їх предметна спрямованість: юридична чи економічна складова.

До власне юридичних принципів податкового законодавства можна віднести:

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку;
- стабільність;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів;
- рівність усіх платників перед законом;
- загальність оподаткування.

Що ж стосується економічно обумовлених принципів податкового законодавства, то до них можна віднести такі принципи:

- фіскальна достатність;
- соціальна справедливість;
- економічність оподаткування;
- нейтральність оподаткування;
- рівномірність та зручність сплати.

У подальшому пропонуємо зосередити увагу на таких принципах.

I. Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Відповідне вихідне положення податкового права є найбільш спеціалізованим у контексті комплексного інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Відповідний принцип отримує своє пряме та безпосереднє закріплення в пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України: «невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства» [7].

Досліджуваний принцип сформульовано максимально лаконічно. Він (принцип) конститує одне єдине правило: порушник податкового законодавства повинен бути притягнутий до юридичної відповідальності. І така максима є зрозумілою, адже якщо порушник податкового законодавства може уникнути юридичної відповідальності, то це законодавчо призведе до порушення правил податково-правової дисципліни. Відсутність відповідальності або ж мала ймовірність притягнення до такої відповідальності стимулює прояви правового нігілізму у суспільстві. Це все зі свого боку має безпосередній вплив на реалізацію податкової політики держави щодо належної акумуляції податків та зборів. Таким чином, доцільно говорити про пряму закономірність: неефективність механізмів притягнення до юридичної відповідальності = зменшення податкових надходжень до дохідної частини відповідних бюджетів.

Варто зауважити, що за своєю правовою природою принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства є своєрідним принципом-гаслом, адже він не передбачає якого-небудь конкретного правила поведінки, а тільки закріплює певну правову ідею. І ця правова ідея властива юридичній відповідальності як правовому явищу загалом. Невідворотність відповідальності – ось, що лежить в основі досліджуваного принципу-гасла. Це має своїм наслідком підвищену міру декларативності досліджуваного принципу податкового права. Декларативність обумовлена тим, що даний принцип немає як такого самостійного регулятивного правила.

Принципи-гасла неможна назвати негативним явищем. Формування таких принципів є одним із підходів до

закріплення вихідних положень права. Ідейна складова принципів права якраз і полягає у тому, щоб сформувавши вимогу найвищої міри імперативності, яка потім повинна отримувати свою конкретно-регламентаційну реалізацію в рамках інших положень права. Саме таким і є досліджуваний принцип податкового права, регламентаційні правила якого закріплюються в межах приписів не тільки податкового законодавства, але й іншого галузевого законодавства, зокрема кримінального законодавства та законодавства про адміністративну відповідальність.

Підсумовуючи усе вищезазначене, можна сформувавши такий перелік ознак принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства:

- відноситься до прямо закріплених принципів податкового права;
- є найбільш спеціалізованим прямо закріпленим принципом податкового законодавства, що стосується інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства;
- є принципом-гаслом, що обумовлює його підвищено декларативну правову природу;
- характеризується лаконічністю формулювання;
- має безпосередній вплив на цілу низку галузей законодавства (не тільки на податкове законодавство, але й на кримінальне законодавство та законодавство про адміністративні правопорушення).

II. Принцип-презумпція правомірності рішень платника податків. Даний принцип податкового права також отримує своє пряме закріплення у пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, де зазначається таке: «презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [7].

Принцип-презумпція правомірності рішень платника податків визначає цілком зрозуміле правозастосовне правило – якщо існує ситуація правової невизначеності, якщо норми податкового права вступають у протиріччя – правильним є той алгоритм, який обирає платник податків. Фактично, презумпція правомірності рішень платника податків у найбільшій мірі актуалізується у тих випадках, коли існує колізія нормативних приписів або ж наявні прогалини у нормативному регулюванні.

Варто зазначити, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків є своєрідною «позитивною дискримінацією» платника податків у сфері податкових відносин. Доцільно акцентувати увагу на тому, що позитивна дискримінація є новим витоком еволюційного

розвитку принципу рівності. Такого роду підхід обумовлюється тим, що позитивна дискримінація не є рівністю в «математично-вивіреному» розумінні. Навпаки – це рівність, яка отримує свій вираз у юридичній нерівності. При цьому якісне або ж кількісне превалювання прав одних суб'єктів обумовлюється суб'єктивними або ж об'єктивними чинниками, негативний вплив яких повинно «згладити» право. Такими чинниками в аспекті податкових відносин є фактична нерівність платника податків та контролюючого органу, адже платник податків є окремо взятим індивідом, тоді як контролюючий орган є елементом цілісної фіскальної адміністративно-владної вертикалі. За таких умов доволі закономірною є ситуація, коли платник податків шляхом звернення до положень даного принципу набуває більш вигідного становища у порівнянні із контролюючим органом.

Однак, на практиці часто відбувається нехтування вихідним положенням досліджуваного принципу, що обумовлює нівелювання його правозастосовної ефективності.

Висновки. Резюмуючи вищезазначене, варто підкреслити таке:

- варто розрізняти поняття «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства», а основним критерієм для їх відмежування є закріплення у ст. 4 Податкового кодексу України. Так як принципи податкового права можуть бути виокремлені не лише з законодавства, але й з правової доктрини та судової практики, то це поняття є ширше з-поміж порівнюваних та охоплює своїм змістом поняття «принципів податкового законодавства»;

- сукупність принципів податкового законодавства можна класифікувати за критерієм їх ідейної та предметної спрямованості на дві групи: власне юридичні принципи та економічно обумовлені принципи;

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства є надважливим принципом-гаслом, який створює ідейне забарвлення для інституту юридичної відповідальності та реалізується у нормах різних галузей права. Цілком логічно, що неухильне слідування цьому принципу має своїм наслідком зміцнення податкової системи загалом та забезпечення економічної стабільності держави;

- принцип-презумпція правомірності рішень платника податків, використовуючи засоби позитивної дискримінації, покликаний забезпечити захист інтересів платників податків у випадках наявності нормативних колізій та прогалин (які самі по собі ставлять платника податків у досить складне становище);

- здійснений аналіз яскраво демонструє, що лише правильне та неухильне застосування принципів податкового законодавства буде сприяти забезпеченню правопорядку у податковій сфері, стабільності та справедливості податкової системи.

ЛІТЕРАТУРА

1. Погребняк С. П. Висновки та рекомендації з національної правничої дискусії. *Право України*. 2017. № 7. С. 90–93.
2. Козюбра М. І. Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації. *Право України*. 2017. № 11. С. 142–164.
3. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 42–46.
4. Котенко А. М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4/2020. С. 43–56.
5. Брояков С. В. Система принципів податкового консультування. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2020. № 4(32) Vol. 2. С. 14–18.
6. Брояков С. В. Податкові консультації в механізмі податкового адміністрування: дис. ... докт. філософії в галузі знань 08 «Право» : спец.: 081 Харків, 2021. 216 с.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 06.05.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20230506#Text> (дата звернення: 15.06.2023).