

УДК 347.73

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ

Бондаренко Т.В.

Донецький державний університет управління

В статті досліджено теоретичні концепції формування принципів оподаткування. Розглянуто наукові підходи до визначення та класифікації останніх. Проаналізовано норми українського податкового законодавства, що регулюють питання принципів оподаткування.

Ключові слова: принцип, оподаткування, класифікація, економічність оподаткування, фіскальна достатність.

Вступ. Суттєвими умовами оподаткування, що характеризують систему оподаткування загалом, є: порядок установлення та введення в дію податків і зборів (обов'язкових платежів); система податків і зборів (їх види); порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів; права та обов'язки платників податків; податковий контроль; відповідальність учасників податкових відносин; способи захисту прав та інтересів платників податків. До означених умов оподаткування ставляться певні вимоги, що виражені в принципах оподаткування.

Питання правового регулювання принципів оподаткування неодноразово висвітлювалися науковцями. Загальна система принципів оподаткування була сформована основоположником наукової теорії оподаткування А. Смітом [1]. Вивчення літературних джерел також показує, що питання принципів оподаткування були досліджені у наукових працях І. Х. Озерова [2], М. І. Тургенєва [3], М. П. Кучерявенка [4, с. 137-144], О. С. Башняк [5] та ін. Проте удосконалення практики правозастосування норм Податкового кодексу України (далі – ПКУ України) викликає потребу в проведенні системних аналізів та оцінок правових понять та категорій, що в ньому містяться, серед іншого й інституту принципів оподаткування.

Постановка завдання. Метою даної статті є аналіз правового регулювання принципів оподаткування з урахуванням норм чинного законодавства України.

Результати дослідження. Перш ніж розглядати питання правового регулювання принципів оподаткування, необхідно звернутися до наукового тлумачен-

ня категорій «принцип права» взагалі та «принцип оподаткування» зокрема. Так, філософський словник пропонує термін «принцип» розглядати як основу, першоджерело, керівну ідею, основне правило поведінки, вихідне положення якого-небудь явища (вчення), організації, діяльності тощо [6, с. 294].

У ранній античній філософії принцип розглядали як вираження необхідності або закону явищ [6, с. 294]. У давньогрецьких мислителів принцип ототожнювалося з уявленням про першооснову, джерело, першопричину, субстанцію, елемент; як засади, першооснови принципи означали непохитне, єдине – те, з чого виникають речі та явища [7, с. 2].

У науковій правовій літературі існує багато різних дефініцій принципів права. В одних звертається увага на те, що це категорія об'єктивна, в інших юридичні принципи трактуються як основні ідеї й навіть поняття, які виражають сутність історичного типу права [8, с. 64, 65; 9, с. 5-33].

Виходячи з загальнотеоретичних положень, принципи права – це основні засади, першооснова відповідної правової системи. Відмінність принципів права від наукових та філософських полягає, передусім, у тому, що для перших необхідним є закріплення в нормах права завдяки потребі в спеціальному захисті, забезпеченому силою державного примусу [10, с. 83]. Таким чином, ідейні засади права лише тоді стають його принципами, коли закріплюються безпосередньо в праві: його змісті й формах [11, с. 105].

Проте фахівці загальної теорії права звертають увагу на різні підходи до закріплення й тлумачення однакових

принципів у різних нормативно-правових актах, що навряд чи є виправданим. Саме тому виділяють два способи закріплення принципів у нормах права: текстувальний (безпосереднє закріплення) та смисловий (непряме закріплення – впливає з аналізу норм).

Головне призначення принципу права полягає в тому, що він визначає базовий напрям і створює основу для подальшої конкретизації змісту загального правила у відповідних нормах права. Крім того, принципи права постають засобами усунення прогалин у праві, а також відіграють важливу роль під час розв'язання суперечок, виступаючи при цьому своєрідними правовими орієнтирами [12, с. 69].

Щодо питання принципів оподаткування, то, як цілком вірно відмічає 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 [5, с. 163].

Таким чином навівши визначення принципів оподаткування та охарактеризувавши їх призначення, ми можемо безпосередньо перейти до розгляду самих принципів оподаткування та їх правового регулювання. І в цьому питанні не можна залишити поза увагою твердження основоположника наукової теорії оподаткування – філософа-економіста А. Сміта, який у роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів» ще у XVIII ст. уперше розкрив поняття податку, сформулював основні принципи оподаткування, окреслив їх місце у фінансовій системі держави. Він також обґрунтував висновок, що податки для платника є показником свободи, а не рабства. А. Смітом було виділено такі основні принципи оподаткування:

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 задалегідь 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) [1, с. 341].

Ця система принципів у подальшому була розвинена його послідовниками й на сучасному етапі доповнилася такими як: стабільність і передбачуваність, гнучкість, рівновага, рухливість, вираження чіткої антиінфляційної спрямованості, зручність, стимулювання, економічність, рівномірність охоплення [4, с. 137-138]. Зауважимо, що зазначені принципи є актуальними й донині завдяки їх простоті та ясності, бо не вимагають жодних інших роз'яснень, окрім тих, що містяться в них самих. Вони стали «аксіомами» податкової політики у всіх країнах, і на них базуються сучасні принципи оподаткування у світовій практиці [13, с.13].

Утім, певна річ, цей перелік не є вичерпним, і на цей час створено декілька досліджень, які присвячені саме розглядуваним принципам та їх класифікації. На особливу увагу потребує дисертаційна робота О. С. Башняк, якою проведено ґрунтовний науковий аналіз принципів оподаткування та їх реалізації в податковому законодавстві України [5] на підставі дослідження змісту загальних принципів права. Зокрема, дослідницею виділено загальні (міжгалузеві, галузеві) та спеціальні (інституційні) принципи оподаткування (принципи податкового права, принципи податку, принципи побудови податкової системи, принципи податкового законодавства, принципи адміністрування податків) [5, с. 9].

Близькою до наведеної точки зору є підхід М. П. Кучерявенка, який наголошує на необхідності розмежування принципів податкового права, принципів податкової системи, принципів податку та принципів податкового законодавства [4, 137-144].

Принципово підтримуючи зазначені точки зору, хотілося б наголосити на тому, що принципи оподаткування необхідно розглядати у системному взаємозв'язку декількох груп принципів: принципи податкового права, принципи податку, принципи податкової системи, принципи податкового законодавства та принципи податкового контролю. При цьому кожна з названих груп принципів є сукупністю взаємопов'язаних між со-

бою основних положень, що мають конкретний зміст.

На думку М. П. Кучерявенка, принципи податкового права безумовно повинні належати до основних механізмів інституту, до його фундаментальних конструкцій. Податковому праву як складнику правової системи властиві загальноправові принципи, що знаходять прояв у всіх галузях: верховенство закону, єдність, законність, демократизм, реальність тощо. Що стосується спеціальних (галузевих) принципів, то одні з них знаходять пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (норми-принципи), інші отримують вираження в системі норм, що регулюють сплату конкретного податку (принципи, що випливають з норм) [14, с. 39]. Так, наприклад, загальноправовий принцип законності передбачає неухильне виконання законів і відповідних правових актів органами держави, посадовими особами, громадянами та громадськими організаціями. Він впливає зі змісту ст. 19 Конституції України, у якій зазначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачений Конституцією та законами України [15]. До спеціальних принципів можна віднести закріплені у ст. 4 ПК України принцип соціальної справедливості – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [16]. Зазначений принцип набув свого втілення також у ст. 167 ПК України [16], де закріплено, що «ставка податку на доходи фізичних осіб становить 15 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у п. 167.2-167.5 цієї статті), у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. Якщо база оподаткування, яка визначена з ураху-

ванням норм п 164.6 ст. 164 цього розділу щодо доходів, зазначених в абзаці першому цього пункту, в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 відсотків».

Принципи податку, за словами М. П. Кучерявенка, реалізуються через конкретні прояви, що характеризують особливості цього специфічного механізму: а) одноразовість оподаткування – один і той же об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період); б) встановлення найбільш важливих податків, які забезпечують переважне надходження коштів до бюджету, центральним органом державної влади; в) універсалізація податку – рівний підхід до умов оподаткування будь-яких суб'єктів; г) науковий підхід у формуванні елементів податкового механізму; д) рівний розподіл податкового тиску на всіх платників залежно від їх доходів, майна й діяльності; е) однозначність обумовлює єдиний підхід до закріплення елементів податкового механізму; є) публічність – стягнення податку виключно в публічних інтересах [17, с. 68]. В якості прикладу закріплення принципів податку на рівні ПК України, варто звернути увагу на ст. 7, де зазначено, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку; податкові пільги та порядок їх застосування [16].

До принципів податкової системи необхідно відносити: рівне податкове обтяження, цілісність, стабільність, гнучкість, справедливе оподаткування, єдина мета, межа податкового тиску, раціональне поєднання прямих і непрямих податків тощо. Прикладом реалізації принципу стабільності є положення п. 4.1.9. ст. 9 ПК України, де закріплено, що «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджет-

ного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [16].

Щодо питання принципів податкового законодавства, то на думку М. П. Кучерявенка, їх можна розкрити таким чином:

а) принцип встановлення, зміни податків виключно законами, включає в себе два аспекти (цей процес має здійснюватися компетентними органами державної влади; тільки у встановленій формі);

б) принцип поєднання інтересів держави, органів місцевого самоврядування і платника податків (нерівність суб'єктів оподаткування, яка, зокрема, проявляється в нерівному становищі платників податків при стягненні недоплат і штрафів та при поверненні переплачених сум податків із бюджету);

в) спеціальний принцип пріоритетності податкового закону над неподатковим (у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ України [16]);

г) держава гарантує платникам податків захист від незаконних податків і зборів (установлення загальнодержавних податків та зборів, не передбачених ПКУ України, забороняється [16]);

д) принцип наявності всіх елементів податкового механізму в податковому законі (відсутність хоча б одного з них означає, що обов'язки платників по сплаті податків не встановлено) [17, с. 66-72].

І нарешті, у системі перелічених груп принципів оподаткування важливо виділити принципи податкового контролю, оскільки перед органами Міністерства доходів і зборів України стоїть подвійне завдання: організація ефективного здійснення закріплених у законодавстві специфічних, притаманних таким органам державної влади функцій та завдань і забезпечення пріоритету захисту й до-

тримання законних прав та інтересів громадян і організацій. Досягненню зазначеного покликані сприяти принципи, на яких базується податковий контроль. А саме: загальноправові (законності, незалежності, юридичної рівності, дотримання прав людини і громадянина, захисту прав, гласності, публічності, відкритості, відповідальності, плановості, системності, об'єктивності, достовірності, компетентності, документального оформлення результатів) та спеціально-правові (усебічності, єдності, дієвості, реальності й територіальності податкового контролю; презумпції сумлінності платника податків і зборів, податкових агентів та інших зобов'язаних осіб; дотримання податкової таємниці; відшкодування збитку, завданого в результаті неправомірних дій під час проведення заходів податкового контролю та правоможності).

Певна річ, що названі нами принципи податкового контролю набули свого відображення в Конституції України, ПКУ України та окремих нормативних актах податкового законодавства. Проте для захисту прав платників податків, органів, що здійснюють податковий контроль, та їх посадових осіб необхідне безпосереднє (текстуальне) закріплення спеціально-правових принципів податкового контролю у ст. 61 ПКУ України чи на рівні Положення про Міністерство доходів і зборів України.

Висновки. Принципи оподаткування – основні начала, керівні ідеї, що складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням. Принципи оподаткування необхідно розглядати у системному взаємозв'язку декількох груп принципів: принципи податкового права, принципи податку, принципи податкової системи, принципи податкового законодавства та принципи податкового контролю. При цьому кожна з названих груп принципів є сукупністю взаємопов'язаних між собою основних положень, що мають конкретний зміст.

Список літератури:

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Соцэргиз, 1935. – 605 с.
2. Озеров И. Х. Основы финансовой науки : Курсъ лекцій / И. Х. Озеров – Изд. 2-е, доп. вып. 2. – М. : Тип. т-ва И. Д. Сытина, 1908. – 335 с.
3. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Н. И. Тургенев. – 3-е изд. – М. : Гос. соц.-экон. изд-во, 1937. – 176 с.
4. Кучерявенко М. П. Податкове право України : Академічний курс : Підручник. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
5. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Оксана Сергіївна Башняк. – Х., 2005. – 190 с.
6. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1981. – 445 с.
7. Сухарев И. Б. Категория “принцип” и ее методологическая роль в научном познании (историко-философский анализ) / И. Б. Сухарев. – Новосибирск : Новосиб. гос. ун-т им. Ленинского комсомола, 1986. – 35 с.
8. Шейндлин Б. В. Сущность советского права : Учеб. Пособие / Б. В. Шейндлер. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1959. – 140 с.
9. Смирнов О. В. Основные принципы советского трудового права / О. В. Смирнов. – М. : Юрид. лит., 1977. – 213 с.
10. Чечина Н. А. Основные направления развития науки советского гражданского процессуального права / Н. А. Чечина. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1987. – 103 с.
11. Осокина Г. Л. Гражданский процесс. Общая часть / Г. Л. Осокина. – М. : Юристъ, 2003. – 669 с.
12. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.
13. Ежов Ю. А. Налоговое право : Учеб. пособие / Ю. А. Ежов. – М. : Изд. – книготорг. центр “Маркетинг”, 2001. – 172 с.
14. Кучерявенко М. П. Зміст і класифікація принципів у податковому праві / М. П. Кучерявенко // Право України. – 2002. – №2. – С. 38–42.
15. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/196 – ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
16. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
17. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : Учеб. пособие / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 304 с.

Бондаренко Т.В.

Донецкий государственный университет управления

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**Резюме**

В статье исследованы теоретические концепции формирования принципов налогообложения. Рассмотрены научные подходы к определению и классификации последних. Проанализированы нормы украинского налогового законодательства, регулирующие вопросы принципов налогообложения.

Ключевые слова: принцип, налогообложение, классификация, экономичность налогообложения, фискальная достаточность.

Bondarenko T.V.

Donetsk State University of Management

LEGAL REGULATION OF THE PRINCIPLES OF TAXATION**Summary**

In the article was investigated the theoretical concept formation principles of taxation. Considered scientific approaches to the definition and classification of the latter. Analysis of Ukrainian tax legislation rules governing the taxation principles.

Key words: principles, tax classification, tax efficiency, fiscal adequacy.