

ПРАВОВА ПРИРОДА ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті визначено змістове наповнення такого поняття, як «принципи права», зазначено основні доктринальні підходи до його визначення, проаналізовано історичний розвиток становлення принципу права. Автором здійснено ґрунтовний аналіз правової природи принципів податкового законодавства.

Ключові слова: *правова природа, принципи права, податки, податкове законодавство.*

В статье определено содержательное наполнение такого понятия, как «принципы права», указаны основные доктринальные подходы к его определению, проанализировано историческое развитие становления принципа права. Автором осуществлен подробный анализ правовой природы принципов налогового законодательства.

Ключевые слова: *правовая природа, принципы права, налоги, налоговое законодательство.*

The article defines the meaningful content of such a concept as “the principles of law”, outlines the main doctrinal approaches to the definition of this concept, analyzes the historical development of the formation of the principle of law. The author carried out a thorough analysis of the legal nature of the principles of tax law.

Key words: *legal nature, principles of law, taxes, tax legislation.*

Вступ. Регулювання суспільних відносин здійснюється за посередництвом їх нормативної алгоритмізації. При цьому ми розуміємо, що встановлення загальнообов’язкових до виконання нормативів здійснюється на основі загальноовизнаних імперативних приписів найвищого порядку – принципів права. Вихідні положення в праві мали темпорально продовжений період свого становлення, що зумовлюється їхнім характером і телеологічним спрямуванням. У цьому разі мова йде про те, що змістове наповнення принципів права проходить тривалий період своєї формалізації. Водночас саме формалізоване закріплення вихідного положення в межах законодавчих актів не завжди характеризується тривалістю свого здійснення та залежить від специфіки нормотворчих процедур, які існують у тій чи іншій державі.

Постановка завдання. Таким чином, ми здійснюємо диференціацію самого процесу становлення принципу права від процедур його нормотворчого закріплення. Такий підхід зумовлений тим, що формування змістового наповнення принципів права здійснюється згідно з тенденціями, які панують на тому чи іншому проміжку історичного розвитку соціально-політичних і соціально-економічних реалій розвитку соціуму. При цьому варто зауважити, що актуальні на тому чи іншому етапі розвитку соціуму вихідні положення можуть так і не знайти своєї формалізації в межах приписів чинного законодавства через відсутність політичної волі керівних політичних сил тієї чи іншої суспільної формації до їх конституювання. За такої ситуації об’єктивно існуючі вимоги часу до нормативного впорядкування суспільних відносин забезпечуються шляхом їх феноменологічного сприйняття та утвердження в суспільних реаліях у порядку звернення до положень природного права.

Результати дослідження. Саме школа природного права спрямована на забезпечення ефективної дії об’єктивно справедливих регуляторів, незважаючи на можливу відсутність їх формалізованого вираження в межах діючих нормативно-правових приписів. При цьому зауважимо, що в низці правових систем чи галузей (підгалузей) права такий підхід не сприймається як такий, що може мати місце. Так, наприклад, у межах правової системи України вихідними положення-

ми, які здатні регулювати сферу податкових відносин, можуть вважатись тільки ті принципи, які знайшли свою безпосередню формалізацію в межах нормативних положень податкового законодавства.

Перш ніж перейти до аналізу вихідних положень податкового законодавства, вважаємо за доцільне визначити змістове наповнення такого поняття, як «принципи права». Етимологічно поняття «принцип» походить від латинського слова «*principium*», під яким варто розуміти керівну ідею, засаду, основу соціального життя, визначальне, первісне положення певного явища (організації, діяльності, вчення тощо). В.І. Даль тлумачить поняття «принцип» як моральне або ж наукове начало, що виступає як правило, основа, відступ від якої є неприпустимим [1, с. 431].

Принципи права в межах доктринальних джерел характеризуються як вихідні теоретичні положення, основні, керівні ідеї (засади), загальні положення керівного характеру, провідні засади, закономірності, система координат, змістових елементів тощо. Усі з наведених понять є категоріями однопорядкового характеру, які спрямовані наочно проілюструвати різносторонність та змістову природу принципів права. Саме тому О.В. Старчук пропонує розглядати принципи права як керівні, імперативні, загальні положення (головні, основні, вихідні теоретичні, відправні, спрямовуючі, формалізовані) [2].

Водночас варто зауважити, що в межах юридичної науки склались два основні доктринальні підходи до визначення такого поняття, як «принципи права», а саме позитивістський і природно-правовий. Відповідно до позитивістської концепції, яка засновується на формально-юридичних основах, під принципами права необхідно розуміти ідеї чи нормативно-відправні положення, за посередництвом яких здійснюється нормативна регламентація того чи іншого виду людської діяльності, що знайшли свою безпосередню формалізацію в межах приписів чинного законодавства. При цьому в межах новітніх позитивістських (нормативістських) підходів прийнято вважати, що принципи права повинні відображати дійсні суспільні реалії, адже тільки в такому разі їх існування буде зумовлюватись об'єктивними факторами. Апологетами позитивістського підходу до розуміння принципів права є А.М. Васильєв [3, с. 236], Л.С. Явич [4, с. 64], В.М. Ронжин [5, с. 34] та інші вчені.

Згідно з положеннями природно-правової концепції розуміння принципів права, яка засновується на теоретичних настановах школи природного права, під принципами права варто розуміти керівні ідеї, які визначають алгоритм упорядкування суспільних відносин, виходячи з об'єктивних реалій суспільної дійсності, які детермінуються на основі об'єктивного сприйняття суспільно-політичних і соціально-економічних тенденцій розвитку конкретної суспільної формації на конкретному історичному етапі її розвитку. Прихильниками відповідного підходу до розуміння принципів права є П.М. Рабінович [6, с. 93], О.Ф. Скакун [7, с. 221], К.Є. Ліванцев, В.А. Козлов [8, с. 212], В.С. Грекул, Ю.А. Ведерніков [9, с. 79] та інші науковці.

Зауважимо, що специфікуючі ознаки принципів права неодноразово називались різними правниками. К.Є. Ліванцев [10, с. 161], В.Л. Козлов, А.І. Денисов [8, с. 212] зазначають, що принципи права варто розглядати насамперед як категорії, які спрямовані на відображення тенденцій історичного рівня розвитку соціуму. П.М. Рабінович [6, с. 93], О.Ф. Скакун [7, с. 221], О.В. Смирнов [11, с. 9] вказують, що принципи права необхідно розглядати як суспільні категорії, які зберігають найвищу міру рефлексії з об'єктивними реаліями суспільної дійсності. С.С. Алексєєв [12, с. 102–105], Р.З. Лівшиць [13, с. 31], О.А. Лукашева [14, с. 21–29], М.С. Малєїн [15, с. 13] вважають, що принципи права встановлюють основи правової ідеології, правосвідомості та правової науки.

На нашу думку, найбільш змістовне й доктринально обґрунтоване визначення принципів права було запропоноване С.П. Погребняком. Так, учений детермінує принципи права як систему імперативних і сталих вимог, які знаходять своє формалізоване закріплення в межах приписів діючого законодавства та виступають як змістовні, основоположні риси, які у своїй єдності характеризують систему права, визначаючи її іманентні ознаки та встановлюючи перспективи подальшого розвитку [16].

Звертаючись до аналізу принципів податкового законодавства, варто зауважити, що вони знаходять свою безпосередню формалізацію в межах нормативних приписів ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України. Підхід до найменування відповідної статті в цьому разі зумовлюється тим, що, крім принципів податкового права (у класичному розумінні цього поняття), у межах її приписів закріплені також положення вихідного характеру, які спрямовані на впорядкування інших аспектів податкових відносин (наприклад, п. п. 4.2–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України). Так, принципи податкового законодавства в їх

лаконічній та узагальнюючій формі знайшли своє закріплення в п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Що ж до інших пунктів цієї статті, то вони містять положення найвищої міри імперативності й узагальнення, які спрямовані на забезпечення належного функціонування єдиного нормативно визначеного підходу до встановлення загальнообов'язкових платежів (податків і зборів) та їх елементів.

У такому разі потрібно зауважити, що поняття «засади» в контексті змістового наповнення ст. 4 Податкового кодексу України є ширшим, ніж фактично тотожне йому поняття «принципи». У межах відповідного припису податкового законодавства нормотворець виокремив принципи права як поняття, які мають специфічну форму та систему свого закріплення, на відміну від інших вихідних положень (п. п. 4.2–4.5 ст. 4 Податкового кодексу України) цього припису. При цьому варто зазначити, що саме поняття «засади» застосовується в такому разі як категорія вищого порядку, ніж поняття «принципи». З огляду на логіку нормотворця можна дійти висновку, що поняття «принципи податкового законодавства» є інтегративним складником такого поняття, як «засади податкового законодавства». Із зазначеного постає, що засади податкового законодавства (у розумінні ст. 4 Податкового кодексу України) є поняттям узагальнюючим, тобто таким, яке здатне змістовно інтегрувати у своїх межах систему вихідних положень податкового законодавства.

У межах ст. 4 Податкового кодексу України законодавець формалізував принципи податкового законодавства в межах єдиної злагодженої системи, яка має своїм спрямуванням у найбільш узагальненому вигляді охопити всі аспекти нормативного регулювання податкових відносин. Так, нормотворець формалізував такі принципи податкового законодавства:

- 1) принцип загальності оподаткування;
- 2) принцип рівності платників податків;
- 3) принцип невідворотності настання юридичної відповідальності;
- 4) принцип – презумпцію правомірності рішень платника податків;
- 5) принцип фіскальної достатності;
- 6) принцип соціальної справедливості;
- 7) принцип економічності оподаткування;
- 8) принцип нейтральності оподаткування;
- 9) принцип стабільності;
- 10) принцип рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів;
- 11) принцип єдності підходів до встановлення загальнообов'язкових платежів [17].

Висновки. Аналізуючи зміст принципів податкового законодавства, ми можемо умовно розділити їх на принципи установчого та регулятивного характеру. До принципів установчого характеру ми відносимо принцип фіскальної достатності, принцип соціальної справедливості, принцип економічності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування, принцип стабільності, принцип рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів, принцип єдності підходів до встановлення загальнообов'язкових платежів. Усі з наведених положень вихідного характеру мають своїм спрямуванням забезпечити належний та однаковий підхід до нормативного закріплення елементів і механізму сплати загальнообов'язкових платежів. Ці принципи спрямовані на забезпечення як алгоритмізації податково-процедурної діяльності з встановлення загальнообов'язкових платежів (податків та зборів), так і уніфікованих підходів до закріплення змістових (матеріальних) аспектів податків та зборів.

У свою чергу до принципів регулятивного характеру ми відносимо принцип загальності оподаткування, принцип рівності платників податків, принцип невідворотності настання юридичної відповідальності, принцип – презумпцію правомірності рішень платника податків. Що ж стосується принципів регулятивного характеру, то вони мають своїм спрямуванням забезпечити єдині підходи до алгоритмізації діяльності суб'єктів податкових відносин. Ці принципи податкового законодавства мають своїм спрямуванням забезпечити належний рівень організації «живих» (об'єктивізованих у дійсних суспільних реаліях) відносин, які мають місце у сфері оподаткування.

Список використаних джерел:

1. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В.И. Даль. – М. : Гос. изд-во иностр. и нац. словесности, 1955–1955. – Т. 3. – 1955. – 660 с.
2. Старчук О.В. Щодо поняття принципів права / О.В. Старчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kul.kiev.ua/images/chasop/2012_2/40.pdf.

3. Теория государства и права : [учебник для вузов] / [А.М. Айзенберг, А.М. Васильев, Г.С. Котляревский и др.] ; под ред. А.М. Васильева. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Юридическая литература, 1983. – 450 с.
4. Явич Л.С. О принципе научности в работе советского государственного аппарата / Л.С. Явич // Правоведение. – 1967. – № 2. – С. 62–67.
5. Ронжин В.Н. О понятии и системе принципов социалистического права / В.Н. Ронжин // Вестник Московского государственного университета. Серия 11 «Право». – 1977. – № 2. – С. 30–35.
6. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права і держави : [навч. посібник] / П.М. Рабінович. – 3-є вид., змін. і доп. – К. : ІСДО, 1995. – 420 с.
7. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : [підручник] / О.Ф. Скакун. – пер. з рос. – Х. : Консум, 2009. – 534 с.
8. Теория государства и права : [учебник для вузов] / [В.А. Козлов, К.Е. Ливанцев, Ю.А. Денисов и др.] ; отв. ред. : А.И. Королев, Л.С. Явич. – Ленинград : Изд-во Ленинградского у-та, 1982. – 467 с.
9. Ведерніков Ю.А. Теорія держави і права : [навч. посібник] / Ю.А. Ведерніков, В.С. Грекул. – 4-е вид., доп. і перероб. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 479 с.
10. Теория государства и права / [А.И. Денисов, В.Е. Гулиев, В.Д. Зорькин и др.] ; под ред. А.И. Денисова. – М. : Изд-во МГУ, 1972. – 520 с.
11. Смирнов О.В. Основные принципы советского трудового права / О.В. Смирнов. – М. : Юридическая литература, 1977. – 280 с.
12. Алексеев С.С. Проблемы теории права : [курс лекций] : в 2 т. / С.С. Алексеев. – Свердловск : Свердловский юрид. ин-т, 1972–1973. – Т. 1. – 1972. – 274 с.
13. Лившиц Р.З. Теория права : [учебник] / Р.З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – 560 с.
14. Лукашева Е.А. Принципы социалистического права / Е.А. Лукашева // Советское государство и право. – 1970. – № 6. – С. 21–29.
15. Малеин Н.С. Правовые принципы, нормы и судебная практика / Н.С. Малеин // Государство и право. – 1996. – № 6. – С. 10–15.
16. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / С.П. Погребняк. – Х. : Право, 2008. – 240 с.
17. Податковий кодекс України в редакції від 1 серпня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.