

ВПЛИВ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ПРАВА НА ПОБУДОВУ ГАЛУЗІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА



Є. СМІЧОК
*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

Нині з упевненістю можна сказати, що немає такої сфери суспільних відносин, яка б не була піддана регламентації за допомогою вихідних положень найвищої міри імперативності — принципів права. При цьому слід зазначити, що ступінь деталізації таких вихідних положень може бути різною, це залежить від міри нормативної урегульованості тієї чи іншої сфери суспільних відносин. Остання, безумовно, перебуває під регулятивно-впорядковуючим впливом загальних за своїм характером принципів права, які, як правило, отримують закріплення на конституційному рівні, або ж у межах міжнародних договорів, регулятивний вплив яких поширюється на широке коло суспільних відносин (міжнародні пакти, конвенції тощо). Водночас специфіка прояву тих чи інших суспільних відносин може вимагати запровадження конкретних нормативних регуляторів, які б характеризувалися найвищою мірою імперативності. Йдеться про спеціальні принципи права, які отримують свою фіксацію в межах актів галузевого (підгалузевого) законодавства. До таких принципів

ми, зокрема, можемо віднести принципи податкового законодавства.

Дослідженню змістовного наповнення такого поняття, як «галузь законодавства» та визначенню його співвідношення із суміжними категоріями було присвячено праці багатьох дослідників, зокрема: Р. Лівшиця, М. Байтіна, Д. Петрова, О. Скакун. Доктринальні пошуки систематизації та характеристики принципів податкового права містяться у працях таких учених, як О. Музика-Стефанчук, Н. Шаптала, Д. Вінцова.

Метою статті є дослідження впливу принципів податкового права на становлення і структурування галузі податкового законодавства, що дозволить належним чином сформувати доктринальні підходи до розуміння зазначеної проблематики.

Слід зазначити, що принципи податкового законодавства «обрамлені» в єдину чітко сформульовану систему, яка поширює свій регламентаційний вплив на увесь нормативний масив положень чинного податкового законодавства. При цьому ми повинні зауважити, що як і будь-якому системному явищу системі принципів податкового

законодавства властива варіативність зовнішніх проявів, що дозволяє здійснити специфікуюче підрозділення елементів відповідної системи. Важливість специфікації складників конкретного, відносно відособленого та самостійного явища обумовлюється тим, що саме пізнавши різноаспектність проявів конкретної категорії ми можемо збагнути всю глибину її змістовного наповнення. Послідовний та скрупульозний аналіз дає змогу, по-перше, розглянути конкретну категорію крізь призму всієї варіативності її проявів, по-друге — визначити її змістове наповнення, якісний потенціал і перспективу подальшої модернізації. Ми акцентуємо увагу на важливості дослідження саме впорядковуючого впливу принципів податкового законодавства в усій множинності їх варіативних проявів саме на галузь податкового законодавства.

Для послідовного дослідження зазначеної проблематики, на нашу думку, доцільно визначити змістове наповнення такої категорії, як «галузь законодавства». Передусім слід зауважити, що не вбачається за можливе здійснювати отождоження таких понять, як «галузь права» та «галузь законодавства», з приводу чого категорично заявляє низка авторитетних правників [1, 27; 2, 186; 3, 22]. С. Дробязко під галуззю законодавства розуміє сукупність нормативних приписів, за допомогою яких відбувається регламентація взаємопов'язаних різнорідних суспільних відносин, які об'єднуються у межах окремої сфери суспільної взаємодії [4, 17]. У цьому випадку при визначенні дефініції поняття «галузь законодавства» автор застосовує одночасно такі доволі антагоністичні категорії, як «взаємопов'язані» та «різнорідні». Так, безумовно, суспільні відносини, які регулюються конкретною сферою законодавства, можуть мати різноаспектний характер, проте аж ніяк не різнорідний. Варто наголосити, що

остання категорія підкреслює не взаємозв'язок, а диференціацію явищ, процесів, що не може слугувати послідовності дослідження визначальних рис галузі законодавства.

Що ж стосується Д. Петрова та М. Байтіна, то вони вважають, що під галуззю законодавства слід розуміти зовнішню форму існування та вираження у правовій системі конкретної галузі права комплексного або ж складного інституту права, що сформований та здійснює функціонування відповідно до векторальних орієнтирів нормотворчої діяльності конкретної держави [3, 34]. У зазначеній вище дефініції дослідники розширено розглянули матеріальний зміст галузі законодавства, адже визначили її формою обрамлення нормативних вимог не тільки галузі права, а й складного та комплексного інституту.

Крізь призму системності таке поняття, як «галузь законодавства», розглянули О. Зайчук та Н. Оніщенко. Так, під галуззю законодавства вони розуміють систему нормативно-правових актів, які є об'єднаними за конкретними сферами нормативної регламентації суспільних відносин. Учені зазначають, що узгодженість та цілісність галузі законодавства забезпечується за допомогою прийняття законодавцем кодифікованого нормативно-правового акта — кодексу. Що ж стосується внутрішньої будови галузі законодавства, то її утворюють такі структурні одиниці, як інститути законодавства. Своєю чергою, інститути законодавства забезпечують нормативну регламентацію окремо взятого аспекту відповідних суспільних відносин. При цьому автори зазначають, що при загальнотеоретичному аналізі галузі законодавства потрібно брати до уваги її вертикально-ієрархічну будову. Остання формується на основі юридичної сили нормативно-правових актів, які включаються до неї. Структурування нормативно-правових актів, зважаючи на їхню юри-

дичну силу, відбувається на основі: а) форми, в якій отримали своє закріплення нормативні приписи (закон чи підзаконний нормативно-правовий акт); б) місця інституту публічної влади, що приймає конкретний нормативний акт, в ієрархічній системі органів влади [5, 324]. У цьому випадку автори послідовно проаналізували не тільки зміст поняття «галузь законодавства», а й визначили її внутрішню структуру (будову). Крім цього, здійснили аналіз взаємозв'язків і правил ієрархічної підпорядкованості структурних елементів досліджуваного поняття.

Грунтовне та послідовне дослідження галузі законодавства як загальнотеоретичної категорії здійснила О. Скакун. Так, науковець зазначає, що під галуззю законодавства слід розуміти групу (сукупність) нормативних актів, які об'єднуються на основі спільної належності до конкретної сфери або ж виду нормативної регламентації, а також характеризуються єдністю форми, змісту та підпорядковуються логіці системних взаємозв'язків, які існують між формалізованими приписами. Структурно галузь законодавства підрозділяється на інститути законодавства. Що ж стосується місця галузі законодавства в системі законодавства, то вона, на думку науковця, перебуває на вершині відповідної ієрархічної системи. Змістовно галузь законодавства являє собою найбільший за обсягом масив згрупованих і належним чином структурованих нормативних приписів.

До іманентних рис поняття «галузь законодавства» О. Скакун відносить: а) наявність нормативно-правового акта, який виступає основоформуєчим нормативним масивом для всієї галузі законодавства — кодифікованого нормативно-правового акта. Відповідний нормативний акт детермінує цілісність та створює засади системності всієї галузі. До таких кодифікованих актів можна віднести: а) галузеві кодекси,

основи законодавства; б) систему актів, що об'єднуються на основі предмета правової регламентації, який являє собою сферу (культура, охорона здоров'я, наука тощо) або ж вид (адміністративні, трудові тощо) відносно однорідних за своїм характером суспільних відносин; в) змістовну єдність відповідно згрупованих актів — єдність джерел формалізації їхніх норм, вихідних положень (принципів) нормативної регламентації, основоположних приписів; г) єдність зовнішнього виразу (форми) відповідних актів — нормативно-правові акти всередині конкретної галузі законодавства мають бути зовнішньо упорядковані у такий спосіб, щоб сформувавши єдине ціле; г) системність взаємозв'язків нормативних актів усередині конкретної галузі з нормативними актами інших галузей за допомогою нормативних положень, які отримали свою формалізацію в їхніх статтях (під «статтею» у цьому випадку слід розуміти первинно-структурний елемент як конкретної галузі, так і законодавчого масиву загалом); д) логіко-формальне підрозділення галузі законодавства на окремі законодавчі інститути.

Як влучно зауважує О. Скакун, кожна окремо взята галузь законодавства не тільки забезпечує послідовну реалізацію загальних цілей всієї законодавчої системи, а й відіграє власну відносно відособлену роль, що й визначає її суспільну цінність. Зважаючи на зазначене вище, ми не можемо говорити про підрозділення галузей законодавства на основоположні та неосновні, що фактично призводило б до необґрунтованого піднесення однієї галузі над іншою [6]. Подібна практика й справді не може бути визначена як послідовна, адже фактично призводить до дисбалансу всієї системи законодавства, здійснює деформацію та дезорганізацію її внутрішньоструктурної будови.

Що ж стосується співвідношення таких категорій, як «галузь права» та

«галузь законодавства», то їхній аналіз було б доречно розпочати з їх первинних елементів. Загальноприйнято вважати, що первинним структурним елементом системи права є саме норма права. Що ж стосується первинного елементу законодавчої системи, то в його ролі детермінують статтю закону [7, 113]. Однак варто зазначити, що навряд чи доцільно це робити, адже таким первинним структурним утворенням може також виступати формалізований нормативний припис підзаконного нормативно-правового акта. Низка вчених, підрозділяючи такі категорії, як «галузь права» та «галузь законодавства», зазначають, що вони можуть бути диференційовані на основі того, що система права являє собою змістовну категорію (слугує змістом), а система законодавства є формальним поняттям (слугує формою) [8, 133; 9, 10].

Як зазначає Ю. Риженко, система права має первинний характер, тоді як система законодавства — похідний. Такий підхід дослідник аргументує тим, що система права слугує своєрідним орієнтиром для розвитку системи законодавства [8, 134]. Аналогічного підходу дотримуються також О. Зайчук та Н. Оніщенко [5].

Необхідно зазначити, що галузь податкового права може детермінуватися як така, що виступає основою галузі податкового законодавства. Відповідний підхід обумовлюється тим, що галузь податкового права фактично наповнює змістом галузь податкового законодавства. Тобто в загальнофілософському розумінні ми зіставляємо такі категорії, як «галузь податкового права» та «галузь податкового законодавства» як зміст та форму. Зазначені категорії ми розглядаємо як такі, що є тотожними, проте не суміжними. При цьому їхній взаємообумовлюючий вплив важко переоцінити.

Потрібно зазначити, що інтегративними елементами галузі податкового законодавства є саме акти податкового

законодавства. Так, відповідно до положень п. 3.1 ст. 3 («Податкове законодавство України») Податкового кодексу України (далі — ПК України) до актів податкового законодавства відносяться: а) Конституція України; б) ПК України; в) Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; г) чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України та якими регулюються питання оподаткування; ґ) нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи; д) рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПК України [10].

При цьому варто зазначити, що навряд чи доцільно говорити про ієрархічне структурування законодавцем зазначених вище актів податкового законодавства. Такий підхід обумовлюється насамперед тим, що в п. 3.2 ст. 3 ПК України законодавцем було зазначено, що в тому випадку, коли міжнародним договором, згода на обов'язковість якого була надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПК України, застосуванню підлягатимуть саме правила міжнародного договору [10]. Що ж стосується переліку актів податкового законодавства, який закріплено в п. 3.1 ст. 3 ПК України, то в ньому міжнародні договори розміщені саме після ПК України та законів з питань митної справи, незважаючи на їхнє превалювання (за юридичною силою) над останніми. Також потрібно зазначити, що навряд чи послідовно буде говорити, що акти інститутів місцевого самоврядування мають меншу

юридичну силу, аніж підзаконні нормативно-правові акти, які приймаються органами виконавчої влади.

На сьогодні сформована чітко структурована, інтегративно-взаємозв'язана галузь податкового законодавства. Такий підхід обумовлюється такими чинниками:

- інтегративним складником галузі податкового законодавства є кодифікований нормативно-правовий акт — ПК України. Зазначений акт можна детермінувати як такий, що є основоформуєчим для всієї галузі податкового законодавства;

- нині існує чітко сформована система нормативно-правових актів, які є інтегративними елементами галузі податкового законодавства;

- нормативно-правові акти, які входять до відповідної галузі законодавства, об'єднуються єдиним предметом правового регулювання — сферою податкових відносин;

- галузь податкового законодавства структурно підрозділяється на окремі інститути законодавства (інститут податкових консультацій, інститут податкової звітності, інститут податкового контролю тощо);

- галузь податкового законодавства ґрунтується на системі власних вихідних положень, які вирізняються галузеву «самобутністю» та системністю регламентаційного впливу.

Саме вихідні положення податкового законодавства слугують одним із основоположних факторів, за допомогою якого забезпечується належний рівень структурної впорядкованості галузі податкового законодавства. Принципи податкового законодавства отримали своє формалізоване закріплення у межах положень ст. 4 («Основні засади податкового законодавства України») ПК України. З найменування цієї статті випливає, що нормотворець фактично ототожнює такі терміносполуки, як «основні засади» та «принципи права». У цьому випадку

він виходить із матеріального, змістовного наповнення зазначених понять. Загальновідомо, що принципи якраз і є тими основними засадами, фактично «фундаментом», на основі якого формуються вимоги до порядку здійснення певної діяльності, визначають основи структурування та формування конкретних явищ і процесів. Ми повинні констатувати послідовність застосовуваного законодавцем підходу внаслідок того, що за своїм змістовним наповненням принципи податкового законодавства і є тими основними засадами, керуючись якими суб'єкти нормотворчої діяльності здійснюють конструювання нормативних приписів податкового права, здійснюють діяльність зі структурування галузі податкового законодавства, забезпечують її перманентну актуалізацію, а учасники суспільних відносин у сфері оподаткування вибудовують алгоритм своєї особистої поведінки при виконанні покладених на них юридичних обов'язків, реалізації комплексу суб'єктивних прав.

Слід зазначити, що принципи податкового законодавства забезпечують структурне впорядкування як загальної, так і спеціальної частин податкового законодавства (як правило, стосується окремих загальнообов'язкових платежів). Саме принципи податкового законодавства є тим наскрізним фактором, який дозволяє зберегти єдині вимоги, одну чітко визначену логіку нормативної регламентації всієї сфери суспільних відносин, які складаються у сфері оподаткування. Фактично вихідні положення податкового законодавства є специфічним нормативним каркасом, на основі якого вибудовується нормативний масив специфічно-галузевого регулювання.

Потрібно зазначити, що залежно від специфіки того чи іншого вихідного положення вони по-різному отримують свій прояв у межах тих чи інших інститутів податкового законодавства. Так, до прикладу, такі принципи, як недопу-

щення проявів податкової дискримінації (принцип рівності) та принцип стабільності, є такими, що пронизують всю систему податкового законодавства. Коли ж ідеться про такі вихідні положення, як принцип-презумпція правомірності рішень платника податків та принцип невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення положень податкового законодавства, то вони визначають імперативні вимоги до конструювання і застосування приписів, які стосуються регулювання «деліктних» за своїм характером податкових відносин. Що ж стосується таких принципів, як принцип фіскальної достатності, принцип справедливості, принцип економічності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування, принцип рівномірності та зручності сплати податків та зборів, то вони висувають основні вимоги до тих інститутів податкового законодавства, які забезпечують регламентацію податкових відносин із приводу сплати тих чи інших загальнообов'язкових платежів (податків та зборів). Відповідні принципи галузі податкового законодавства ми можемо детермінувати як спеціалізовані. При цьому потрібно зазначити, що їхня спеціалізація в жод-

ному випадку не повинна сприйматись як така, що тією чи іншою мірою звужує їхній регламентаційний вплив. Такий підхід ґрунтується на тому, що тільки за допомогою системного застосування всіх без винятку вихідних положень податкового законодавства вбачається за можливе створити належним чином сконструйовану та ефективно діючу систему нормативної регламентації суспільних відносин, які складаються у податково-правовій сфері.

Підсумовуючи, варто зазначити про таке. Принципи податкового законодавства є основою конструювання галузі податкового законодавства. Роль відповідних вихідних положень у становленні самостійної та належним чином обрмленої галузі законодавства важко переоцінити. Водночас ми повинні зважати на той аспект, що характер їхнього прояву та сфера поширення залежать від специфіки конкретного вихідного положення. Незаперечним залишається той факт, що принципи податкового законодавства містять у собі вимоги найвищої міри імперативності, які пронизують усю систему нормативних положень податкового законодавства.

ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. *Лившиц Р. З.* Отрасль права — отрасль законодательства / Р. З. Лившиц // Советское государство и право. — 1984. — № 2. — С. 26–32.
2. *Вишневикий А. Ф.* Общая теория государства и права / А. Ф. Вишневикий, Н. А. Горбатюк, В. А. Кучинский. — Минск : Тесей, 2002. — 300 с.
3. *Байтин М. И.* Соотношение отрасли права и отрасли законодательства / М. И. Байтин, Д. Е. Петров // Известия высших учебных заведений.— 2004. — № 4. — С. 29–40. — (Серия «Правоведение»).
4. *Дробязко С. Г.* Отрасли права и отрасли законодательства в правовой системе Республики Беларусь и их совершенствование / С. Г. Дробязко // Право и экономика. — 2010. — Вып. 5. — С. 11–22.
5. *Зайчук О. В.* Теорія держави і права. Академічний курс : підруч. / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. — Київ : Юрінком Інтер, 2006 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part3/1703.htm
6. *Скакун О. Ф.* Теорія права і держави : підруч. / О. Ф. Скакун. — Київ : Правова єдність, 2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://pidruchniki.com/1465021643119/pravo/galuzi_instituti_zakonodavstva
7. *Основы теории права и государства в вопросах и ответах : учеб. пособие / А. С. Васильев, В. В. Иванов, А. И. Миколенко [и др.].* — Харьков : Одиссей, 2003. — 329 с.
8. *Риженко Ю. М.* Система права та система законодавства: проблеми співвідношення / Ю. М. Риженко // Держава і право : зб. наук. праць. — 2008. — Вип. 42. — С. 129–135.
9. *Кузьменко О. В.* «Системный взгляд» на систему права / О. В. Кузьменко // Известия высших учебных заведений. Правоведение. — 2003. — № 3. — С. 4–11.
10. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170415>

REFERENCES

1. Livshits R. Z. Otrasl' prava — otrasl' zakonodatel'stva [Branch of law — branch of legislation], *Sovetskoe gosudarstvo i pravo*, 1984, no. 2, pp. 26–32.
2. Vishnevskii A. F., Gorbatyuk N. A., Kuchinskiy V. A. Obshchaya teoriya gosudarstva i prava [The general theory of state and law], Minsk: Tesei, 2002, 300 p.
3. Baïtin M. I., Petrov D. E. Sootnoshenie otrasl'i prava i otrasl'i zakonodatel'stva [The correlation of the branch of law and the branch of legislation], *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedeniï*, 2004, no. 4, pp. 29–40.
4. Drobyazko S. G. Otrasl'i prava i otrasl'i zakonodatel'stva v pravovoï sisteme Respubliki Belarus i ikh sovershenstvovanie [The branches of law and branch of legislation in the legal system of the Republic of Belarus and their improvement], *Pravo i ekonomika*, 2010, Issue 5, pp. 11–22.
5. Zaichuk O. V., Onishchenko N. M. Teoriia derzhavy i prava. Akademichnyi kurs [Theory of State and Law. Academic course], Kyiv: Iurinkom Inter, 2006. Available at: http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part3/1703.htm
6. Skakun O. F. Teoriia prava i derzhavy [Theory of Law and State], Kyiv: Pravova iednist, 2010. Available at: http://pidruchniki.com/1465021643119/pravo/galuzi_instituti_zakonodavstva
7. Osnovy teorii prava i gosudarstva v voprosakh i otvetakh [Fundamentals of the theory of law and state in questions and answers], Kharkov: Odissei, 2003, 329 p.
8. Ryzhenko Iu. M. Sistema prava ta sistema zakonodavstva: problemy spivvidnoshennia [The system of law and the system of legislation: problems of correlation], *Derzhava i pravo*, 2008, Issue 42, pp. 129–135.
9. Kuzmenko O. V. «Sistemnyi vzglyad» na sistemu prava [«System Look» on the system of law], *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedeniï. Pravovedenie*, 2003, no. 3, pp. 4–11.
10. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI [The Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 № 2755-VI]. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170415>

Смичок Є. Вплив принципів податкового права на побудову галузі податкового законодавства

Анотація. У статті розглянуто вплив принципів податкового законодавства на структурування цієї галузі законодавства. Визначено змістовне наповнення та ознаки такого поняття, як «галузь законодавства»; співвідношення категорій «галузь права» та «галузь законодавства». Зазначається, що галузь податкового права й галузь податкового законодавства співвідносяться як форма та зміст. Окреслено систему актів податкового законодавства. Вказується на те, що відповідні принципи забезпечують структурування як загальної, так і спеціальної частин податкового законодавства. Здійснено розмежування принципів податкового законодавства залежно від специфіки їх проявів.

Ключові слова: принципи податкового законодавства, галузь податкового законодавства, основні засади, імманентні риси, кодифікований нормативний акт, нормативні приписи.

Смычок Е. Влияние принципов налогового права на построение отрасли налогового законодательства

Аннотация. В статье рассмотрено влияние принципов налогового законодательства на структурирование этой отрасли законодательства. Определено содержательное наполнение и признаки такого понятия, как «отрасль законодательства»; соотношение категорий «отрасль права» и «отрасль законодательства». Отмечается, что отрасль налогового права и отрасль налогового законодательства соотносятся как форма и содержание. Определена система актов налогового законодательства. Отмечается, что соответствующие принципы обеспечивают структурирование как общей, так и специальной частей налогового законодательства. Осуществлено разграничение принципов налогового законодательства в зависимости от специфики их проявлений.

Ключевые слова: принципы налогового законодательства, отрасль налогового законодательства, основные принципы, имманентные признаки, кодифицированный нормативный акт, нормативные предписания.

Smychok Ye. Influence of the Principles of Tax Law on the Construction of the Tax Legislation

Annotation. The article examined the influence of the principles of tax legislation on the structure of this branch of legislation. The content and features of such a concept as «branch of legislation» were determined. The ratio of such categories as «branch of law» and «branch of legislation» is determined. It is noted that the branch of tax law and branch of tax legislation are correlated as form and content. The system of acts of tax legislation is outlined. It is noted that the relevant principles ensure the structuring of both general and special part of tax legislation. A distinction is made between the principles of tax legislation, depending on the specifics of their manifestations.

Key words: principles of tax legislation, branch of tax legislation, basic principles, immanent features, codified normative act, normative prescriptions.