



Артем Котенко

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0790-2512>
0672335@gmail.com

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-043

УДК 347.73:336.225.1

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЯК ВИХІДНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

АНОТАЦІЯ. Принципи податкового законодавства – це закріплені у Податковому кодексі України (ПК України) принципи податкового права. Останні становлять набір вихідних ідей, вимог для побудови податкової системи, тобто системи податків і системи оподаткування. Принципи податкового права – не тільки фундамент побудови податкової системи, а й система гарантій для платників податків. Податкове законодавство прямо не передбачає наслідків порушення принципів податкового права, що є суттєвим у можливості платника захистити свої права, а головне – бути впевненим у передбачуваності змін у податково-правовому регулюванні. Стабільність податкової системи одна зі складових для залучення інвестицій в економіку України.

Метою статті є визначення співвідношення принципів податкового законодавства та принципів податкового права, вивчення змісту та класифікація принципів податкового права, встановлення механізмів забезпечення гарантій їх дотримання, а також з'ясування наслідків порушення.

Встановлено, що принципи податкового законодавства – це закріплені у ст. 4 ПК України принципи податкового права. Принципи податкового права – вихідні ідеї побудови та функціонування податкової системи, яка включає в себе і систему податків, і систему оподаткування. При класифікації принципів податкового права слід виходити з того, що податок – це передусім економічна категорія. Тому принципи податкового права класифіковано на принципи правової та економічної категорії “податок”. Така класифікація дає змогу визначити особливість, багатогранність, навіть унікальність такого явища, як податок. Констатовано відсутність механізмів забезпечення гарантій дотримання державою принципів податкового права. Встановлено, що порушення нормотворчих та економічних принципів податкового права повинно мати наслідком невиникнення податкового обов'язку. Запропоновано закріпити у ПК України норму, якою прямо передбачити наслідки порушення принципів податкового права.

Ключові слова: принципи податкового права; принципи податкового законодавства; принципи оподаткування; система податків; система оподаткування; податкова система.

© Артем Котенко, 2020

У статті 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України)¹ закріплено принципи податкового законодавства. Вбачається, що закріплені принципи – вихідні засади для здійснення податково-правового регулювання. Однак насправді практичного застосування вони не мають, за винятком принципу стабільності податкового законодавства. Термінологічна плутанина, відсутність гарантій дотримання принципів призводить до необхідності проведення дослідження з метою вироблення конкретних пропозицій, що дадуть змогу принципам виконувати відведену їм роль.

Принципи податкового законодавства, принципи податкового права давно стоять у центрі уваги вчених. За останні роки праці за відповідною тематикою публікували О. Музика-Стефанчук, Д. Гетманцев, В. Форсюк, І. Беліцький, О. Баїк та ін. Однак такі праці, як правило, стосуються або окремих принципів, або ж окремих аспектів принципів. Комплексний погляд на принципи податкового права наведений Р. Браславським у монографії “Принципи податкового права: проблеми теорії і практики”². Автору вдалося узагальнити великий масив наукової літератури та зробити важливі теоретичні і практичні висновки.

Метою дослідження є визначення співвідношення принципів податкового законодавства та принципів податкового права, вивчення змісту та класифікація принципів податкового права, встановлення механізмів забезпечення гарантій їх дотримання, а також з’ясування наслідків порушення.

Особливість публічних галузей (підгалузей) права полягає у тому, що держава в особі певного органу визначає обов’язкові для всіх учасників таких відносин правила поведінки, а також в особі іншого органу (чи того самого) виступає учасником відповідних відносин. У держави є можливість визначити такі правила поведінки, що ставлять її у привілейоване, більш вигідне (з точки зору набору прав та обов’язків) положення. Зобов’язаний суб’єкт повинен “підлаштовуватися” і чітко виконувати імперативні приписи. У податкових відносинах є суб’єкт владних повноважень (Державна податкова служба України) і зобов’язаний суб’єкт (платник податків). Один суб’єкт вимагає, а другий – виконує.

Апріорна конфліктність податкових відносин потребує наявності певних гарантій для зобов’язаного суб’єкта (платника податків), передбачуваності правової регламентації відносин, учасником яких такий платник вже є. Формалізуючись як платник податків, фізична чи юридична особа повинна бути впевнена, що правова регламентація податків і зборів, які

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 15.02.2020).

² Р. Браславський, *Принципи податкового права: проблеми теорії і практики* (Право 2018).

мають бути нею сплачені, не зміниться, а якщо і зміниться, то ці зміни будуть відповідати наперед встановленим вимогам. Ідеться про гарантії передбачуваності змін до податкового законодавства як певного набору вимог, дотримання яких є обов'язковим для податкових законів.

Певно, що саме з цією метою у ст. 4 “Основні засади податкового законодавства України” ПК України закріплені принципи податкового законодавства – набір вимог, які ставляться до податкового законодавства. Причому і ПК України повинен відповідати закріпленим у ньому принципам, і податкові закони, тобто закони, що вносять зміни до ПК України, також.

При характеристиці принципу зазвичай звертається увага на те, що він, по-перше, являє собою ідею, положення, вимогу і, по-друге, він є не простим положенням (ідеєю, вимогою), а основним, основоположним, засадничим, фундаментальним, вихідним, загальним, керівним, відправним, провідним, чільним³. “Принцип” (від лат. *principium* – первісне, визначальне, те, від чого походить усе інше) – засада, основа, керівна ідея, вихідне положення будь-якого явища (учення, організації, діяльності тощо)⁴. Тож під принципом слід розуміти певну ідею, з якої походить все інше, а під принципами права – ідеї, вимоги до права.

У теорії принципи права традиційно поділяють на загальні, міжгалузеві, галузеві, а також принципи підгалузеві та інститутів права⁵. Окремо виділяють основоположні принципи права⁶. У процесуальних кодексах можна натрапити на принципи судочинства. Наприклад, у ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁷ закріплено основні засади (принципи) адміністративного судочинства, а саме: верховенство права, змагальність, розумність строків розгляду справи судом тощо. Фактично йдеться одразу про набір загальних, міжгалузевих і галузевих принципів. Такий підхід складно назвати чітким. Логічніше закріпити у КАС України принципи адміністративного судочинства як галузі процесуального права. У статті 6 Господарського кодексу України (далі – ГК України)⁸ формалізовані принципи господарювання, їх небагато, однак усі вони є принципами галузі господарського права.

Можемо констатувати, що підхід законодавця до визначення переліку, а головне – назви принципів певної галузі права, різниться. Так, у КАС України закріплені принципи адміністративного судочинства,

³ С Погребняк, *Основоположні принципи права (змістовна характеристика)* (Право 2008) 24.

⁴ *Общая теория государства и права. Академический курс, т 2* (Марченко М отв ред, Зеркало-М 2001) 75.

⁵ Теорія держави і права (Петришин О ред, Право 2015) 124.

⁶ Погребняк (н 3) 24.

⁷ Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

а не, наприклад, принципи адміністративно-процесуального права, у ГК України – принципи господарювання, а не принципи господарського права, тобто термінологічна єдність відсутня. І податкове законодавство тут невиняток.

Розуміючи фундаментальність категорій “законодавство” і “право”, усе різноманіття ознак, що їм притаманні, різнять та об’єднують їх, необхідно одразу поставити крапку і брати за основу співвідношення цих категорій як змісту і форми. Законодавство формалізує принципи певного правового угруповання: галузі, підгалузі чи правового інституту. Загальноправові принципи формалізуються у конституції чи у певному особливому для правової системи акті, яким в Україні є, наприклад, Декларація про державний суверенітет України⁹. При цьому зміст принципу може бути ширший за своє нормативне визначення. Формалізація принципу певної галузі права у нормі не лише дає змогу встановити факт існування такого принципу, а й орієнтовний його зміст. Основоположні принципи права можуть, однак не потребують формалізації, адже вони є результатом еволюційних процесів людства і слугують базисом при створенні норм права та правозастосуванні.

Принципи права становлять вихідні вимоги як до форми, так і до змісту права. Правовий принцип є ідеєю, орієнтиром як для нормотворця, так і особи, що здійснює правозастосування, тобто учасника конкретного правовідношення. Отже, під принципом податкового законодавства слід розуміти формалізований принцип податкового права.

Тепер необхідно з’ясувати, що ж являє собою податкова система. У статті 92 Конституції України¹⁰ закріплено, що система оподаткування¹¹, податки і збори встановлюються виключно законами України. Однак система оподаткування у чинному законодавстві не визначена, натомість визначено поняття “податкова система України”. Відповідно до п. 6.3 ст. 6 ПК України: “Податкова система України – це сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку”¹².

М. Кучерявенко ще у 2005 р., тобто задовго до прийняття ПК України, розмірковуючи над співвідношенням понять “податкова система” і “система оподаткування”, на підставі закріпленого тоді визначен-

⁹ Декларація про державний суверенітет України від 16 липня 1990 р. № 55-II <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁰ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹¹ Із прийняттям ПК України поняття “система оподаткування” законодавчо не визначена та не застосовується. Визначення податкової системи України у ст. 6 ПК України практично дублює визначення системи оподаткування у ст. 2 Закону України “Про систему оподаткування”, тобто між цими законодавчо закріпленими поняттями можна поставити знак дорівнює.

¹² Податковий кодекс України (н 1).

ня поняття “система оподаткування”¹³ як сукупності податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, дійшов висновку, що поняття системи оподаткування більш багатоаспектне, ніж просто сукупність податків і зборів, що діють на території держави. Якщо податкова система дійсно охоплює сукупність платежів податкового характеру, то система оподаткування повинна включати низку складових. Податкова система являє собою сукупність податків, зборів (обов’язкових платежів), законодавчо закріплених і обов’язкових до сплати на території держави. Система оподаткування окрім податкової системи включає достатньо широкий перелік відносин, пов’язаних із реалізацією процесів оподаткування. Це передусім відносини зі встановлення, зміни, відміни податків і зборів, забезпечення їх сплати, організації контролю¹⁴.

У зв’язку з прийняттям ПК України і закріпленням у ст. 6 поняття “податкова система України”, відбулася підміна понять “система оподаткування” та “податкова системи”, і наукова дискусія щодо їх співвідношення отримала своє продовження. Однак за роки підхід до розуміння співвідношення зазначених понять не змінився¹⁵.

Задля об’єктивності слід зазначити, що у ст. 291 ПК України закріплено поняття спрощеної система оподаткування, обліку і звітності. Під нею розуміється особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування видається нам певним механізмом, а механізм існує для певної дії, руху, опосередковує процес. Отже, загалом оподаткування – це певний процес. Система оподаткування – це процес ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків, контролю за дотриманням законодавства, притягнення до відповідальності, оскарження дій контролюючих органів тощо. За такою логікою податкова система і система оподаткування взагалі не збігаються.

З метою порівняльної характеристики категоріального апарату, який застосовується, звернемося до податкового законодавства деяких країн колишнього Радянського Союзу, оскільки воно має єдині витoki.

¹³ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁴ Н Кучерявенко, *Курс податкового права*, т 3 (Право 2007) 38.

¹⁵ Д Білінський, ‘Правове регулювання податкових надходжень як складової публічної фінансової системи’ [2014] 2 (28) *Фінансове право* 10–3.

Відповідно до ст. 1 Податкового кодексу Республіки Білорусь¹⁶ цей Кодекс встановлює систему податків, зборів (мит), що стягуються у республіканський та місцеві бюджети, основні принципи оподаткування в Республіці Білорусь, регулює владні відносини зі встановлення, введення, зміни, припинення дії податків, зборів (мит) і відносини, що виникають у процесі виконання податкового зобов'язання, здійснення податкового контролю, оскарженні рішень податкових органів тощо¹⁷. Окремо у вказаній статті виділено систему податків і зборів (мит), що стягуються у бюджети, та основні принципи оподаткування. Терміни “податкова система” і “система оподаткування” взагалі за текстом не застосовуються. Однак використовується термін “спрощена система оподаткування”. Що ж взагалі означає “оподаткування” – не визначено.

Слід зауважити, що перелік основних принципів оподаткування закріплено у ст. 2 Податкового кодексу Республіки Білорусь. І вони частково збігаються, принаймні за назвою, із принципами податкового законодавства, закріпленими у ПК України. У сусідів теж є принцип рівності оподаткування, принцип справедливості оподаткування, принцип стабільності податкового законодавства. У Податковому кодексі Грузії¹⁸ застосовуються терміни “податкова система” й “оподаткування”. Утім, поняття не закріплені. Отже, єдності у категоріальному апараті податкового законодавства пострадянських країн немає. Як немає єдності й у національному податковому законодавстві. У зв'язку з цим вбачається за необхідне або закріпити і визначити поняття “система оподаткування” у ПК України, або ж обрати одне поняття, що одразу охоплює і податкову систему, і систему оподаткування.

При вирішенні цього питання необхідно звернути увагу на ще два аспекти. Перший полягає у тому, що, з огляду на законодавче визначення понять “податкова система”¹⁹ і “система оподаткування”²⁰, ідеться про сукупність податків і зборів, що справляються. Однак не всі податки і збори справляються, принаймні не на всій території України. Відповідно до п. 10.3 ст. 10 ПК України:

Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від

¹⁶ Налоговый кодекс Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 30 декабря 2018 г. № 159-3 <http://www.nalog.gov.by/uploads/documents/NK_ot_2018-12-30_N_159-z.pdf> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁷ Там само.

¹⁸ Налоговый кодекс Грузии: Закон Грузии от 17 сентября 2010 г. № 3591 <<https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1043717?publication=153>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁹ Податковий кодекс України (н 1).

²⁰ Про систему оподаткування (н 13).

земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі²¹.

Тобто не на всій території України обов'язково сплачуються усі закріплені у ПК України місцеві податки і збори. Місцева рада може визнати недоцільним встановлення податку на майно в частині податку на нерухоме майно за різних причин. Можна дійти висновку, що податкова система України неоднорідна.

Другим аспектом є застосування у ПК України терміна “спрощена система оподаткування, обліку і звітності”. Якщо є спрощена система, то повинна бути складна або звичайна. Однак про жодну з таких у документі не сказано. Режими? Так. Загальний режим оподаткування (п. 210.8 ст. 210 ПК України) і спеціальний податковий режим (ст. 11, розділ 14 ПК України). Знову ж таки, термінологічної єдності немає. До речі, термін “загальний режим оподаткування” застосовується у ПК України лише один раз.

Якщо ж намагатися встановити зміст поняття “система оподаткування”, то тут можна відштовхнутися від позиції М. Кучерявенка, яку ми вже наводили вище²². На думку вченого, система оподаткування ширша за податкову систему й окрім неї охоплює усі без винятку відносини у сфері оподаткування.

Однак ми не погоджуємося із наведеною думкою і пропонуємо одне поняття, яке охоплювало б усі відносини, що виникають у зв'язку з існування, такого явища, як податок. На наше переконання, таким поняттям є саме “податкова система”. Спробуємо пояснити: оподаткування – це певний процес, тобто система оподаткування – це система відносин, що пов'язані з існуючим податком, сплата, облік тощо.

Зі свого боку система податків – це система податків і зборів, елементи податку. Отже, є дві системи, які разом і визначають категорію “податок”. Система оподаткування і система податків є двома елементами ще більшої, спільної системи – податкової системи.

Таким чином, податкова система – це система податків і система оподаткування. Податкова система – це відносини з приводу встановлення, введення, зміни та скасування податків і зборів, ведення податкового обліку, порядку складення і подання звітності, сплати податків і зборів, здійснення контролю за дотриманням законодавства, забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу, а також оскарження рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів та при-

²¹ Податковий кодекс України (н 1).

²² Кучерявенко (н 14) 38.

тягнення до фінансової (податкової) відповідальності. Набір цих відносин може мати різний рівень деталізації, однак сутність одна. Податкова система – абсолютно всі відносини у зв'язку з існуванням категорії “податок”.

Податкова система являє собою предмет податкового права. Отже, податкове право – це самостійна галузь права, предметом якої є податкова система.

Якщо розглядати податкову систему саме з цих позицій і взяти до уваги, що принципи податкового законодавства, як ми вже зазначали, – це принципи податкового права, то і вплив принципів податкового законодавства на податкову систему стає очевидним. Точніше сказати, податкова система є відображенням принципів податкового законодавства (податкового права).

Що ж стосується виділення нами податкового права як галузі права – це тема окремої статті. Достатньо нова у 2010 р. у наукових колах теза О. Лукашева про податкове право як підгалузь фінансового права²³ за 10 років отримала підтримку. Утім, на нашу думку, такий підхід виглядає вже неактуальним. “Відносити” податкове право до підгалузі фінансового права тільки тому, що податки і збори формують дохідні частини бюджетів, принаймні некоректно щодо, наприклад, адміністративного права і штрафів за адміністративні правопорушення. Вони теж є доходом бюджету, але адміністративне право – самостійна галузь права.

Дійсно, податки і збори – “основні” доходи бюджетів. У бюджетному праві податки поділяються на закріплені та регулюючі. Це важливо з точки зору бюджетного процесу. Однак, чи важливо це для податково-правових відносин? Нам видається, що ні. Тому вважаємо за необхідне вести мову про самостійну галузь права – галузь податкового права.

Слід також згадати, що податок – це і правова, і економічна категорія. Як економічна категорія податок виконує низку функцій: фіскальну, розподільчу та регулюючу. Фіскальна функція передбачає наповнення дохідних частин бюджетів; розподільча – розподіл валового національного продукту; регулююча – забезпечує стимулювання або ж дестимулювання певної оподаткованої діяльності. Регулююча функція іноді протиставляється фіскальній. Л. фон Мізес зазначає, що фіскальні та нефіскальні цілі оподаткування не узгоджуються одна з одною. Такий висновок проілюстровано на прикладі акцизу на алкогольні напої. При перевищенні певної межі податок змушує значно знизити споживання, що призводить до відповідного зниження доходів. Якщо податок повніс-

²³ Див. докладніше: О. Лукашев, “Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації” (дис д-ра юрид наук, 2010).

тю досягає своєї нефіскальної мети – відучити людей від споживання алкоголю, то дохід буде дорівнювати нулю. Він більше не слугує жодним фіскальним цілям²⁴, тобто податок повинен виконувати покладені на нього функції. Законодавство ж виступає виключно формою закріплення податку, адже податок не може існувати поза правом.

Отже, логічно розглянути принципи, що відображають економічну сутність податку. Класичним є погляд А. Сміта, зокрема, він виділяв такі положення відносно податків: 1) піддані держави повинні за можливістю відповідно до власних здібності та сил брати участь в утриманні уряду, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під покровительством і захистом держави; 2) податок, який зобов'язується сплачувати кожна особа, повинен бути чітко визначений, а не бути довільним; 3) кожен податок повинен стягуватися у той час або у той спосіб, коли і як платникові податку буде зручніше сплачувати його; 4) кожен податок повинен бути так задуманий і розроблений, щоб він брав та утримував із кишень народу менше, ніж приносить казначейству держави²⁵.

Однак про які саме положення відносно податків писав відомий економіст? Залежно від перекладу та творчого підходу вчених, які посилалися на ці принципи, можна натрапити на правила стягнення податків із населення, принципи оптимального оподаткування тощо. Перекладів вистачає, учених, що додатково творчо переклали позицію А. Сміта, – ще більше. Логічно звернутися до англійського тексту²⁶. Учений зазначає: 'Перед тим як я заглиблююсь у дослідження (експертизу) конкретних податків, важливо враховувати чотири максими щодо податків загалом'²⁷. Тобто А. Сміт говорив про певні максими, які покладені в основу податку. Можна погодитися, що під "максимою" розуміється принцип. Із суті ж принципів можна дійти висновку, що йдеться про принципи податкового права.

На нашу думку, надалі доцільно вести мову про принципи податкового права, які поділяти на принципи економічної і правової категорії "податок". Останні також додатково можна поділити на нормотворчі і правозастосовні принципи податкового права. Нормотворчі принципи – вимоги до створення податково-правової норми, тобто законотворчості, а принципи правозастосування – вимоги до учасників податкових відносин.

²⁴ Л фон Мизес, *Человеческая деятельность: трактат по экономической теории* (пер с англ Кураев А, Социум 2012) 693.

²⁵ Адам Смит, *Исследование о природе и причинах богатства народов* (пер с англ, Соцэкиз 1962) 588–9, 684.

²⁶ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* <<https://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm#chap37>> (accessed: 15.02.2020).

²⁷ 'Before I enter upon the examination of particular taxes, it is necessary to premise the four following maxims with regard to taxes in general'. Ibid.

Принципами, що відображають економічну сутність податку (економічними принципами податкового права), із перелічених у п. 4.1 ст. 4 ПК України, є принципи: загальності; фінансової достатності; соціальної справедливості; економічності і нейтральності оподаткування; рівномірності та зручності сплати²⁸; рівності та недопущення податкової дискримінації. Тобто йдеться про принципи, що закріплюють економічний зміст податку і дають йому змогу виконувати покладені на нього функції.

Нормотворчими принципами податкового права відповідно до ПК України є принцип стабільності (пп. 4.1.9 п. 4.1, п. 4.5 ст. 4); принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (пп. 4.1.11 п. 4.1, п. 4.2 ст. 4, пункти 7.3 та 7.4 ст. 7); принцип розподілу компетенції на встановлення та введення податків і зборів (п. 4.4 ст. 4). Слід звернути увагу, що окремі складові принципів закріплено в пунктах 4.2–4.5 ст. 4 ПК України, а також у пунктах 7.3 та 7.4 ст. 7 ПК України. Правозастосовними принципами податкового права відповідно до ПК України є принципи презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4) та принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності (пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4).

У межах однієї статті розглянути вплив кожного з принципів податкового права на податкову систему не видається за можливе (це потребує низки публікацій). Нині ж вважаємо за необхідне окреслити коло питань, що потребують розв'язання у зв'язку з необхідністю встановлення конкретних наслідків порушення державою принципів податкового законодавства.

І ще один аспект, що потребує врахування. Принципи податкового права за своєю суттю є вимогами до форми і змісту акта про податки. Отже, йдеться про законотворчий процес, який зазвичай закріплюється у конституції і відповідному конституційному законі, що регламентує процедури законотворення.

Норми Конституції України – норми прямої дії. Такий постулат далеко не завжди спрацьовує. Суди як правозастосовний орган неохоче посилаються на норми Конституції України та зрідка користуються своїм правом на звернення до Верховного Суду для вирішення питання стосовно внесення до Конституційного Суду України (далі – КСУ) подання щодо конституційності закону чи іншого правового акта.

Слід також зауважити, що конституція держави не може містити всіх вимог до законодавчого процесу, а лише визначає вихідні засади його побудови. За таких умов актом, що деталізує вимоги до законотворення,

²⁸ У пункті 4.3 ст. 4 ПК України відбувається фактичне дублювання цього принципу.

є Закон України “Про Регламент Верховної Ради України”²⁹. Він передбачає спеціальні процедури щодо розгляду Бюджетної декларації, проєкту закону про Державний бюджет України та Конституції України. Про спеціальну процедуру щодо податків і зборів нічого не зазначено. Це, на наше переконання, суттєвий недолік, особливо враховуючи положення ст. 92 Конституції України. Однак навіть наявність у Регламенті Верховної Ради України спеціальної процедури щодо податків не гарантує дотримання законодавцем принципів податкового законодавства.

Хотілось би одразу згадати ухвалу КСУ³⁰, якою відмовлено у відкритті конституційного провадження щодо конституційності ПК України. Так, КСУ зазначив, що неконституційним може бути визнаний лише той правовий акт, у процесі прийняття чи схвалення якого або набрання ним чинності було порушено процедурні вимоги, що встановлюються безпосередньо Конституцією України, а не іншими правовими актами, зокрема Бюджетним кодексом України та Законом України “Про Регламент Верховної Ради України”.

За відсутності тоді у податковому законодавстві України станом на 2 грудня 2010 р. (дата прийняття ПК України) принципів податкового законодавства народні депутати у конституційному поданні посилалися на порушення окремих статей Закону України “Про Регламент Верховної Ради України” та ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України³¹. Остання передбачала, що закони України, які впливають на формування доходної чи видаткової частини бюджетів, повинні бути офіційно оприлюднені до 15 серпня року, що передує плановому. В іншому разі норми відповідних законів, що впливають на формування доходної та (або) видаткової частини бюджетів, застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, наступного за плановим. Зазначена ухвала фактично встановила не обов’язковість дотримання положень, що визначають особливості законотворчого процесу і не закріплені у Конституції України. Суд фактично констатував відсутність конституційного захисту положень статей законів, що визначають особливості процедур законотворення. Це суттєво впливає на рівень дотримання принципів податкового права.

За таких умов слід констатувати відсутність процедури визнання податкових законів неконституційними у зв’язку з порушенням принципів податкового права, закріплених у ПК України. Видається, що

²⁹ Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17>> (дата звернення: 15.02.2020).

³⁰ Ухвала Конституційного суду України про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового кодексу України від 14 липня 2011 р. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v035u710-11>> (дата звернення: 15.02.2020).

³¹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>> (дата звернення: 15.02.2020).

єдиним можливим кроком було б внесення змін до Конституції України у частині закріплення додаткових гарантій дотримання принципів податкового права. Однак такий шлях призводить до необхідності визначення принципів податкового законодавства у Конституції України, що, звичайно, неможливо та й недоцільно. За таких умов постає питання про необхідність закріплення гарантій для платника податків і дотримання державою принципів податкового права, що закріплені у ПК України.

У судовій практиці були випадки захисту принципу стабільності податкового законодавства. Йдеться про декілька постанов Верховного Суду³² щодо правомірності сплати транспортного податку у 2015 р. Суд констатував порушення принципу стабільності податкового законодавства, однак для цього знадобилося три роки.

Недоліком принципів податкового права є відсутність чітких наслідків їх порушення. Нині у ПК України відсутні механізми гарантування і дотримання принципів податкового права. Порушення принципу податкового права не передбачає жодних наслідків. У тому ж принципі стабільності начебто передбачені наслідки внесення змін до елементів податків і зборів, але прямо не передбачено жодних наслідків.

Можна провести певну аналогію із правом платника не надавати відповідь на письмовий запит про подання інформації. У разі якщо запит складено з порушенням встановлених вимог, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит, однак є тут і особливість. Якщо, на думку платника, запит про подання інформації складено з порушенням, цей факт жодним чином не формалізовано. Тобто контролюючий орган склав запит із порушенням, однак про це ніхто не знає, окрім платника. І доволі нечаста, якщо не сказати унікальна ситуація, коли співробітники контролюючого органу, що прийшли проводити позапланову документальну перевірку у зв'язку з ненаданням відповіді на запит, погодяться із думкою платника.

Хоча є один “особливий” принцип, за порушення якого настає конкретний наслідок. Це принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України), а точніше – його складова, закріплена у п. 4.2 ст. 4 ПК України. Доволі чіткий припис: “Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають”³³. Тобто передбачений наслідок – відсут-

³² Постанова Верховного Суду від 18 січня 2018 р. у справі № 804/1241/17 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692929>> (дата звернення: 15.02.2020); Постанова Верховного Суду від 3 квітня 2018 р. у справі № 804/112/17 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73173399>> (дата звернення: 15.02.2020).

³³ Податковий кодекс України (н 1).

ність обов'язку сплачувати податок чи збір, однак і випадків, коли вимагали сплатити взагалі неіснуючий податок поки що не було.

Загальним способом захисту прав платників податків тут повинно стати положення, що дає можливість не сплачувати податок чи збір, якщо порушено будь-який нормотворчий чи економічний принцип податкового права. Слід визнати, що такий шлях, імовірно за все, потребуватиме прийняття рішень Верховним Судом у конкретних справах. Це, як свідчить практика, може зайняти певний час.

Висновки. Принципи податкового законодавства – це закріплені у ст. 4 ПК України принципи податкового права. Принципи податкового права – вихідні ідеї побудови і функціонування податкової системи, яка включає в себе і систему податків, і систему оподаткування. При класифікації принципів податкового права слід виходити з того, що податок – це передусім економічна категорія. Тому принципи податкового права класифіковано на принципи правової та економічної категорії “податок”. Така класифікація дає змогу визначити особливість, багатогранність, навіть унікальність такого явища, як податок. Констатовано відсутність механізмів забезпечення гарантій дотримання державою принципів податкового права. Встановлено, що наслідком порушення нормотворчих та економічних принципів податкового права має бути невиникнення податкового обов'язку. Запропоновано закріпити у ПК України норму, якою прямо передбачити наслідки порушення принципів податкового права.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Smith A, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* <<https://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm#chap37>> (accessed: 15.02.2020) (in English).
2. Braslavskyi R, *Pryntsypy podatkovoho prava: problemy teorii i praktyky [Principles of Tax Law: Issues of Theory and Practice]* (Pravo 2018) (in Ukrainian).
3. Kucheriavenko N, *Kurs nalohovoho prava [A Course of Tax Law], t 3* (Pravo 2007) (in Russian).
4. Pohrebniak S, *Osnovopolozhni pryntsypy prava (zmistovna charakterystyka) [Fundamental Principles of Law (Substantive Characterization)]* (Pravo 2008) (in Ukrainian).

Edited and translated books

5. Smit A, *Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov [Research on the Nature and Reasons of the Wealth of Nations]* (per s angl, Socjkgiz 1962) (in Russian).
6. Mizes L fon, *Chelovecheskaja dejatel'nost': traktat po jekonomicheskoj teorii [Human Activity: A Treatise on Economic Theory]* (per s angl Kuraev A, Socium 2012) (in Russian).

Артем Котенко

7. *Obshhaja teoriija gosudarstva i prava. Akademicheskij kurs [General Theory of State and Law. An Academic Course]*, t 2 (Marchenko M otv red, Zerkalo-M 2001) (in Russian).
8. *Teoriia derzhavy i prava [Theory of State and Law]* (Petryshyn O red, Pravo 2015) (in Ukrainian).

Journal articles

9. Bilinskyi D, 'Pravove rehuliuвання podatkovykh nadkhodzen yak skladovoi publichnoi finansovoi systemy' ['Legal Regulation of Tax Revenues as a Component of the Public Financial System'] [2014] 2 (28) *Finansove pravo* 10–3 (in Ukrainian).

Dissertations

10. Lukashev O, 'Systema finansovoho prava: teoretychni problemy rozvytku i transformatsii' ['The System of Financial Law: Theoretical Issues of Development and Transformation'] (dys d-ra yuryd nauk, 2010) (in Ukrainian).

Artem Kotenko

PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION AS THE UNDERLYING BASES FOR BUILDING OF A TAX SYSTEM

ABSTRACT. Principles of tax legislation are the principles of tax law enshrined in the Tax Code of Ukraine (Ukraine's TC). The latter represent a set of source ideas and requirements for building of a tax system, i. e., a system of taxes and a system of taxation. Principles of tax law are not only the foundation for construction of a tax system, but also a system of guarantees for taxpayers. Tax legislation does not directly prescribe the consequences of breach of tax law principles which is essential for taxpayers' being able to protect their rights and, most importantly, for being sure of the predictability of changes in tax and legal regulation. Stability of the tax system is one of the prerequisites for investments in Ukraine's economy.

The purpose of this article is to determine the correlation of principles of tax legislation and principles of tax law, understand the content of tax law principles, make a meaningful classification of tax law principles, establish the mechanisms ensuring the guarantees of compliance with tax law principles, and clarify the consequences of breach of tax law principles.

It is established that principles of tax legislation are the principles of tax law enshrined in article 4 of Ukraine's TC. Principles of tax law are the source ideas for building and functioning of a tax system which comprises a system of taxes and a system of taxation. Classification of tax law principles should be made assuming that tax is primarily an economic category. Therefore, the principles of tax law are classified into the principles of the legal and economic category "tax". This classification allows determining the specifics, multifacetedness, and even uniqueness of such a phenomenon as tax. The article highlights the unavailability of the mechanisms ensuring the guarantees of the State's compliance with tax law principles. It is established that breach of rule-making and economic principles of tax law should entail the non-occurrence of tax liability. The author suggests that a provision should be fixed in Ukraine's TC which directly provides for the consequences of breach of tax law principles.

KEYWORDS: principles of tax law; principles of tax legislation; principles of taxation; system of taxes; system of taxation; tax system.