

УДК:336.025

Л. В. Товкун, кандидат економічних наук, доцент. Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

Принципи податкового права і податкова політика

Розглядаються питання принципів податкового права, їх зв'язок з податковою політикою держави.

***Ключові слова:** принципи податкового права, податкова політика держави, види принципів податкового права.*

Питання податкової політики завжди належать до найгостріших як у політичному, економічному, так і в соціальному плані. Визначаючи власну податкову політику, держава розробляє напрями, стратегію й тактику свого економічного розвитку. Податкова політика держави ґрунтується на сукупності юридичних актів, що встановлюють принципи податкового права, податкового законодавства, види податків, зборів та обов'язкових платежів. При цьому принципи податкового права відіграють основну роль у розробленні і проведенні податкової політики в Україні, виступають її підвалинами. Податкова політика, у свою чергу, визначає чинники, на яких формуються зазначені принципи.

Метою публікації є дослідження принципів податкового права, їх зв'язку з податковою політикою держави, а також розгляд особливостей їх формування на сучасному етапі розвитку в Україні нових економічних відносин.

Слід зазначити здобутки вчених в опрацюванні теоретичних і практичних аспектів податкового права. Дослідники Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, А. І. Крисоватий, А. М. Соколовська, Н. І. Хімичева та ін. приділили значну увагу розкриттю цих принципів, їх розвитку, зв'язку з податковою політикою держави. Однак продовження дослідження в цьому напрямі на сучасному етапі теж не втрачає своєї актуальності.

Податкову політику держави визначає сукупність політико-правових заходів у податковій сфері. На думку М. І. Матузова, «право й політика – два взаємозалежних явища, наявність яких значною мірою впливає на розпорядження фінансами, насамперед на оподаткування» [3, с. 228].

Розкриваючи зміст податкової політики, зробимо акцент на діяльності держави зі створення ефективного правового механізму податкового регулювання. «Сутність податково-правової політики полягає у формуванні, детермінації й використанні насамперед правових засобів як найбільш вдалих способів організації податкової діяльності держави» [3, с. 6–9]. Ці правові засоби ґрунтуються саме на принципах податкового права.

Дослідженню принципів безпосередньо податкового права передую розгляд принципів права взагалі. Як і інші правові категорії, останні існують, функціонують, змінюються і припиняють дію у зв'язку з потребами й закономірностями розвитку суспільства на певному етапі. Їх підґрунтям завжди виступають політичні, економічні й соціальні явища, що суттєво впливають на державні інтереси. Загальні принципи права існують за законами природи й соціуму.

Принципи ж податкового права виступають одним з видів принципів загальних. З урахуванням галузевої належності їх можна віднести до категорій фінансового права. Ці принципи мають свою специфіку, віддзеркалюють сутність і специфіку оподаткування. Одні з них виведені теоретично з певних суспільних ідеалів, інші спираються на емпіричний досвід і податкову практику. На наше переконання, призначення податкових принципів полягає передусім в узгодженні двох основних вимог

до податкової системи: а) задоволення фіскальних потреб держави й б) урахування інтересів платників податків.

Вирізняючи в загальних принципах принципи податкового права, зазначимо, що безпосередній вплив на формування тенденцій і на спрямування їх розвитку мали фундаментальні дослідження А. Сміта, В. Петті та інших фахівців. Класичне тлумачення податків і принципів справедливого оподаткування міститься у працях А. Сміта, який сформулював чотири основні принципи, а саме: а) справедливості – кожен повинен підтримувати державу пропорційно власному доходу, який він отримує під охороною держави; б) визначеності – податок має бути точно визначеним; в) зручності стягнення – податок належить стягувати в такий час і в такий спосіб, що є найбільш сприятливим для платника; г) ефективності оподаткування – збирання податків провадиться при мінімальних витратах по їх стягненню [7, с. 588–603]. Ці основні принципи справедливого оподаткування актуальні й сьогодні. З урахуванням сучасних тенденцій розвитку держави система принципів податкового права була доповнена та перероблена.

Здійснивши аналіз досліджуваних нами принципів, спираючись на здобутки фахівців [2, с. 106–107; 6, с. 82; 8, с. 186], можемо сформулювати їх дефініцію: принципи податкового права – це базові положення, які є імперативними й загальнообов'язковими, становлять основний зміст податкового права, виступають такими системоутворюючими категоріями, як предмет і метод правового регулювання. Їм притаманні як риси, характерні для принципів права в цілому, так і специфічні. Закономірністю для принципів прав є те, що вони, будучи принципами нижчого структурного рівня, не повинні вступати у протиріччя із принципами загальноправовими (конституційними).

Як уже зазначалося, принципи податкового права відіграють значну роль в розробленні і проведенні єдиної податкової політики держави. Критично розглядаючи останню, зазначимо, що вона може реалізовуватись у відповідних правових формах:

1) у концепціях, програмах держави і прийнятих на їх підставі нормативно-правових актах. Так, у Постанові Верховної

Ради України «Про основні напрями бюджетної політики на 2013 рік» [4] указується на необхідність реалізації податкової політики, яка передбачає внесення змін до Податкового кодексу України з метою адаптації податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу, проведення моніторингу норм цього Кодексу й усунення виявлених недоліків;

2) безпосередньо в законодавчих актах, насамперед, у тому ж Податковому кодексі України.

У той же час для принципів податкового права характерні певні особливості, а саме:

1) вони завжди закріплюються у правових нормах, що сприяє чіткому формуванню принципів права, від чого залежить ефективність податкової політики;

2) їх реалізація пов'язана з публічними інтересами як головними, а також з інтересами платників податків. Надаючи платникові те чи інше право, держава зобов'язується виконати свій обов'язок по забезпеченню його реалізації. І навпаки, обов'язки платника податків кореспондують правам держави;

3) ці принципи знаходять втілення безпосередньо в податковій політиці, стимулюючи економічний розвиток держави.

Чинний Податковий кодекс України послужив важливим кроком у створенні прогнозованого і зрозумілого правового поля. Його прийняття об'єднало в одному документі норми і правила оподаткування в систематизованому вигляді, що забезпечило більш доступне розуміння податкового права для всіх учасників податкового процесу. Це, у свою чергу, сприяло реалізації структурної перебудови економіки, заохоченню інвестиційної й інноваційної діяльності, стимулюванню зайнятості й самозайнятості населення, що є складником податкової політики.

Нині податкова політика вимагає не лише законодавчих змін, а й реформування ідеології, правової й податкової культури. Принципи податкового права є підвалинами податкової політики. Податкові закони, що діють у державі, повинні узгоджуватися з принципами податкового права й у жодному разі не суперечити їм. Незважаючи на брак законодавчого закріплення пра-

вової конструкції «принципи податкового права», Податковий кодекс України містить перелік основних засад податкового законодавства, що є зовнішнім вираженням останніх.

Наведемо перелік головних принципів у системі податкового права України:

1) верховенство права, що є основоположним для податкової системи, побудованої відповідно до принципу законності, що забезпечує взаємодію податкового права по всій території держави;

2) загальність оподаткування, що приписує кожній особі зобов'язання сплачувати податки, встановлені Податковим кодексом України. Цей принцип знаходить своє вираження в розділі II ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1, с. 19–20]. Цей припис є основоположним для будь-якого закону, що регламентує державні витрати в Україні. Але ж Основний Закон закріплює гарантії прав та свобод людини і громадянина, у той час як принципи податкового права стосуються інтересів держави і платників податків – фізичних і юридичних осіб;

3) справедливе оподаткування, що означає єдині правові умови стягнення податку і єдині вимоги до податкових законів. Оподаткування має бути однаковим для кожного виду податків по всій території держави. Цей принцип передбачає чіткість, логічність, однозначність законодавчих вимог щодо видів і порядку сплати відповідних платежів. Він покликаний захищати інтереси передовсім платників податків. На його підставі формується єдина податкова система України;

4) законодавча форма встановлення податків, на що прямо вказує Конституція України. Податок може встановлюватися, змінюватися чи скасовуватися лише шляхом прийняття закону. У частині 2 п. 1 ст. 92 Основного Закону читаємо, що тільки законами України визначаються система оподаткування, податки, збори та ін. [1, с. 28–29]. Цей принцип прямо пов'язаний з принципами недоторканності приватної власності і свободи особи. Адже оподаткування – це відчуження приватної власності осо-

би, яке в демократичному суспільстві можливе лише за згодою останньої, вираженою в даному випадку через представництво її інтересів у парламенті.

Порівняно з раніше діючим в Україні податковим законодавством низка принципів не знайшла відбиття в Податковому кодексі 2012 р. До них можна віднести принципи стимулювання підприємницької виробничої діяльності й інвестиційної активності. У податковому праві такими стимулами найчастіше виступають податкові пільги, хоча до інструментів податкового стимулювання можна віднести й податкові заохочення, податкові канікули, які у вітчизняному податковому законодавстві прописуються вкрай рідко. А взагалі-то, розглядаючи принцип стимулювання та його реалізацію, слід враховувати інтереси як держави (максимальне фінансове забезпечення суспільних потреб), так і платника податків (зростання економічної ефективності виробництва, прибутку й доходів). Причиною цього є суб'єктивний чинник. Але зазначимо, що у формуванні принципів податкового права головну роль відіграють чинники об'єктивні, які охоплюють рівень розвитку держави, політичну ситуацію в ній та ін.

До нових принципів податкового законодавства можна віднести: а) як один з ключових – принцип невідворотності настання встановленої законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства, і б) принцип презумпції правомірності рішень платника податку. У Податковому кодексі України положення про конфлікт інтересів зазначено двічі – у підп. 4.1.4, п. 4.1 ст. 4 і в п. 56.21 ст. 56 [5]. Ці норми збігаються як загальна і спеціальна. Принцип починає працювати, коли норма закону чи нормативно-правового акта, виданого на його підставі, або норми різних законів чи нормативно-правових актів припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого виникає можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Усі можливі суперечності й неточності податкового законодавства належить тлумачити на користь платника. Отже, із цієї норми випливає обов'язок

контролюючого органу в процедурі адміністративного й судового оскарження приймати рішення на користь саме платника податку. Контролюючі органи у своїх діях повинні враховувати презумпцію правомірності рішень останнього.

По-новому у цьому Кодексі зазначено принцип соціальної справедливості, з урахуванням якого податки і збори встановлюються відповідно до платоспроможності їх платників. У попередньому ж податковому законодавстві чітко закріплювався механізм забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення.

Дотримання розглянутих принципів створює передумови для виваженої діяльності держави у сфері оподаткування, які сприяють усуненню прогалин і колізій у податковому законодавстві. На жаль, сьогодні практичне використання зазначених принципів є недостатнім. До перепон, що стоять на шляху їх реалізації, можна віднести: а) брак конкретного законодавчого їх закріплення, б) неоднозначність тлумачення понятійного апарату законодавства, що потребує додаткового їх роз'яснення, і в) брак правил безпосереднього використання принципів податкового законодавства.

Спираючись на наведене, зробимо деякі висновки і зазначимо, що принципи податкового права виступають фундаментом усієї наступної правотворчості в податковій царині, гарантуючи її чітку логічність, безперервність і належну збалансованість. Вони перебувають у постійному взаємозв'язку з податковою політикою. Оптимальне співвідношення цих категорій податкового права сприяє забезпеченню розвитку економіки держави й побудові ефективної податкової системи.

Список використаних джерел

1. Конституція України [Текст]. – Х. : Одиссей, 2012. – 45 с.
2. Кучерявенко, М. П. Податкове право [Текст] : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 405 с.
3. Матузов, Н. И. Актуальные проблемы теории права [Текст] : монография / Н. И. Матузов. – Саратов : Саратов. гос. акад. права, 2003. – 425 с.
4. Офіц. вісн. України. – 2012. – № 41. – Ст. 15–69.

5. Податковий кодекс України від 02.12.10 [Текст] // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17.
6. Смирнов, О. В. Основные принципы советского трудового права [Текст] : монография / О. В. Смирнов. – М. : Юрид. лит., 1977. – 356 с.
7. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. – М. : Изд-во соц. полит. лит., 1962. – 684 с.
8. Тадеев, А. А. Финансовое право [Текст] : учебник / А. А. Тадеев, В. А. Парыгина ; под общ. ред. Ю. А. Дмитриева. – М. : Эксмо, 2004. – 734 с.

Стаття надійшла 8 лютого 2013 р.

Л. В. Товкун

Принципы налогового права и налоговая политика государства

Рассматриваются вопросы, касающиеся принципов налогового права, их связи с налоговой политикой государства.

Ключевые слова: *принципы налогового права, налоговая политика государства, виды принципов налогового права.*

L. V. Tovkun

The Principles of Tax Law and Tax Policy

The issues of tax policy have always been urgent in political, economic and social spheres of life. The tax policy of the state is based on a number of legal acts that establish the principles of tax law, tax legislation, types of taxes, dues and obligations. At the same time, the principles of tax law play the main role in the development and realization of tax policy in Ukraine, act as its turn, defines the factors of the basis of which these principles are formed.

The article investigates the principles of tax law, their relations with the state tax policy. It deals with the peculiarities of the formation of the tax law principles at the present stage of development of Ukraine.

The investigated principles follow the analyses of legal principles in general. Defining the principles of tax law among the general principles, it is stated that taking into account their relation to the specific sphere of law, they can be classified as the principles of financial law. These principles have their specific features, reflect the essence and peculiarities of taxation. Basing on the conclusions of the legal specialists and the analysis of investigated principles, the following definition can be given: «The tax law principles are basic regulations which are imperative and equality binding for all and constitute the general

content of tax law, and act as such system-making categories as subject and method of legal regulation».

The tax law principles are characterized by particular features: they are always fixed in legal norms; their realization is connected with public interests both general and tax-payers' interests; these principles are realized directly by tax police, stimulating the economic development of the state.

The Ukrainian Tax Code in force will serve as an important stage in creating predictable and clear legal sphere. In spite of the absence in it the legally fixed notion «tax law principles», the Tax Code contains the list of the basic principles of tax legislation, which are their embodiment.

The observance of principles of tax law creates the necessary pre requisites for weighted activities of the state in the sphere of taxation. It helps to avoid gaps and collisions in tax legislation.

Basing on the said above we can state that principles of tax law serve as the foundation of all further law-making process in the sphere of tax law. They are in permanent contact with the tax policy. Optimal correlation between these categories of tax law helps to develop the economy of the state in to create the effective tax system.

Keywords: *principles of tax law, the tax policy of the state, the views of the principles of tax law*