

## ПРИНЦИПИ ПРАВА: ОСОБЛИВОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ<sup>1</sup>

*Проаналізовано різні підходи до визначення принципів права, критерії їх класифікації. Принципи оподаткування охарактеризовано як системне поняття, що складається з таких принципів: податку, податкової системи, податкового законодавства, податкового права. Наголошено, що принципи, пов'язані з оподаткуванням, є взаємообумовленими, взаємозалежними; система цих принципів має бути спрямована на розбудову справедливої, ефективної, оптимальної податкової системи із врахуванням такого аспекту, як захист прав та інтересів платників податків. Зосереджено увагу на законодавчому закріпленні та практично-прикладному використанні принципів.*

**Ключові слова:** принципи права, принципи оподаткування, принципи податку, принципи податкової системи, принципи податкового права, принципи податкового законодавства.

Принципи права є одним із фундаментальних понять права, яке досліджується вже багато часу. Як основоположні засади принципи права знаходять своє законодавче відображення в правових системах світу, в різних напрямках здійснюють дослідження принципів права науковці. Завдання права та його принципів – служити суспільству. Фінансова наука, наука податкового права звертаються до з'ясування поняття принципів права, щоб показати роль та значення принципів як основоположних правових засад, що впливають на розбудову податкової системи, яка має бути справедливою, ефективною, оптимальною з огляду на те, що в сучасному суспільстві податок є одним із найвагоміших фінансових джерел для задоволення публічних потреб суспільства. Принципи права класифіковано за численними критеріями, загальними та галузевими. Розв'язання проблемних питань світоглядно-методологічного осмислення принципів права, зокрема принципів сфери оподаткування, – завдання і для законотворчості, і для практичного застосування цих принципів у практиці податкових органів, платників податків, судів.

Проблема принципів оподаткування є предметом уваги кола дослідників, які представляють різні сфери суспільного знання. Це обумовлено тим, що податок на сьогодні розглядається в економічному, правовому, соціальному, політичному вимірах як категорія, за допомогою якої задовольняються публічно-суспільні потреби.

Мабуть, немає праць, що стосуються сфери оподаткування, в яких би не згадувалися класичні принципи оподаткування: справедливість, визначеність, зручність та економія, які ще у 1776 р. сформулював Адам Сміт як закони оподаткування [1, с. 79–396], які і на сьогодні залишаються провідними для податкових систем країн світу, зокрема й нашої. Варто лише поглянути на основні засади податкового законодавства, закріплені Податковим кодексом України, щоб побачити: основою податкової системи нашої країни задекларовано принципи соціальної справедливості, економічності, визначеності (податкового правового механізму), рівномірності та зручності справляння податків [2].

Враховуючи передусім економічну природу податку, звернемося спочатку до поглядів на принципи оподаткування представників фінансової (економічної) науки. Вчені переконані, що податкова система в цілому «повинна будуватись на підставі визначених правил та положень, які називаються принципами» [3, с. 36], інші підкреслюють особливість принципів: «Обставини безперервно змінюються, принципи залишаються стабільними» [2, с. 142].

У праці «Теорія налогообложення. Продвинутый курс» вчені-економісти І. А. Майбуров та А. М. Соколовська<sup>2</sup> (українська вчена)

<sup>1</sup> Статтю підготовлено на основі доповіді на науковому семінарі «Принципи права: методологічні підходи до розуміння та класифікації», який провела кафедра загальнотеоретичного правознавства і публічного права в рамках Днів науки НаУКМА, 7 лютого 2018 р.

<sup>2</sup> А. М. Соколовська в навчальному посібнику «Основи теорії податків» (Київ, 2010) розглядає принципи оподаткування за такими групами: 1) фіскальні – принципи фіскальної достатності та еластичності обкладання; 2) політико-економічні – їхнім ядром є принцип нейтральності (або економічної ефективності); 3) соціально-етичні – принципи справедливості, горизонтальної та вертикальної рівності, платоспроможності, еквівалентності (вигоди); 4) організаційно-технічні – принципи визначеності, зручності, дешевизни обкладання податками. Див.: [4].

значають, що нині серйозні праці про податки неодмінно містять розгляд принципів оподаткування<sup>3</sup>, звертають увагу на те, що інтерпретація сукупності цих принципів у різних авторів різна, а також наголошують, що в сучасних умовах пошук нового контексту складу та змісту принципів оподаткування здійснюється за трьома напрямками. Першому напрямку притаманний поділ принципів на загальні (класичні або «золоті»), що вироблені віками і не схильні до змін у часі та просторі, та окремі, які відповідають певним аспектам оподаткування та схильні змінюватися в конкретному просторі та часі. Другий напрям характеризується виділенням принципів, які отримали конституційно-правове підтвердження, – це принципи за такими трьома групами: 1) які забезпечують реалізацію та дотримання основ конституційного устрою; 2) які забезпечують реалізацію основних прав та свобод платників податків; 3) які забезпечують реалізацію та дотримання засад федералізму (серед яких, наприклад, принципи єдності податкової системи, поділу повноважень у сфері оподаткування тощо). Третій напрям характеризується розробкою принципів за критерієм їх функціональності [5, с. 197–198]. Названі вчені є прихильниками третього напрямку (до того ж у вказаній праці вонизначають, що цей напрям розробляє більшість дослідників), вони наводять три групи<sup>4</sup> сучасних принципів оподаткування, які розробила фінансова наука, за їхнім функціональним призначенням [5, с. 198–199]:

1) економічні принципи – базові положення щодо доцільності та оцінки оподаткування як економічні явища; це принципи: справедливості; ефективності; збалансованості інтересів платників податків і державної казни; чисельності податків (доцільна сукупність податків); мінімізації адміністративних витрат (при справлянні податків);

<sup>3</sup> На підтвердження цього варто навести праці [6–8; 3] відомих учених, предметом дослідження яких є податки та оподаткування: Юткіна Т. Ф. *Налоги и налогообложение*. Москва : ИНФРА-М, 2000. С. 59–84; Кучерявенко Н. П. *Курс налогового права* : в 6 т. Т. 1: *Генезис налогового регулирования* : в 2 ч. Ч. 1. Харьков : Легас, 2002. С. 41, 60, 79 і т. д.; Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. *Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність* / під заг. ред. Н. М. Ткаченко. Київ : Алерта, 2004. С. 10–13; Захожай В. Б., Литвиненко Я. В., Захожай К. В., Литвиненко Р. Я. *Система оподаткування та податкова політика* / під заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. С. 36–39 тощо.

<sup>4</sup> Відома російська вчена Т. Ф. Юткіна, ґрунтуючись на класичних принципах оподаткування, класифікує сучасні принципи побудови податкової системи на економіко-функціональні та організаційно-правові. Див.: [6, с. 60–62]. Подібну класифікацію можна знайти в працях українських учених. Див.: [3, с. 36].

2) юридичні принципи – основні засади і вихідні напрями, що визначають формування податкового права та правозастосовної практики; це принципи: рівності перед законом та недопущення дискримінації платників податків; встановлення податків законами; заперечення зворотньої сили податкового закону (закон, що погіршує стан платників податків, не може поширюватися на відносини, що виникли до його прийняття); пріоритету податкового законодавства (якщо в неподаткових законах чи актах є норми, що стосуються податкових відносин, то застосовувати їх слід лише тоді, коли вони підтверджені та відповідають нормам податкового законодавства, а їх колізія розв'язується лише за нормами податкового законодавства); наявності всіх елементів податку в законі (податок є встановленим лише тоді, коли відповідним законом визначені платники податку та всі елементи податку (так званий принцип визначеності));

3) організаційні принципи – визначають основні ідеї та керівні положення, згідно з якими здійснюється побудова, структурна взаємодія та розвиток податкової системи країни; це: принцип єдності податкової системи, згідно з яким є недопустимим встановлення податків, що прямо чи побічно обмежують вільне переміщення в межах території країни товарів, робіт, послуг чи грошових коштів, що обмежують чи чинять перешкоди здійсненню не забороненої економічної діяльності фізичних осіб та організацій, реалізації конституційних прав, що порушують єдність економічного простору та податкової системи країни (цей принцип також означає єдину систему податкових органів за вертикаллю управління ними); принцип гнучкості (еластичності) оподаткування, який означає приведення податкового механізму (елементів податку) у відповідність до державних потреб, що об'єктивно змінюються, шляхом послаблення чи посилення фіскальної або інших функцій податку; принцип стабільності<sup>5</sup>, згідно з яким реформування податкової системи здійснюється у виключних випадках і у визначеному законом порядку; принцип податкового федералізму передбачає поділ податків на державні та місцеві залежно від адміністративно-територіального поділу країни; принципи гласності та однократності оподаткування [5, с. 200–205].

Досліджуючи принципи оподаткування, І. А. Майбуrow та А. М. Соколовська передусім

<sup>5</sup> У літературі [9] цей принцип ще називають принципом-гарантією стабільності податкової системи. Див.: Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. *Податкова система*. Київ : Атіка, 2006. С. 112–114.

звертають увагу на таку проблему: які критерії дозволяють ту чи іншу вимогу до податкової системи кваліфікувати як принцип оподаткування? У відповіді на поставлене запитання вчені зазначають, що можна виділити юридичний та економічний підходи до обґрунтування цих критеріїв і що ці підходи між собою різняться. Зокрема, з юридичного погляду (та зважаючи на позицію Конституційного Суду РФ, висловлену в Ухвалі від 09.04.2002 № 69-0<sup>6</sup>) основним критерієм включення до складу принципів є надання принципу законодавчого статусу, тобто, аби використовуватися в правозастосовній практиці, принципи оподаткування мають бути виражені в нормах податкового права. Втім, вчені застерігають, що такий підхід призведе до звуженого сприйняття принципів оподаткування, з їхнього складу випадають важливі економічні принципи, зокрема справедливості, ефективності, співрозмірності, які не мають законодавчої «прописки» [5, с. 199]. Не заперечуючи цього застереження, все ж таки зауважимо, що сучасна «правова система відіграє величезну і різнобічну роль у житті суспільства... вона не може не взаємодіяти з такими феноменами суспільного життя, як економічна, політична, моральна та інші системи... Правова система покликана стабілізувати економічні відносини, дисциплінувати учасників господарської діяльності, сприяти пошуку в лабіринті економічних механізмів таких, які можуть допомогти економіці подолати кризові явища і піднести її на якісно новий рівень» [10, с. 24–25]. Податок як економіко-правова категорія якраз і є одним із таких впливових механізмів, зокрема для економіки України. Втім, варто зазначити, що право та його принципи розглядаються на сьогодні значно ширше, ніж як явища, що отримують закріплення в нормативних актах. Такого висновку можна дійти, ознайомившись із працями М. І. Козюбри, А. М. Колодія, І. Л. Честнова та багатьох інших учених, які звертаються до проблеми визначення права, розуміння його сутності, його принципів, виконуваних функцій, джерел тощо.

Зв'язок економічних принципів оподаткування з правом є очевидним, право слугує одним із інструментів розбудови податкової системи. Характер цього зв'язку – взаємообумовлений, взаємозалежний, взаємовпливовий.

У багатомірному явищі «право», щодо визначення якого досі не вщухають наукові дискусії, дослідники виділили аспект, який єднає це явище в усьому світі, – це призначення права. Зокрема,

І. Л. Честнов визначає право соціальним інститутом, який виник та розвивається в результаті селективної еволюції культури, сутністю цього інституту, його «генеральною» функцією називає соціальне призначення – забезпечення цілісності, нормального функціонування суспільства [11, с. 15, 52, 55]. М. І. Козюбра вважає, що замість пошуків універсального визначення права потрібно зосередити зусилля загальної теорії права на з'ясуванні соціального значення права для суспільства, яке виявляється через його принципи – відправні ідеї, найбільш загальні і стабільні вимоги, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх при формуванні та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку [12, с. 44–45, с. 69–70]. Вчений підкреслює, що «принципи права – одне з фундаментальних, і, поряд з юридичними нормами, найчастіше вживаних понять загальної теорії права та галузевих і міжгалузевих правових наук», без звернення до яких не обходяться монографічні правові дослідження, навчальна література, принципами права часто оперують практикуючі юристи [13, с. 142–143]. Роль принципів права важлива: їхнє і значення, і призначення проявляється в тому, що «вони визначають нормоутворюючу і правозастосовну діяльність, координують функціонування механізму правового регулювання, є критеріями оцінки правності (правової природи) рішень органів держави і дій громадян, формують правове мислення і правову культуру, цементують систему права» [14, с. 109].

Розвиток принципів права мав логічним наслідком їх класифікацію в науці, в національних законодавствах країн світу, оскільки серед інших характеристик класифікація принципів права чи не найперша підкреслює їх суспільну теоретико-практичну роль. Науковці виділили критерії класифікації принципів права, які набули загального визнання та застосування, зокрема: за функціональним призначенням принципи права поділяються на соціально-правові та спеціально-правові (або спеціально-юридичні) [14, с. 109–110; 15, с. 206]; за сферою дії в межах системи права принципи права поділяються на загальноправові (або загальні) та міжгалузеві, галузеві, підгалузеві та принципи інститутів права (спеціальні) [12, с. 76; 14, с. 110; 15, с. 206–207].

Проблемі принципів права присвячено чимало праць як у загальній теорії права, так і в окремих галузях та інститутах права, пропонується науковим дискурсом проблематика принципів права різноманітна й невичерпна. Слід зазначити, що сучасна наука розглядає природу принципів права як складну. Зокрема, це підкреслює

<sup>6</sup> СЗ РФ. 2002. № 29. Ст. 3005.

М. І. Козюбра: природу принципів права не можна адекватно пояснити лише з юридико-позитивістських теоретичних позицій. Другим важливим та необхідним для пояснення природи принципів права моментом цей вчений вважає необхідність визначити, на кого спрямовані у своїй дії принципи права та як спрямовані (тобто що вони мають забезпечити, а що упередити): «Принципи права не просто визначають зміст права та спрямованість правового регулювання, а й їхню людиноцентричну природу. Вони є своєрідним індикатором права, оскільки задають формат, який дозволяє праву виконувати своє призначення в суспільстві – створювати умови для нормальної життєдіяльності людей, бути антиподом свавілля і беззаконня, забезпечувати рух суспільства до свободи і соціального прогресу» [12, с. 67–68]. Відштовхуючись від такої природи принципів права, М. І. Козюбра сформулював загальну для всіх сфер права проблему застосування принципів права: «...до їх практичного застосування, тим паче як відносно самостійного джерела права, правозастосовувачі, зокрема і судді, вдаються вкрай нечасто, надаючи перевагу конкретно сформульованим нормам законів чи інших нормативних актів, навіть у тих випадках, коли такі норми не узгоджуються із принципами права» [13, с. 143].

Оскільки на сьогодні в більшості держав світу податки є основним джерелом фінансування публічних суспільних потреб, то соціальне призначення податкового права, його функція – служіння суспільству – є очевидними. Податкове право завдяки притаманним йому властивостям, особливостям, методам, інструментарію має забезпечити цілісність податкової системи країни, її справедливість, ефективність, можливості впливу на розвиток економіки тощо. Визначена М. І. Козюброю проблема практично-прикладного використання принципів права є характерною для всіх сфер права в Україні, зокрема й податкової, на що й звертають увагу дослідники проблем сфери оподаткування. Наділяючи принципи податкового права важливою для суспільства роллю та значенням фундаментальних основ податкової системи, І. І. Бабін та О. В. Дьомін усе ж констатують, що ці принципи досі «не сприймаються та не використовуються в якості юридичних засобів прикладного характеру» та що «у податковому співтоваристві склалося ставлення до принципів як до виключно теоретичних конструкцій, декларативних положень, що не мають жодного серйозного значення для практичної юриспруденції» [3, с. 74]. З таким висновком важко не погодитися. Варто додати,

що таке ставлення до принципів податкового права інколи закладає безпосередньо законодавець (у нормах податкового закону), воно є результатом суто фіскальної податкової політики української держави (наповнення бюджетів понад усе); хоч як дивно, але таке ставлення продукують і платники податків, які, як «слабша» в податкових правовідносинах сторона, бояться відстоювати свої інтереси в податкових спорах з державою (аби не отримати ще більших проблем від фіскальних органів) і рідко вдаються до аргументації правності своєї позиції загальними/спеціальними принципами права. Втім, якщо проблему визначено (принаймні в науці<sup>7</sup>), з'являється надія на позитивні зрушення і в практичному застосуванні принципів права в оподаткуванні всіма зазначеними суб'єктами.

У літературі є різні термінологічні підходи для позначення назв принципів у сфері податкових відносин та їх класифікації, певно, це залежить від сфери дослідницького інтересу дослідника (економічна, правова тощо), при цьому часто вживаним є узагальнене словосполучення «принципи оподаткування»<sup>8</sup>, які, по суті, є складною категорією, і підтвердженням цього є те, що на сьогодні в податковій науці (як фінансовій, так і правовій) виокремлюють принципи: податку, оподаткування, податкової системи, податкового права, податкового законодавства. Зокрема, таку класифікацію використовує М. П. Кучерявенко, який послуговується узагальнювальним терміном «система принципів, пов'язаних з оподаткуванням» [18, с. 65–72; 19, с. 135; 20, с. 137].

У загальному розумінні принципи оподаткування визначають побудову, зміст, функціонування та напрями розвитку податкової системи країни світу. Таке їхнє призначення легко простежити на прикладі аналізу принципів в українському податковому законодавстві – від принципів побудови та призначення системи оподаткування, що були вперше задекларовані в Законі УРСР «Про

<sup>7</sup> Підтвердженням цього, на нашу думку, є поява нових підходів до розуміння природи податку та податкового права (напр., див.: Гаврилюк Р. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014), досліджень поняття «податкова держава» (напр., див.: Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава. Київ : Алерта, 2016), в яких дослідники обов'язково торкаються й проблеми принципів оподаткування – їхньої сутності, класифікації, дії тощо [21; 22].

<sup>8</sup> Саме цей термін використовує М. П. Кучерявенко у своїх працях, див.: Податкове право України. Академічний курс. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008; Податкове право України. Харків : Право, 2012 [19; 20]. Цим терміном послуговуються й вчені-економісти, див.: Деєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. Оподаткування в Україні / за ред. Н. І. Редіної. Київ : Центр учбової літератури, 2009 [23].

систему оподаткування»<sup>9</sup>, до основних засад податкового законодавства України, визначених Податковим кодексом України, та інших принципів, які шляхом тлумачення виводяться з положень цього Кодексу [20; 2]. Як підкреслюють дослідники, ці принципи становлять фундаментальні основи податкової системи [16, с. 74]. Інша група українських учених узагалі наділяє принципи оподаткування природою надутворення: «Фактично принцип – це надутворення, фундамент норми, “дух та сутність” якого має відчуватися у будь-якій нормі, що була сконструйована на його основі» [24, с. 326].

На думку М. П. Кучерявенка, принципи податкового права – це «керівні положення права, вихідні напрями, основні начала, що визначають суть всієї системи, галузі або інституту права», які набувають великого загальнометодичного значення при формуванні правозастосовної практики. Податковому праву як складовій частині правової системи властиві загальногалузеві принципи (верховенство закону, єдність, доцільність, законність тощо) та спеціальні (галузеві) – принципи-норми (прямо закріплені в податковому законі) та принципи, які впливають із норм, що регулюють сплату конкретного податку. Принципи податкового права вчений класифікує на матеріальні – визначають сутність категорій, норм, які використовуються податковим правом і структуруються в певну ієрархічну систему; процесуальні – регулюють сфери компетенції суб'єктів податкових правовідносин, механізм установа, зміни та скасування податкових платежів; розрахункові – регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів відповідно до бюджетів [19, с. 139].

Позицію М. П. Кучерявенка щодо розмежування комплексу принципів оподаткування, визначення сутності кожної групи принципів (податку, податкового права, податкового законодавства, податкової системи) поділяють багато дослідників. Зокрема, вчені-практики Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, І. С. Беліцький у колективній праці «Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект» не тільки висвітлили та проаналізували наукові підходи багатьох дослідників до розмежування зазначених принципів, а й запропонували власні наукові дефініції понять принципів податкового права, податкового законодавства, податкової системи та оподаткування. Принципи податкового права вони

визначають як «основні ідеї, концепції, що знайшли своє закріплення у правових нормах або лише сформовані юридичною доктриною, що відображають фундаментальні засади податкової політики та забезпечують загальний баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Принципи податкового права – це універсальні вищі ідеї податкового права, що відображають його онтологічну сутність». Принципи податкового законодавства вони розуміють як нормативно закріплені принципи податкового права, до системи яких також входять «спеціальні правила дії податкових актів у часі, просторі та за колом осіб та вимоги до їх темпоральної трансформації». Принципами податкової системи ці вчені вважають засади її побудови, «що регулюють взаємозв'язки елементів цієї системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та спрямовані на забезпечення її збалансованості, стабільності та цілісності», основним призначенням яких є «забезпечення функціональності статичної системи». І нарешті, принципи оподаткування, на їхню думку, становлять «основні засади правового регулювання правовідносин, що складаються у динамічному процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів та забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків». Ці принципи відображають «економічні закони та процеси» [24, с. 347].

На сучасному етапі велике значення надається юридизації (закріпленню в нормах податкового закону) податку та явищ, які його супроводжують, зокрема принципів, покликаних забезпечити створення та функціонування конкурентоспроможної податкової системи. Згадані вище І. А. Майбуров та А. М. Соколовська зазначають, що з економічного погляду факт законодавчого закріплення принципів оподаткування також не заперечується як важливий критерій, але, на їхню думку, перш ніж зарахувати те чи інше положення до принципів оподаткування, слід з'ясувати роль цього положення в досягненні оптимального оподаткування. Якщо певне положення відіграє фундаментальну, засадничу роль у досягненні оптимального оподаткування, то його слід вважати принципом, у протилежному випадку – це лише одна з вимог до оподаткування [5, с. 199].

Щодо принципів, закріплених у Податковому кодексі України, на сьогодні висловлено різні думки. У статті «Вплив принципів податкового права на побудову галузі податкового

<sup>9</sup> Цей Закон втратив чинність із набуттям чинності Податковим кодексом України з 1 січня 2011 р.

законодавства» Є. Смичок зазначає, що з найменування статті 4 Кодексу випливає фактичне ототожнення терміносполук «основні засади» та «принципи права», у зв'язку з тим, що нормотворець виходить із матеріального, змістового наповнення цих понять. Цей автор констатує «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» [25, с. 87]. Згадана вище група вчених, авторів науково-практичного посібника «Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект», вважає, що принципи Кодексу складаються з принципів податкового законодавства та принципів оподаткування та що їх систему не можна вважати завершеною і сталою конструкцією, принципи можуть змінюватися залежно від «постійної динаміки ідеологій доктрини податкового права», але використання цих принципів «саме в сукупності та нерозривній єдності дозволить побудувати податкову систему України на основі паритету та балансу інтересів держави та індивідуума, що цілком відповідатиме ідеології концепції егалітаризму» [24, с. 348–350]. На нашу думку, через тлумачення норм Кодексу можна вивести й принципи податкової системи, зокрема принципи її цілісності та єдності, податкового федералізму. Інше, критичне бачення представили І. І. Бабін та О. В. Дьомін, які зазначають, що всупереч визнаній українськими вченими необхідності розмежування понять системи принципів, пов'язаних з оподаткуванням, у Податковому кодексі України змішуються принцип оподаткування, принцип податкового права, принцип податкового законодавства, вони тепер усі «розглядаються як основні засади податкового законодавства України», але, будучи «певними універсальними началами», ці принципи «не можуть і не повинні залежати винятково від волі законодавця», вони «самі повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності... Податкове законодавство має прийматися з метою реалізації принципів

оподаткування, а не навпаки» [16, с. 74–75]. Позицію останніх авторів поділяємо, оскільки український законодавець може перебувати (та, напевне, і перебуває) під впливом кон'юнктурної економічної ситуації в країні, що призводить до ухвалення норм права, які спрямовані на розв'язання поточних завдань (про це прямо пишуть українські вчені<sup>10</sup>) і які не завжди узгоджуються з принципами оподаткування. До прикладу: Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» запровадив оподаткування податком з доходів фізичних осіб суми боргу платника податків, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, **не пов'язаним із процедурою банкрутства**; сума боргу в такому разі вважається додатковим благом, яке є об'єктом оподаткування ПДФО [26]. З позицій принципу рівності оподаткування додаткового блага як виду доходів фізичної особи є таким, що відповідає цьому принципу. Втім, варто згадати акції, які проводили у 2015–2016 рр. перед будівлею Національного банку України (в надії врегулювати нагальну проблему) позичальники банківських іпотечних кредитів (на придбання житла, в більшості випадків єдиного), які фактично стали неплатоспроможними через різке знецінення національної валюти. Чи відповідає принципу платоспроможності оподаткування саме таких «доходів» платників податків – фізичних осіб, які фактично опинилися в стані фінансової скрути? Чи справедливо оподатковувати такі борги фізичних осіб – по суті, банкрутів? Також зауважимо, що банки анулюють такі борги за власним рішенням, щоб покращити свої кредитні портфелі, свій фінансовий стан, при цьому банки мають в арсеналі й застосовують такі інструменти, як створення страхових резервів (у т. ч. і в податковому обліку за рахунок зменшення податку на прибуток), продаж боргів із великим дисконтом третім особам (так званим колекторам) тощо, аби самим не стати банкрутами. Пересічна фізична особа таких можливостей на сьогодні не має. Якщо фізичні особи – підприємці мають можливість врегулювання своїх боргів у процедурі банкрутства, врегульованій Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [27], то чи не є відсутність такої можливості в пересічних фізичних осіб податковою дискримінацією?

<sup>10</sup> «Фундаментальні принципи оподаткування не піддаються кон'юнктурним коливанням. Досвід вітчизняного оподаткування переконує, що на всіх етапах його становлення практика не керувалася достатньою мірою такими положеннями економічної теорії. Система оподаткування підпорядковувалася вирішенню поточних питань, хоча й проголошувалися принципи, здатні забезпечити її ефективність» [28, с. 25].

Адже закону, який би регулював відносини банкрутства цієї категорії осіб в Україні, досі немає (є лише проекти). Цей приклад наочно ілюструє порушення фундаментальних принципів оподаткування – справедливості, рівності платників податків перед законом, платоспроможності платників податків вказаної групи осіб, з якими входять у дисбаланс конкретні норми податкового закону, якими визначаються види оподатковуваних доходів фізичних осіб, що не є підприємцями. Варто згадати і про принцип гуманізму, який вимагає, як підкреслює М. І. Козюбра, визнання людини найвищою цінністю [12, с. 72]. На жаль, українська сучасність знає випадки саможубства позичальників іпотечних кредитів. Життя людини та кредит з податком – поняття, які не стоять в одному ряду в будь-якому сенсі.

Якщо скористатися калькою принципів оподаткування за критерієм функціональності [5, с. 200], то можна побачити, що принципи оподаткування, закріплені в Податковому кодексі України як основні засади податкового законодавства України, за своїм змістом розподіляються на економічні, юридичні та організаційні.

Група економічних містить принципи: загальності оподаткування та соціальної справедливості (І. А. Майбуров та А. М. Соколовська під справедливістю розуміють встановлення кожній юридичній та фізичній особі обов'язку брати участь у фінансуванні витрат держави співрозмірно своїм доходам та можливостям [5, с. 200–201]); фіскальної достатності (або множинності податків [5, с. 200–201]); економічності (або мінімізації адміністративних витрат [5, с. 200, 202]), нейтральності (або ефективності [5, с. 200–201]); рівномірності та зручності оподаткування.

З цієї групи розглянемо останній принцип, який на сьогодні має дві складові – рівномірність та зручність. Уперше принцип «рівномірність сплати – встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат» було включено до принципів побудови системи оподаткування Законом України «Про систему оподаткування» в редакції від 18.02.1997 р. № 77/97-ВР [20]. У такому викладі цей принцип проіснував до набуття чинності Податковим кодексом України, в якому законодавець встановив уже ширший за змістом принцип – «принцип рівномірності та зручності сплати», суть якого – «установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для

здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками» [2]. За юридичною конструкцією цього принципу-норми переважаючий акцент явно припадає на рівномірність сплати. Автори Науково-практичного коментаря до Кодексу, опублікованого у Всеукраїнській мережі ЛІГА: ЗАКОН, звернули увагу, що цей принцип отримав повторне підтвердження в п. 4.3 ст. 4 Податкового кодексу України [29], нормою якого закріплюються засади встановлення податкових періодів та строків сплати податків і зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податків податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів [2]. Очевидно, що поняття «рівномірність» та «зручність» – це різні явища. І якщо сутність «рівномірності» розкривається через імперативне встановлення строків сплати податків та зборів для забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, то сутність «зручності» законодавець не розкриває. Що розуміється під зручністю, яка декларується принципом податкового законодавства? М. Н. Скворцов, спираючись на класичні принципи А. Сміта, зазначає, що принцип зручності «передбачає, що податок повинен стягуватися в такий час і в такий спосіб, які є найбільш зручними для платників податків» [30, с. 18–19]. А. О. Поляничко, дисертаційне дослідження якого присвячено принципам податкового права, виділяє в цьому принципі два аспекти: рівномірність є матеріальним проявом цього принципу, а зручність – його процедурним аспектом, останній реалізується через сукупність прикладних інструментів, що пропонуються платникам податків податковими органами (електронна звітність, отримання податкових консультацій за допомогою інтернет-технологій тощо) [31, с. 153–154]. Інші дослідники теж розкривають зміст «зручності» через строки сплати податків, що встановлені державою, та через створені з боку держави спеціальні сервіси (електронна звітність тощо) для платників податків [24, с. 428]. На нашу думку, принципом рівномірності та зручності передусім забезпечується фіскальний інтерес держави, що за сучасних українських реалій нестачі в державі фінансових ресурсів цілком зрозуміло. Але чи справедливо зводити другу частину принципу – «зручність» – лише до формально-процедурних питань? Зручність сплати податків, на нашу думку, має вирішувати для платника проблему його фінансової спроможності, навіть здатності «виживати» в складних (кризових) економічних умовах сьогодення. Певною мірою в Україні цю

проблему послаблено наявністю правових інститутів розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, але, перш ніж отримати розстрочення чи відстрочення сплати податку, платнику податків належить у встановленому законодавством порядку довести фіскальному органу наявність обставин (закритий перелік яких встановлений постановою КМ України № 1235 від 10.12.2010 р.), які змушують його звернутися за розстроченням чи відстроченням сплати податку, погашення податкового боргу до контролюючого органу (ст. 100 ПК України) [2]. У разі незгоди фіскального органу надати платнику розстрочення чи відстрочення, принцип зручності для такого платника не спрацьовує (хоча, можливо, він і має об'єктивні підстави просити про це, але ці підстави не входять до переліку підстав, визначених Урядом).

Група організаційних принципів містить: принцип стабільності – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки (не є секретом, що цей принцип у нашій країні часто ігнорувався); принцип незмінності податків, зборів, їхніх ставок, податкових пільг протягом бюджетного року (п. 4.1.9 ст. 4); принцип податкового федералізму, який передусім полягає в поділі податків і зборів на загальнодержавні та місцеві (ст. 8, 9, 10) [2].

Група юридичних принципів включає: рівність усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податків у разі множинного трактування прав та обов'язків платника податків або контролюючих органів нормою права; єдиний підхід до встановлення податків та зборів (або наявність усіх елементів податку в законі). До юридичних принципів оподаткування також належать: принцип «встановлення податків законами», закріплений Конституцією України (ч. 2 ст. 92) [32] та нормами ПК України, який гарантує регулювання податкових правовідносин лише податковими законами (п. 4.2, 4.4 ст. 4, п. 7.3 ст. 7) [2]; принцип «пріоритетності податкового законодавства», закріплений нормами ПК України, згідно з яким «в разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу»

(п. 5.2 ст. 5) [2]; основоположний принцип «запечечення зворотної сили податкового закону», який впливає зі ст. 58 Конституції України і встановлює правило: закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення [32]. Це положення М. П. Кучерявенко визначає загальноконституційним принципом, який повною мірою використовується і в податковому законодавстві [33, с. 557]. Деякі дослідники розглядають проблему звуженої сфери дії винятку з цього принципу. М. І. Козюбра, перебуваючи на посаді судді Конституційного Суду України, в Окремій думці в податковій справі (Рішення від 5 квітня 2001 р. № 3-рп/2001) висловив позицію, що зворотна дія в часі законів та інших нормативно-правових актів може мати місце не лише в разі пом'якшення або скасування ними відповідальності особи, а й у випадках, коли ці акти (за умови спеціального в них застереження) спрямовані на поліпшення правового становища фізичних та юридичних осіб, оскільки вони сприяють здійсненню прав і свобод особи [34]. Р. М. Абрамович також вважає, що «доцільно розширити сферу дії винятку з можливістю його застосування до законів, які поліпшують становище особи, а не тільки тих, що стосуються юридичної відповідальності». Згадане вище рішення КСУ дослідниця вважає таким, що не «відповідає сучасним європейським тенденціям» [35].

У контексті цієї групи принципів проаналізуємо деякі норми Податкового кодексу України. Нормами п. 58.4 ст. 58 та п. 86.9 ст. 89 ПК України (діяли до 31.08.2015 р.) контролюючому органу було заборонено визначати платнику податків – юридичній особі податкове зобов'язання за результатами податкової документальної позапланової перевірки раніше 10 робочих днів з дня набрання законної сили обвинувальним вироком чи ухвалою про звільнення від кримінальної відповідальності за нереабілітуючими підставами посадової особи платника податків, звинуваченої у вчиненні кримінального податкового правопорушення [2]. На практиці це призводило до того, що до вказаного вище моменту часу сам платник податків (юридична особа) не мав можливості для свого захисту у спірних податкових правовідносинах. Водночас Кодекс містив (і містить досі) норму: «Початок досудового розслідування стосовно платника податків або повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення його службовим (посадовим)



особам не може бути підставою для зупинення провадження у справі або залишення без розгляду скарги (позову) такого платника податків, поданої до суду в межах процедури оскарження рішень контролюючих органів» (п. 56.22 ст. 56) [2]. Але й ця гарантія за своїм характером норма не могла стати в пригоді платнику податку, посадовій особі якої було вручено повідомлення про підозру у вчиненні кримінального податкового правопорушення, – без визначення податкового зобов'язання за результатами податкової перевірки шляхом його формалізації в податковому повідомленні-рішенні не могли порушуватися ні адміністративне, ні судове провадження, в якому платник податків мав би змогу довести відсутність з його боку податкового правопорушення. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків» № 655-VIII від 17.07.2015 р. [36] зазначені норми ст. 58 та 86 були виключені як такі, що порушували право платника податків на здійснення захисту своїх прав та інтересів, оскільки ставили це право в залежність від кінцевого результату кримінального провадження, порушеного стосовно посадової особи платника податків. Виключення з Кодексу норм п. 58.4 ст. 58 та п. 86.9 ст. 86 «повернуло»<sup>11</sup> платникам податків конституційне право захищати свої права та інтереси в законні способи, гарантовані Основним Законом (ст. 55) та вказаним Кодексом (ст. 56). Гарантувати платнику податків право «довести відсутність податкового правопорушення» – саме таку аргументацію навели автори законодавчої ініціативи в пояснювальній записці до законопроекту № 16-3-513 від 06.04.2015 р., яким вказані норми пропонувалося виключити з Кодексу, цю аргументацію було прийнято як належну у висновку Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради України на вказаний проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо зменшення податкового тиску на платників податків)» [37], який невдовзі було втілено в Закон України № 655-VIII [36]. Але прихильність законодавця до принципів права виявилася неповною – він не поширив цю

<sup>11</sup> Термін «повернуло» ми вжили в лапках з огляду на те, що норми Конституції України – це норми прямої дії. Наведені вище норми ст. 58 та 86 Податкового кодексу суперечили конституційному принципу про право на захист своїх прав та свобод (у цьому разі платниками податків), гарантованому ст. 55 Конституції України, а тому вказані норми податкового закону не мали б застосовуватися ні фіскальними органами, ні судами. Втім, на практиці застосовувалися саме вони, а не конституційний принцип, вищий за них за своєю юридичною силою.

гарантію на тих платників податків, кримінальне провадження щодо яких чи стосовно їхніх посадових осіб було порушено до моменту набрання чинності Законом № 655-VIII (1 вересня 2015 р.), щодо них було збережено попередні приписи норм п. 58.4 ст. 58 та п. 86.9 ст. 86, чим, на нашу думку, порушено принцип рівності платників податків перед законом, незважаючи на те, що Конституція України гарантує кожному (в цьому разі платникам податків) будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань (ст. 58).

Насамкінець зазначимо, що принципи оподаткування залишаються актуальною темою дослідження, причому в різних проявах, що й проілюструємо нижче на прикладах окремих принципів.

М. Н. Скворцов ще до ухвалення Податкового кодексу України виокремив принципи, які використовуються в податкових системах розвинутих країн і які могли би доповнити українську податкову систему: принцип домінування в системі та методах оподаткування регулюючої та стимулюючої підприємницьку діяльність функцій; принцип виключення з практики роботи податкових органів можливості подвійного оподаткування тощо [30, с. 19–20]. Пропозиція запровадження принципу стимулювання підприємницької діяльності за допомогою оподаткування є слушною, враховуючи недостатні темпи зростання української економіки. До того ж у Законі УРСР «Про систему оподаткування» (1991 р.) принцип стимулювання підприємництва, інвестицій та інших напрямів розвитку визначався як один із принципів побудови системи оподаткування України, проте чомусь його не було включено до системи принципів у Податковому кодексі України.

Аналізуючи принципи оновленого у 2010 р. податкового законодавства України, Н. Г. Кравченко зауважує особливість принципу доступності – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків – як конституційного принципу і вважає, що його обов'язково треба прописати в Податковому кодексі України [38, с. 88]. Важливість цього принципу підкреслюють й інші дослідники: «...не можна недооцінювати цей принцип, оскільки правильне розуміння податкового законодавства є однією з умов його належного виконання» [16, с. 76]. Проте досі такого принципу податкового законодавства законодавчо не встановлено.

Важливими для України як постсоціалістичної країни вчені визнають і такі принципи оподаткування, як: орієнтація податку на доходи

фізичних осіб більше на критерії соціальної справедливості, ніж на мету одержання доходу; врахування фактора інфляції; створення ефективно діючої, чесною, компетентною податкової служби як елемента успішної податкової системи [38, с. 25]. Перший принцип прямо закріплено в Податковому кодексі України, третій впливає з установами Кодексу та підзаконного акта – Положення про Державну фіскальну службу, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, стосовно ж другого зазначимо, що під час текстуального аналізу Кодексу виявлено лише одну норму податкового права, сформовану законодавцем з урахуванням фактора інфляції: якщо громадські організації інвалідів використовують надану їм податковим законодавством податкову пільгу з порушенням встановлених до них вимог, вони зобов'язані сплатити суму податку з урахуванням інфляції (пп. 282.1.2 п. 282.1 ст. 281 ПК України), тож бачимо, що цей принцип у нашій країні поки що залишається не реалізованим.

Підсумовуючи викладене, зазначимо: принципи оподаткування – системне поняття, що складається з таких принципів: податку, податкової системи, податкового законодавства,

податкового права; принципи, з одного боку, мають засадничий характер для податкової системи, а з іншого – є її складовою частиною; принципи, пов'язані з оподаткуванням, характеризуються взаємообумовленістю, взаємозалежністю, взаємовпливом, при цьому вони не «зливаються» – кожен несе своє навантаження, а система цих принципів спрямована на розбудову справедливої, ефективної, оптимальної податкової системи, враховуючи і такий аспект, як захист прав та інтересів платників податків. У статті ми не торкалися розкриття змісту загальних та спеціальних принципів (стосовно цього опубліковано багато праць), але в підсумку слід підкреслити їхнє співвідношення: спеціальні принципи податкового права мають ґрунтуватися на принципах загальних – справедливості, свободи, гуманізму, верховенства права, правової визначеності тощо. Утвердження принципів права в податковій сфері на сьогодні має досягатися виконанням таких завдань, як вироблення належного світоглядно-методологічного осмислення принципів права (загальних та спеціальних) та розробка методології практичного використання цих принципів [13, с. 143; 16, с. 74].

#### Список використаної літератури

- Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит // Антология экономической классики : в 2 т. Т. 1. – Москва : ЭКОНОМ, 1992. – С. 79–396.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 // Голос України. – 2010. – № 229–230.
- Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / під заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка. – Київ : Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.
- Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. – Київ : Кондор, 2010. – 326 с.
- Майбууров И. А. Теория налогообложения. Продвинутий курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбууров, А. М. Соколовская. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с. – (Серия «Magister»).
- Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – Москва : ИНФРА-М, 2000. – 429 с.
- Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1 : Генезис налогового регулирования : в 2 ч. Ч. 1. – Харьков : Легас, 2002. – 665 с.
- Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Льшенко ; під заг. ред. Н. М. Ткаченко. – Київ : Алерта, 2004.
- Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Київ : Атіка, 2006. – 918 с.
- Вступ до теорії правових систем : монографія / за заг. ред. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юридична думка, 2006. – 432 с.
- Честнов И. Л. Постклассическая теория права : монография / И. Л. Честнов. – Санкт-Петербург : АЛЕФ-Пресс, 2012. – 650 с.
- Загальна теорія права : підручник / за заг. ред. М. І. Козюбра. – Київ : Ваіте, 2015. – 392 с.
- Козюбра М. Принципи права: методологічні підходи до розуміння природи та класифікації в умовах сучасних глобалізаційних трансформацій / М. Козюбра // Право України. – 2017. – № 11. – С. 142–164.
- Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков та ін. ; за ред. В. В. Копейчикова. – Стер. вид. – Київ : Юрінком Інтер, 2001. – 320 с. – Бібліогр.: 312 с.
- Кельман М. С. Загальна теорія держави і права : підручник / М. С. Кельман, О. Г. Мурашин. – Київ : Кондор, 2006. – 477 с.
- Бабін І. І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І. І. Бабін, О. В. Дьомін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2011. – Вип. 604 : Правознавство. – С. 74–80.
- Про систему оподаткування : Закон УРСР від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ // Голос України. – 1991. – № 153.
- Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посіб. / М. П. Кучерявенко. – Харків : Легас, 2001. – 304 с.
- Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2012. – 528 с.
- Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
- Гаврилюк Р. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія / Руслана Гаврилюк. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. – 636 с.
- Андрущенко В. Л. Податкова держава : [монографія] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – Київ : Алерта, 2016. – 304 с.
- Оподаткування в Україні : навч. посіб. / Десва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. ; за ред. Н. І. Редіної. – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 554 с.

24. Гетманцев Д. О. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, І. С. Беліцький. – Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 496 с.
25. Смичок Є. Вплив принципів податкового права на побудову галузі податкового законодавства / Є. Смичок // Право України. – 2017. – № 7. – С. 83–89.
26. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 127.
27. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14.05.1992 № 2343-XII // Голос України. – 1992. – № 105, з наступними змінами.
28. Податкова система : навч. посіб. для студентів вищ. навч. закл. / [Лютый І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.] ; за ред. І. О. Лютого. – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
29. Науково-практичний коментар до статті 4 Податкового кодексу України / ЛЗ Підприємство 9.5.2. Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ЛІГА-ЗАКОН, 2018.
30. Скворцов М. Н. Податковий менеджмент. Кн. 2 : Податковий менеджмент в умовах становлення і розвитку ринкової економіки / М. Н. Скворцов ; за ред. В. П. Давидової ; Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів Державної податкової служби України. – Київ : Кондор, 2007. – 416 с.
31. Полянничко А. О. Принципи податкового права України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А. О. Полянничко ; Київський міжнародний університет. – Київ, 2014. – 230 с.
32. Конституція України від 28.06.1996 р. // Урядовий кур'єр. – 1996. – № 129–130.
33. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Общая часть. Т. 2 : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
34. Окрема думка судді Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки) від 5 квітня 2001 року № 3-рп/2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 43. – Ст. 1933.
35. Абрамович Р. М. Принцип незворотності дії закону в часі: еволюція, стан та перспективи вдосконалення його застосування в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. М. Абрамович ; Національний університет «Кисво-Могилянська академія». – Київ, 2015. – 18 с.
36. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків : Закон України від 17.07.2015 р. № 655-VIII // Голос України. – 2015. – № 147.
37. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо зменшення податкового тиску на платників податків)» від 06.04.2015 р. : Законопроекти та коментарі / ЛЗ Підприємство 9.5.2. Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ЛІГА-ЗАКОН, 2018.
38. Кравченко Н. Г. Принципи податкового законодавства за Податковим кодексом України / Н. Г. Кравченко // Наукові записки НаУКМА. – 2011. – Т. 116 : Юридичні науки. – С. 87–90.

*Olga Lobach*

## PRINCIPLES OF LAW: FEATURES IN THE LAW OF TAXATION

The principles of law belong to one of the fundamental concepts of law which has been studied by human thought for a long time. As fundamental principles, the principles of law find their legislative presentation in the world legal systems, and researchers investigate the principles of law in various directions. The goal of law and its principles is to serve society. The financial science and the tax law science turn to the clarification of this concept trying to find out the role of principles and their impact on the development of a fair, efficient, optimal tax system, taking into account that in today's society the taxing is one of the most significant financial sources to meet the public needs of society. The principles of law are classifiable according to numerous general and sectoral criteria. The general principles are justice, equality, freedom, humanism, etc., which must determine the nature of sectoral principles, i.e. fiscal sufficiency, social justice (solvency), and others. Classification of tax principles is intended to contribute to compliance with the rights of taxpayers, to create a balance of taxpayers' interests with the interests of the state, in which these taxpayers have the object of taxation and to which they pay taxes. The legislative activity of the state regarding the establishment and collection of taxes should take into account the principles of law. Solving problematic issues of ideological and methodological understanding of the principles of law, including the principles of the taxation sphere, is the task for both lawmaking and for the practical application of these principles in the practice of tax authorities, taxpayers, and courts. This article addresses all these problems.

**Keywords:** principles of law, principles of taxation, principles of tax, principles of the tax system, principles of tax law, principles of tax legislation.

*Матеріал надійшов 17.05.2018*