

ДО ПИТАННЯ ПРО ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ І ПОЛЬЩІ

FOR THE QUESTION OF THE PRINCIPLES OF TAX LAW OF UKRAINE AND POLAND

Івженко А.А.,

асистент кафедри цивільного, господарського права і процесу
Чернігівського національного технологічного університету

Стаття присвячена аналізу сутності принципів податкового права України та Польщі. Автор акцентує на переліку принципів, закріплених у законодавстві та доктрині права.

Ключові слова: податкове право, принципи оподаткування, принципи податкового права України, принципи податкового права Польщі.

Статья посвящена анализу сущности принципов налогового права Украины и Польши. Автор акцентирует внимание на перечне принципов, закреплённых в законодательстве и доктрине права.

Ключевые слова: налоговое право, принципы налогообложения, принципы налогового права Украины, принципы налогового права Польши.

The article is devoted to the analysis of the essence of the principles of tax law of Ukraine and Poland. The author focuses on the list of principles enshrined in law and doctrine of law.

Key words: tax law, principles of taxation, principles of tax law of Ukraine, principles of tax law of Poland.

Постановка проблеми. Оцінку податкової системи певної держави можна сформулювати на основі щорічного рейтингу Paying Taxes, котрий відображає величину податкового та адміністративного тягаря на середню за величиною компанію в різних країнах світу, складається Світовим банком спільно з PwC і є частиною рейтингу по легкості ведення бізнесу Doing Business. В 2017 р. Україна зайняла 84 місце серед 189 можливих [1, с. 227], хоча у 2016 р. це було 107 місце, а в 2011 р. – 181. Незважаючи на покращення показників у рейтингу, що зумовлено прийняттям Податкового кодексу і запровадженням електронної подачі звітності, вітчизняна податкова система залишається однією з найскладніших і найменш систематизованих. Неповноцінне використання можливостей податкової системи знижує її ефективність. Остання має розбудовуватися не хаотично, а на основі певних принципів, дотримуючись яких вона була б здатна сприяти розв'язанню задач та досягненню цілей поступального суспільного розвитку.

Україна обрала шлях інтеграції до Європейського Союзу. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. [2] (з 01.09.2017 р. набула чинності в повному обсязі) підтверджує ці наміри.

Процес інтеграції, перш за все, охоплює правові інститути, які врегульовують систему оподаткування та митне законодавство. Зближення законодавства України як учасника договору з європейським законодавством розпочинається з вивчення досвіду становлення та розвитку податкового права країн ЄС, осмислення його основних принципів і відмінностей. Вивчення цього досвіду має велике наукове та практичне значення. Це зумовлене тим, що правовий механізм ЄС дає змогу вирішувати конфліктні ситуації, які зумовлені національними особливостями держав-членів, та знаходить доцільні правові рішення у найскладніших фінансово-правових питаннях, до яких, зокрема, належить і питання оподаткування [3, с. 2–12].

Серед країн ЄС особливий інтерес становить сусідня нам Польща, яка звільнившись від комуністичного впливу та застосувавши план «шокової терапії Бальцеровича» (1989 р.) зуміла за досить короткий термін перейти до капіталістичної ринкової економіки. Податкове право Республіки Польща увібрало в себе багатівковий досвід у сфері оподаткування, в тому числі позитивний досвід провідних європейських держав.

Стан опрацювання. У правовій науці бракує досліджень, спрямованих на здійснення порівняльної характеристики принципів податкового права України та інших держав, тому вважаємо, що вивчення принципів податкового права Польщі буде корисним з огляду на постійні намагання вдосконалення податкової політики нашої держави.

Принципи податкового права України стали предметом наукових пошуків таких сучасних вітчизняних вчених, як О.І. Байк, М.І. Байтін, М.П. Кучерявенко, І.І. Кучеров, Г.Н. Месхія, О.А. Музика-Стефанчук, О.А. Полянничко, Л.В. Товкун, А.О. Храбров та ін.

Мета статті полягає в тому, щоб на основі аналізу вітчизняного і польського законодавства, наукових джерел висвітлити підходи до розуміння поняття і видів принципів податкового права в Україні і Польщі.

Виклад основного матеріалу. Загальновідомим на доктринальному рівні є розуміння принципів права як основних ідей, керівних положень і начал, які відбивають сутнісні характеристики права та знаходять своє вираження в його нормах. Зауважимо, що недоцільно розглядати принципи податкового права як щось абстрактне і відірване від реальності.

І.І. Бабін щодо місця та ролі принципів податкового права слушно зауважує: «Нааявні в тій чи іншій формі в джерелах податкового права, вони здатні – як самостійно, так і в стійких поєднаннях з іншими нормами – впорядковувати соціальні взаємодії, визначати та направляти поведінку суб'єктів податкового права, виступати як нормативна основа для вирішення податкових спорів» [4, с. 74].

Принципи оподаткування вперше були сформульовані ще у 1776 р. класиком політичної економії А. Смітом у роботі «Дослідження про природу й причини багатства народів», де він фактично виділив такі чотири, які пізніше були названі «Декларацією прав платника». Суть цих принципів зводиться до наступного: 1. Всі громадяни мають сплачувати податки відповідно до своїх можливостей і доходів (обов'язковість, всеохоплюючий характер, платоспроможність платників, справедливість); 2. Кожен податок має бути чітко визначений і відомий всім (чіткість і прозорість); 3. Податок має сплачуватися в зручний час і спосіб (зручність для платника); 4. Система мобілізації податку має будуватися в такий спосіб, щоб мінімізувати витрати держави (фіскальна ефективність для держави) [5, с. 91].

Принципи, запропоновані А. Смітом, зберегли свою актуальність і донині. Та за більш ніж двохсотрічний розвиток суспільства система принципів А. Сміта потерпіла певних змін.

Нині в законодавстві та доктрині права застосовуються такі поняття, як «принципи оподаткування», «принципи податкового законодавства», «принципи податкового права», «принципи податку», «принципи побудови податкової системи», які не є однаковими за значенням. Не вдаючись до порівняння цих понять, оскільки це не належить до завдань цього дослідження, зазначимо, що нині відсутній єдиний підхід до розуміння принципів податкового права.

Деякі дослідники не вважають за необхідне розмежовувати принципи оподаткування і податкового права. Так, Д.А. Смирнов вважає їх тотожними, синонімічними поняттями, але, зважаючи на їх правову природу, пропонує їх визначати як «правові принципи оподаткування» [6, с. 175].

А.А. Тедеев переконаний, що на сучасному етапі принципи оподаткування (податкового права) являють собою основні і керівні ідеї, провідні положення, що визначають засади податкового права [7, с. 66].

Вітчизняний вчений М.П. Кучерявенко, розглядаючи правове регулювання засад оподаткування, описує систему таких принципів, а потім розглядає принципи податкового права, податкової системи, податку, податкового законодавства [8, с. 99–190]. Тож знаний фахівець у галузі податкового права розмежує принципи податкового права від суміжних понять. Ми також вважаємо, що їх необхідно розрізняти, адже принципи податкового права з'явилися на основі принципів оподаткування.

Зауважимо, що більшість сучасних вчених дотримуються такої ж позиції і надають авторські визначення поняттю «принципи податкового права».

А.О. Полянчик, автор дисертаційного дослідження, присвяченого принципам податкового права, надає дефініцію останніх як фундаментальних економічних, юридичних й організаційно-технічних засад, на яких має ґрунтуватися податкова система держави та система оподаткування загалом [9, с. 11].

Л.В. Товкун визначає принципи податкового права як «базові положення, які є імперативними й загальнообов'язковими, становлять основний зміст податкового права, виступають такими системоутворюючими категоріями, як предмет і метод правового регулювання» [10, с. 152].

А.О. Храбров, своєю чергою, під принципами податкового права вбачає «вихідні загальноправові та нормативно-правові начала, імперативні вимоги, які зумовлюють загальну та конкретну спрямованість правового регулювання, розвитку та побудови системи суспільних відносин у галузі оподаткування» [11, с. 319].

До прийняття Податкового кодексу України ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» (чинний до 01.01.2011 р.) містила систему принципів оподаткування, а нині Податковий кодекс України [12] у ст. 4 називає перелік принципів податкового законодавства України і надає роз'яснення їх змісту, серед яких: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом тобто недопущення податкової дискримінації, невідворотності настання відповідальності за порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності та нейтральності оподаткування, стабільності, рівномірності та зручності сплати, єдиного підходу до встановлення податків і зборів.

Найбільш поширеною в українській податковій правовій думці є позиція М.П. Кучерявенка, який зазначає, що до принципів податкового права належать [13, с. 42–46]:

1) матеріальні, які визначають сутність категорій, норм, використовуваних податковим правом, розставляючи їх у певну ієрархічну систему. Матеріальними принципами податкового права є такі: а) податки і збори, що стягуються в державі, єдині на всій території; б) податки і збори мають враховувати реальні можливості платника і бути справедливими;

2) процесуальні принципи податкового права регулюють сфери компетенції суб'єктів податкових правовідносин, механізм їх установа, зміни і скасування податкових платежів. До них належать: а) виключне право органів державної влади законодавчо встановлювати, змінювати, скасовувати податки; б) податки і збори не можуть встановлюватися або застосовуватися на підставі політичних, ідеологічних та інших критеріїв; в) платники податків сплачують податки і збори, встановлені на певній території на основі рівності перед законом, що регулює дію податку; г) регулярність перегляду податкових законів. Цей принцип дає змогу з'єднати стабільність і гнучкість в оподаткуванні;

3) розрахункові принципи податкового права регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів відповідно до бюджетів.

Підтримуємо О.А. Полянчика в питанні висвітлення значення принципів податкового права. Так, вчений значення досліджуваних принципів вбачає у тому, що вони: відображають сутність податкового законодавства; виступають певним орієнтиром при становленні й розвитку податкового права; дають змогу пояснити, розтлумачити зміст податкового законодавства загалом та окремих його норм; визначають характер тлумачення та застосування норм податкового права; сприяють стабілізації податкових правовідносин, нормативно обмежуючи їх; сприяють поліпшенню розуміння податково-правових норм правозастосувачами; дають змогу визначити тенденції розвитку податкового законодавства; сприяють правозастосовним органам у вирішенні питань, недостатньо врегульованих нормами права; забезпечують вирішення справ, які виникли з відносин, не врегульованих нормами права; мають виховне значення і відіграють важливу роль у формуванні правосвідомості платників податків; обмежують негативний розсуд працівників спеціальних державно-владних органів, а також інших податкових правозастосувачів; можуть використовуватися суб'єктами податкових правовідносин для додаткового обґрунтування їхніх позицій [9, с. 18].

Податкове законодавство Польщі хоча й не містить Податкового кодексу за назвою, фактично ним є Ординація податкова від 29.08.1997 р. [14], що регламентує усі матеріальні та процесуальні питання загальної частини податкового права Польщі. Але вказаний Закон не передбачає в загальних положеннях ані визначення принципів податкового права, ані їх переліку.

Звертаємо увагу на те, що на підставі постанови Ради Міністрів Республіки Польща від 21 жовтня 2014 р. [15] розпочала роботу спеціальна Кодифікаційна комісія загального податкового права, тож податкове право Польщі очікує на зміни.

В контексті вищезазначеного, цілком слушним є зауваження, що, враховуючи польський досвід, правосвідомість польських платників податків, а також стан податкового законодавства Польщі, правильним рішенням буде безпосередньо визначати в Податковому кодексі загальні принципи податкового права як основні норми, що визначають застосування податкового законодавства. Ця позиція підтримується тим фактом, що в податковому законодавстві – завдяки зусиллям практики та доктрини – вже утворилася певна система цінностей, яка мала бути захищена шляхом належного правового регулювання і як результат чіткого формулювання принципів цієї галузі права, а також прав та обов'язків платника податку, які в правовому акті будуть визнані загальною частиною податкового права [16, с. 18].

Та все ж певні принципи податкового права Польщі можна виокремити, проаналізувавши Конституцію від 2 квітня 1997 р. [17], а також розділ IV Ординації податкової «Податкове провадження» [14], в якому визначені «загальні принципи», тобто правила, що регулюють податкове провадження, а також у практиці та доктрині права.

Б. Бжезинський виділяє такі принципи податкового права Польщі:

1) законодавчого податкового регулювання; 2) легальності; 3) рівності (недискримінації); 4) довіри (платника податків до держави і її органів); 5) швидкості вирішення податкових питань; 6) поваги податкової адміністрації до практики тлумачення закону; 7) неретроакції; 8) поваги до права міжнародного і унійного; 9) прагматизму; 10) пропорційності; 11) застосування положень закону, які на момент постановлення рішення були скасовані; 12) вирішення сумнівів на користь платника податків; 13) судової охорони прав платника податків; 14) обмеженого використання аналогії; 15) застосування чинних положень при розгляді податкових справ 16) тривалості прав платника податку на отримання податкових пільг [18, s. 138–143].

М. Андрушко розглядає принципи податкового права в аспекті їх відношення до підприємців і розрізняє серед них: вирішення сумнівів на користь платника податків (в *dubio pro tributario*); обмеженого використання аналогії в тлумаченні податкового права; довготривалості права платника податку на отримання податкових пільг та звільнень; використання понять з інших сфер права; застосування положень, які на момент винесення рішення були скасовані, щоб правильно оцінити події, що відбувалися за їх чинності; застосування чинних положень для розгляду справ, які виникли у зв'язку з їх існуванням; неретроактивності (відсутності зворотної сили закону) [19, s. 20–21].

Тобто, як вбачається з вищезазначеного, в доктрині польського податкового права серед тих дослідників, які займаються принципами податкового права, відсутня суттєва різниця при визначенні їх переліку.

Кодифікаційною комісією права податкового, про яку зазначалося вище, напрацьовано проект нової редакції Ординації Податкової від 6 жовтня 2017 р. [20], яка в розділі II «Загальні принципи податкового права» (*Zasady ogólne prawa podatkowego*) закріплює в 19 статтях основні засади податкового права, в тому числі вироблені в доктрині права. І це не є дивним, зважаючи на те, що до

складу комісії ввійшли представники науки, юридичної практики та судових органів.

Переконані, що у разі прийняття нової редакції Ординації із закріпленням загальних принципів податкового права є позитивним кроком, адже принципи податкового права є основою податкової політики. Все податкове законодавство, прийняте у державі, має узгоджуватися з принципами податкового права і у жодному разі не суперечити їм.

Висновки. Таким чином, принципи податкового права не є чимось умовним, обов'язковим до декларування в загальних положеннях податкового законодавства. Це ті реальні основні засади, керівні ідеї і начала, які пронизують і визначають зміст і спрямованість податкової системи держави та система оподаткування загалом. Принципи оподаткування передували виникненню принципів податкового права і їх необхідно розмежовувати, оскільки їх ототожнення призводить до некоректного виконання норм законодавства, створює проблеми у судовому процесі відстоювання прав платників податків.

Чинне законодавство України не містить нині переліку загальних принципів податкового права, закріплюючи лише принципи податкового законодавства.

Щодо Польщі, то її чинне законодавство також не визначає принципи податкового права. Їх дослідження перебувало до останнього часу лише в сфері польської доктрини права. Але у зв'язку з роботою спеціальної Кодифікаційної комісії, в новій редакції Ординації Податкової від 6 жовтня 2017 р., передбачено закріплення у другому розділі загальних принципів податкового права Польщі з урахуванням тих, які були розглянуті у науковій думці.

Цікаво, що хоча й деякі принципи в податковому праві України збігаються з польськими (легальності, рівності, вирішення сумнівів на користь платника податків), та все ж є і такі, як співпраця платника з податковими органами, діяльність податкових органів у спосіб, що викликає довіру, та інші, про які не йдеться ні в українській правовій доктрині, ні у законодавстві. А тому вони потребують подальшого вивчення і стануть предметом подальших наукових розвідок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Paying Taxes 2017. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>.
2. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27.06.2014 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
3. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Издательство НОРМА, 2001. 336 с.
4. Бабін І.І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І.І. Бабін, О.В. Дьомін. Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство. 2011. Вип. 604. С. 74–80.
5. Лучковська С.І. Фінансове право: навч. посібник. К.: КНТ, 2010. 296 с.
6. Смирнов Д.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ. Налоги и финансовое право. 2009. № 8. С. 168–177.
7. Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для бакалавров / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2012. 462 с.
8. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Х.: Легас, 2001. 584 с.
9. Полянничко А.О. Принципи податкового права України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.
10. Товкун Л.В. Принципи податкового права і податкова політика. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2013. Вип. 25. С. 150–158.
11. Храбров А.О. Щодо визначення поняття «принципи податкового права». Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи. Київ, 2011. Ч. 2. С. 318–320.
12. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
13. Кучерявенко Н.П. Курс налогового закона. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 600 с.
14. Ordynacja podatkowa: Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 29 Sierp. 1997 r. Dziennik Ustaw RP. 2005. № 8. Poz. 60 ze zm.
15. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania komisji kodyfikacyjnej ogólnego prawa podatkowego. Dziennik ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Warszawa, dnia 29 października 2014 r.
16. Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa, dnia 11 marca 2015 r., 150 s.
17. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. URL: <http://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>.
18. Brzeziński B. Zasady ogólne prawa podatkowego, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie (red. B. Brzeziński), Toruń 2009, s. 135–145.
19. Andruszko M. Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy. URL: http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/46543/01_Andruszko_Mateusz.pdf.
20. Prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. URL: <http://www.mf.gov.pl>.