

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

На правах рукопису

ВІНЦОВА ДАР'Я СЕРГІЇВНА

УДК 347.73

**СПІВВІДНОШЕННЯ ПРИНЦИПІВ ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ
ТА ЕКОНОМІЧНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ**

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне
право

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник –
Кучерявенко Микола Петрович
доктор юридичних наук, професор,
академік Національної академії
правових наук України

Харків – 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ	12
1.1. Правова природа принципів оподаткування.....	12
1.2. Принципи оподаткування та їх вплив на встановлення податків та зборів.....	44
1.3. Принципи оподаткування та їх вплив на адміністрування податків та зборів.....	66
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	94
РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ ТА ЕКОНОМІЧНОСТІ В ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ	98
2.1. Фіскальна достатність як вихідна засада упорядкування бюджетних та податкових відносин.....	98
2.2. Економічність як головний критерій адміністрування податків та зборів.....	133
2.3. Зарубіжний досвід реалізації принципів оподаткування.....	148
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	176
ВИСНОВКИ	179
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	183

ВСТУП

Актуальність теми. Принципи фіскальної достатності та економічності оподаткування на законодавчому рівні визнані одними з базових регуляторів суспільних відносин у сфері встановлення та стягнення податків і зборів. Необхідність у теоретичному дослідженні кожного з цих принципів зумовлена потребою у виробленні та узагальненні доктринальних підходів щодо розуміння їх сутності, пошуку оптимального балансу. Формування податкового законодавства на перетині економічних, політичних, соціальних та інших сфер суспільних знань та відносин, зумовило привнесення до нього певних критеріїв раціональності податково-правового регулювання, якими є такі норми-принципи як рівність, економічність, фіскальна достатність тощо. Необхідність у їх дослідженні детермінується й тим, що вони фактично виступають своєрідними критеріями балансу між приватними та публічно-правовими інтересами не тільки у податковій, а й у бюджетній сферах, якщо мова йде про реалізацію принципу фіскальної достатності.

Крім того, в науці податкового права принципи фіскальної достатності та економічності досліджені недостатньо. Так, у період радянської доби дослідження інституту принципів податкового права не заохочувалося державою, а окремі наукові напрацювання цих питань не позбавлені ознак упередженості. Наведені вище принципи податково-правового регулювання не стали предметом серйозних наукових пошуків і за часів незалежної України. Дійсно, аналіз спеціальної юридичної літератури показав, що в Україні немає фундаментальних напрацювань, присвячених проблемам дослідження правової природи принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування як невід'ємних складових податково-правового регулювання. Такий стан справ не тільки

актуалізує дослідження цього питання, а й спонукає до предметної дискусії.

Найбільш важливий вплив на формування в автора положень та висновків під час написання дисертаційної роботи мали праці таких науковців: М. М. Агаркова, В. Л. Андрущенко, Д. О. Белінського, А. В. Бризгаліна, Л. К. Воронової, Н. В. Воротіної, Г. А. Гаджиєва, П. Т. Гепи, О. М. Горбунової, А. Даболса, М. І. Дамірчиєва, М. В. Карасьової, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, О. В. Кухаря, Д. Ларо, Г. В. Петрової, С. Г. Пепеляєва, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко, І. Л. Самсіна, О. О. Семчик, О. І. Худякова, Н. К. Шаптали.

Крім того, проведення дослідження принципів оподаткування зумовило необхідність у використанні робіт учених у галузі теорії держави і права та інших галузевих наук: С. С. Алексєєва, Ю. П. Битяка, С. М. Братуся, С. П. Погребняка, а також праць філософів і соціологів: Й. Гьофнера, Дж. Ролза, О. Хеффе та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого на тему «Організаційно-правові аспекти правоохоронної діяльності у сфері оподаткування» (номер державної реєстрації 0105U000657).

Тема дисертації «Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування» затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 7 від 15.03.2013 р.). Редакція теми розглянута координаційним бюро Національної академії правових наук України і має позитивний відгук щодо актуальності, коректності формулювання і доцільності дослідження у вигляді дисертації за спеціальністю 12.00.07.

Мета і завдання дисертаційного дослідження. Розроблення рекомендацій щодо вдосконалення правового змісту принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування.

Відповідно до зазначеної мети в роботі поставлені такі завдання:

- визначити правову природу принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування;
- виокремити критерії для розмежування принципів оподаткування та принципів податкового законодавства;
- охарактеризувати вплив принципу економічності оподаткування на процес адміністрування податків та зборів;
- провести аналіз процесу адміністрування окремих податків та зборів з урахуванням їх економічного обґрунтування;
- охарактеризувати вплив принципу фіскальної достатності оподаткування на бюджетний процес;
- розкрити особливості співвідношення принципів економічності та фіскальної достатності оподаткування;
- встановити мету, специфіку та правові засади застосування міжінституціональних принципів бюджетної системи України;
- проаналізувати зарубіжний досвід функціонування контролюючих органів в аспекті їх впливу на реалізацію принципу фіскальної достатності оподаткування та економічності оподаткування.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері правового регулювання та реалізації принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування.

Предметом дослідження є співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких дозволило досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та чіткість отриманих

теоретичних результатів. Усі методи застосовані у взаємозв'язку, що в кінцевому підсумку сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

При написанні дисертаційної роботи основним був діалектичний метод, який забезпечив об'єктивне та всебічне пізнання правової дійсності, визначення суті досліджуваних явищ в єдності їх матеріального змісту та юридичної форми. Структурний та функціональний аналізи, завдяки врахуванню таких якостей системи, як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого і частини, структури і функцій, сприяли поглибленому вивченню таких категорій, як: «принципи оподаткування», «принципи податкового законодавства», «оподаткування», «адміністрування податків та зборів» (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3).

Дослідження чинного вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства проведено із застосуванням порівняльно-правового методу, що дало змогу узагальнити наукові концепції провідних учених щодо теоретичних та практичних проблем функціонування принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування не тільки в Україні, а й за її межами (підрозділи 1.3, 2.1, 2.3). За допомогою порівняльно-правового методу у дослідженні проаналізовано співвідношення категорій «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3).

Історико-правовий метод забезпечив можливість проаналізувати розвиток правового регулювання основних засад податкового законодавства України у динаміці існування принципів оподаткування, дослідити обґрунтованість та логіку процесу зміни норм податкового законодавства (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3). Спеціально-юридичний метод сприяв детальному аналізу сучасного стану реалізації принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1, 2.2).

При дослідженні проблематики співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування також застосовано новітній науковий метод інсайту, що дозволило сформулювати положення новизни в даній роботі та авторські підходи до розуміння окремих термінів та їх співвідношення (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3).

Емпірична база. Емпіричну базу дослідження складають статистичні дані акумульовані Державною службою статистики України, відомості Державної фіскальної служби України щодо виконання обов'язків зі сплати, обліку податків і зборів та звітності платників різних категорій, судова практика вирішення податкових спорів, а також акти, видані іншими органами державної влади, які стосуються питань оподаткування.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є одним із перших у вітчизняній науці фінансового права комплексним, узагальненим дослідженням принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування.

У результаті проведеної роботи наукова новизна знайшла своє відображення у таких положеннях:

уперше:

– визначено, що принцип економічності оподаткування повинен розглядатися не лише як принцип спрямований на забезпечення встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування, а й як принцип, спрямований на забезпечення економічних інтересів зобов'язаної сторони податкових правовідносин (платника податків), з урахуванням цього принцип економічності оподаткування повинен забезпечувати існування такого податкового законодавства, відповідно до якого забезпечувалися б інтереси платника податків щодо обрання та використання ним законних, правових механізмів мінімізації власного податкового навантаження;

– обґрунтовано взаємозв'язок принципу фіскальної достатності оподаткування з принципами побудови бюджетної системи України, які передбачені нормами Бюджетного кодексу України, при цьому такий взаємозв'язок прослідковується між принципом фіскальної достатності оподаткування та принципом збалансованості, який існує у бюджетно-правовому регулюванні;

– доведено необхідність у запровадженні інституту обов'язкового звітування контролюючих органів сфери оподаткування щодо обсягу зібраних коштів від конкретних податків та/або зборів, а також обсягу витрат на їх адміністрування, з метою належного забезпечення функціонування принципу економічності оподаткування та громадського контролю за його реалізацією;

– встановлено, що принцип економічності оподаткування є первинним по відношенню до принципу фіскальної достатності, адже спочатку потрібно сконструювати економічно обґрунтований механізм стягнення податків, бо в протилежному випадку не буде знаходити свою реалізацію фіскальна функція податку, при цьому адміністрування загальнообов'язкових платежів не є самоціллю податково-правового регулювання; податки та збори встановлюються для того щоб забезпечити економічний базис існування держави, а не для покриття витрат на їх адміністрування;

удосконалено:

– положення щодо порядку правореалізації принципів податкового права, відповідно до яких синтезовано систему їх реалізації, коли принципам оподаткування властивий наступний порядок правореалізації: 1) при встановленні загальнообов'язкових фіскальних платежів; 2) в процесі виконання нормативно встановлених приписів, що стосуються податків та зборів; 3) у рамках податкових процедур із вирішення податкових спорів;

– обґрунтування доцільності упорядкування податкового законодавства шляхом деталізації конституційних принципів оподаткування, при цьому одним із аспектів такої деталізації пропонується розглядати діяльність Конституційного Суду України, яка спрямована на чітке визначення податкових правовідносин саме на підставі конституційних та загальнодемократичних принципів податкового права;

– класифікацію принципів бюджетного процесу, як явища пов'язаного з принципом фіскальної достатності оподаткування, шляхом виділення загальних принципів, передбачених ст. 7 Бюджетного кодексу України, політичних принципів та організаційних принципів бюджетного процесу;

набули подальшого розвитку:

– положення щодо принципу фіскальної достатності оподаткування, як категорії спрямованої на впорядкування не лише податкових відносин, а й бюджетних відносин, а також його впливу на принцип повноти відображення доходів і видатків бюджету, за рахунок чого при формуванні бюджету в ньому відображаються всі доходи і видатки, в обов'язковому порядку і в повному обсязі, у суворій відповідності до приписів як бюджетного, так і податкового законодавства України;

– твердження щодо основоположності принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування не лише в адмініструванні податків та зборів, а й у функціональній побудові контролюючих органів сфери оподаткування.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем реалізації принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування в Україні;

– *у правотворчості* – при підготовці пропозицій щодо внесення змін до чинного податкового законодавства України з метою вдосконалення бюджетної та податкової політики держави, при встановленні та адмініструванні податків та зборів (акт впровадження Харківської обласної державної адміністрації від 14 січня 2016 року);

– *у практичній діяльності* – при проведенні науково-практичних семінарів з проблем застосування норм податкового права з представниками органів законодавчої та виконавчої влади, суб'єктами податкових правовідносин;

– *у навчальному процесі* – при викладанні у вищих навчальних закладах дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право», підготовці навчальних посібників та підручників із зазначених дисциплін (акт впровадження Київського міжнародного університету № 1 від 05.04.2016 р.).

Апробація результатів дослідження. Результати дисертації обговорювалися на засіданні кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й висновки дисертаційної роботи, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України викладено у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях та інших наукових заходах, зокрема, на: міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Полтава, 27 червня 2013 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 16–17 травня 2013 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції «Юридична осінь 2013 року» (м. Харків, 14 листопада 2013 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Юридична наука та освіта в умовах глобалізації: стан та перспективи розвитку» (м. Донецьк, 24–25 жовтня 2013 р.); всеукраїнській науково-практичній

конференції молодих учених «Юридична осінь 2014 року» (м. Харків, 14 листопада 2014 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дисертації відображено в десяти публікаціях, з яких п'ять статей (у тому числі одна – опублікована в зарубіжному виданні), надрукованих у наукових фахових виданнях, та тези п'яти доповідей на наукових та науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Відповідно до мети, завдань і предмета дослідження дисертація складається зі вступу, двох розділів, що містять шість підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження – 203. Кількість використаних джерел – 205.

РОЗДІЛ 1

ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ

1.1. Правова природа принципів оподаткування

У першу чергу слід відмітити, що існують дві категорії принципів права: об'єктивно обумовлені принципи та штучно синтезовані принципи. Під об'єктивно обумовленими принципами слід розуміти вихідні положення які відбивають загальну логіку та закономірності розвитку суспільних відносин. Такого роду принципи є природно-правовими, вони існують об'єктивно та знаходять свій відбиток у суспільних процесах без нагальної потреби їх нормативного закріплення. При їх формалізації в рамках певного галузевого (підгалузевого) нормативно-правового акту законодавцем здійснюється їх специфікація, своєрідне пристосування у відповідності з об'єктом правового регулювання відповідної галузі (підгалузі) права.

У рамках податкового права до таких об'єктивно обумовлених принципів відноситься, зокрема, принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Вищезазначений антидискримінаційний принцип бере свій початок з вихідного положення щодо рівності всіх суб'єктів права та неприпустимості дискримінаційних проявів на підставі расової, національної, етнічної, релігійної, політичної, гендерної ідентичності. Незважаючи на природно-правовий характер змістовного наповнення відповідного податково-правового принципу, він все одно потребує законодавчої формалізації в рамках нормативних приписів статті 4 Податкового кодексу України в силу специфіки підгалузі податкового права.

Що ж стосується штучно синтезованих принципів, то під ними слід розуміти вихідні положення, які були сконструйовані законодавцем з метою забезпечення належного правового регулювання певної групи суспільних відносин та забезпечення їх належної правореалізації. Такого роду принципи права мають нормативну природу свого походження. Вони не пізнаються шляхом аналізу дійсних закономірностей прояву суспільних відносин, адже, як правило, самі суспільні відносини, на регулювання яких вони направлені, обумовлюються та виникають в силу нормативно-правових приписів, закріплених у законі. Проте значення таких принципів права не варто применшувати, адже їм властива вузько-спеціалізована регулятивна дія, яка має своїм спрямуванням забезпечити належний рівень нормативного регулювання та правореалізації специфічної групи суспільних відносин.

Такі принципи слід розглядати як техніко-юридичні приписи найвищої міри імперативності, які мають системоутворююче значення для всієї системи законодавства та правореалізаційної практики, на регулювання якої вони і спрямовані. Що ж до їхньої «штучності», то вона радше має умовний характер, адже в будь-якому випадку відповідні принципи обумовлюються закономірностями, продиктованими певними технічними, економічними або суспільними науками, проте, аж ніяк не суспільними реаліями, які об'єктивно існують до їх нормативного врегулювання. До таких принципів належить більшість принципів, закріплених в рамках ст.4 Податкового кодексу України. Серед них ми виділяємо такі принципи як принцип фіскальної достатності, принцип економічності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування тощо. Вищезазначені принципи є обумовленими досягненнями економічної теорії та впливають із загальної логіки розвитку соціально-економічних процесів.

Правові принципи в податковому праві мають своїм завданням забезпечити належний алгоритм розвитку суспільних відносин, які

виникають у сфері оподаткування. Загалом принципи права слід розглядати як керівні ідеї, вихідні положення, які відображають імперативні вимоги до вектору нормативного впорядкування суспільних відносин. Коли ми говоримо про принципи податкового права, ми повинні чітко усвідомлювати, що вони є нормативними вимогами, які мають найвищий рівень узагальнення. У той же самий час такого роду узагальнення, не слід сприймати, як таке, що стосується всієї сфери податкових відносин, так як кожний окремо взятий принцип податкового права має своє цільове призначення – урегулювати конкретні аспекти розвитку податкових відносин. Такий підхід до розуміння природи принципів податкового права наочно демонструється закріпленням у рамках приписів податкового законодавства України системи принципів права, які тільки у своїй сукупності та взаємодії можуть забезпечити основи регулювання усієї системи податкового права.

Із зазначеного випливає, що під принципами податкового права слід розуміти систему керівних положень, основоположних вимог, які спрямовані на встановлення нормативної моделі розвитку як усієї різноманітності податкових відносин (коли йдеться про систему принципів податкового права), так і окремих аспектів прояву таких суспільних відносин (коли ми говоримо про нормативне значення окремо взятого принципу податкового права).

Принципи податкового права неможливо розглядати у відриві від з'ясування змісту та особливостей права взагалі. Так, О. Гьофе зазначав, що право являє собою суспільну універсальну граматику, яка має своїм телеологічним направленням забезпечити належне функціонування людського соціуму [30, с. 50]. Право слугує інструментом забезпечення загального соціального порядку, тобто має своїм спрямуванням сформувати передбачуваність і регулярність дій суб'єктів права на основі взаємності, зазначав інший дослідник, Б. Г. Капустін [46, с. 103]. Як відмічає вчений-

правник Є. В. Бурлай, праву притаманні наступні функції: а) функція компромісу; б) функція розв'язання конфліктів; в) функція соціальної стабілізації; г) функція організації; д) відновлювально-компенсаційна функція; е) функція засобу соціальної відплати [18, с. 31–32].

Правові принципи однозначно мають вплив на впорядкування практично усіх суспільних процесів у державі. В свою чергу, наведена теза набуває більш яскравого обрамлення шляхом звернення до праць Х. М. Баумгартнера, який говорить, що життя окремо взятої особистості може належним чином розгортатися лише в рамках приписів нормативно-правових актів, які встановлюються людьми самими для себе, приписів, які визнаються всіма та є обов'язковими для всіх [8, с. 18]. Як відмічав І. Кант право за посередництвом загальних правил виступає інструментом узгодження свободи особи зі свободою інших членів соціуму, таким чином забезпечуючи свободу особистості, а саме незалежність особи від чужого свавілля [45, с. 291].

Потрібно відмітити, що свобода без права повинна детермінуватися як анархія, яка в кінцевому результаті призводить до знищення свободи [149, с. 32]. Як влучно відмічає Ф. Хаєк, право захищає особу від насильства та свавілля з боку інших, за посередництвом установлення безадресатних правил абстрактного характеру, дозволяючи такій особі сформувати захищений від сторонніх посягань простір, де вона зможе розпоряджатися своїми знаннями, здібностями направляючи їх на досягнення власних цілей [186, с. 485]. Право повинно бути авторитетним та сильним, адже якщо немає першого, то ми маємо справу зі свавіллям, у випадку відсутності другого – з мораллю [74, с. 41–42]. А отже слід об'єднати силу зі справедливістю, що дозволить справедливість зробити сильною, або ж силу – справедливою [111, с. 97]. Авторитет слід розцінювати як підтип влади, при якому соціум готовий підкорятися наказам, адже за такого становища влада є легітимною [2, с. 20]. Право, яке

не стає інтегративною складовою правосвідомості громадян та не використовує її як джерело своєї сили, старіє як всохле дерево, яке позбавлене соків [150, с. 9].

Аналогічна ситуація спостерігається і з принципами права. Якщо такі принципи не входять до правосвідомості людей, які повинні їм слідувати, такі принципи не матимуть практичної реалізації. Більше того, принципи права повинні відповідати потребам суспільства, повинні відображати ідеали такого суспільства. Необхідною є віра у право так, як і в принципи права. У протилежному ж випадку вони не буде дієвими регуляторами суспільних відносин [12, с. 17]. Представники юридичної професії повинні докладати особисті зусилля, які орієнтовані на підтримання в учасників суспільних відносин віри в юридичний порядок [17, с. 110–111]. З цього питання влучним є вислів Дж. Остіна, який розглядає позитивне право як право, що існує внаслідок його нормативного встановлення, що виступає специфічною ознакою права позитивного, яка і відрізняє його від права природного [108, с. 42].

Потрібно зазначити, що позитивне право створюється діями конкретних публічно-владних суб'єктів права, хоча в той же самий час промовляє від імені абстрактного, незалежного від конкретних суб'єктів авторитету [151, с. 11]. Згідно з концепцією природного права, авторитет права формується на основі зв'язків права із суспільною мораллю [179, с. 12]. Як влучно відмічав Т. Гоббс, під законами слід розуміти правила, які визначають, що являється справедливим, а що ні, адже несправедливим може вважатися тільки те, що суперечить будь-якому закону [27, с. 31]. Позитивісти вважають, що правова система не повинна відповідати критеріям справедливості, щоб ця система могла детермінуватися як правова [59, с. 156].

У тому випадку коли зміст правового порядку буде визнаний як несправедливий, ми не можемо говорити, що це слугуватиме підставою, щоб

не вважати його правовим [48, с. 63]. Така саме ситуація спостерігається і щодо принципів права. Існування таких принципів, в більшості випадків повинно відповідати не лише вимогам правопорядку, а й відбивати потреби осіб, на яких вони розповсюджуються. Більше того, якщо вести мову про загальноправові принципи, то вони повинні бути справедливими та відповідати критерію високоморальності. В свою чергу, критерії юридичної чинності окремо взятих нормативно-правових актів не обов'язково повинні містити посилання на такі категорії, як справедливість та мораль [187, с. 156, 166, 183–184]. Як влучно відмічає О. В. Поляков, правило визнання потрібно розглядати в якості інструменту легітимації права. Саме визнання надає силу праву яке виступає в якості його легітимаційної основи [118, с. 116]. Правило визнання повинно містити, критерій юридичної чинності, вимогу відповідності права змістовним цінностям або ж моральним принципам [203, с. 250]. Шляхом прямого або ж опосередкованого закріплення принципів права як головних орієнтирів для позитивних нормативно-правових актів, писані конституції доручають судовим органам випробовувати відповідність цих нормативно-правових актів вихідним положенням конституції [190, с. 42].

Принципи права мають загальний характер, який проявляється в їх невичерпності та неперсоніфікованості [5, с. 49]. В свою чергу М. Н. Марченко зазначає, що під принципом права слід розуміти основну засаду, керівну ідею, положення векторально-спрямовуючого значення будь-якого явища (організації, вчення, діяльності тощо) [92, с. 75]. Категорія «ідея» досить змістовно розглядається в працях О. П. Огурцова, який під ідеєю права розуміє, форму осягнення правових реалій в думці, яка об'єктивізується в рамках правової доктрини, конкретних нормативно-правових приписах, в принципах права [94, с. 83].

В рамках історичного матеріалізму ідея розглядається як уявлення, що обумовлюється економічними відносинами, які складаються в

соціумі [178, с. 169–170]. Якщо розглядати таку категорію як «ідея» в її широкому розумінні, то вона являтиме собою будь-який утілений у словах прояв мисленнєвої діяльності індивіда [15, с. 9]. Така категорія, як «ідея» відображає генетичний аспект принципу права [64, с. 39]. Ідеї мають стабілізуючий та програмний характер, їм властиві такі риси, як універсальність, самодостатність та само очевидність [81, с. 178–179]. В свою чергу правові принципи стають важливими інтегративними елементами суспільної культури, які втілюються в системі імперативів та призводять до зміни обличчя певної цивілізації [176, с. 394, 397, 404, 407]. Як зазначає Г. В. Мальцев, принципи права «живуть» не тільки в рамках приписів нормативно-правових актів, а насамперед у свідомості нормотворців та правозастосовувачів [82, с. 662].

Можна погодитися і з тезою про те, що принципи права знаходять свою правореалізацію в рамках діяльності юристів [166, с. 22]. Використання принципів потребує чіткої їх класифікації. Загальнопоширеним є поділ правових принципів на загальноправові (загальні), міжгалузеві та галузеві. Така систематизація принципів є найбільш поширеною в теорії права і її дотримуються і такі науковці, як Н. І. Матузова і О. В. Малько [174, с. 150]. Також виділяють принципи структурних підрозділів системи права – підгалузеві принципи та принципи в інститутах права [172, с. 228–229]. Зазначимо, що система принципів права характеризується автономністю свого функціонування [41, с. 11].

Загальноцивілізаційні принципи права, як правило знаходять свою правореалізацію в будь-якій правовій системі [183, с. 68]. За правовими принципами завжди має стояти певного роду «метафізика», яка проявляється в світосприйнятті, культурному досвіді конкретної суспільної

формації [78, с. 39]. Принципи права виконують функцію своєрідних «вікон», за посередництвом яких на правову дійсність впливають соціальні фактори [138, с. 59]. Як правило вони ґрунтуються на «природній справедливості», яка має загальний характер для правових систем будь-якого типу [80, с. 87–88]. Принципи права пов'язуються з концепцією природного права [57, с. 269–275]. За посередництвом загальних принципів права відбувається перенесення природного у форму позитивного права [89, с. 19]. Як в свій час зазначав А. Барак, правова система не може підтримуватися тільки самим тілом права – вона потребує душі [7, с. 89].

Складність та багатоаспектність податкових правовідносин вимагає їх комплексного та системного законодавчого впорядкування. Майже двадцять років поспіль знадобилося незалежній Україні для того, щоб прийняти такий важливий і вкрай необхідний документ у сфері справляння податків та зборів як Податковий кодекс України. Нетривала практика його правозастосування свідчить, що цей кодифікований акт містить чимало позитивних новел в частині регулювання податкових правовідносин, проте, має низку нормативно-правових недоліків, пов'язаних не тільки з питаннями розмежування компетенції контролюючих органів, визначення меж повноважень їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, порядком адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а й з позицій забезпечення оптимального балансу податкових вимог держави та юридичних гарантій і законних інтересів сумлінних платників податків. Загалом прийняття Податкового кодексу України стало важливим етапом реформування податкової системи України, а практика його застосування фактично визначила нові напрями науково-методологічних досліджень у сфері оподаткування.

Актуальним залишається питання не тільки визначення системи принципів як базових засад податково-правового регулювання, а й

наповнення їх конкретним змістом відповідно до мети реформування податкової системи, сутність якої полягає у забезпеченні сталого економічного розвитку держави, лібералізації податкової системи на основі виваженої інвестиційно-інноваційної політики, забезпеченні достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики тощо.

У загальнотеоретичному сенсі дефініція слова «принцип» визначається виходячи з етимологічних підходів. В римському праві «принцип» (від лат. *princīpium*) розглядали в якості керівної ідеї, засади, основи суспільного життя, визначального, первісного положення будь-якого явища (діяльності, організації, вчення тощо).

Змістовне доктринальне визначення принципів права було синтезоване С. П. Погребняком. Під принципами права вчений-правник пропонує розуміти систему стабільних та загальних імперативних вимог, які знаходять свою формалізацію у праві, та виступають в якості основоположних, змістовних цінностей та рис, які притаманні системі права, визначаючи як її характер, так і напрямки подальшого розвитку [114, с. 101].

Надалі ми пропонуємо звернути увагу на класифікацію принципів права. Ряд вчених-правників пропонує диференціювати принципи права виходячи із форми їх викладення: а) принципи, безпосередньо формалізовані у законодавчих приписах (принципи, що мають текстуальне закріплення); б) принципи, які синтезуються у непрямій формі (принципи, що мають змістовне закріплення) [72, с. 88]. При характеристиці принципів увага звертається як правило на те, що вони являють собою ідею, вимогу, положення, проте, слід звернути увагу на те, що принципи є не простими положеннями (вимогою, ідеєю), а основними, засадничими, основоположними, фундаментальними, загальними, керівними, вихідними, чільними, провідними [114, с. 114].

Що стосується держави, то вона не створює основоположні принципи права, а тільки формалізує їх у рамках нормативних приписів, які і слугують формою їх існування [114, с. 116]. У загальнотеоретичному сенсі принципи права поділяють на загальноправові (загальні), міжгалузеві та галузеві [38, с. 55]. Виходячи з вищезазначеного класифікаційного ряду, ми говоримо, що загальні принципи права властиві системі права у цілому, міжгалузеві – кільком галузям права, галузеві – окремим галузям права [114, с. 118].

Принципи права слід розглядати як певного роду узагальнення, адже вони визначають застосування формалізованого за їх посередництвом правила по відношенню до різноманітних випадків, які підлягають нормативній регламентації [11, с. 44]. У порівнянні зі звичайними нормами права принципи права повинні розглядатися в якості нормативних узагальнень найвищого порядку. В деякій мірі їх можна визначити як згустки правової матерії [114, с. 120]. Ще одною концептуальною відмінністю правових принципів та норм права є більша міра стійкості перших, адже вони на відміну від звичайних нормативних приписів залишаються незмінними протягом тривалого часу [114, с. 124].

Диференціацію принципу як ідеї та принципу, як сукупності конкретних вимог можна проілюструвати за допомогою таких загальнотеоретичних понять як «концепт» (concept) та «концепція» (conception), які широко застосовуються у сучасних західних доктринальних джерелах з політичної філософії права. Що стосується «концепту», то його слід розглядати в якості максими, інваріанту, центрального елементу певної ідеї. В той же самий час слід відмітити, що він не є самодостатньою категорією до тих пір, доки він не буде доповнений критеріями, які є необхідними для застосування даного стандарту. У протилежному випадку він не може розглядатися як надійний засіб керування діяльністю суб'єктів права. Після відповідної деталізації концепт трансформується у концепцію.

Потрібно зазначити, що детальна регламентація суспільних відносин за всієї її розвиненості не може передбачити всього, в той час як основоположні принципи права можуть охоплювати значну кількість непередбачених та нових ситуацій [114, с. 133].

Податкова політика держави, та зокрема ефективність її реалізації залежить не лише від політичної, економічної та соціальної ситуації, але й від взяття до уваги при її формуванні вихідних засад права. Слід відмітити, що принципи права слугують фундаментом ідеології правотворчості та основою концептуального бачення права [16, с. 155]. Вчений-правник А. М. Колодій пропонує розглядати принципи права в якості такого елементу системи права, який встановлює прямий зв'язок між змістом права та його соціальним фундаментом – такого роду закономірностями суспільного життя, які виступають у якості основи всієї правової системи [54, с. 78].

Як зазначає авторитетний вчений-правник М. П. Кучерявенко, право відображає не тільки економічну сторону суспільних відносин, але в тому числі суспільні інтереси, світогляд, свідомість та політику [66, с. 55]. І. В. Рукавишникова відмічає, що специфіка методу податкового права залежить від особливостей реалізації фінансової політики держави. Вона зазначає, що методи, які застосовуються при регулюванні спірних податкових відносин, мають суттєві відмінності від методів правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, що не мають спірного характеру [10, с. 89].

Відмінність таких методів обумовлена тим, що для спірних за своїм характером податкових відносин законодавець встановлює засновану на принципах формальної рівності сторін спору процедуру їх вирішення. У той самий час ми повинні відмічати, що структура спірних податкових відносин вимагає від нормотворця встановлення формальної рівності суб'єктів такого правовідношення, незважаючи на той факт, що уповноважений суб'єкт (контролюючий орган) та правозобов'язаний суб'єкт (платник податків) суспільних відносин у сфері оподаткування не можуть розглядатися як такі,

що є фактично рівними. Такий висновок базується на різномірності податково-правового статусу відповідних суб'єктів. В той же самий час слід відмітити, що така нерівність зумовлена цілями податкового законодавства, виходячи з яких законодавець визначив різний об'єм та зміст прав та обов'язків контролюючого органу та платників податків.

Принцип формальної рівності сторін податкового спору привносить елементи диспозитивного методу в податково-правове регулювання порядку вирішення відповідних спорів. Даний принцип має своєю метою забезпечити рівність процесуального статусу учасників податкового спору. Виходячи із суб'єктного складу податкових спорів, ми говоримо про реалізацію спірних податкових відносин у рамках таких двох різновидів податкових проваджень – адміністративного та судового. Телеологічне призначення таких податкових проваджень полягає в тому, щоб забезпечити справедливе та обгрунтоване вирішення податкового спору. Як один із необхідних елементів досягнення відповідної мети слід розглядати законодавчу формалізацію принципів права [16, с. 61].

Взагалі слід відмітити, що забезпечення реалізації принципу рівності покладається на адміністративні суди. Відповідно з положенням п. 7 ч. 3 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України у справах, що стосуються оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єктів публічно-владних повноважень, до повноважень адміністративних судів належить здійснення перевірки чи вчинені вони з дотриманням принципу рівності перед законом. Потрібно зазначити, що такого роду діяльність адміністративних судів виступає в якості засобу подолання несправедливої дискримінації [49, с. 111].

Що стосується принципу рівності та принципу недопущення несправедливої дискримінації, то слід відмітити, що вони неодноразово ставали об'єктами загальнотеоретичних правових досліджень. Як влучно зауважує С. П. Погребняк, учасники суспільних відносин мають знаходитися у рівному становищі тільки у випадку наявності рівних умов. Для того, щоб

забезпечити реалізацію принципу рівності, за необхідне вбачається гарантувати реальну дію принципу недискримінації (*nondiscrimination*). Цільове призначення принципу недискримінації, полягає в тому, щоб уникнути застосування однакового підходу до осіб, що знаходяться у різному становищі [114, с. 155].

Конституційним Судом України два рази в рішенні від 07.07.2004 р. справа № 14-рп/2004 та в рішенні від 20.06.2007 р. справа № 5-рп/2007 зверталася увага на той факт, що мета закріплення певних відмінностей у нормативному регулюванні має бути істотною (суспільно необхідною та правомірною), що ж до самих відмінностей, то вони повинні відповідати конституційним приписам, характеризуватися як об'єктивно виправдані, справедливі (пропорційні) та обґрунтовані [153]. У теорії держави та права фактична рівність можливостей суб'єктів права визначається у якості позитивної дискримінації (*positive discrimination*) або політики позитивних дій (*affirmative action*). Якщо вести мову про позитивну дискримінацію, то її можна розглядати як інструмент, що забезпечує перехід від рівності у праві до рівності через право. Позитивна дискримінація фактично виступає у ролі засобу переходу до дійсної рівності суб'єктів права [16, с. 37].

Що стосується публічно-правових відносин, то їх специфіка полягає в тому, що їхні учасники не мають рівних вихідних можливостей, адже приватній особі, як правило, протистоїть адміністративний апарат з розгалуженою системою органів публічної влади [39, с. 46]. Для забезпечення неілюзорної (фактичної) рівності суб'єктів публічно-правових відносин законодавець повинен запроваджувати в рамках національної системи права конкретні, дієві механізми позитивної дискримінації, які б мали своїм завданням сприяти забезпеченню фактичної рівності можливостей суб'єктів таких відносин [16, с. 78]. Вбачається, що деталізовані податково-правові принципи можуть виступати елементом такого механізму.

Потрібно відмітити, що процесуальна діяльність, яка має місце у рамках певного роду провадження являє собою певного роду ідеальну модель розвитку суспільних відносин, яка не в останню чергу ґрунтується на принципах права [54, с. 86].

Що стосується А. О. Палушиної, то вона виділяє у рамках юридичних проваджень ряд парних категорій, які у при реалізації конкретної процесуальної діяльності, набувають характеру принципів провадження. До таких принципів вчений-правник відносить принципи слідчості – змагальності, таємності – гласності, письмовості – усності, підсудності – належної підвідомчості, одноособовості – колегіальності тощо [109, с. 154].

Що стосується принципів провадження, то вони ставали об'єктами комплексного дослідження таких науковців як М. П. Кучерявенко [65, с. 39] та І. Є. Криницький [62, с. 103–107]. В окремих випадках дослідження даної проблематики носило спорадичний характер. Також слід відмітити таких вчених-правників як В. С. Бєлих та Д. В. Вінницький, які визначають складовою частиною системи принципів податкового права також принципи податкових проваджень. Д. В. Вінницький у рамках податкового права також виділяє у якості відносно самостійного податково-правового інституту – інститут податкового процедурного права. Вчений правник відмічає, що зазначений інститут будується на основі наступних принципів: принцип презумпції сумлінності учасника податкової процедури; принцип забезпеченості прав, гарантованих у рамках податкових процедур, юрисдикцією судів; принцип загальних і рівних прав приватних осіб у рамках податкової процедури; принцип юридичної нікчемності дій органів державної влади й місцевого самоврядування, здійснених з порушенням податкової процедури; принцип обмеженого втручання у справи приватних осіб при здійсненні податкової процедури; принцип здійснення владних

повноважень у сфері оподаткування в рамках податкової процедури [21, с. 237].

Вважаємо, що для з'ясування змісту принципів податкового права необхідно визначити особливості їх реалізації. На думку К. А. Лопатнікової, реалізація принципів податкового права підпорядковується певній послідовності, яка полягає в тому, що податково-правові принципи першочергово реалізуються при встановленні податків та зборів. Наступний етап їх реалізації характеризується виконанням законодавчих приписів щодо сплати податків та зборів. В загальному вигляді, цей етап можна пов'язати з тим, що принципи податкового права реалізуються в межах певних податкових процедур – податковому процесі. К. А. Лопатнікова слушно наголошує на тому, що реалізація принципів податкового права відбувається також і при реалізації платником податків власних прав та обов'язків [76, с. 114]. На нашу думку, наведена позиція заслуговує на увагу, але не варто забувати і про те, що з реалізацією прав та виконанням обов'язків зобов'язаної сторони податкового правовідношення пов'язана і компетенція владного суб'єкта. Того суб'єкта, який виконує покладені на нього законодавством функції щодо формування дохідної частини бюджету, наповнення публічних грошових фондів, контролю за платником податків та зборів. Отже реалізація та розкриття принципів податкового права можлива лише за умови врахування інтересів всіх сторін податкового правовідношення.

Реалізація всієї сукупності принципів, шляхом яких формується фундамент системи оподаткування України, закріплено ст. 4 Податкового кодексу України. Спрямованість вихідних засад в регулюванні податкових відносин забезпечує вплив на діяльність всіх учасників податкових відносин, узгодження прав та обов'язків як блоку владних суб'єктів, так і кола зобов'язаних осіб. Законодавець виділяє одинадцять принципів, на яких

ґрунтується податкове законодавство України. Диференціація принципів оподаткування може здійснюватись за різними підставами. З одного боку, може йтися про виділення низки принципів, виходячи із галузевої спрямованості (міжгалузеві, галузеві, інституційні або підгалузеві). З іншого боку, можна розглядіти в такій сукупності принципів, матеріальні, процесуальні принципи та принципи, які поєднують матеріальний та процесуальний вплив податково-правових норм.

У той же час, хотілося б звернути увагу, що в аспекті нашої уваги йдеться про низку положень, які закріплені саме законодавчим актом – Податковим кодексом України. Залежно від цілей правового регулювання та суб'єктно-орієнтаційного спрямування ми можемо підрозділяти їх на декілька груп.

1. Низка принципів, які фактично орієнтовані на організацію законотворчості, виділення низки обов'язкових умов при прийнятті актів податкового законодавства [115]:

а) фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

б) соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

в) економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

г) нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

д) стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного

періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

е) рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

є) єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

2. Значна кількість принципів обумовлює впорядкування поведінки представників владної сторони податкових правовідносин. Йдеться, перш за все, про принципи застосування законодавчих норм по відношенню до оцінки поведінки учасників податкових правовідносин та принципи, що стосуються організації діяльності контролюючих органів. У той же час, переважна більшість із них адресована упорядкуванню поведінки саме зобов'язаних осіб [115]:

а) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

б) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

3. Принципи, якими деталізуються особливості поведінки зобов'язаних осіб. При цьому орієнтованість поведінки зобов'язаних осіб має узгоджуватись з межами їх дієздатності. Наврядчи можна вимагати від такої

особи обов'язковості виконання припису податково-правової норми до або після того, як відбувся юридичний факт, відповідно до якого виникло відповідне право або обов'язок платника. До цієї групи принципів відносяться: [115]

а) загальність оподаткування –кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

б) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Загальноправові принципи мають важливе значення для забезпечення належного розвитку суспільних відносин у всіх сферах суспільної взаємодії. Значимість загальноправових принципів підтверджується тим, що ряд вчених-правників пропонують розглядати їх в якості не просто нормативних керівних положень найвищого порядку, а як самостійні джерела права. Загальноправові керівні положення не мають галузевої прив'язки, вони існують об'єктивно, у формі “згустків” найбільш узагальненої правової матерії, у відповідності з якою мають формалізуватися нормативні приписи, формуватися основи правової системи та розвиватися суспільні відносини. Відповідні принципи права мають феноменологічний, первинний, по відношенню до інших керівних положень права, характер. Якщо правовий припис, є таким що явно суперечить загальному принципу права він має в обов'язковому порядку бути змінений, вилучений із системи права або ж визнаний неконституційним, у порядку визначеному положеннями чинного законодавства. До таких загальноправових принципів ми можемо віднести:

а) принцип справедливості; б) принцип недискримінації; в) принцип

законності тощо.

Зазначені вище принципи права також мають знаний вплив на всю систему податкового права. Вони є визначальними, керівними началами для формулювання підгалузевих податково-правових принципів. Вся система принципів податкового законодавства повинна формуватися у відповідності з ними. Якщо розглядати взаємодію загальноправових принципів права з податково-правовими принципами в ієрархічній площині, то ми повинні констатувати, що вихідні положення всієї правової системи (загальноправові принципи) повинні розглядатися як первинна правова категорія, яка виступає в якості керівного початку для визначення сутності та формалізації вторинних за своїм значенням принципів податкового права, які на відміну від перших регулюють тільки вузький, специфічний сектор суспільних відносин – податкові відносини.

Якщо ми ведемо мову про принцип справедливості, то його правореалізація у сфері податкових відносин буде означати, що система загальнообов'язкових платежів, а також їхні, ставки повинні визначатися таким чином, щоб забезпечити, з одного боку необхідну кількість фіскальних надходжень до централізованих та децентралізованих грошових фондів, а з іншого боку не покласти на платників податків непомірний податковий тягар.

У випадку ж принципу недискримінації, то в сфері податкового права він є нерозривно пов'язаним з принципом справедливості, так як сама категорія «недискримінації» може розглядатися в якості однієї з вимог справедливості, як балансоустановлюючого явища. Недискримінація у податковому праві проявляється як на нормотворчому, так і на правозастосовному рівні. При формалізації приписів податкового законодавства нормотворець повинен забезпечувати баланс приватних та публічних інтересів, щоб не допустити до можливого в подальшому

завуальованого уявною законністю, порушення прав та свобод суб'єктів податкового права. Що ж стосується правозастосовної сфери, то відповідний принцип сприяє забезпеченню однаковості підходу до всіх суб'єктів податкового права у процесі правореалізації податково-правових приписів в рамках податкових процедур.

Загальновідомим є той факт, що всі міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування, у своїй більшості ґрунтуються на принципі недискримінації. Як приклад, можна навести Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування укладену між Україною та Ізраїлем. Так, ст. 24 Конвенції передбачає, що національні особи Договірної Держави не підлягатимуть у другій Договірній Державі будь-якому оподаткуванню або пов'язаному з ним зобов'язанню, яке є іншим або більш обтяжливим, ніж оподаткування і пов'язане з ним зобов'язання, яким підлягають або можуть підлягати національні особи цієї другої Держави за тих же обставин, зокрема щодо резиденції. Отже, при наявності у фізичної особи одночасного громадянства двох Договірних Держав (України та Ізраїлю) до такої особи застосовується режим найбільшого сприяння щодо виконання власного податкового обов'язку.

Сьогодні, у всьому Світі, нагальною проблемою постає питання щодо подвійного оподаткування доходів фізичних осіб. Зрозуміло, що вирішення таких питань знаходиться вже поза межами виключно національного законодавства, і потребує аналізу відповідних міжнародних договорів. Одним з таких міжнародних договорів є Конвенція між Урядом України і Урядом Держави Ізраїль «Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал» (далі – Конвенція). Приписи ст. 4 Конвенції визначають, що для цілей цієї Конвенції термін «резидент Договірної Держави» означає будь-яку особу, що за законодавством цієї Держави підлягає оподаткуванню в ній на підставі

місця проживання, постійного місця перебування, місця управління, місця реєстрації або будь-якого іншого аналогічного критерію, а також включає саму цю Державу та її будь-який політико-адміністративний підрозділ або місцевий орган влади. Цей термін, однак, не включає жодну особу, яка підлягає оподаткуванню в цій Державі тільки щодо доходів, одержаних із джерел у цій Державі або капіталу, розташованого у ній.

Якщо ж особа є резидентом обох Договірних Держав, її статус визначається відповідно до таких правил: а) вона вважається резидентом тільки тієї Держави, де вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів); якщо Держава, у якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначена, вона вважається резидентом тільки тієї Держави, де вона має у своєму розпорядженні постійне житло; б) якщо вона має постійне житло у обох Державах або не має постійного житла у жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї Держави, де вона звичайно проживає; с) якщо вона звичайно проживає в обох Державах або якщо вона звичайно не проживає в жодній з них, вона вважається резидентом тільки тієї Держави, національною особою якої вона є; д) якщо вона є національною особою обох держав або якщо вона не є національною особою жодної з них, компетентні органи Договірних Держав вирішують це питання за взаємною згодою. Як ми бачимо, саме п. (d) ч. 2 ст. 4 Конвенції, передбачає можливість бути «національною особою» обох держав одночасно. Під «національною особою», відповідно до пп. (i) п. (g) ч. 1 ст. 3 Конвенції, мається на увазі будь-яка фізична особа, яка має громадянство Договірної Держави (тобто України та Ізраїлю). В свою чергу, як ми бачимо, критерій громадянства знову ж таки є останнім в критеріях визначення податкового резидентства фізичної особи. Але нас питання одночасності громадянства фізичної особи в обох Договірних Державах цікавить з огляду на те, що питання оподаткування таких осіб повинно вирішуватися компетентними органами

Договірних Держав саме «за взаємною згодою». Напевно що не можна вважати такою «взаємною згодою» однобічну дискримінацію з боку України, її громадян, які одночасно є і громадянами Ізраїлю в питаннях неможливості заліку в Україні податків, сплачених за кордоном. Адже вказані дискримінаційні положення запроваджені Податковим кодексом України.

Математичну формулу визначення податкового резидентства фізичної особи можна відобразити наступним чином: $A=G$, де A – критерій місця проживання; G – податкове резидентство. Якщо першого критерію недостатньо для визначення податкового резидентства особи тоді $A+B=G$, де A – критерій місця проживання; B – критерій постійного місця проживання; G – податкове резидентство. У випадку подальшої неможливості визначення резидентства особи, вказана математична формула трансформується наступним чином: $A+B+C=G$, де A – критерій місця проживання; B – критерій постійного місця проживання; C – критерій центру життєвих інтересів; G – податкове резидентство. Неможливість визначення резидентства на підставі попередніх критеріїв породжує перехід до наступної формули: $A+B+C+D=G$, де A – критерій місця проживання; B – критерій постійного місця проживання; C – критерій центру життєвих інтересів; D – критерій перебування; G – податкове резидентство. Якщо ж застосування попередньої формули з відомими критеріями не дозволяє однозначно визначити резидентство фізичної особи, то: $A+B+C+D+E=G$, де A – критерій місця проживання; B – критерій постійного місця проживання; C – критерій центру життєвих інтересів; D – критерій перебування; E – критерій громадянства; G – податкове резидентство. Якщо застосування всіх вищезазначених формул не дало якісного результату у вигляді визначення статусу податкового резидентства фізичної особи, то: $A+B+C+D+E+F=G$, де A – критерій місця проживання; B – критерій постійного місця проживання; C – критерій центру життєвих інтересів; D – критерій перебування; E –

критерій громадянства; F – критерій «подолання колізійності правового статусу»; G – податкове резидентство.

Разом з цим, пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, передбачає певні обмеження щодо окремих категорій фізичних осіб. Зокрема, якщо всупереч закону фізична особа-громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Кодексом або нормами міжнародних угод України.

Іншим загальноправовим принципом, який має важливе значення для податкового права є принцип законності. Відповідне загальноправове керівне положення забезпечує розвиток суспільних відносин у сфері оподаткування у відповідності з приписами чинного податкового законодавства. Даний принцип права, є алгоритмо-установлюючим положенням, яке визначає суцільність та імперативність нормативної регламентації суспільних відносин у сфері оподаткування. В даному випадку він забезпечує «під законність», у її морфологічному сенсі, розвитку податкових відносин, тобто такий порядок діяльності суб'єктів податкового права, який повністю визначається, підпорядковується та здійснюється відповідно з приписами чинного податкового законодавства.

Вперше принципи оподаткування були сформульовані у XVIII ст. шотландським дослідником економіки та права Адамом Смітом. У його видатній праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» першочергова увага звертається на принципи справедливості, визначеності оподаткування, зручності оподаткування. На сьогодні, згадані засади вважаються класичними принципами оподаткування [76, с. 114]. Вказані принципи були доопрацьовані та доповнені німецьким економістом Адольфом Вагнером [146, с. 96, 102]. Науковець провів певну класифікацію

принципів оподаткування та виділив їх групи. До першої групи відносились фінансові принципи організації оподаткування (достатність, еластичність). Другу групу склали народногосподарські принципи (належний вибір джерела оподаткування). В третю групу входили етичні принципи, принципи справедливості (рівномірність оподаткування, загальність оподаткування). Останню групу склали принципи податкового управління (зручність сплати податків, максимальне зниження видатків на стягнення податків, визначеність оподаткування).

Загальновідомим є той факт, що першочергово принципи оподаткування формувалися на доктринальному рівні, як складова податкової ідеології. Наприклад в США, в 1935 році у справі «Грегори проти Халверінга» Верховний суд встановив, що угода, яка була спрямована на зменшення податків, може бути врахована в податкових цілях, якщо вона має ділову ціль та функцію, які не залежать від її структури, законної з точки зору права. Для нас, вказані положення є цікавими з огляду на те, що цією справою був сформований правовий принцип – доктрина першочерговості змісту над формою. У подальшому, вказаний принцип став використовуватися у якості шаблону для інших судових доктрин, спрямованих на боротьбу зі зловживаннями та податковими правопорушеннями [69, с. 69].

Деякі науковці вважають, що податкові системи держав, будуються на вихідних засадах – принципах оподаткування. Важливо розуміти те, що для принципів податкового права характерна не лише нормативна визначеність та закріпленість. Вони також можуть бути виявлені шляхом тлумачення відповідних правових норм чи шляхом правозастосування. О. В. Дьомін, проводячи поділ принципів оподаткування, систематизує їх утакі групи: загальні (ті, які регулюють податкову систему в цілому) та спеціальні (ті, які характеризують окремі інститути податкового права). До останніх автор

відносить принципи податкової відповідальності, процесуальні принципи, принципи ведення податкового обліку [36, с. 59].

С. Г. Пепеляєв визначає принципи оподаткування, як пошук компромісу та балансу між протилежними інтересами держави та платника податків [87, с. 67]. Взагалі, весь комплекс принципових положень для системи оподаткування поділяється на дві підсистеми. Так, на думку М. Є. Зайця, до першої групи відносяться класичні або міжнаціональні принципи. Автор вважає їх ідеальними, а побудовану на їх підставі податкову систему – оптимальною. До другої групи входять організаційно-економічні або внутрішньонаціональні принципи. На їх підставі створюються податкові концепції та податково-правові державні механізми [42, с. 56].

Стосовно класифікації принципів оподаткування, серед науковців склалося декілька наукових підходів. М. П. Кучерявенко, наприклад, виділяє: принципи податкового права, принципи будови податкової системи, принципи податку та оподаткування, принципи податкового закону [67, с. 53–54]. Деякі автори відзначають орієнтованість різних сфер податкових правовідносин відповідно на різні системи принципів. Так, на думку К. А. Лопатнікової, серед них в більшості випадків виділяють три системи принципів:

- 1) економічні принципи оподаткування (принцип максимального врахування інтересів та можливостей платника податків, принцип економічності, принцип справедливості тощо);

- 2) юридичні принципи оподаткування (принцип встановлення податків законами, принцип рівного податкового тягаря, пріоритет податкових законів над неподатковими тощо);

3) організаційні принципи податкової системи (принцип еластичності; принцип єдності податкової системи; принцип стабільності, принцип багатоманітності податків тощо) [76, с. 44].

Г. А. Гаджиєв та С. Г. Пепеляєв, досліджуючи поняття та правове значення основних принципів оподаткування, звертають увагу на ряд особливостей їх функціонування. По-перше, на думку вказаних юристів, принципи оподаткування містять найбільш узагальнені конституційні начала і в той же час розвивають ці начала. По-друге, до загальних принципів оподаткування можуть бути віднесені положення, які витікають з Конституції та виступають гарантіями основних начал соціального, державного та національного строю. Науковці також доходять висновку, що принципи оподаткування можуть і не витікати з Конституції, але в той же час, бути прийнятими у відповідності з нею. По-третє, основні принципи оподаткування важливі для податкової системи в цілому і окремо для кожного з її елементів. Загальні принципи оподаткування не можуть бути порушені незалежно від того, чи знайшли вони закріплення в нормах відповідних законів чи ні [24, с. 186–187].

Конституційний Суд України у своєму рішенні № 5рп/2010 від «16» лютого 2010 року, оцінюючи рівень дискримінації в податковій сфері при наданні податкових пільг, зазначив, що ст. 103 Бюджетного кодексу України передбачає надання субвенції на компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень. Проте Бюджетним кодексом України та іншими законами не передбачено надання субвенцій на компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок надання повноважними органами місцевого самоврядування пільг з податків, які зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування, але становлять доходи місцевих бюджетів, що не

враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Таке правове регулювання податкових і бюджетних відносин стосовно загальнодержавного податку на прибуток, платниками якого є підприємства комунальної форми власності, забезпечує додержання засад справедливості, що є складовою принципу верховенства права. Одним із проявів цього принципу в податковій сфері є створення дієвої системи оподаткування, яка має ґрунтуватися на збалансованості інтересів держави, територіальних громад і платників податків. Тому запровадження пільг щодо окремих податків чи конкретних їх платників не повинно розглядатися як прояв податкової дискримінації, недобросовісної конкуренції, створення привілейованого становища, порушення принципів рівності та єдиного підходу в оподаткуванні [157].

У будь-якому випадку, в податковій сфері повинен забезпечуватися справедливий баланс приватних та публічних інтересів. З цього приводу можна погодитися з позицією Конституційного Суду Російської Федерації, що випадки тієї чи іншої дискримінації в податковій сфері можуть бути передбачені тільки відповідними законами. В свою чергу, такі закони повинні відповідати вимогам правової визначеності, економічної обґрунтованості, дотримання балансу приватних та публічних інтересів [129].

Говорячи про сферу оподаткування, ми беззаперечно ототожнюємо її з конфліктом інтересів, який виникає на стику діяльності двох суб'єктів: владного та зобов'язаного. Ще одним яскравим підтвердженням домінування, в податковій сфері, публічного інтересу над приватним може слугувати Ухвала Конституційного Суду Російської Федерації від «15» січня 2009 року № 242-О-П. В ній, при розгляді справи, суд доходить до висновку, що повна та своєчасна сплата страхових платежів до Пенсійного фонду Російської Федерації – є необхідною умовою реалізації принципів

стабільності та автономності фінансової системи взагалі, а також принципу солідарності, в питанні щодо видатків на обов'язкове пенсійне страхування [101].

Як вже зазначалося, публічність податкових правовідносин, не повинна повністю нівелювати інтереси приватні, тобто інтереси зобов'язаної сторони податкового правовідношення. Вказані інтереси повинні знаходитися на одному правовому рівні, а досягнення їхнього балансу повинно бути основною метою діяльності інститутів державної влади. Одним з дієвих механізмів забезпечення такого балансу є неухильне дотримання принципів податкового права та оподаткування. Причому дотримання таких принципів повинно відбуватися не лише при встановленні податків та зборів, а й при реалізації сторонами податкових правовідносин своїх прав та реалізації власних обов'язків.

Цікавим з цього приводу є Ухвала Конституційного Суду Російської Федерації від «03» квітня 2009 року № 480-О-О, в якому суд зазначає, що принцип рівності не виключає можливості встановлення різних правових умов для різних категорій суб'єктів права. Але такі розбіжності не можуть мати довільний характер, вони повинні ґрунтуватися на об'єктивних характеристиках визначених категорій суб'єктів. Конституційний принцип рівності не перешкоджає законодавцю використовувати диференційований підхід до встановлення різних систем оподаткування для різних категорій суб'єктів, якщо така диференціація зумовлена об'єктивними факторами, включає економічні характеристики бази оподаткування та особливості суб'єктів, як платників податків [98].

Конституційний Суд України у своєму рішенні по справі № 1-9/2005 від 24 березня 2005 року зазначає, що право здійснення підприємницької діяльності може бути законодавчо обмежене з метою захисту будь-якого публічного інтересу, зокрема для забезпечення соціальної спрямованості

економіки. Таке обмеження може бути здійснене також шляхом встановлення імперативного порядку виникнення права податкової застави на активи платника податків [158]. В цьому ж рішенні, Конституційний Суд України, доходить висновку, що розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу.

Вбачається за доцільне порівняти такі правові категорії, як “принципи права” та “юридичні гарантії”. Загальне визначення таких понять як гарантії та принципи повинне бути проведене саме перед визначенням юридичних гарантій податкових проваджень. Якщо перекласти з французької мови, то гарантія (*garantie*) визначається як «порука», «забезпечення»; «убезпечення», «запорука». В юридичній площині гарантії зазвичай являють собою систему умов, способів, засобів, які допомагають забезпечувати реалізацію, охорону та впровадження якогось блага, явища чи принципу [195, с. 553–555]; деякі фактори, умови, способи, засоби, їх сполучення або систему реалізації якихось прав і законних інтересів [171, с. 36]. У переважній більшості теоретичні дослідження з приводу проблем гарантій певного явища сакраментально пов'язані з правовим статусом особи в суспільстві й державі [53, с. 28]. Але найбільш часто проблематику гарантування розбирають якраз в аспекті забезпечення реалізації й захисту прав і свобод людини й громадянина. Д. Л. Златопольський вдало висловився щодо гарантій, під якими він розумів засоби та умови, які направлені на забезпечення здійснення, реалізації основних прав, свобод та обов'язків громадян [43, с. 176]. О. С. Мордовець під час дослідження гарантійного механізму реалізації правового статусу громадянина характеризує гарантії прав і свобод громадян саме як комплекс політичних, соціально-економічних, організаційних та моральних передумов, що покликані

забезпечувати свободи й інтереси суб'єктів права [85, с. 222]. Таким чином, дійсними, а не фіктивними конституційні права, свободи й обов'язки громадян є лише в тому випадку, якщо вони не просто проklamуються, але й гарантуються.

Деякі вчені прирівнюють поняття принципу та юридичних гарантій. Н. Г. Саліщева [162, с. 26], Ф. Д. Фіночок [181, с. 7], М. С. Строгович [137, с. 284] і Т. В. Галайденко [22, с. 29] вважають, що загальні правові гарантії є основними началами, засобами та принципами, які допомагають забезпечувати певні блага.

Інколи юридичні гарантії ототожнюють із нормами. М. Д. Савенко, скажімо, під час дослідження проблематики механізму захисту прав і свобод людини й громадянина, стверджує, що основою публічно-владного механізму забезпечення прав та свобод людини і громадянина є правові норми (юридичні гарантії) й принципи, які у своїй взаємодії дозволяють забезпечити додержання, реалізацію і захист прав та свобод суб'єктів права [161, с. 70].

Вважаємо, що принципи і гарантії – це відмінні правові категорії, хоча вони і взаємопов'язані між собою. Принципи не можна прирівнювати до гарантій, адже ці поняття відбивають різні ознаки правових явищ. Під принципами розуміються поняття, які відображають об'єктивну природу правових явищ, конститутивні і керівні ідеї, положення, що закріплюються або відображені в правових нормах, як результат таке поняття набуває в основному значення ідейного або ідеологічного фактора [52, с. 69].

У широковідомому значенні юридичні гарантії являють собою виключно матеріально виражені й встановлені законом правові (головним чином, норми права) та організаційно-правові (переважно діяльність, що має правове значення) способи й засоби, при використанні яких можна досягнути чіткого та неухильного додержання і поповнення законів, втілення в життя

вихідних положень законності, що матиме своїм наслідком справжнє забезпечення та охорону прав та свобод людини [165, с. 48].

Вмотивованим у зв'язку із цим являється вислів В. М. Скобелкіна, щодо того, що сам по собі принцип права навряд чи може виступати в якості юридичної гарантії. Тут влучніше було б говорити про ті норми права, в яких знаходить свою формалізацію якийсь принцип. Навіть в тому випадку, коли зміст правового принципу буде визначатися за посередництвом однією-єдиною норми права, в якості юридичної гарантії за доцільніше буде визначати не керівну ідею чи положення (тобто те, що називають звичайно принципом), а норму права, в якій таку ідею формалізував нормотворець [165, с. 48]. Незважаючи на той факт, що ми відносимо принципи права та юридичні гарантії до різних правових категорій, ми в той же самий час відмічаємо, що між даними правовими категоріями існують тісні взаємообумовлені зв'язки.

Принципи права слід розглядати як ширшу за своїм характером юридичну категорію ніж гарантії. Принципи права виступають в якості засобів вираження об'єктивних процесів, які мають місце у суспільних реаліях, являють собою суть правових явищ. Однак, в той же самий час ми повинні зазначати, що дієвість принципів права залежить від системи юридичних гарантій, які мають своїм призначенням втілення у життя їхніх вимог. Отже, принципи права знаходять свою правореалізацію за умови дії ефективно розроблених юридичних гарантій. Інакше кажучи, дієвість та сила вихідних положень права залежить від належно сконструйованих та ефективно діючих юридичних гарантій їх забезпечення.

В той же самий час ми зазначаємо, що принципи права мають неабиякий вплив на вдосконалення та розвиток юридичних гарантій. Принципи права визначають межі регулятивного впливу юридичних гарантій. Вихідні положення права в узагальненій формі визначають та проголошують кордони законного, належного та об'єктивно необхідного у праві, на досягнення якого юридичні гарантії якраз і орієнтовані. У даному

випадку ми повинні відмічати, що принципи права, являють собою правовий фундамент, на основі якого і конструюються механізми регулятивної дії юридичних гарантій. Принципи права виступають у ролі правових явищ детермінуючого характеру шляхів розвитку юридичних гарантій. Саме тому, нормотворець виходячи зі змісту правових принципів формалізує лише такі гарантійні приписи, які можуть виступати в якості засобу реалізації вимог правових принципів. Навіть у випадку тільки проголошення принципів права, вони здатні впливати на конструювання законодавцем гарантій їх забезпечення, шляхом розробки та формалізації нормативно-правових приписів. Саме у цьому і полягає творча, організуюча роль вихідних положень права по відношенню до юридичних гарантій.

Констатація такої залежності між правовими принципами та юридичними гарантіями, має важливе як теоретичне, так і практичне значення. У теоретико-доктринальному сенсі відповідна взаємообумовленість даних правових категорій викликає необхідність здійснення компліуючого аналізу даних правових категорій.

В даному випадку забезпечується можливість не тільки проаналізувати дієвість тих або інших правових принципів їх забезпеченість реально функціонуючими гарантіями, але й охарактеризувати якісний бік самих юридичних гарантій, їх відповідність потребам забезпечення охорони прав та законних інтересів учасників конкретних суспільних відносин. Не менш важлива у даному випадку практична сторона аналізу даних правових категорій. Визнання взаємозалежності та взаємообумовленості правових принципів та юридичних гарантій має важливе значення для встановлення напрямів модернізації чинного законодавства. Слід відмітити, що закономірністю розвитку системи приписів чинних нормативно-правових актів має бути правило: якщо проголошений правовий принцип, то він має бути забезпечений ефективними та дієвими юридичними гарантіями. Отже, аналіз досліджуваних юридичних категорій дає можливість дійти висновку,

що юридичні гарантії являють собою, як принципи, так і норми права. Самі ж юридичні гарантії закріплюються за посередництвом правових норм. В той же самий час у відповідних нормах права розкривається і механізм їх дії [52, с. 22].

Ми повинні чітко усвідомлювати, що юридичними гарантіями є не будь-які умови існування та реалізації прав людини та громадянина, а лише ті умови, які визначаються державою з метою забезпечити конкретні можливості правореалізації юридичного статусу особи, трансформації її суб'єктивного права з потенційної можливості на дійсність [171, с. 39]. До того ж гарантії повинні діяти органічно доповнюючи одна одну перебуваючи таким чином у тісній взаємозалежності та зв'язку [84, с. 55].

Що стосується розгляду юридичних гарантій податково-процесуальної діяльності у рамках податкових проваджень, то в даному випадку ми пропонуємо звернутися до точки зору Н. М. Оніщенко. Науковець зазначає, що досягнення цілей процесуального регулювання за відсутності юридичних гарантій було б настільки ж неможливим, як і за відсутності системи принципів права. Як зазначає Н. П. Оніщенко, юридичні гарантії можуть бути ідеологічними, організаційними, матеріальними, юридичними тощо. Саме такий комплекс юридичних гарантій здатен забезпечити належний розвиток суспільних відносин у податкових провадженнях [95, с 154].

1.2. Принципи оподаткування та їх вплив на встановлення податків та зборів

Слід відмітити, що серед податково-правових принципів, які закріплені в ст. 4 Податкового кодексу України, у окрему групу можна виділити вихідні положення, які безпосередньо впливають на встановлення податків та зборів. У даному випадку ми підрозділяємо принципи податкового права, які впливають на встановлення загальнообов'язкових платежів на: а) економічно

обумовлені принципи; б) техніко-юридичні принципи; в) процедурно-трансформаційні принципи. До економічно обумовлених принципів ми можемо віднести принцип фіскальної доступності, принцип соціальної справедливості, принцип економічності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування.

Вищезазначені вихідні положення податкового права конструюються, виходячи із логіки функціонування законів економіки та дійсних суспільно-економічних реалій. Загалом, відповідні принципи забезпечують можливість належної реалізації завдань оподаткування – забезпечення економічного базису держави, шляхом наповнення дохідної частини бюджету. Що ж стосується техніко-юридичних принципів встановлення податків та зборів, то під ними слід розуміти вихідні положення податкового законодавства, які мають своїм спрямуванням забезпечити належність конструювання механізму сплати податків та структурних елементів самого податку. До них, зокрема, відносимо принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів та принцип рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів. Так, коли ми говоримо про принцип рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів, слід чітко усвідомлювати, що він має своїм цільовим направленням забезпечити встановлення належної процедури та реальних (об'єктивно обумовлених) строків сплати відповідних загальнообов'язкових платежів. Цей принцип направлений на забезпечення балансу публічного та приватно інтересів в аспекті урівноваження нормативних конструкцій, які спрямовані на забезпечення своєчасного надходження відповідних коштів до бюджетів (публічний інтерес) та нормативних приписів, які впливають на зручність сплати таких податків та зборів (приватний інтерес).

Коли ж ми говоримо про принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів, то в даному випадку ми відмічаємо, що телеологічна

направленість відповідного положення податкового права спрямована на забезпечення належного конструювання податково-правових приписів чинного законодавства, якими визначаються обов'язкові елементи податків та зборів. У випадку ж недотримання відповідного принципу потенційний платник загальнообов'язкового платежу, який сконструйований без дотримання вимог пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 та ст. 7 Податкового кодексу України, або ж взагалі не зможе його сплачувати, або ж така сплата буде суттєво ускладнена у зв'язку із відсутністю одного або ж низки обов'язкових елементів відповідного податку чи збору.

Така ситуація може скластися тоді, коли під час нормативного встановлення конкретного податку законодавцем не буде визначено хоча б один із його обов'язкових елементів, до яких відносяться: 1) платник податку; 2) об'єкт оподаткування; 3) база оподаткування; 4) ставка податку; 5) порядок обчислення податку; 6) податковий період; 7) строк та порядок сплати податку; 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Всі вищезазначені елементи податку є обов'язковими для формалізованого закріплення в рамках приписів Податкового кодексу України. Такий підхід впливає з положень п. 7.3 ст. 7 Податкового кодексу України, де зазначається, що будь-які питання, які стосуються оподаткування, регулюються виключно приписами Податкового кодексу України, і не можуть встановлюватися або ж змінюватися іншими нормативно-правовими актами. Без дотримання вимог вищезазначених техніко-юридичних податково-правових принципів сплата податкових платежів буде або ж зовсім унеможливлена (у випадку порушення принципу єдиного підходу до встановлення податків та зборів) або ж ускладнена об'єктивними темпорально-обумовленими чинниками (у випадку порушення принципу рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів). Коли ж ми говоримо про процедурно-трансформаційні принципи, то вони

визначають порядок та строки внесення змін до податково-правових приписів, якими встановлюються податки та збори.

До таких принципів, зокрема, відноситься принцип стабільності. Згідно з даним принципом внесення змін до елементів (як обов'язкових, так і факультативних) загальнообов'язкових платежів повинні вноситися не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду. Також згідно з даним принципом не підлягають трансформації загальнообов'язкові платежі, їх ставки чи податкові пільги. Вищезазначений принцип спрямований на забезпечення дотримання темпоральних критеріїв встановлення податків та зборів з метою забезпечення стабільності розвитку суспільних відносин у сфері оподаткування.

Природа принципів оподаткування, деякою мірою, має імперативний характер. Так, принципи визначають спрямованість дій законодавця, особи, яка застосовує правові норми та яка їм підпорядковується. Причому згадана спрямованість передбачає один можливий варіант поведінки, порушення якого може тягнути за собою застосування до особи порушника засобів державного примусу. Принципи права не є безадресними, вони спрямовуються до конкретних осіб – учасників відповідних суспільних відносин. Що стосуються формалізованих законодавцем принципів податкового права, то вони здійснюють свій вплив на законодавця, правозобов'язаних та уповноважених суб'єктів податкових відносин. Загальноправові принципи права виступають основою формування вихідних положень податкового законодавства, так як суспільні відносини у сфері оподаткування підпорядковуються загальним засадам розвитку суспільних відносин, як соціального явища. Законодавець, при встановленні того чи іншого принципу в певному нормативно-правовому акті повинен суворо дотримуватися його букви та духу, зокрема, при його зміні чи скасуванні. Відповідно до встановлених законодавцем принципів повинна будуватися і

діяльність осіб, які застосовують їх на практиці. Важливим є те, що принципи виступають певним регулятором правосвідомості всіх громадян, в загальнодоступній формі виражають вимоги до бажаної правомірної поведінки [174, с. 128].

Слід відмітити, що принципи права є такого роду юридичною категорією, яка не виникає сама по собі, а є результатом тривалих суспільних процесів та вимог суспільства, як підстав її становлення. До підстав виникнення правових принципів ми відносимо: а) суспільні потреби у конституюванні певних вимог, до розвитку суспільних відносин; б) правові ідеї. Принципи права, як правило не виникають спонтанно а є явищами зумовленим закономірностями формування потреб та вимог суспільства. Вихідні положення спрямовані на запровадження нових стандартів та вимог до розвитку конкретних груп суспільних відносин. Формою їх первинно розвитку є правові ідеї, які можна вважати свого роду «перед-принципами». Саме одиничні або ж сукупність синтезованих правових ідей втілюючись у форму принципу та зазнавши конституювання починають діяти як імперативні вимоги до розвитку суспільних відносин.

Порівнюючи правові категорії суміжні з принципами, варто зазначити, що на відміну від юридичних ідеалів та ідей, принципи права, завжди виступають у вигляді загальнообов'язкових вимог та є важливими елементами системи права [93, с. 96]. Як зазначає К. А. Лопатнікова, принципи права відіграють важливу роль в правовому регулюванні. У першу чергу, вони визначають перспективні шляхи вдосконалення правових норм, задаючи позитивні напрями законодавчої діяльності. Вже потім, принципи засобом правового впливу, формують діяльність органів та посадових осіб щодо прийняття індивідуальних юридичних рішень. У випадку наявності прогалин у законодавстві принципи права можуть бути використані як юридичні підстави для розгляду відповідного спору, або заповнення вказаних

пробілів. Ще однією позитивною рисою принципів права є те, що вони допомагають правильному тлумаченню юридичних норм [76, с. 18].

На відміну від загальних цілей принципів податкового права, для такої категорії, як презумпції, в податковому праві, характерна конкретна мета – обмеження розсуду, а також захист прав та законних інтересів платника податків. Розсуд у податковому праві закладає певний суб'єктивізм в публічний інтерес. Це означає, що податковий орган на власний розсуд може трактувати норми податкового законодавства, що неминуче призводить до конфлікту інтересів, порушення їх балансу.

Постійний розвиток держави, проведення адміністративних реформ, зміни у системі органів державної податкової служби, динамічний розвиток податкового законодавства, впливають на публічний інтерес, та роблять вказану категорію динамічною, а її вивчення актуальним для науки податкового права України [63, с. 77]. А. Ю. Ломаєв, розглядаючи публічний інтерес як правову категорію, звертає увагу на те, що «публічні інтереси впливають на суспільні відносини шляхом закріплення певних начал устрою суспільства і держави; визначають зміст правового впливу на всі сфери суспільних відносин, сторони соціальної реальності; способом їх охорони є загальний режим захисту Конституції, конституційного ладу; публічні інтереси мають переважно конституційну форму; за видом вони є, здебільшого, нормами – принципами, нормами – дефініціями, нормами – цілями; за цілеспрямованістю – покликані забезпечити системне закріплення концептуальних ідей, визнаних основоположними для певного суспільства і держави» [75, с. 22].

Вивчення питання щодо інтересів у податковій сфері, неможливе без звернення до праць Н. О. Фомінової. Науковець, говорить про те, що «оподаткування виступає єдиною законною формою безумовного обмеження такого найважливішого конституційного права як право власності. При

цьому тільки в процесі податкових правовідносин визначається як та міра власності фізичної особи або організації, що підлягає вилученню в публічних цілях, так і той обсяг власності, обмеження якої не допускається. Тобто, оподаткування спрямоване не тільки на вилучення власності, але і на забезпечення її захисту від неправомірних посягань держави. У цьому вбачається загально правове і конституційне значення оподаткування, а також загально соціальна цінність податкових правовідносин і заборони їх учасникам зловживати своїми правами» [182, с. 25].

Поряд із таким поняттям, як «публічний інтерес», в науці податкового права Д. М. Щокіним запроваджено термін «квазіпублічний інтерес». Сам науковець нерозривно пов'язує такий інтерес із сучасним бюрократичним апаратом і звертається для характеристики запропонованого поняття до праць Т. І. Заславської, на думку якої «в сучасних умовах економічне благополуччя як статських, так і воєнних чиновників забезпечується не стільки державним забезпеченням, скільки обміном владних повноважень на гроші та цінні матеріальні блага» [40, с. 366-367].

Таким чином Д. М. Щокін пов'язує, укріплення влади чиновників, засноване на можливості на власний розсуд вирішувати різні питання, розширення бюрократичного апарату, збільшення привілеїв для чиновників, формування закритості чиновників від суспільного контролю зі змістом такого соціального інтересу, який може бути констатований як соціальний інтерес сучасної бюрократії. Такий соціальний інтерес Д. М. Щокін і називає квазіпублічним [194, с. 41–62].

Продовжуючи аналіз співвідношення публічного, квазіпублічного та приватного інтересу Д. М. Щокін, зупиняється на тому, що в нормах права може бути реалізований не тільки суспільний інтерес усіх членів суспільства, який автор називає публічним інтересом, але й інтерес окремих соціальних

груп, наприклад, квазіпублічний інтерес бюрократії. З такою думкою неможливо не погодитися, і беззаперечно науковець слушно підкреслює бажаний ідеал в нерозривному поєднанні публічного інтересу та інтересу суспільного. Таким чином, варто визначити ту грань, коли публічний інтерес підміняється чи знаходиться поруч з квазіпублічним інтересом бюрократії та вже відбувається взаємодія квазіпублічного інтересу з інтересом приватним та з інтересом публічним в тій чи іншій нормі [194, с. 41–62].

Актуальним, на наш погляд, є і запропонований Д. М. Щокіним поділ публічного та квазіпублічного інтересу на підставі відповідності норми права основним принципам оподаткування, серед яких він виділяє систему принципів оподаткування запропоновану С. Г. Пепеляєвим [87, с. 99]. До таких принципів Д. М. Щокін відносить принцип законної форми податку та збору, принцип визначеності, принцип справедливості тощо. Небезпідставно науковець зупиняється і на тому, що наведені принципи оподаткування в концентрованому вигляді виражають гуманістичні цінності в податковому праві [194, с. 41–62].

Д. В. Вінницький, поділяючи податкову правосуб'єктність на публічну та приватну, під приватною розуміє податково-законодавчу здатність колективних та індивідуальних суб'єктів, під впливом власного інтересу та в межах податкового законодавства, бути підпорядкованою стороною податкових правовідносин (платником податків, податковим агентом тощо). Публічну податкову правосуб'єктність Д. В. Вінницький розкриває через здатність держави бути уповноваженою владною стороною податкових відносин і при цьому керуватися на підставі закону публічними інтересами та приватними інтересами, які мають публічне значення [22, с. 12].

Як слушно зазначає Н. К. Шаптала, принципи формування податкової системистосуються формування набору податків та зборів як єдиного

комплексу, певних груп цих платежів, встановлюючи прямі та зустрічні зв'язки між грошовими потоками на рівні податкового (а в деяких випадках і бюджетного) регулювання. До таких засад можна віднести принцип фіскальної достатності, який зумовлює встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності у досягненні збалансованості витрат бюджету з його надходженнями (пп. 4.1.5 п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України). У цьому випадку можна прослідкувати зв'язок між положеннями, які стосуються сплати податків та зборів, та положеннями, які відображають напрями використання зібраних у такий спосіб коштів. У цьому процесі виявляється, що це все ж таки не виключно податковий, а міжінституційний принцип, завдяки якому формуються підстави узгодження збирання та витрачання коштів [192, с. 194]. В даному аспекті вбачається цікавою позиція Л. Я. Абрамчик, яка зазначає, що встановлення податків повинно проходити так звану процедуру «нормотворчого процесу», останнім етапом якої автор розглядає опублікування тексту відповідного нормативно-правового акту [3, с. 35 – 36].

На пов'язаності принципу фіскальної достатності оподаткування з бюджетними відносинами ми будемо наголошувати ще неодноразово. Така правова спорідненість, в першу чергу, як вже зазначалося, витікає зі змісту пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, де фіскальна достатність визначається через встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності у досягненні збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [115]. Аналіз інших статей Податкового кодексу України не дозволяє віднайти хоча б поодиноких спроб закріплення положень, що конкретизують або уточнюють розглядуваний принцип.

Безумовно, пошук балансу витрат бюджету та його надходжень не може відбуватися лише в площині податкового права. Питання принципу фіскальної достатності оподаткування знаходяться на межі бюджетного

законодавства та законодавства податкового. Треба сказати, що принцип оподаткування, а саме принцип фіскальної достатності, більшою мірою закладає економічні підвалини побудови бюджетів різних рівнів, спрямовуючи їх на оптимальний баланс між витратами та надходженнями. Ураховуючи той факт, що податки та збори формують лівову частку бюджетних надходжень, така ситуація є цілком зрозумілою. Отже, і розгляд фіскальної достатності, як одного з принципів оподаткування неможливий без звернення до бюджетних категорій та визначень, без вивчення закордонного досвіду формування бюджетів та досягнення їх оптимального балансу.

Принцип фіскальної достатності оподаткування неможливо розглядати у відриві від принципу самостійності бюджетного процесу. Така самостійність повинна розглядатися на всіх рівнях бюджетного процесу. Це означає, що кожне адміністративно-територіальне утворення в Україні наділено правом на формування власного бюджету. Така самостійність прослідковується не лише в наявності певної суми коштів належної конкретному суб'єкту, а й в самостійності здійснення бюджетного процесу відносно власного бюджету. Конкретизація цього принципу відбувається у п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, де зазначається, що Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними.

Потрібно зазначити, що при встановленні податків та зборів, визначенні бази оподаткування, законодавець повинен передбачати зв'язок між рівнем податкового навантаження та рівнем бюджетних надходжень. Насьогодні такий взаємозв'язок розкривається через принцип фіскальної достатності, відповідно до якого встановлення податків та зборів повинно відбуватися з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

На нашу думку, цікавим та позитивним досвідом функціонування принципу фіскальної достатності оподаткування може бути податкове та бюджетне законодавство Німеччини. Цікавим є той факт, що в цій високорозвиненій європейській країні, відомий нам принцип також є частиною податкового законодавства. Але, на наш погляд, саме в Німеччині фіскальна достатність розкривається під більш правильним та зрозумілим кутом. Фактично принцип фіскальної достатності оподаткування в Німеччині розділений на два самостійні принципи: принцип достатності фінансових ресурсів та принцип відповідності видаткових повноважень об'єму покладених задач. У свою чергу, О. С. Морозова, розглядаючи принципи міжбюджетних відносин в Німеччині, зазначає, що поряд з наведеними вище принципами діє і принцип забезпечення фіскальної автономії, самостійності та незалежності, який автором пропонується розглядати в контексті принципу єдності бюджетної політики, системи податків та фінансового вирівнювання [86, с. 77].

Питання щодо співвідношення дохідних та видаткових повноважень є однією з центральних проблем побудови будь-якого бюджету. У Німеччині, наприклад, такі питання розглядаються юридичною наукою в межах концепції «фінансового вирівнювання». Як зазначає О. С. Морозова, під фінансовим вирівнюванням в широкому сенсі у німецькій правовій доктрині розуміється розподіл повноважень, доходів та витрат між різними рівнями влади в державі [86, с. 79]. Треба зазначити, що в першу чергу такий розподіл відбувається між федерацією та землями у її складі. Фінансове вирівнювання є урегульованим процесом. Норми щодо фінансового вирівнювання містяться у розділі X Основного Закону ФРН.

Розглядаючи законодавство Німеччини в аспекті закріплення принципу фіскальної достатності, потрібно зробити наголос на тому, що Основний Закон закладає базис створення такого правопорядку, за якого федерація та

землі наділяються необхідним обсягом коштів для покриття витрат пов'язаних з виконанням покладених на них функцій. Отже, принцип достатності фінансових ресурсів у Німеччині означає, що в розпорядженні органу державної влади повинна перебувати така кількість фінансових коштів, які б покривали видатки від провадження діяльності такого органу. У свою чергу, для бюджетного законодавства Німеччини відомий і такий фінансовий інструмент, як трансферти. За допомогою трансфертів покривається так званий «фіскальний розрив» в діяльності органів державної влади. Але, як зазначає О. С. Морозова, застосування трансфертів може бути підставою для висновку про те, що вертикальне розподілення задач та джерел доходів було проведено неправильно [86, с. 88].

Ще одним принципом відомим німецькій правовій доктрині, є принцип забезпечення фіскальної автономії, самостійності та незалежності. Такий принцип закріплений у ст. 109 Основного Закону ФРН [202]. Відповідно до згаданого принципу органи влади, незалежно від їх рівня, повинні мати відповідну фінансову, у тому числі і податкову, автономію. Як і принцип достатності фінансових ресурсів, принцип фіскальної автономії тісно пов'язаний з перерозподілом бюджетних коштів через міжбюджетні трансферти.

Як зазначає О. С. Морозова, аналізуючи принцип фіскальної автономії, самостійності та незалежності говорить про те, що виходячи з його назви, всі кошти, які знаходяться в розпорядженні конкретного суб'єкта, поділяються на власні та трансфертні. До власних коштів автор відносить ті кошти, які отримуються суб'єктами з власних фінансових джерел. Під трансфертними коштами О. С. Морозова розглядає кошти які передаються із бюджетів інших рівнів. Такі трансфертні кошти мають назву «дешеві гроші» [86, с. 90].

Наступним принципом німецької правової доктрини, який практично ототожнює зміст вітчизняного принципу фіскальної достатності є принцип

відповідності видаткових повноважень обсягу покладених задач. Як вбачається з назви розглядуваного принципу, він стосується діяльності розгалуженого переліку суб'єктів та притаманний відносинам, які складаються при реалізації бюджетних повноважень як на рівні федерації, так і на рівні федеративних земель. Відповідно до цього принципу, суб'єкт, на якого покладено виконання певних функцій, повинен мати достатньо фінансових ресурсів для належного їх виконання. Подібна трактовка цього принципу витікає зі змісту ст. 104а (1) Основного Закону ФРН [202]. Отже, розглядувані принципи побудови міжбюджетних відносин у Німеччині мають тісний взаємозв'язок, а в деяких випадках, фактично дублюють один-одного. Так, можна говорити про певну схожість правової природи принципу достатності фінансових ресурсів та принципу відповідності видаткових повноважень обсягу покладених задач.

У той же час, О. С. Морозова справедливо вказує на те, що буквально тлумачення принципу видаткових повноважень передбачає ототожнення сторони, яка має ті чи інші повноваження, та сторони, яка має у власному розпорядженні необхідні фінансові ресурси. Водночас, положення ст. 104 а (1) Основного Закону ФРН, у першу чергу регулюють відносини між федерацією та конкретними землями. Відповідно до бюджетного законодавства Німеччини, федерація не має відношення до розподілу повноважень та фінансових ресурсів напряму муніципальним утворенням. Такі процедури визначаються вже на іншому законодавчому рівні – на рівні конституцій федеральних земель.

Розглядаючи принцип відповідності видаткових повноважень обсягу покладених задач на рівні муніципальних утворень, його зміст трансформується з урахуванням саме муніципальної специфіки його реалізації. Це означає, що відповідно до цього принципу землі, які приймають закони про делегування повноважень на інший рівень – комунам,

зобов'язані забезпечити фінансове вирівнювання витрат, які виникають при такому делегуванні. Аналізуючи таку ситуацію О. С. Морозова доходить до ґрунтовного висновку про те, що сьогодні в Німеччині такий принцип практично не застосовується в рамках міжбюджетних відносин на рівні земель та комунальних утворень. За такої ситуації відбувається фактичне обмеження фінансової самостійності конкретних муніципальних утворень [86, с. 93].

Звичайно, до принципів формування податкової системи можна віднести і принцип, закріплений у пп. 4.1.10 п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України. Йдеться про рівномірність та зручність сплати. Під цим законодавець розуміє встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення своєчасних витрат та зручності сплати платниками. Знов-таки, ми стикаємося з міжінституційним принципом, який узгоджує формування та витрачання коштів бюджетів. Безумовно, лише в режимі податкового регулювання це здійснювати неможливо. У цій ситуації, фактично, поєднуються два принципи, які доцільніше розмежувати. У пп. 4.1.10 п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України йдеться про дві підстави: а) зручність для платника; б) зручність для здійснення витрат бюджету. Якщо в першому випадку, безумовно, йдеться про принцип податково-правового регулювання, то в другому – це вже принцип, який забезпечує зручність щодо бюджетних витрат. Вбачається за доцільне все ж таки податковим законодавством регулювати відносини надходження коштів до бюджетів, аж до моменту зарахування їх на відповідні казначейські рахунки, а яким чином зручніше формувати етапність у витрачанні бюджетних коштів – це вже не є предметом податкового права (виступає безпосереднім об'єктом регулювання інституту публічних видатків).

Певним продовженням цього принципу є намагання сформувати оподаткування на економічних засадах. Відповідно до пп. 4.1.7. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України економічність оподаткування передбачає установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Фактично, у цій ситуації закладено основоположні підстави ефективності податкової системи. Вона дорівнюватиме нулю, якщо всі кошти, отримані за рахунок податкових надходжень, будуть використані на обслуговування процедур адміністрування цих платежів. Саме тому важливим є не лише мінімальна перевага перевищення коштів від надходження податків (сума їх має бути вищою) над витратами на їх адміністрування, а й принципова розбіжність між цим на користь спрямування коштів до бюджетів.

Як влучно зазначили автори коментарю до Податкового кодексу України, принцип економічності оподаткування «узагальнює співвідношення руху коштів які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння». З іншої сторони, стягнення податків лише з метою покриття видатків на їх адміністрування— це не тільки порушення закріпленого принципу, але й порушення всіх можливих законів логіки. Виконання завдань та функцій держави, територіальних громад, через свої уповноважені органи, повинно підкріплюватися фінансовим забезпеченням – достатніми надходженнями податків та зборів. Але відомі випадки, коли запроваджені платежі, не забезпечували надходження коштів, яких би вистачало для покриття витрат щодо їх адміністрування. У першу чергу це стосується окремих податків та зборів на місцевому рівні. З огляду на це, законодавець при розробці та затвердженні Податкового кодексу України значно зменшив перелік таких податків та зборів [116].

Принцип економічності оподаткування передбачає встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно

перевищує витрати на їх адміністрування. Таке законодавче визначення, на нашу думку, не зовсім відповідає сучасним тенденціям розвитку правової доктрини, з огляду на наступне. Принцип економічності оподаткування помилково вважається лише принципом щодо забезпечення позитивного балансу між витратами на адміністрування конкретного податку та коштами зібраними за результатами такого адміністрування. Такий підхід відповідає тільки одній функції податків – забезпечення держави належною кількістю грошових ресурсів з метою функціонування власних інститутів. У той же час, податки виконують і іншу функцію, наприклад, регулятивну. За такої ситуації податки спрямовані на стимулювання платників податків до певних дій або, навпаки, на утримання від вчинення певних дій. При такому науковому підході, зовсім необов'язково щоб податки були самоокупними.

Відповідно до вказаного принципу забезпечується стимулювання функціональної складової податку. Зазначена складова створює позитивні економічні орієнтири для згортання або розвитку виробництва. Ще в 1776 році, А. Смітом при формулюванні чотирьох основних принципів податкової системи виділявся і принцип ефективності. За змістом він відповідає сучасному принципу економічності оподаткування, та означає, що видатки на збір податків повинні складати як можна меншу частину суми стягнутого податку [83, с. 105]. Цікавою є позиція С. Г. Пепеляєва, який серед принципів оподаткування виділяє такий принцип, як «принцип пріоритету фінансової мети». Вказаний принцип частково відповідає змісту принципу «економічності оподаткування». Так, відповідно до принципу пріоритету фінансової мети в оподаткуванні, адміністрування податків та зборів повинно відбуватися на підставі податку, який би встановлювався з метою отримання доходів, а не з метою примусити особу до певної поведінки [83, с. 108].

Звичайно, що таку ситуацію можна уявити собі лише в тому випадку, коли оподаткування не буде зачіпати капітал, який є джерелом отримання доходів відповідним суб'єктом. Якщо податковий тягар, хоч і рівний для всіх платників податків, веде до згортання виробництва, сприяючи тому, що відбувається відмова від тих чи інших видів економічно та господарської діяльності, вже можна говорити про порушення принципу пріоритету фінансової мети стягнення податків та зборів» [83, с. 108], а поряд з ним і про часткове порушення принципу «економічності оподаткування».

Як зазначає Н. К. Шаптала, принципи податкового законодавства стосуються упорядкування законотворчих процедур [192, с. 45]. Хотілося б звернути увагу, що особливість такого процедурного регулювання зумовлена саме відносинами оподаткування. Відповідно до пп. 4.1.9. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України податкове законодавство має бути стабільним, тобто зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Наголос саме на незмінність елементів податків та зборів вельми важливий, тому що саме через сукупність обов'язкових та додаткових елементів правового механізму податку і формується сталий, діючий канал надходження до бюджету. Таким чином, усі податки мають єдину структуру, яка включає як обов'язкові (основні та додаткові), так і факультативні елементи.

Стосовно розмежування принципів податкового права і принципів податкового законодавства, то конструктивним вбачається погляд Д. А. Смирнова. Так, він логічно обґрунтовує висновок про те, що дефініція «принципи податкового законодавства» включає поняття «принципи законодавства про податки і збори». Останні ж, у свою чергу, об'єктивують

принципи законодавства, закріплені в статтях Податкового кодексу Російської Федерації, зокрема в ст. 3, а також в інших нормативних актах, що входять до складу законодавства про податки і збори. Таким чином, Д. А. Смирнов констатує: принципи податкового законодавства – це форма вираження принципів податкового права. Якщо принципи податкового права є внутрішньою сутністю явища, то принципи податкового законодавства – зовнішньою [168, с. 58].

Фактично, в реаліях податкової системи України, було б логічним ототожнити принципи податкового права та принципи податкового законодавства, так як суспільні відносини у сфері оподаткування регулюються виключно приписами чинного податкового законодавства, а отже в силу імперативності вище зазначеної вимоги, ми повинні казати, що будь-який неформалізований у рамках приписів Податкового кодексу України принцип, не може розглядатися як керівне положення яким слід керуватися суб'єктам податкового права.

Принципи податкового законодавства стосуються упорядкування законотворчих процедур. Дефініція «принципи податкового законодавства» включає поняття «принципи законодавства про податки і збори». Останні ж, у свою чергу, об'єктивують принципи законодавства, закріплені у відповідних статтях Податкового кодексу. Принципи податкового законодавства – це форма вираження принципів оподаткування. Якщо принципи оподаткування є внутрішньою сутністю явища, то принципи податкового законодавства – зовнішньою.

Водночас ми відмічаємо, що категорія «принципи оподаткування» є ширшою і об'ємнішою, ніж категорія «принципи податкового права». Це пояснюється тим, що принципи оподаткування є первинними, такими, що властиві початковому етапу історичного розвитку, безпосередньо пов'язані з економічним рівнем розвитку держави. Ці принципи формуються в процесі

генезису економіки і фінансової науки, а потім знаходять своє відображення у принципах податкового права. Принципи оподаткування відображають більше економічну, ніж правову сторону справляння податків. Можна стверджувати, що вони передують принципам податкового права. Крім того, далеко не усі принципи оподаткування знаходять своє віддзеркалення в праві.

Щодо співвідношення таких категорій як «принципи податково-правового регулювання» і «принципи податкового права», то ми вважаємо їх тотожними. Так, у своїх наукових працях, Б. З. Увайсаєв пише про те, що принципи податкового права є різновидом принципів публічного права, що, в свою чергу, відображає роль права як засобу державного управління економікою [177, с. 23]. Аналіз співвідношення принципів податкового права та принципів оподаткування неможливо уявити без їх порівняння. В такому випадку, треба відмітити, що порівняння в даному випадку, є пізнавальною операцією, яка виявляє схожість або відмінність об'єктів, тобто їх тотожність або різноманітність [60, с. 344-345].

Аналіз численних поглядів науковців на досліджувану проблему дозволяє сформулювати таке визначення принципів податково-правового регулювання – це вихідні засади, що забезпечують єдність нормативного змісту податкового права і в яких втілюються сутність, призначення та імперативна динамічна його спрямованість.

Вихідні принципи побудови будь-якої системи відносин слід шукати у Конституції України. Як слушно наголосив Ю. М. Тодика, з одного боку, впровадження на практиці конституційних принципів передбачає наявність високої правової культури населення і працівників державного апарату, а з іншого – їх втілення в державно-правову практику суттєво впливає на формування правової культури, що ґрунтується на принципових

конституційних цінностях [175, с. 157]. Не є виключенням і сфера оподаткування.

Яскравим тому прикладом може слугувати Ухвала Конституційного Суду Російської Федерації від «21» квітня 2011 року № 557-О-О, в якій зазначається, що федеральний законодавець при податковому регулюванні та встановленні загальних принципів оподаткування зв'язаний вимогами забезпечення конституційних принципів рівності та справедливості в сфері податкових правовідносин. Водночас, відзначається, що він має достатньо можливостей для встановлення конкретних податків: самостійно визначати склад платників податків та об'єкти оподаткування, види податкових ставок, податкові періоди, вартісні та кількісні показники, необхідні для визначення податкової бази, порядок нарахування податків [104].

Як вже неодноразово зазначалося в цій роботі, одним із найдавніших та змістовніших принципів в регулюванні відносин оподаткування є принцип рівності. Відповідно до ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України, рівністю всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації забезпечується однаковий підхід до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [115]. Виходячи з таких вихідних засад рівності, набуваються всі підстави однакових підходів як до однотипних категорій платників, так і до обов'язку одного і того ж платника протягом певного терміну часу.

На сьогодні науковцями активно досліджується питання щодо співвідношення понять «податкова система» та «система оподаткування». Так, М. П. Кучерявенко, вважає, що поняття «податкової системи» не викликає широкої дискусії в спеціальній літературі. Багато визначень стосуються сутності податкової системи, як сукупності податків, зборів та

обов'язкових платежів. На думку І. І. Янжула, систему податків варто розглядати як комбінацію різних податків, побудовану «за вказівкою вищих принципів податного обкладання для покриття державних видатків» [198, с. 284]. Науковець виокремлював проблематику щодо цього питання в площині співвідношення різного виду платежів у цій комбінації, а також звертав увагу на те, що для досягнення загальності та рівномірності оподаткування необхідна саме система, тобто декілька податків. О. М. Горбунова, визначає податкову систему, як сукупність податків, зборів та інших обов'язкових платежів в бюджети різних рівнів та державні позабюджетні фонди. Автор зазначає, що їх сплата відбувається на принципах та в порядку, визначених відповідними законами [180, с. 182].

На думку С. Г. Пепеляєва, податковою системою є «сукупність існуючих в даний момент в конкретній державі умов та принципів оподаткування» [107, с. 80]. Науковець пов'язує з такою системою певні умови, серед яких варто виокремити: порядок встановлення та вводу в дію податків; систему податків; права та обов'язки платників податків; порядок перерозподілу податків між бюджетами різних рівнів; форми і методи податкового контролю; способи захисту прав та законних інтересів платників податків; відповідальність учасників податкових правовідносин [9, с. 103].

Визначення «податкової системи», в чинному податковому законодавстві України, наводиться у п. 6.3. ст. 6 Податкового кодексу України [115], де зазначається, що сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку, становить податкову систему України. На відміну від діючого раніше Закону України «Про систему оподаткування» законодавець у Податковому кодексі України відмовився від використання терміну «система оподаткування». Як вже зазначалося, чинне податкове законодавство України використовує категорію «податкова система». На

перший погляд, принципових відмінностей між вказаними поняттями не міститься. Вони обидва визначають та охоплюють саме сукупність податків та зборів. Але, на наш погляд, використання правової конструкції «податкова система» є більш виправданим, та таким, що відповідає сучасним тенденціям розвитку податкового законодавства. По-перше, як справедливо зазначає Д. О. Белінський, саме таке визначення для сукупності всіх податків та зборів використовується податковими законодавствами пострадянських держав. По-друге, поняття оподаткування значно ширше того змісту, який пов'язувався із ним у минулі часи. Оподаткування включає не тільки вичерпний перелік податків та зборів, але і процесуальне забезпечення їх появи та стягнення [9, с. 106].

Принцип фіскальної достатності та принцип економічності оподаткування, слід розглядати як два самостійних однак тісно взаємодіючих між собою принципи податкового законодавства. Що стосується принципу фіскальної достатності, то його цільове призначення полягає в тому, щоб забезпечити такого роду акумуляцію грошових надходжень від загальнообов'язкових платежів, за якої буде досягнуто збалансованість бюджетних доходів та видатків. Даний принцип дозволяє уникнути таких негативних явищ, як надмірне збільшення податкового тягаря. У відповідності з вище зазначеним принципом загальнообов'язкових платежів має бути зібрано рівно стільки, скільки їх необхідно для забезпечення витрат бюджету. Якщо ж ми ведемо мову про принцип економічності оподаткування, то його завдання полягає в тому, щоб надходження від податків та зборів у своєму кількісному прояві переважали над витратами, щодо їх адміністрування. В математичному розумінні такого роду стан справ можна наочно проілюструвати за допомогою наступної формули: $A > B$, де A – надходження від акумуляції конкретних податків та зборів; B – витрати на адміністрування конкретних податків та зборів. Принцип фіскальної

достатності є «змістовним» принципом, адже він направлений на належне забезпечення реалізації фіскальної функції податків. Що ж стосується принципу економічності оподаткування, то він має «технічне» призначення, сутність якого полягає у забезпеченні реалізації цілей оподаткування – формування економічного базису існування держави.

Принципи права відіграють важливу роль у встановленні податків та зборів. З одного боку вони виступають в якості керівних начал встановлення загальнообов'язкових платежів, тобто такі які визначають матеріальну суть податків та зборів (наприклад принцип загальності оподаткування), а з іншого боку ми повинні констатувати, той факт, що низка принципів права визначає процедуру формалізації та встановлення загальнообов'язкових платежів (наприклад принцип стабільності). Також слід відмітити, що в ст. 4 Податкового кодексу України закріплені також змішані за своїм характером принципи, які можуть встановлювати вимоги як до матеріальної суті податкових відносин, так і визначати їх процесуальні особливості (наприклад принцип презумпції правомірності рішень платника податків).

1.3. Принципи оподаткування та їх вплив на адміністрування податків та зборів

В процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів непоодинокими є випадки виникнення антагонізму приватного та публічного інтересів. Суперечливість інтересів правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин (платника податків) та уповноваженого суб'єкта податкового правовідношення (контролюючий орган) є об'єктивно обумовленою. Так, платник податків ставить собі за мету в найбільшій мірі оптимізувати та раціоналізувати виконання ним свого податкового обов'язку, що зумовлюється економічним інтересом такого платника податків - зменшення

грошових відрахувань на виконання податкових обов'язків. Логічною вбачається ситуація, коли правозобов'язаний суб'єкт податкового права (платник податків) намагається зменшити свій податковий тягар. При чому таке зменшення може мати правомірний характер (наприклад, вибір суб'єктом господарювання групи платників податків, які перебувають на спрощеній системі оподаткування), так і неправомірний характер (ухилення від сплати податків).

Що стосується контролюючого органу, то його завданням є забезпечення реалізації публічного (державного) інтересу у сфері оподаткування. Причому такий інтерес, на відміну від інтересу платника податків, не є особистим. Забезпечення реалізації публічного інтересу у сфері оподаткування здійснюється контролюючим органом у силу виконання ним своїх функціональних обов'язків, які обумовлюються його компетенційними повноваженнями.

Специфіка публічного інтересу проявляється в тому, що його джерелом є не сам контролюючий орган, а соціум, держава в цілому. Що стосується контролюючого органу, то на нього нормотворцем покладається обов'язок контролю та забезпечення реалізації такого інтересу. Зміст публічного інтересу, на реалізацію якого спрямована діяльність контролюючого органу, полягає в тому, щоб забезпечити: а) належний процес акумуляції коштів, які сплачуються платниками податків в порядку виконання ними свого податкового обов'язку; б) достатню кількість надходжень від сплати податків з метою наповнення дохідної частини бюджету.

Отже, публічний інтерес, який реалізується контролюючим органом, має дуалістичну природу, що виявляється в його процесуально-правовій стороні (дотримання процедури виконання свого податкового обов'язку платниками податків) та матеріально-правовій стороні (забезпечити необхідну кількість грошових надходжень до дохідної частини бюджету).

Суперечливість, антагоністичність інтересів у такому випадку є невідворотними. Саме принципи податкового права направлені на забезпечення балансу відповідних інтересів – публічного та приватного. У той же самий час потрібно зазначити, що такий баланс не має ідеального математично-вивіреного значення.

В окремих випадках превалювання публічного інтересу є необхідним для забезпечення потреб соціуму. Так, принцип фіскальної достатності спрямований виключно на забезпечення реалізації публічного інтересу - акумуляцію достатньої та вивіреної кількості грошових надходжень від сплати загальнообов'язкових платежів. Проте в окремих випадках, навіть в рамках правореалізації податкових відносин, превалюючим може визнаватися приватний інтерес платника податків. Так, принцип-презумпція правомірності рішень платника податків надає перевагу вибору алгоритму поведінки саме платнику податків, а не контролюючому органу у випадку дійсної колізійності податково-правових приписів. У даному випадку законодавець фактично взяв на себе відповідальність за конструювання нормативно-правових приписів чинного законодавства з порушенням законодавчої техніки, шляхом надання права вибору однієї із законних альтернатив своєї поведінки платнику податків без врахування точки зору контролюючого органу.

Порядок адміністрування загальнообов'язкових платежів повинен конструюватися законодавцем таким чином, щоб відповідати вимогам принципу оподаткування, який знайшов свою формалізацію в рамках ст. 4 Податкового кодексу України. Так, згідно з нормативними вимогами даного принципу відповідні загальнообов'язкові платежі повинні конструюватися таким чином, щоб надходження від їх сплати переважали витрати на адміністрування відповідних податків та зборів.

Саме тому ми говоримо, що принцип економічності оподаткування є первинним по відношенню до принципу фіскальної достатності, адже спочатку потрібно сконструювати економічно обґрунтований механізм стягнення податків для того, щоб надходження від сплати податку переважали витрати на його адміністрування. В протилежному випадку не буде знаходити свою реалізацію фіскальна функція податку. Адміністрування загальнообов'язкових платежів не являється самоціллю податково-правового регулювання. Податки та збори встановлюються для того, щоб забезпечити економічний базис існування держави, а не для того, щоб просто перекривати витрати на їх адміністрування.

Безумовно, коли ми говоримо про адміністрування тих чи інших податків або зборів, ми неминуче підходимо до питання реалізації тих законодавчих приписів, якими закріплюється податковий обов'язок. У такому випадку потребує уточнення етимологія категорії «реалізація». В українській мові, під реалізацією розуміється виконання чогось, проведення якого-небудь плану, проекту, програми тощо [167, с. 419]. У свою чергу, реалізація податково-правових норм виражається в практичному введенні в життя правових приписів, які в них містяться. Погоджуючись із думкою К. А. Лопатнікової, також вважаємо, що «під реалізацією податкових норм мається на увазі необхідність існування певного механізму, який дозволить забезпечити можливість їх застосування» [76, с. 74].

Як вже зазначалося, реалізація принципів податкового права підпорядковується певній послідовності. Така послідовність, полягає в тому, що податково-правові принципи першочергово реалізуються при встановленні податків та зборів. Наступний етап їх реалізації характеризується виконанням законодавчих приписів щодо сплати податків та зборів. У загальному вигляді, цей етап можна пов'язати з тим, що принципи податкового права реалізуються в межах певних податкових

процедур – податковому процесі. К. А. Лопатнікова цілком слушно наголошує на тому, що реалізація принципів податкового права відбувається також і при реалізації платником податків власних прав та обов'язків [76, с. 114].

Для реалізації принципів податкового права при встановленні податків та зборів характерна певна дуалістичність. Першочергово, варто виходити з того, що загальні принципи податкового права закріплені в нормах права, тобто фактично мова йде про реалізацію податково-правових норм, конкретних приписів закону [29, с. 34]. По-друге, треба чітко володіти уявленнями про принципові положення напрацьовані судами, які трансформовані в певні судові доктрини. Так, рішення Конституційного Суду мають загальнообов'язковий характер, є остаточними, не підлягають оскарженню та вступають в силу відразу після проголошення. Фактично, Конституційні Суди і в Російській Федерації, і в Україні, не будучи законодавчим органом, створюють «інтерпретаційні конституційні норми, фактично виконуючи нормотворчу функцію» [76, с. 76]. Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку, що реалізація принципів податкового права може розумітися, як «процес втілення базових положень оподаткування, організаційних основ податкової системи як в нормах податкового права, так і в актах податково-правового регулювання компетентного правостворюючого органу» [76, с. 76].

Реалізація принципів податкового права може відбуватися і в податковому процесі. У такому випадку, держава, реалізуючи власний владний статус, виступає не лише, як учасник певних правовідносин, а й як рефері щодо регулювання таких відносин. За такого підходу потрібно зазначити, що правова держава – це така форма організації публічної влади, яка діє і розвивається в рамках права (правового закону) з метою забезпечення прав і свобод особистості [1, с. 68]. Виражаючи власну волю

держава забезпечує формування правил поведінки. Цікавим є той факт, що в податкових правовідносинах, такі правила поведінки адресуються не окремому суб'єкту права, а невизначеному колу осіб [34, с. 62]. На думку В. Д. Сорокіна, «процес – це регламентована законом діяльність державних органів, пов'язана з виконанням поставлених перед ними завдань» [170, с. 77].

О. А. Ногіна вважає, що податковий процес спрямований лише на впорядкування діяльності щодо притягнення осіб до відповідальності за податкові правопорушення, та впорядкування податково-контрольної діяльності [91, с. 47]. Як форму впорядкування діяльності щодо нарахування та сплати податків та зборів до бюджетів різних рівнів, а також до позабюджетних фондів, по контролю за правильністю сплати податків та зборів, а також як іншу, тісно пов'язану з цим діяльність з притягнення відповідальних осіб, які вчинили правопорушення, за які податковим законодавством передбачається відповідальність, визначає податковий процес В. І. Гудімов [28, с. 26].

К. А. Лопатнікова, з приводу реалізації принципів податкового права у податковому процесі зазначає наступне. По-перше, на її думку, в змісті податкового процесу чітко відображаються та проявляються принципи правових інститутів. По-друге, принципи податкового права діють протягом всього податкового процесу та функціонують у взаємодії з загальними процесуальними принципами. По-третє, реалізація принципів податкового права в податковому процесі найбільш яскраво виражається при вирішенні питань щодо відповідальності учасників таких правовідносин [76, с. 114].

Реалізація принципів податкового права може відбуватися і при виконанні платником податків своїх права та обов'язків. У такому випадку, належне виконання платником податків своїх прав та обов'язків є необхідною умовою та гарантією належного функціонування податкової

системи. Зміст принципів виконання податкових прав та податкових обов'язків платників податків визначає зміст податкових правовідносин, що обумовлює в механізмі реалізації принципів податкового права координаційний, інформаційний та регулятивний вплив на поведінку зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин [76, с. 133].

Беззаперечно можна стверджувати, що адміністрування податків та зборів нерозривно пов'язано з багатьма принципами оподаткування. У першу чергу такими принципами є відомі вітчизняній правовій доктрині принцип економічності оподаткування та принцип справедливості. Розглядаючи економічність оподаткування як один із принципів побудови та функціонування податкової системи України, неможливо оминати увагою дослідження зарубіжного досвіду щодо функціонування аналогічних принципів. У деяких випадках, відомий для вітчизняного податкового законодавства принцип економічності оподаткування, у зарубіжних податкових системах розкривається через інші визначення та правові конструкції. В США, наприклад, вже досить довгий час відома доктрина економічної сутності та ділової мети оподаткування. Для нашого наукового дослідження розгляд вказаної доктрини цікавий тим, що вона пропонує розглядати категорію «економічність» не лише відносно належного адміністрування податків та зборів контролюючими органами сфери оподаткування, а й відносно отримання певної податкової вигоди зобов'язаною стороною податкових правовідносин – платником податків.

Як зазначає Д. Ларо [70, с. 63], ще в 1934 році, американський суддя Л. Хенд, аналізуючи правові позиції Верховного Суду США щодо економічності оподаткування, виділив декілька принципів. По-перше, платник податків має право вести бізнес таким чином, щоб сплачувати якомога менше податків. По-друге, платник податків не зобов'язаний обирати ту схему ведення бізнесу, яка найбільш зручна для контролюючих

органів сфери оподаткування. По-третє, платник податків не зобов'язаний сплачувати податків більше, ніж передбачено законом, з міркувань патріотизму [136, с. 211]. Звичайно, на сьогодні, в українських реаліях, деякі принципи запропоновані Л. Хендом, виглядають незрозуміло, а в деяких випадках викликають відверте здивування. Але потрібно розуміти, що наведені принципи були сформовані більше ніж 70 років тому і зовсім в іншій правовій системі.

За рахунок такого розширеного підходу, запропонованого Л. Хендом, можна говорити, що економічність, це не лише отримання державою за рахунок податків більше коштів ніж витрачено на їх адміністрування, а й певні особливості провадження діяльності платниками податків. Такі особливості, в-першу чергу, розкриваються через те, що платник податків необмежений у законних способах податкового планування для досягнення максимальної економічної вигоди від власної діяльності.

Наступною складовою є те, що саме платник податків є головним суб'єктом податково-правових відносин, і він у жодному разі необмежений критерієм зручності та економічності, які пропонуються контролюючими органами з огляду на забезпечення публічного інтересу. Про таке об'ємне тлумачення принципу економічності у вітчизняній правовій системі ми можемо вести мову лише в теоретичній площині. Адже, як вже неодноразово підкреслювалося у нашому дослідженні, пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, визначає економічність оподаткування, як встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [115].

В США на сучасному етапі розвитку податкового права та податкового законодавства, спостерігається нагальна потреба кодифікації саме доктрини економічної сутності. З огляду на відсутність законодавчого визначення змісту вказаної доктрини, Д. Ларо пропонує формувати її зміст на підставі

розгляду існуючої судової практики. Як показує аналіз таких судових рішень, на сьогодні немає єдиного уніфікованого підходу щодо її тлумачення та застосування. З огляду на таку ситуацію автором пропонується кодифікувати доктрину економічної сутності та етапи законодавчого врегулювання цього питання. Так, перші кроки щодо кодифікації були зроблені ще в 1999 році, коли в податкове законодавство США була запроваджена норма щодо заборони неекономічних податкових елементів. Як роз'яснює Д. Ларо, такі елементи передбачаються Законом США «Про заборону використання незаконних засобів зменшення податків» [140]. У свою чергу, вказаний законодавчий акт вже визначає заборону щодо конкретних неекономічних податкових елементів, до яких відносяться будь-які податкові вирахування, збитки або кредити, які не були результатом значимої економічної угоди [70, с. 67].

Остаточну крапку в питанні кодифікації доктрини економічної сутності в США, поставлено у 2010 році, коли було внесено відповідні зміни до Кодексу внутрішніх доходів США. Так, Кодекс внутрішніх доходів США доповнено розділом 7701(о), а в рамках розділу 6662 Кодексу, запроваджено і новий режим відповідальності за недоплати, пов'язані з угодами в яких відсутня економічна сутність. У той же час, як справедливо зазначає Д. Ларо, були і деякі правові прорахунки таких законодавчих змін, які, в першу чергу, були виявлені податковими консультантами та платниками податків, як найбільш зацікавленими суб'єктами такої новели податкового законодавства [70, с. 67].

Існування доктрини економічної сутності та ділової мети в США, нерідко призводить до того, що платники податків намагаються зловживати власними правами з метою ухилення від виконання власних податкових зобов'язань. Ще однією підставою для такого зловживання є те, що в податковому законодавстві США не міститься прямої заборони для

платників податків використовувати його положення усупереч політиці та принципів, які лежать у його основі [70, с. 64]. Використовуючи метод аналогії, можемо говорити і про те, що в Україні, на підставі принципу економічності оподаткування існує певне правове обмеження щодо встановлення економічно необґрунтованих податків та зборів. Але як показує практика сучасного адміністрування податків та зборів, у деяких випадках, принцип економічності не враховується органами державної влади при встановлення тих чи інших податків та зборів. Яскравим прикладом тому може бути адміністрування в минулому такого місцевого збору, як збір з власників собак.

Ще одним моментом, який тісно пов'язаний з принципом економічності оподаткування є надання контролюючими органами відповідної інформації щодо надходжень від сплати податків та зборів. На нашу думку, таке надання та оприлюднення інформації повинно відбуватися системно та з урахуванням загальної доступності до інформації. Останнім часом таку інформацію щодо окремих податкових платежів ми можемо спостерігати у відповідних звітах Державної фіскальної служби України. Так, відповідно до останніх змін податкового законодавства України, та запровадження процедури податкового компромісу, контролюючі органи розпочали кампанію із доведення до відома громадян України інформації про суми коштів, які зібрані в ході такої процедури.

Наприклад, згідно відомостей, які містяться на сайті Державної фіскальної служби України, станом на «02» березня 2015 року намір скористатися процедурою податкового компромісу підтвердили 1067 платників, які збільшили власні податкові зобов'язання на загальну суму у 3,75 млрд. грн., у тому числі з податку на додану вартість на 2,10 млрд. грн. і з податку на прибуток підприємств на 1,65 млрд. грн. Відповідно, сума, що підлягає сплаті до державного бюджету, склала 186,4 млн. грн., у тому числі

104,4 млн. грн. податку на додану вартість і 82 млн. грн. податку на прибуток. У свою чергу незрозумілою та закритою залишається інформація щодо витрат на адміністрування податків та зборів, або конкретно щодо реалізації процедури податкового компромісу. Ураховуючи відсутність такої інформації у суспільства немає реальної можливості оцінити результати роботи контролюючих органів та надати відповідну об'єктивну оцінку їх діяльності.

В свою чергу особливе місце займає принцип справедливості у сфері права, оскільки ще римські юристи були непохитними в тому, що право – це мистецтво добра і справедливості [35, с. 90-91]. З цього приводу, актуальним є погляд С. П. Погребняка, який вважає, що справедливість пов'язує не лише окремих осіб один з одним, вона забезпечує взаємозв'язок окремих громадян з інститутами державного управління [114, с. 39]. Відповідно і підтримання державою правопорядку, як однієї з основ існування суспільства, також повинно бути справедливим. Тільки легітимна влада може спиратися у своїй діяльності на справедливість, та забезпечувати її повноцінну реалізацію. Влучним є вираз св. Августина, який сформулював вказаний принцип наступним чином: «Отже, за відсутності справедливості, що таке держави, як не великі розбійницькі зграї?» [14, с. 150].

Без сумніву можна погодитися з тезою щодо того, що справедливість можна розглядати не лише як регулятор суспільних відносин, а й як ідею права. Так, однією з версій щодо походження терміну «право» («*ius*») є його пов'язаність з такими категоріям, як «справедливість» та «правосуддя» («*iustitia*»). В більшості країн світу, цілком не випадково, інститут державного управління в сфері права, а також судові органи, характеризуються одним узагальнюючим терміном – «юстиція» [114, с. 39].

У Платона, справедливість поряд із хоробрістю, помірністю та мудрістю відповідають за душевний порядок особи та соціальний порядок

суспільства. До функції справедливості Платон відносив контроль за душевною силою особи. Справедливість, на думку Платона, визначає кожному належне [113, с. 27]. Ще більшу цікавість щодо дослідження категорії справедливості викликають роботи Аристотеля. У першу чергу, Аристотель розглядав справедливість, як одну з моральних чеснот. Поряд з цим, він одним з перших запровадив класифікацію справедливості, та виділяв: загальну справедливість та спеціальну справедливість [189, с. 123].

Деякі дослідники вважають, що загальна справедливість, за Аристотелем, є етико-філософською категорією та відповідає на питання щодо сенсу соціального існування в суспільстві. Водночас, спеціальна справедливість більше належить до етико-юридичної площини, та характеризує правильний розподіл благ, а також отримання суб'єктами певних благ за прояв певних рис у суспільстві [46, с. 57]. Сучасна наукова думка не обмежується лише наведеними поглядами. Так, деякі науковців, пояснюють поділ справедливості Аристотелем, не лише за рівнем нормативної конкретизації, а й за ступенем аксіологічної загальності [114, с. 41]. Відповідного до такого уявлення, загальна справедливість ототожнюється з повною чеснотою, а спеціальна лише з чесністю, яка передбачає наявність одного елементу – цінності.

Систематизація Аристотелем справедливості не закінчується на виділенні вказаних категорій. Поряд із загальною та спеціальною справедливістю Аристотель виокремлював два види саме спеціальної справедливості. До першого виду він відносив розподільну справедливість, яка, на його думку, діяла в процесі розподілу певних благ між всіма членами суспільства. Другий вид полягав у зрівнюванні того, що складало предмет обміну у суспільстві. Така справедливість отримала назву «урівнюючої» [37, с. 385]. Узагальнюючи уявлення Аристотеля про справедливість, можна погодитися з думкою С. П. Погребняка, який

говорить, що справедливість за Аристотелем «стосується відносин розподілу, обміну і відплати» [114, с. 42].

Велика кількість учених сьогодення одноголосно підтримують зв'язок справедливості з правом. Наприклад, окремі дослідники зауважують, що справедливість за своєю етимологією більше наближена саме до права аніж до моралі. З приводу цього автор зазначає, що справедливість може розглядатися не лише як моральна, а й як правова категорія [51, с. 85–86].

Характерним для сучасного розуміння справедливості, беззаперечно, є врахування позиції судових органів з цього питання. Так, на спорідненість справедливості та права звертає увагу Конституційний Суд України [156].

Для правильного розуміння принципу справедливості, треба чітко усвідомлювати необмеженість зв'язків права та справедливості лише втіленням останньої у нормативно-правових актах чинного законодавства. У науковій літературі чітко підкреслено, що без доступного та систематизованого права, передбачуваного судочинства, справедливість буде залишатися лише формалізованою підставою діяльності державних інститутів. З цього приводу варто враховувати думку Й. Гьофнера, який говорить про те, що у самій справедливості ми повинні віднаходити її властивості. Серед них науковець виділяє: «спрямованість на іншу особу, сувору обов'язковість і точну рівновагу між тим, що має належати, і тим, що надається» [31, с. 78].

На нашу думку, з'ясування глибинного змісту справедливості неможливо уявити без урахування багатоаспектності цього явища. Сучасні наукові погляди, дозволяють виокремити справедливість об'єктивну та суб'єктивну. Об'єктивну справедливість, досить часто називають інституційною справедливістю. Це пов'язано з тим, що ідеї справедливості тут реалізуються в окремих соціальних інститутах. До таких інститутів

відносяться різноманітні сфери життєдіяльності людини (освіта, економіка тощо). Цікавою є думка окремих дослідників, які вважають, що реалізація інституційної справедливості в праві або щодо державних інститутів, перетворюють її на політичну справедливість [188, с. 41].

Суб'єктивна справедливість пов'язується вченими з дотриманням певним суб'єктом вимог інституційної справедливості [188, с. 41]. Така справедливість являє собою глибинні уявлення, які характеризуються з образом мислення, спрямованим на досягнення об'єктивної справедливості [148, с. 42]. Ще у 1971 році Дж. Ролзом було запропоновано розмежування справедливості на формальну, змістовну та процедурну [160, с. 57]. Такий підхід підтримується і сучасними науковцями. Центральною ідеєю формальної справедливості є те, що «до однакового слід ставитися однаково» [152, с. 99].

Змістовна справедливість дозволяє зрозуміти, за допомогою певних принципів, що конкретно повинно надаватися учасникам суспільних відносин [114, с. 52]. Вказаний різновид справедливості дуже детально розглядався в працях Арістотеля. На нашу думку, для науки податкового права, на сучасному етапі, найбільшу цікавість становить процедурна справедливість, яка передбачає додержання певних правил з метою забезпечення «справедливого результату тієї чи іншої дії незалежно від інших обставин» [114, с. 57]. Сьогодні виділяють чисто процедурну справедливість, абсолютну та неабсолютну процедурну справедливість. З урахуванням розширення дискреційних повноважень податкових органів загальнотеоретичні питання такого виду справедливості повинні ураховуватися не лише законодавцем при прийнятті нормативно-правових актів, а й безпосередньо самими контролюючими органами при здійсненні своїх повноважень.

Велика кількість правових вимог так чи інакше пов'язана з принципом справедливості. Так, у ст. 61 Конституції України ідея справедливості втілюється в положеннях, які передбачають неможливість притягнення двічі до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [56]. Така пов'язаність неминує призводити до виокремлення справедливості у правотворчості та справедливості у судочинстві. І якщо з першою, все більш-менш зрозуміло, то з другою необхідно розбиратися детальніше.

При розгляді питань присвячених дослідженню принципу справедливості, однозначно, на себе звертає увагу оподаткування пенсій в Україні. При розгляді даного питання за доцільне вбачається більш системно та детально проаналізувати норми Конституції України. Відповідно до ст. 46 Конституції України громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом. Це право гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними. Пенсії, інші види соціальних виплат та допомоги, що є основним джерелом існування, мають забезпечувати рівень життя, не нижчий від прожиткового мінімуму, встановленого законом.

Цікавим аспектом щодо оподаткування пенсій в Україні може бути використання відповідної емпіричної бази з цього питання. Так, у п. 3.2 Рішення Конституційного Суду України від «09» липня 2007 року № 6-рп/2007 зазначено: «утверджуючи і забезпечуючи права і свободи громадян, держава окремими законами України встановила певні соціальні пільги, компенсації і гарантії, що є складовою конституційного права на соціальний

захист і юридичними засобами здійснення цього права, а тому відповідно до частини другої ст. 6, ч. 2 ст. 19, ч. 1 ст. 68 Конституції України вони є загальнообов'язковими, однаковою мірою мають дотримуватися органами державної влади, місцевого самоврядування, їх посадовими особами. Невиконання державою своїх соціальних зобов'язань щодо окремих осіб ставить громадян у нерівні умови, підриває принцип довіри особи до держави, що закономірно призводить до порушення принципів соціальної, правової держави».

У п. 4 Рішення Конституційного Суду України від «11» жовтня 2005 року № 8-рп/2005 вказано: «зміст прав і свобод людини – це умови і засоби, які визначають матеріальні та духовні можливості людини, необхідні для задоволення потреб її існування і розвитку. Обсяг прав людини – це кількісні показники відповідних можливостей, які характеризують його множинність, величину, інтенсивність і ступінь прояву та виражені у певних одиницях виміру». Таким чином, Конституційний Суд України неодноразово підтверджував наявність права на отримання соціальних виплат і на недопустимість їх обмеження.

Водночас, слід звернути увагу на Рішення Конституційного суду України від 26 грудня 2011 року № 20-рп/2011, яким визнано таким, що відповідає Конституції України п. 4 розділу VII «Прикінцеві положення» Закону України «Про Державний бюджет України на 2011 рік». Вказаним пунктом передбачено, що у 2011 році норми і положення статей 39, 50, 51, 52, 54 Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», ст. 6 Закону України «Про соціальний захист дітей війни», http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T113491.html статей 14, 22, 37 та частини третьої ст. 43 Закону України «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб» застосовуються у порядку та розмірах, встановлених Кабінетом Міністрів України виходячи з

наявного фінансового ресурсу бюджету Пенсійного фонду України на 2011 рік.

Вбачається, що норми Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи», Закону України «Про соціальний захист дітей війни», http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T113491.html Закону України «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб» визначають відповідні пільги та призначають додаткові виплати, що є елементом соціального захисту, соціальних прав громадянина.

Конституційний Суд України, аргументуючи Рішення від «26» грудня 2011 року № 20-рп/2011, визначив: «розміри соціальних виплат залежать від соціально-економічних можливостей держави, проте мають забезпечувати конституційне право кожного на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, гарантоване ст. 48 Конституції України. На залежність розмірів соціальних виплат особі від економічних чинників вказав і Конституційний Суд України, зокрема, у Рішенні від «19» червня 2001 року № 9-рп/2001 у справі щодо стажу наукової роботи, зазначивши, що право на пенсію, її розмір та суми виплат можна пов'язувати з фінансовими можливостями держави, з економічною доцільністю, соціально-економічними обставинами у той чи інший період її розвитку, а також з часом ухвалення відповідних нормативно-правових актів. Крім того, у Рішенні від «08» жовтня 2008 року № 20-рп/2008 у справі про страхові виплати Конституційний Суд України вказав, що види і розміри соціальних послуг та виплат потерпілим, які здійснюються і відшкодовуються Фондом соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, встановлюються державою з урахуванням його фінансових можливостей».

Крім того, на залежність розмірів соціальних виплат особі від економічних чинників вказав Конституційний Суд України у Рішенні від «19» червня 2001 року № 9-рп/2001, зазначивши, що право на пенсію, її розмір та суми виплат можна пов'язувати з фінансовими можливостями

держави, з економічною доцільністю, соціально-економічними обставинами у той чи інший період її розвитку, а також з часом ухвалення відповідних нормативно-правових актів.

Можна дійти висновку, що Конституційний Суд України в одних своїх рішеннях підтверджує право на соціальний захист громадян і, головне, на відповідний рівень такого захисту, а в інших пов'язує таке право із фінансовими можливостями держави, тобто допускає можливість обмеження обсягу прав громадян на соціальний захист. Держава, при визначенні рівня соціальної забезпеченості (розміру пенсій, пільг та доплат для окремих верств чи категорій населення тощо), безумовно, повинна виходити із фінансових можливостей. Водночас, урахування фінансових можливостей держави повинно відбуватися при встановленні відповідним законом таких пільги чи доплат.

Зауважимо, що розділ VII «Прикінцеві положення» Закону України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» було доповнено п. 4 Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2011 рік"» від 14.06.2011 р., № 3491-VI (набрання чинності 19.06.2011 р.). У свою чергу, положення п. 4 розділу VII «Прикінцеві положення» Закону України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» розповсюджує свою дію на весь 2011 рік. Отже, порушено приписи ст. 58 Конституції України: «Закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи».

Крім того, у Рішенні від «09» липня 2007 року № 6-рп/2007 Конституційний Суд України зазначає, що закон про Державний бюджет України як правовий акт, чітко зумовлений поняттям бюджету як плану формування та використання фінансових ресурсів, має особливий предмет регулювання, відмінний від інших законів України – він стосується виключно встановлення доходів та видатків держави на загальносуспільні потреби, зокрема і видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення,

тому цим законом не можуть вноситися зміни, зупинятися дія чинних законів України, а також встановлюватися інше (додаткове) правове регулювання відносин, що є предметом інших законів України. Таким чином, закон про Державний бюджет України не може змінювати положення інших законів у тому числі шляхом передання права Кабінету Міністрів України на визначення певних положень закону (наприклад, розміру виплат).

Згідно із приписами п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України виключно Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Неприпустимим вважаємо посилання на положення ч. 4 ст. 8 Закону України «Про пенсійне забезпечення», яке передбачає неоподаткування пенсій.

Вбачається, що податок неможна розглядати з точки зору способу обмеження права. Як основний фіскальний інструмент держави податок у тому числі має й інші функції: регулятивну, контрольну тощо. Встановлюючи, наприклад, майнові податки, держава не обмежує право на придбання земельних ділянок, квартир чи автомобілів. Разом із тим, майнові податки регулюють попит та пропозицію, забезпечують ефективне використання ресурсів тощо. Податок на доходи фізичних осіб є прибутковим податком, що має чітке джерело сплати – дохід. Прибуткове оподаткування відображає лише одну функцію податку – фіскальну.

Розмір пенсії залежить від низки чинників: виконуваної роботи, трудового стажу тощо. При цьому розмір грошового вираження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування залежить у тому числі і від заробітної плати. Особа, що більше відраховує на своє державне соціальне страхування, отримує і вищу пенсію. Положення пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України ставить у невідгідне становище осіб, що отримували вищу заробітну плату та/або обіймали посади, що вимагають відповідного професійного рівня, виконували складну роботу за вищим класом ризику.

Таке твердження впливає із ст. 4 Податкового кодексу України, якою закріплено ряд принципів податкового законодавства. Звертають на себе увагу принципи рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та соціальної справедливості. Перший із них передбачає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Вбачається, що пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України порушує принцип рівності усіх платників перед законом та зумовлює дискримінацію платників. Розмір пенсії чи щомісячного довічного грошового утримання є результатом відповідної діяльності особи, котра внаслідок тих чи інших чинників набула право на більш високу пенсію чи грошове утримання. Оподаткування такого виду доходу не може відбуватися з певної суми (три розміри мінімальної заробітної плати). Сам факт оподаткування пенсії чи довічного грошового утримання, починаючи від певної суми, є проявом дискримінації.

Статтею 169 Податкового кодексу України «Перерахунок податку та податкової соціальної пільги» закладений механізм урахування особливих умов платника, при якому сплата податку на доходи фізичних осіб порушує вже інший принцип – принцип соціальної справедливості – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

Таким чином, оподаткування пенсії чи щомісячного довічного грошового утримання не може вважатися звуженням права на соціальний захист за умови, що і пенсія, і щомісячне довічне грошове утримання буде базою оподаткування у повному обсязі. У той же час, в ст. 169 Податкового кодексу України можуть та повинні бути встановлені пільги для осіб, які отримують пенсію меншу, на рівні або ненабагато більшу за прожитковий мінімум.

Статтею 7 Податкового кодексу України закріплено загальні засади встановлення податків і зборів. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України). Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування (п. 7.2 ст. 7 Податкового кодексу України).

Вбачається, що ст. 7 Податкового кодексу України визначено обов'язкові (п. 7.1) та факультативні (п. 7.2) елементи податку, хоча останні прямо такими не названі. При встановленні того чи іншого податку, законодавець у відповідному законі повинен визначити усі обов'язкові елементи податку. Що стосується факультативних, а саме пільг, то вони можуть бути як встановлені, так і ні.

Пункт 30.9 ст. 30 Податкового кодексу України визначає, що податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору. Не завжди певну податкову пільгу можна беззаперечно віднести до того чи іншого виду. Це, передусім, пов'язано із різноманітністю пільг та нечіткістю у переліку видів пільг.

Звертає на себе увагу п. 30.4 ст. 30 Податкового кодексу України, який передбачає, що платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

Таким чином, платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання. Отже, податкова пільга – це право платника податків, яким він може скористатися чи відмовитися від використання. Прикладом пільги, якою платник може скористатися, є податкова соціальна пільга, що передбачена ст. 169 Податкового кодексу України. Скористатися податковою соціальною пільгою платник може шляхом подання відповідної заяви.

Що стосується прикладу можливої відмови від використання податкової пільги, яка апріорі надана, навести його не видається можливим. Податкові пільги, як правило, «розчинені» у Податковому кодексі України і прямо такими не названі. Прикладом «розчиненої» податкової пільги може бути ст. 165 Податкового кодексу України «Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу». Порядку відмови від пільги, передбаченої ст. 165 Податкового кодексу України, не визначено. Теоретично платник податків може включити до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу доходи, визначені у зазначеній статті, однак, тут можна вести мову про самообкладення податком.

Із перелічених у п. 30.9 ст. 30 Податкового кодексу України видів пільг невиключення Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку пенсій або щомісячного довічного грошового утримання у сумі, що не перевищує три розміри мінімальної заробітної плати, може бути досліджене як звільнення від сплати податку та збору чи податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору.

При аналізі такого виду податкових пільг як звільнення від сплати податку та збору слід виходити із такого. Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника

податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи.

Що стосується неоподаткування пенсій або щомісячного довічного грошового утримання у сумі, що не перевищує три розміри мінімальної заробітної плати, то це можна вважати податковою пільгою, наданою шляхом звільнення від сплати податку на доходи фізичних осіб, лише у певній мірі. Критеріїв чи особливостей, що за п. 30.2 ст. 30 Податкового кодексу України повинні характеризувати певну групу платників, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних витрат, які необхідні для надання пільг, встановити тут складно. Такий критерій як три розміри мінімальних заробітних плат не характеризує певну групу платників, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних витрат. Вбачається, що податкова пільга, надана шляхом звільнення від сплати податків та зборів, повинна бути або визначена в окремій статті (прикладом може слугувати ст. 142 Податкового кодексу України «Звільнення від оподаткування»), або на неї повинно бути вказано прямо. Законодавцем застосований невідповідний спосіб закріплення податкової пільги через включення до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, що підлягає оподаткуванню.

Стосовно такого виду пільги як податкове вирахування (знижка), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору, слід виходити із приписів ст. 165 Податкового кодексу України «Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу». Абзацом «е» пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України передбачено, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включається сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації

індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом, у тому числі (але не виключно): сума пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримувана платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, крім випадку, визначеного пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 цього Кодексу, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії не підлягають оподаткуванню чи оподатковуються в країні їх виплати.

Приписи абз. «е» п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України можна вважати податковою пільгою, наданою шляхом податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору. Передбачене застереження «крім випадку, визначеного пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 цього Кодексу», знов таки, не дозволяє віднести приписи пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України до конкретного виду податкових пільг.

Отже, за умови оподаткування пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, неоподаткування таких різновидів доходів до суми, що не перевищує три розміри мінімальної заробітної плати, за своєю сутністю є податковою пільгою. Втім, віднести таку пільгу до одного із видів пільг, передбачених ст. 30 Податкового кодексу України, не видається можливим.

Судочинство повинно будуватися не лише на чіткому дотриманні норм матеріального права та слідуванні нормам процесуально права, а й на додержанні вимог справедливості. Тільки така комбінація дозволить говорити про судочинство, як про правосуддя. Така позиція підтримується і

Конституційним Судом України. У своєму Рішенні від «30» січня 2003 року № 3-рп/2003 Конституційний Суд України зазначає, що правосуддя за своєю суттю визнається таким лише за умови, що воно відповідає вимогам справедливості і забезпечує ефективне поновлення в правах [155].

Як зазначає С. П. Погребняк, на сучасному етапі поняття «справедливість в судочинстві» має дуалістичну складову, до якої можна віднести, по-перше, матеріальну справедливість, по-друге, процесуальну справедливість. Матеріальна справедливість ґрунтується на тезі про те, що кожне судове рішення повинно прийматися на підставі справедливого визначення прав та обов'язків учасників судового процесу. Результатом дії такої справедливості повинно стати відновлення порушеної справедливості. Процесуальна справедливість передбачає дотримання судом всіх законодавчо передбачених процедур. Таке дотримання повинно відповідати вимогам конкретного процесу [114, с. 63].

У своїй постанові від «22 березня 2007 року № 4-П «По справі про перевірку конституційності положень частини першої статті 15 Федерального Закону «Про бюджет Фонду соціального страхування Російської Федерації на 2002 р.», у зв'язку зі скаргою громадянки Т. О. Баникіної» Конституційний Суд Російської Федерації [130] навів точку зору, що федеральний законодавець для підтримання довіри громадян до закону та дій держави, в тому числі при зміні діючого регулювання, повинен дотримуватися конституційних принципів справедливості, рівності, стабільності та гарантування соціальних прав. Законодавець не може запроваджувати таке регулювання, відповідно до якого було б порушено законні права та інтереси громадян, відбувалося посягання на саме існування таких прав.

Характеризуючи єдиний соціальний податок Конституційний Суд Російської Федерації посилається на норми ст. 241 Податкового кодексу

Російської Федерації, відповідно до якої, на момент прийняття судового рішення, податкові ставки для платників цього податку встановлювалися залежно від величини податкової бази, яка вираховувалася щодо кожної фізичної особи нарастаючим підсумком з початку року. Треба зазначити, що на сьогодні вказана норма виключена з Податкового кодексу Російської Федерації, що не заважає, в свою чергу, аналізу принципів, які розглядаються у судовому рішенні. З огляду на викладені положення, Конституційний Суд Російської Федерації констатував, що запроваджуючи до шкали оподаткування вказані параметри податкової бази, законодавець діяв на підставі принципу справедливості, який вимагає, щоб законодавче регулювання оподаткування будувалося на об'єктивних критеріях відмежування невисоких та середніх доходів від доходів високих та занадто високих.

Відповідно до запропонованих висновків Конституційного Суду Російської Федерації, в Російській Федерації, як правовій та соціальній державі встановлюваний законами правовий режим виплат по обов'язковому соціальному страхуванню повинен бути заснований на універсальних принципах справедливості, юридичної рівності та пов'язаною з ними вимогою щодо збалансованості прав та обов'язків сторін цих відносин. Як бачимо з наведеного, Конституційний Суд Російської Федерації, серед іншого, пов'язує принцип соціальної справедливості, заснований на законодавчому регулюванні оподаткування, з критеріями відмежування невисоких та середніх доходів населення від доходів високих [119, с. 24].

За змістом ст. 57 Конституції Російської Федерації, федеральний законодавець при здійсненні податкового регулювання та встановленні загальних принципів оподаткування і зборів пов'язаний вимогами забезпечення конституційних принципів рівності, справедливості та пропорційності у сфері податкових відносин. Водночас він має у своєму

розпорядженні достатню свободу розсуду при встановленні конкретних податків: він самостійно визначає параметри основних елементів податку, в тому числі склад платників податків та об'єкти оподаткування, вартісні і (або) кількісні показники, необхідні для визначення податкової бази, порядок обчислення податку, а також підстави та порядок звільнення від оподаткування. Крім того, як підкреслює Конституційний Суд Російської Федерації, в тих випадках, коли законодавець має намір вивести з-під оподаткування ті чи інші суб'єкти або об'єкти оподаткування, він прямо на це вказує. Так характеризується принцип справедливості з урахування розсуду владної сторони податкового правовідношення в Ухвалі Конституційного Суду Російської Федерації від «16» липня 2013 року № 1216-О [102].

Формальна визначеність податкових норм передбачає їх достатню точність, чим забезпечується їх правильне розуміння і застосування. Як неодноразово вказував Конституційний Суд Російської Федерації, розпливчастість податкової норми може призвести до неузгодженості з конституційним принципом правової держави, безпідставного і дискримінаційного її застосування державними органами і посадовими особами у їх відносинах з платниками податків, і тим самим – до порушення конституційного принципу юридичної рівності [127; 133; 134; 99; 97; 100].

Як вбачається з правових позицій Конституційного Суду Російської Федерації, збори як і податки – це конституційно допустимі платежі публічного характеру, які сплачуються до бюджету в силу обов'язку, встановленого законом. Державне мито, будучи законно встановленим збором, є єдиним і достатнім платежем за вчинення уповноваженим органом відповідних юридично значимих дій, і, на відміну від податку, має властивість індивідуальної відплатності [132; 96; 103]. Державне мито, що стягується за вчинення уповноваженим органом або посадовою особою відповідних юридично значимих дій, є специфічним різновидом публічно –

фінансових платежів, розмір яких не обов'язково повинен бути еквівалентний понесеним у зв'язку з вчиненням цих дій затратам, і визначається федеральним законодавцем на основі принципів справедливості та пропорційності виходячи з мети забезпечення громадського порядку в конкретній сфері суспільних відносин і характеру прав, реалізація яких пов'язується з необхідністю сплати державного мита. При цьому, маючи на увазі саме фіскальний характер державного мита, питання про те, в яких випадках воно підлягає поверненню, також вирішується федеральним законодавцем, що здійснює в рамках наданої йому дискреції і з дотриманням конституційних вимог до законного встановлення податків та зборів правове регулювання умов їх справляння [132].

З огляду на роль принципів оподаткування в адмініструванні податків та зборів, ми можемо говорити, що поряд з чітким нормативним закріпленням принципів оподаткування в ст. 4 Податкового кодексу України, такі принципи досить часто порушуються, а в деяких випадках, взагалі втрачається їх базисне розуміння. З огляду на таку ситуацію, важливого значення набуває діяльність судових органів. В Російській Федерації, як і в Україні, важливе місце в реалізації конституційних положень про захист прав та законних інтересів платників податків, а також в питанні забезпечення балансу інтересів посідає Конституційний Суд. Так, на думку М. В. Баглая, рішення Конституційного Суду Російської Федерації щодо тлумачення положень Конституції за змістом стають частиною Конституції Російської Федерації. При цьому Конституційний Суд Російської Федерації виступає не тільки негативним, але й позитивним «законодавцем», акти якого за своєю юридичною силою не поступаються Основному Закону держави [164, с. 75].

Діяльність Конституційного Суду Російської Федерації, за колом задач, змістовно відрізняється від діяльності інших судових органів. Так, на думку деяких вчених, Конституційний Суд Російської Федерації є унікальним

органом державної влади. У першу чергу, таку унікальність пов'язують, з тим, що його повноваження виходять за класичні межі судової гілки влади [23]. Конституційний Суд Російської Федерації, в рішеннях присвячених ст. 57 Конституції Російської Федерації, яка стосується обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки та збори, висуває проблему співвідношення публічних інтересів держави та приватних інтересів платників податків. У Постанові від «14» липня 2005 року № 9-П Конституційний Суд Російської Федерації закріпив, що оскільки стягнення податкових платежів необхідно для покриття публічних витрат та пов'язано з вторгненням держави до права приватної власності, майнових прав, свободи підприємницької діяльності, тобто до сфери основних прав та свобод, тому регулювання податкових правовідносин повинно відбуватися так, щоб не створювалися умови для порушення прав та законних інтересів платника податків та інших зобов'язаних суб'єктів в податковій сфері [128].

Таким чином, можна дійти висновку, що сучасне податкове законодавство потребує чіткої деталізації саме конституційних принципів оподаткування. На даному етапі, одним із аспектів такої деталізації є діяльність Конституційного Суду України, яка спрямована на чітке визначення та корегування податкових правовідносин саме на підставі конституційних та загальнодемократичних принципів податкового права. Отже, важливим орієнтиром в регулюванні процесів оподаткування виступає неопосередковане застосування та дотримання принципів податкового права. Саме принципи визначають спрямованість правового регулювання та розвитку тієї чи іншої галузі права, системи права в цілому.

На практиці, ми можемо спостерігати, що у той час, як більшість галузей права до моменту їх реформування або трансформації вже мали значні доктринальні, законодавчі та прикладні напрацювання, вітчизняне податкове право будувалося з нуля. В таких умовах, важлива роль щодо

формування основ оподаткування ще до їх легалізації законодавцем, відводиться Конституційному Суду. Нажаль в Україні, діяльність Конституційного Суду, в аспекті формування саме базисів податкового законодавства не можна назвати плідною. І тому існує велика кількість причин. Сьогодні не можна говорити про завершеність формування принципів сучасного податкового права. І це стосується не лише України, а й Російської Федерації. Як влучно зазначає О. В. Дьомін, «відкрита структура правових принципів дозволяє перманентно доповнювати їх новими імперативами, відкривати нові грані та відтінки». Нашої підтримки заслуговує його позиція і щодо того, що проблема адекватної легалізації принципів оподаткування в законодавстві про податки та збори, до сьогоденішнього часу не вирішена [36, с. 45].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Досліджуючи проблеми, які увійшли до 1 розділу дисертаційної роботи, ми прийшли до наступних висновків:

1. Реалізація всієї сукупності принципів, шляхом яких формується фундамент системи оподаткування України, закріплено ст. 4 Податкового кодексу України. Спрямованість вихідних засад в регулюванні податкових відносин забезпечує вплив на діяльність всіх учасників податкових відносин, узгодження прав та обов'язків як блоку владних суб'єктів, так і кола зобов'язаних осіб.

2. Категорія «принципи оподаткування» є ширшою й об'ємнішою, ніж категорія «принципи податкового права». Це пояснюється тим, що принципи оподаткування є первинними, такими, що властиві початковому етапу історичного розвитку, безпосередньо пов'язані з економічним рівнем держави. Ці принципи формуються в процесі генезису економіки і фінансової

науки, а потім знаходять своє відображення у принципах податкового права. Принципи оподаткування відбивають більше економічну, ніж правову сторону справляння податків. Можна стверджувати, що вони передують принципам податкового права. Крім того, далеко не усі принципи оподаткування знаходять своє віддзеркалення в праві.

3. Принципи фіскальної достатності та економічності оподаткування поряд з принципами соціальної справедливості, нейтральності, стабільності, рівномірності та зручності оподаткування, фактично, орієнтовані на організацію законотворчого процесу та встановлюють базисні, обов'язкові умови при прийнятті актів податкового законодавства України.

4. Принцип фіскальної достатності є міжінституційним принципом завдяки якому формуються підстави узгодження збирання та витрачання коштів. Правова спорідненість принципу фіскальної достатності оподаткування з бюджетними правовідносинами, в першу чергу, витікає зі змісту пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, де фіскальна достатність визначається через встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Безумовно, пошук балансу витрат бюджету та його надходжень не може відбуватися лише в площині податкового права. Питання принципу фіскальної достатності оподаткування знаходяться на межі бюджетного законодавства та податкового законодавства. Принцип фіскальної достатності більшою мірою закладає економічні підвалини побудови бюджетів різних рівнів, спрямовуючи їх на оптимальний баланс між витратами та надходженнями. Ураховуючи той факт, що податки та збори формують основну частину бюджетних надходжень, така ситуація є цілком зрозумілою.

5. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Наголос саме на незмінність

елементів податків та зборів важливий, з огляду на те, що саме через сукупність обов'язкових та додаткових елементів правового механізму податку формується сталий, діючий канал надходжень до бюджету, чим фактично забезпечується і належне застосування принципу фіскальної достатності оподаткування. Таким чином, усі податки мають єдину структуру, яка включає як обов'язкові (основні та додаткові), так і факультативні елементи.

6. Реалізація принципів податкового права підпорядковується певній послідовності. Така послідовність, полягає в тому, що податково-правові принципи першочергово реалізуються при встановленні податків та зборів. Наступний етап їх реалізації характеризується виконанням законодавчих приписів щодо сплати податків та зборів. У загальному вигляді, цей етап можна пов'язати з тим, що принципи податкового права реалізуються в межах певних податкових процедур – податковому процесі.

7. Адміністрування податків та зборів нерозривно пов'язано з багатьма принципами оподаткування. У першу чергу такими принципами є відомі вітчизняній правовій доктрині принцип економічності оподаткування та принцип справедливості. Розглядаючи економічність оподаткування як один із принципів побудови та функціонування податкової системи України, потрібно відзначити його вплив на досить розгалужений перелік суб'єктів. До таких суб'єктів можна віднести і вищий законодавчий орган у державі, який повинен забезпечувати належну реалізацію цього принципу при внесенні змін до податкового законодавства. Принципу економічності оподаткування повинна підпорядковуватися і діяльність контролюючих органів. Така діяльність, на нашу думку, має організовуватися на засадах прозорості та можливості контролю з боку громадянського суспільства.

РОЗДІЛ 2

ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ ТА ЕКОНОМІЧНОСТІ В ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

2.1. Фіскальна достатність як вихідна засада упорядкування бюджетних та податкових відносин

Пропонується розглядати принцип фіскальної достатності в якості міжгалузевого принципу, який має комплексне регулятивне значення як для бюджетного, так і для податкового права. Відмічається, що принцип фіскальної достатності є правовим принципом, який має економічно обумовлену природу. Сама природа даного принципу має дуалістичний характер, який визначається його економічною та правовою стороною. Коли ми говоримо про правову сторону даного принципу, то вона виявляється в його нормативній формалізації в рамках приписів Податкового кодексу України та в його нормативно-визначальному значенні в податково-правових нормотворчих процесах.

Отже, ми зазначаємо, що правова характеристика даного принципу має як статичний, так і динамічний характер. Статичність правової характеристики принципу фіскальної достатності виявляється у факті його нормативної формалізації в рамках приписів ст. 4 Податкового кодексу України. Що ж стосується динамічної сторони правової характеристики принципу фіскальної достатності, то вона виявляється у нормативно визначальному значенні даного вихідного положення в процесі нормотворчої діяльності щодо встановлення податків та зборів. Більшою мірою даний принцип може характеризуватися його економічною обумовленістю. Економічний характер даного принципу впливає із природи податкових відносин, на регулювання яких він направлений.

Під економічною обумовленістю принципу фіскальної достатності ми розуміємо його економічне обґрунтування та спрямованість його дії. Конструювання даного вихідного положення здійснювалося виходячи із концепцій, розроблених в рамках економічної теорії. Економічна сторона даного принципу також виявляється в його телеологічній спрямованості - забезпечити баланс дохідної та видаткової частин бюджету. У той же самий час ми повинні чітко усвідомлювати, що даний принцип визначає ідеалізоване уявлення про такий баланс, адже досягнення фактичного балансу, тобто ситуації, коли на кінець бюджетного року буде відсутнім або профіцит, або ж дефіцит бюджету, вбачається малоімовірною.

Такий стан справ зумовлений об'єктивними реаліями - неможливістю забезпечити точно вивірене прогнозування розвитку суспільних відносин та змін соціально-економічної кон'юнктури, які можуть мати місце протягом конкретного бюджетного року. Потрібно відмітити, що відповідний принцип фактично з'єднує в єдине нормативно-регулятивне поле податкові та бюджетні відносини. Його податково-правова сторона виявляється в його установчому значенні для запровадження податків та зборів. Що стосується бюджетно-правової сторони принципу фіскальної достатності, то вона проявляється в спрямованості даного принципу на забезпечення балансу доходів та видатків відповідних бюджетів. Зважаючи на саму природу податкових та бюджетних відносин, ми повинні констатувати синхронність їх взаємодії, адже такі дві основоположні категорії податкового права - податки, так і бюджетного права - бюджет, перебувають у тісній взаємодії, мають взаємообумовлюючий характер та єдине спрямування – забезпечити формування економічного базису існування держави.

В аспекті темпорального прояву принципу фіскальної достатності ми відмічаємо його перспективно-регулятивне значення. Хотілося б відмітити, що відповідне вихідне положення спрямоване на забезпечення належного конструювання системи оподаткування та забезпечення балансу дохідної та видаткової частини бюджетів, які будуть мати реалізацію в майбутньому. Що

стосується встановлення податків та зборів, то даний принцип знаходить свою правореалізацію на етапі їх встановлення (в процесі нормотворчих процедур із встановлення податків та зборів) для того, щоб забезпечити у майбутньому належне функціонування податкової системи держави. Тобто ми говоримо, що даний принцип проявляє свою регулятивну дію ще до кінцевого встановлення законодавцем відповідних загальнообов'язкових платежів. Що ж стосується темпоральних характеристик бюджетно-правового прояву принципу фіскальної достатності, то він виявляється у збалансуванні не поточних бюджетів, а тих, які будуть реалізовуватися в наступному бюджетному році.

Основне призначення держави полягає у побудові такої системи права, де враховувалися б інтереси всіх учасників суспільних відносин [20, с. 88–100]. Наведена теза щодо оподаткування розкривається в твердженні А. Сміта, який ще три століття тому говорив, що від зменшення податкового тягара держава отримує більше, ніж від підвищення податків. І дійсно, при встановленні податків та зборів, визначенні бази оподаткування, законодавець повинен передбачати зв'язок між рівнем податкового навантаження та рівнем бюджетних надходжень [77, с. 364–369]. На сьогодні такий взаємозв'язок розкривається через принцип фіскальної достатності, відповідно до якого встановлення податків та зборів повинно відбуватися з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [115].

З упевненістю можна говорити про пов'язаність принципу фіскальної достатності оподаткування не лише з принципами бюджетної системи, визначення яких наводиться в ст. 7 Бюджетного кодексу України, а й з принципами бюджетного процесу. Як справедливо зазначає Р. О. Яцкін, чинне бюджетне законодавство України окремо не виділяє особливих

принципів бюджетного процесу. В той же час, науковець наголошує на тому, що до таких принципів можна віднести загальні принципи бюджетної системи перелічені у ст. 7 Бюджетного кодексу України, а також інші спеціальні принципи, виведення яких можливо на підставі з'ясування змісту першої групи розглядуваних принципів та аналізу бюджетного законодавства України [201, с. 77].

Отже, звертаючись до змісту нормативних приписів формуючих положення щодо принципів бюджетної системи України, ми можемо говорити, про існування певної групи принципів які впливають не лише на побудову бюджетної системи, а й на її функціонування, окремо зачіпаючи питання пов'язанні з оподаткуванням. Чинний Бюджетний кодекс України закріплює такі принципи бюджетної системи: 1) принцип єдності бюджетної системи України; 2) принцип збалансованості; 3) принцип самостійності; 4) принцип повноти; 5) принцип обґрунтованості; 6) принцип ефективності та результативності; 7) принцип субсидіарності; 8) принцип цільового використання бюджетних коштів; 9) принцип справедливості і неупередженості; 10) принцип публічності та прозорості [19].

Цілком погоджуючись з науковою позицією Р. О. Яцкіна, до другої групи принципів бюджетного процесу, ми можемо віднести ряд спеціальних принципів [201, с. 77]. Одразу потрібно наголосити, що в силу специфіки побудови бюджетного процесу, його тісного зв'язку з діяльністю політичних інститутів, усі спеціальні принципи бюджетного процесу можуть бути класифіковані на: політичні принципи та організаційні принципи. Така класифікація повністю відповідає правовій природі принципів бюджетного процесу, та дозволяє детальніше провести їх вивчення.

Розгляд спеціальних принципів бюджетного процесу хотілося б розпочати саме з політичної групи таких принципів. Політичним принципом на якому першим базується реалізація бюджетного процесу є принцип

самостійності бюджетного процесу. Така самостійність повинна розглядатися на всіх рівнях бюджетного процесу. Це означає, що кожне адміністративно-територіальне утворення в Україні наділено правом на формування власного бюджету. Така самостійність прослідковується не лише в наявності певної суми коштів належної конкретному суб'єкту, а й в самостійності здійснення бюджетного процесу відносно власного бюджету. Конкретизація цього принципу відбувається у п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, де зазначається, що Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети [19].

Розглядаючи принцип самостійності ми не можемо не наголосити на його правовій пов'язаності з компетенцією конкретних суб'єктів податкового процесу. Така специфіка найбільш повно сьогодні виражається в наступному політичному принципі бюджетного процесу – принципі розмежування компетенції. У загальному вигляді такий принцип сприймається як принцип розмежування компетенції між різними органами державної влади. Першочергово, ми звичайно, маємо на увазі органи представницької та

виконавчої влади на всіх рівнях здійснення бюджетного процесу. Р. О. Яцкін, розглядаючи вказаний принцип, цілком слушно звертає увагу на те, що кожний окремо взятий суб'єкт бюджетного процесу, наділений власною компетенцією починаючи зі складання проекту відповідного бюджету і закінчуючи затвердженням звіту про його виконання [201, с. 79].

І дійсно, складання проекту місцевого бюджету належить до компетенції місцевих органів виконавчої влади, бюджетів місцевого самоврядування – відповідно виконавчих комітетів місцевих рад, затвердження місцевого бюджету – до компетенції відповідної місцевої ради, виконання бюджету місцевого самоврядування також покладається на виконавчий орган місцевої ради, інших місцевих бюджетів – на місцеву державну адміністрацію, затвердження звіту про виконання бюджету знаходиться у винятковій компетенції місцевої ради. У свою чергу, для детального з'ясування змісту принципу розмежування компетенції необхідно звернутися до спеціальних нормативно-правових актів присвячених цьому питанню.

Таким актом відносно органів місцевого самоврядування в Україні є Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від «21» травня 1997 року № 280/97-ВР (із змінами і доповненнями). Як зазначається в ст. 28 згаданого закону, повноваження сільських, селищних, міських рад в галузі бюджету і фінансів, поділяються на власні та делеговані. До власних (самоврядних) повноважень, зокрема відноситься:

- 1) складання проекту місцевого бюджету, подання його на затвердження відповідної ради, забезпечення виконання бюджету; щоквартальне подання раді письмових звітів про хід і результати виконання бюджету; підготовка і подання відповідно до районних, обласних рад необхідних фінансових показників і пропозицій щодо складання проектів районних і обласних бюджетів;

2) встановлення в порядку і межах, визначених законодавством, тарифів на побутові, комунальні (крім тарифів на теплову енергію, централізоване водопостачання та водовідведення, перероблення та захоронення побутових відходів, послуги з централізованого опалення, послуги з централізованого постачання холодної води, послуги з централізованого постачання гарячої води, послуги з водовідведення (з використанням внутрішньобудинкових систем), які встановлюються національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг), транспортні та інші послуги;

3) встановлення за узгодженим рішенням відповідних рад порядку використання коштів та іншого майна, що перебувають у спільній власності територіальних громад;

4) здійснення в установленому порядку фінансування видатків з місцевого бюджету;

5) залучення на договірних засадах коштів підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, розташованих на відповідній території, та коштів населення, а також бюджетних коштів на будівництво, розширення, ремонт і утримання на пайових засадах об'єктів соціальної і виробничої інфраструктури та на заходи щодо охорони навколишнього природного середовища;

б) об'єднання на договірних засадах коштів відповідного місцевого бюджету та інших місцевих бюджетів для виконання спільних проектів або для спільного фінансування комунальних підприємств, установ та організацій, вирішення інших питань, що стосуються спільних інтересів територіальних громад;

7) укладення з юридичними і фізичними особами договорів на справляння місцевих зборів, обов'язковість укладення яких установлена законодавством.

Групу делегованих повноважень органів місцевого самоврядування в сфері бюджетного процесу складає значно менша кількість прав сільської, селищної, міської ради. До таких повноважень можна віднести:

1) здійснення відповідно до закону контролю за дотриманням зобов'язань щодо платежів до місцевого бюджету на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності;

2) здійснення відповідно до закону контролю за дотриманням цін і тарифів;

3) сприяння здійсненню інвестиційної діяльності на відповідній території [142].

Саме така диференціація повноважень органів місцевого самоврядування дозволяє говорити про їх значення для належної реалізації принципів бюджетного процесу. Але без гласності та відкритості діяльності суб'єктів-учасників бюджетного процесу, втрачається зміст не лише розглянутих принципів, а й бюджетного процесу в цілому. Це нашоухує на думку про те, що потрібно вести мову і про принцип гласності і публічності бюджетного процесу, як про принцип, яким формується інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів [19]. Деталізуючи зміст принципу гласності і публічності Р. О. Яцкін звертає увагу на особливості інформування громадськості з питань бюджетної діяльності органів державної влади. Так, науковець говорить про те, що цей принцип поєднує в собі декілька важливих інформаційних обов'язків таких суб'єктів. По-перше, це обов'язок щодо відкритості для суспільства і засобів масової інформації процедур розгляду і прийняття рішень за проектом відповідного місцевого бюджету. По-друге, владні суб'єкти наділені бюджетними повноваженнями

повинні проводити публікацію в пресі затвердженого місцевого бюджету і звітів про його виконання [201, с. 98].

Питання розмежування компетенції державних органів, чіткого визначення їх повноважень сьогодні в Україні можуть бути охарактеризовані і тезою про необхідність проведення реальних реформ спрямованих на бюджетну та податкову децентралізацію в державі. При розгляді питання щодо децентралізації державної влади в Україні, а разом з цим і децентралізації бюджетів та податків, особливої уваги потребує розмежування компетенції органів на встановлення та введення податків і зборів. Головною ідеєю в даному аспекті повинно бути дотримання механізму стримувань і противаг між органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Найяскравішим прикладом існування такого механізму сьогодні є положення про те, що всі податки та збори встановлюються виключно Податковим кодексом України. Особливістю місцевих податків та зборів є те, що вони також встановлюються виключно Податковим кодексом України, але вводяться на певній території рішеннями органів місцевого самоврядування. Ми проаналізували і зарубіжний досвід щодо компетенції органів державної влади та органів місцевого самоврядування при встановленні окремих податків та зборів. Так, у Німеччині, ставка промислового податку, який відноситься до числа муніципальних, визначається кожним муніципалітетом окремо, з урахуванням мінімально встановленої ставки федеральним законодавцем. В Україні існує зворотна: тенденція, на державному рівні визначаються саме граничні розміри ставок. І вже після цього місцеві ради встановлюють ставки окремих податків та зборів в межах, визначених Податковим кодексом України. Цікавим є досвід Сполучених Штатів Америки в питанні встановлення ставки податку з продажів. Ставка податку складається зі ставки, встановленої на рівні штату, міста й округу. Як нам здається,

необхідно надати більше повноважень органам місцевого самоврядування з урахуванням практики зарубіжних держав.

Наступну групу принципів бюджетного процесу формують організаційні принципи. Щодо таких принципів можна сказати, що вони визначають особливості бюджетного процесу залежно від його стадійності, з урахування часових рамок тощо. Отже, першим принципом, який на нашу думку відноситься до групи організаційних принципів, є принцип правового регулювання всіх стадій бюджетного процесу. Як справедливо говорить Р. О. Яцкін, усі стадії бюджетного процесу повинні мати правове підґрунтя, повинні бути відрегламентовані усі бюджетні процедури. Така регламентація стосується процесу розроблення проекту бюджету, його розгляду, затвердження і виконання [201, с. 100]. Поряд з цим правовою регламентацією повинні забезпечуватися не лише стадії бюджетного процесу, а й права та обов'язки учасників такого процесу. За допомогою такого принципу стає зрозумілим не лише, що і коли повинен робити конкретний суб'єкт, а й обмежується можливість негативного розсуду суб'єктів наділених бюджетними повноваженнями.

Конкретним прикладом такої ситуації може бути Закон України «Про Регламент Верховної Ради України» від «10» лютого 2010 року № 1861-VI (із змінами і доповненнями), в главі 27 якого якраз і визначаються особливості затвердження державного бюджету України і контролю за його виконанням. Визначення таких особливостей провадиться з чіткою стадійною регламентацією, з розподілом обов'язків між виконавчими та законодавчим органом державної влади, з визначенням строків та термінів виконання таких обов'язків. Так, проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період схвалюється Кабінетом Міністрів України не пізніше 1 квітня року, що передує плановому, та у триденний строк подається до Верховної Ради. Народні депутати, комітети розробляють свої пропозиції до

проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період і подають їх до комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, у десятиденний строк з дня надходження такого проекту до Верховної Ради [144].

Верховна Рада розглядає питання щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період у порядку, визначеному статтею 30 Регламенту, не пізніше 30 квітня року, що передує плановому, або протягом тижня, відведеного для пленарних засідань Верховної Ради, який є найближчим після реалізації процедур, передбачених частинами третьою і четвертою цієї статті. З доповіддю виступає Прем'єр-міністр України або за його дорученням член Кабінету Міністрів України, відповідальний за формування та реалізацію державної фінансової і бюджетної політики, та голова комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету. У разі порушення Кабінетом Міністрів України строків подання до Верховної Ради проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період строки розгляду Верховною Радою проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період обчислюються з дня його фактичного подання Кабінетом Міністрів України [144].

Питання щодо чіткого дотримання строків бюджетного процесу спостерігається не лише при з'ясуванні змісту принципу правового регулювання. Найбільш значний вплив саме на строковість бюджетного процесу, напевно, має принцип щорічності бюджетного процесу. Такий принцип визначає головну часову особливість бюджетного процесу – його щорічність та повторюваність. Ми не можемо повністю погодитися з підходом, запропонованим Р. О. Яцкіним, відповідно до якого «бюджетний процес повторюються в тих же видах і в тій же послідовності, як це було в минулому фінансовому році і як це буде в майбутньому фінансовому

році» [201, с. 147]. Таке твердження науковця може бути істинним лише при статичному розгляді категорій «бюджетний процес». У випадку ж, внесення змін до бюджетного законодавства та трансформації бюджетних правовідносин, істинність тези, наведеної Р. О. Яцкіним втрачається.

Водночас, автор цілком слушно відзначає те, що бюджет в такому випадку розглядається і як фінансовий план, і як нормативно-правовий акт, що діє впродовж фінансового року. Потрібно наголосити на тому, що розгляд бюджету, саме як нормативно-правового акту не завжди можливий упродовж конкретного фінансового року. І взагалі запропонована Р. О. Яцкіним термінологія щодо фінансового року немає під собою належного правового підґрунтя. Вбачається, що бюджет, як нормативно-правовий акт правильніше розглядати в межах відповідного бюджетного періоду, особливості якого визначаються ст. 3 Бюджетного кодексу України [19].

Питання реалізації принципів оподаткування та принципів бюджетного процесу неможливо розглядати у відриві від положень, які характеризують зміст бюджетних та податкових відносин (сукупність суб'єктивних прав та юридичних обов'язків суб'єктів бюджетних та податкових відносин). Так, основою юридичного змісту правовідносин є суб'єктивні права і юридичні обов'язки сторін. Теоретики права вважають, що під суб'єктивним правом сторін розуміється встановлена юридичною нормою міра можливої поведінки учасників правовідносин, а юридична відповідальність – це міра належної поведінки зобов'язального суб'єкта, тобто обумовлена вимогою юридичної норми і забезпечена можливістю державного примусу необхідність певної поведінки, певних дій. Від суб'єктивного права є можливість відмовитися, а від юридичних обов'язків відмовитися неможливо.

Ураховуючи теоретичне підґрунтя, сутність суб'єктивного права в бюджетних правовідносинах складається з гарантованої державою

можливості здійснювати суб'єктивні бюджетні повноваження. Відповідно до Конституції України, бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами (ст. 95). Дане конституційне положення затверджує можливість здійснення певних дій для усіх уповноважених суб'єктів бюджетних правовідносин.

Можлива поведінка суб'єктів бюджетних правовідносин складається з ряду форм вияву. Це, по-перше, можливість певного суб'єкта поводитися адекватно й активно, тобто так, як встановлено юридичними нормами і не заборонено законом. Наприклад, як визначено в Конституції України, Верховна Рада України щорічно затверджує Державний бюджет України на період з 1 січня по 31 грудня, а за інших обставин – на інший період (ст. 96 Конституції України). По-друге, це можливість вимагати від зобов'язальної особи здійснювати активні дії чи утримуватися від них. Наприклад, Кабінет Міністрів України повинен не пізніше 15 вересня кожного року надавати до Верховної Ради України проект закону про Державний бюджет України на наступний рік. Разом з проектом закону подається доповідь про хід виконання Державного бюджету України поточного року (ст. 96 Конституції України). По-третє, це право захищати власні можливості. У бюджетних відносинах дане право реалізується шляхом бюджетного контролю та притягнення до юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Юридичні обов'язки в бюджетних правовідносинах також реалізуються в різних формах, але особливістю цих обов'язків є їх співвідношення з правами. Наведені вище приклади прав окремих суб'єктів бюджетних правовідносин можуть бути і прикладами обов'язків цих суб'єктів. Таке положення в теорії права визначається як правовий збіг, тобто можливість

дій, що встановлена особі юридичними нормами, – є його обов'язком, становить для нього певну суспільну необхідність дій.

Деякі науковці пропонують в якості принципу бюджетного процесу розглядати і принцип достовірності затвердженого бюджету. Такий принцип ґрунтується на тому, що бюджет, як і будь-який інший фінансовий план, носить прогнозований характер, а всі його показники повинні мати реалістичний і достовірний характер. Поряд з цим не зовсім влучним є запропонована назва принципу достовірності. Неможливо розглядати бюджет, як достовірний до того часу, доки його складові не підтвердяться його ж практичною реалізацією. На користь такої думки говорить і те, що бюджет як нормативно-правовий документ, є одним із найбільш редагованих протягом року законів. З урахуванням такої особливості ми пропонуємо дещо інший науковий підхід до морфологічної складової розглядуваного принципу. Так, пропонується замість визначення «принцип достовірності затвердженого бюджету» використовувати визначення «принцип прогностичності затвердженого бюджету», що на нашу думку, є більш чітким та зрозумілим, з огляду на внутрішній зміст розглядуваного принципу.

За такого підходу ми можемо вести мову про принцип прогностичності затвердженого бюджету, як про таку його особливість яка накладає певні особливості і на діяльність суб'єктів бюджетного процесу. В такій ситуації потрібно розуміти, що бюджет розробляється уповноваженими на те суб'єктами, а кінцевим суб'єктом його розробки у будь-якому випадку буде фізична особа (посадова особа), наділена певним рівнем професійних знань, розумовими здібностями. Саме такі кінцеві суб'єкти стадії розробки проекту бюджету і повинні вдаватися до ретельної оцінки економічного стану, об'єктивного аналізу перспектив його розвитку та виконання.

Розглядаючи принцип фіскальної достатності оподаткування, як категорію спрямовану на впорядкування не лише податкових відносин, а й

бюджетних, ми можемо надати правову характеристику і принципу повноти відображення доходів і видатків бюджету. Р. О. Яцкін, з цього приводу говорить, що саме цей принцип дозволяє при формуванні бюджету відобразити в ньому всі доходи і видатки в обов'язковому порядку і в повному обсязі, в суворій відповідності до приписів як бюджетного так і податкового законодавства України [201, с. 144].

Розглядаючи принципи оподаткування та бюджетного процесу в Україні, ми не можемо оминати увагою існування таких принципів і в зарубіжних правових системах. Наприклад, відповідно до п. 1 ст. 216 Конституції Республіки Польща, фінансові кошти для публічних цілей збираються та витрачаються лише в порядку, передбаченому законом [55, с. 21]. Як ми бачимо з наведеного визначення і в Польщі питання оподаткування та бюджету знаходяться у тісній взаємозалежності. У свою чергу, правове регулювання фінансової діяльності в Польщі відбувається на підставі Закону Республіки Польща «Про публічні фінанси» [106]. Цим законом чітко визначаються напрям бюджетного процесу, визначаються права та обов'язки суб'єктів бюджетного процесу. Аналізуючи принципи бюджетного процесу в Польщі, С. В. Янкевич зазначає, що основою такого процесу є принцип бюджетної прозорості. Принцип бюджетної прозорості у Польщі означає безперешкодний доступ громадян до інформації про попередню, поточну та майбутню діяльність держави в сфері публічних фінансів [199, с. 55].

Певним тестом на дотримання балансу закладеного в принцип фіскальної достатності можна вважати і проведену у грудні 2014 року реформу сфери оподаткування. Більш детально хотілося б зупинитися на тому, що кількісне зменшення податків, на практиці, не означає, що платники податків будуть платити цих самих податків менше. Яскравим прикладом такої ситуації може бути запровадження змін щодо військового збору. Так, на

думку М. П. Кучерявенка та Є. М. Смичка, багато питань викликає законність тимчасово введеного платежу. Як відомо, поява будь-якого нового податку або збору, пов'язана виключно з внесенням відповідних змін до Податкового кодексу України. Така процедура чітко прописана в п. 4.4 ст. 4 Податкового кодексу України, де говориться, що встановлення і скасування податків і зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу. Якщо піти далі, то в п. 7.3 ст. 7 ми побачимо, що будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України.

Податковий обов'язок виникає виключно за платежами, закріпленими ст. 9 і 10 Податкового кодексу України, але там військового збору не було влітку, немає і зараз – значить, немає і обов'язку його платити. Військовий збір в Податковому кодексі десь на задвірках: п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення».

Таким чином, військовий збір на сьогодні, з одного боку, є тимчасовим і перехідним явищем, але з іншого – встановлюється на невизначений термін. Адже як можна визначити часові рамки процесу реформування Збройних сил України? Адже саме до цієї епохальної події прив'язується скасування військового збору. Для кожної розсудливої людини зрозуміло, що цей процес безперервний і, по суті, не має кінця. Реформувати ту чи іншу галузь можна роками, десятиліттями, а прив'язувати термін дії військового збору до термінів реформування Збройних сил означає, що військовий збір або вічний, або буде скасований виключно з суб'єктивних, не виключено політично-популістських підстав.

На цьому зміни військового збору не закінчуються. Разом зі зміною термінів, змінюється й об'єкт оподаткування таким збором. Раніше військовий збір сплачувався з доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які

нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. Останні ж зміни податкового законодавства трансформували і цю, вже усталену норму.

Тепер об'єктом оподаткування збором є доходи, визначені статтею 163 Податкового кодексу України. Зазначена стаття визначає загальне поняття об'єкта оподаткування щодо податку на доходи фізичних осіб, розділяючи його на об'єкт оподаткування резидента та об'єкт оподаткування нерезидента. Так, об'єктом оподаткування резидента, є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються при їх нарахуванні; іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України. Об'єктом оподаткування нерезидента, є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються при їх нарахуванні.

Це на порядок ширше попереднього варіанту. Не виключено, що ставка в 5–6 відсотків дала б менше навантаження, ніж таке розширення бази. Знову ж таки, об'єкт змінюється точно так само як і вводився військовий збір – із замовчуванням, і з надією, що не помітять. У ситуації з військовим збором, зі зміною об'єкта оподаткування, зі збільшенням фіскального навантаження на платників, ми будемо свідками того, що, по-перше, не всі платники будуть знати про те, що такий збір потрібно платити вже по-іншому, по-друге, вони просто не зможуть його розрахувати. Все це призведе до складнощів адміністрування військового збору, до збільшення витраченого часу на обчислення і звітність за таким платежем. Зазначені проблемні моменти могли бути усунені, якби детально була прописана база оподаткування військовим збором.

Об'єкт оподаткування і база абсолютно різні речі і при наявності об'єкта, але без бази розрахувати податок неможливо. У Податковому кодексі України чітко передбачено, що база оподаткування та порядок її визначення повинні встановлюватися Податковим кодексом для кожного податку окремо (п. 23.2 ст. 23 Податкового кодексу України). У випадку з військовим збором ми спостерігаємо парадоксальну ситуацію, коли є об'єкт оподаткування та ставка, але відсутня база. Що в такій ситуації повинен робити платник? Напевно, з точки зору контролюючих органів, обчислювати збір згідно зі ставкою й об'єкта оподаткування. А як у такій ситуації дивитися на статтю 25 Податкового кодексу України, де говориться, що ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування?

Законодавцем гранично ясно регламентовано те, що без бази оподаткування валиться весь правовий механізм окремо взятого податку чи збору, нівелюється можливість його сплати. Неможливість розрахувати, скільки необхідно віддати державі в якості військового збору, це не єдина проблема ідеологів та реалізаторів його введення. Відсутність бази оподаткування, фактично може служити підставою для відмови від сплати такого збору. Якщо відсутній хоча б один із елементів податкового механізму – відсутня можливість обчислення податку або збору, і відповідно обов'язок його сплати (п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України) [66, с. 33].

Ще одним прикладом, який чітко характеризує сьогоднішній якісний стан існування принципу фіскальної достатності, є запровадження змін в сфері місцевого оподаткування. Так, останні зміни податкового законодавства пов'язані з реформуванням місцевих податків та зборів. На сьогодні, місцевими податками є: податок на майно та єдиний податок. До місцевих зборів відноситься: збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. Під назвою «податок на майно» зібрано декілька

обов'язкових платежів об'єднаних спільною рисою – наявністю в особиплатника певних об'єктів матеріального світу. Відповідно до ст. 265 Податкового кодексу України, податок на майно складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку та плати за землю.

У свою чергу, не всі перелічені платежі є обов'язковими для встановлення відповідними місцевими радами. Так, в силу приписів ст. 10 Податкового кодексу України, місцевим радам надається певна можливість розсуду щодо запровадження окремих податків та зборів. Такий розсуд проявляється в тому, що згідно з п. 10.2. Податкового кодексу України, місцеві ради обов'язково установлюють лише єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Це означає, що запровадження інших податків та зборів, передбачених чинним Податковим кодексом України, як місцеві, може і не відбуватися.

Такий підхід законодавця, безумовно, потребує з'ясування ситуації на місцях. А що відбувається з такими податками та зборами в містах та селах України? Чи використовують місцеві ради надані їм податкові та бюджетні повноваження, чи слідують вони принципу фіскальної достатності оподаткування? Аналізуючи стан місцевого законодавства щодо податків та зборів у Харкові, однозначно, звертає на себе увагу Рішення Харківської міської ради від «21» січня 2015 року № 1793/15 [159] «Про внесення змін до рішення 4 сесії Харківської міської ради 6 скликання від 12.01.2011 р. № 126/11 «Про врегулювання питань справляння податків на території міста Харкова відповідно до норм Податкового кодексу України» (далі – Рішення № 1793/15). Треба сказати, що податкова реформа, яка була прийнята «28» грудня 2014 року, а набрала чинності «01» січня 2015 року, для органів місцевого самоврядування (і не лише для них), була «контрольним пострілом в голову». Тобто, як місцеві ради, на підставі прийнятого, але ще

неопублікованого закону, мали затверджувати відповідні бюджети, планувати їх надходження та видатки? Як бачимо, спеціалістам Харківської міської ради, знадобилося рівно 20 днів (частина з них – святкові), для того, щоб упорядкувати нормативно-правові акти сфери оподаткування на місцях.

Отже, Рішення № 1793/15 стало адекватною відповіддю на прийняту в кінці 2014 року податкову реформу. Згаданим Рішенням, на території міста Харкова, встановлюються: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю; єдиний податок; туристичний збір; збір за місця для паркування транспортних засобів та ставка акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів. Щодо кожного окремого податку та збору затверджено відповідні положення, якими чітко регламентуються елементи правового механізму податку.

Так, щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, визначається, що такий податок встановлюється згідно з Податковим кодексом України. Водночас, у Положенні «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у місті Харкові» наводиться визначення понять, які пов'язані з адмініструванням такого платежу, проводиться класифікація об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, на підставі якої, в подальшому, відбувається визначення конкретного розміру податку щодо окремого об'єкта оподаткування. Отже, у наведеному Положенні всі об'єкти нерухомості поділяються на дві групи: об'єкти житлової нерухомості та об'єкти нежитлової нерухомості. У свою чергу, до об'єктів житлової нерухомості (житлового фонду) відносяться: житловий будинок; прибудова до житлового будинку; дачний будинок; котедж; кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах; садовий будинок; квартира.

На перший погляд така класифікація здається послідовною та логічною, але детальний аналіз розглянутих нормативних визначень

показує, що наведена вище класифікації об'єктів житлової нерухомості вбачається незрозумілою. Напевно, з точки зору оподаткування саме об'єктів житлової нерухомості, головним і визначальним фактором віднесення такого об'єкта до об'єкта оподаткування є те, що такий об'єкт є придатним для постійного або тимчасового проживання і відповідає певним нормативним особливостям. При цьому, ще одним фактором, який говорить на користь нелогічності наведеної класифікації, є те, що для об'єктів житлової нерухомості встановлюється єдина ставка – 2 відсотки мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування. Якщо говорити про диференційовану ставку податку щодо житлової нерухомості, залежну від типу об'єкта, його місцезнаходження, квадратури, логічним була б і класифікація таких об'єктів. У нашому ж випадку, як ми бачимо, перелічені фактори відсутні.

Ще одним колізійним моментом як Податкового кодексу України, так і Рішення № 1793/15 є те, що платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками як об'єктів житлової так і об'єктів нежитлової нерухомості. Але пільги щодо сплати податку за об'єкти житлової нерухомості надаються лише фізичним особам. Такі пільги передбачені п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України та п. 5.1. р. 5 Положення «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у місті Харкові», де говориться, що база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи платника податку, зменшується:

- а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів;
- б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів.

Тобто, ми спостерігаємо або певну необачність при написанні тексту нормативно-правового акту, або спеціально допущену помилку, яку можна розцінювати як дискримінацію платників податків – юридичних осіб та нерезидентів, щодо яких ситуація взагалі незрозуміла. Власниками і, відповідно, платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки щодо об'єктів житлової нерухомості визнаються фактично всі особи, але пільги щодо сплати такого податку надаються лише певній групі платників – фізичним особам. Ще більшу невизначеність щодо питання пільг вносить п. 5.4. р. 5 Положення «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у місті Харкові», де мова йде про те, що міська рада може встановлювати додаткові пільги з податку, що сплачується з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб. Як бачимо, суб'єктний склад пільговиків, в даному випадку, доповнений юридичними особами.

У більшості випадків Рішення № 1793/15 дослівно дублює положення Податкового кодексу України. Так, відповідно до пп. 266.7.1 п. 266.7 ст. 266 Податкового кодексу України та п. 7.1 р. 7 Положення «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у місті Харкові», обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості. Певне здивування викликає ототожнення податкової адреси фізичної особи з місцем її реєстрації. По-перше, незрозуміло яка саме реєстрація мається на увазі. По-друге, в п. 45.1 ст. 45 Податкового кодексу України, чітко визначається, що податковою адресою платника податків – фізичної особи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі. Тобто навіть така

невідповідність податково-правових норм, на практиці, може привести до великої кількості колізій в процесі правозастосування.

Наступною категорією об'єктів, які обкладаються податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є об'єкти нежитлової нерухомості. Відповідно до пп. 1.2.2 п. 1.2. р. 1 Положення «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у місті Харкові», під такими об'єктами, маються на увазі будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють: будівлі готельні, будівлі офісні, будівлі торговельні, гаражі, будівлі промислові та склади, будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки), господарські (присадибні) будівлі, інші будівлі. У цьому випадку така класифікація має практичне значення, адже в подальшому, з урахуванням типу об'єкту та його місцезнаходження (належності відповідній зоні) визначається конкретний розмір податку.

На наш погляд, певні зловживання при обчисленні суми податку з об'єктів нежитлової нерухомості, будуть виникати у зв'язку з недосконалим механізмом визначення розміру самого податку. У першу чергу це пов'язано з необхідністю чіткого визначення типу об'єкта нежитлової нерухомості, що не завжди можливо зробити, навіть при наявності правостановлюючих документів на відповідний об'єкт. По-друге, навіть розуміючи фактичний тип об'єкта нежитлової нерухомості, його потрібно буде співставити з типами нежитлової нерухомості, які зазначені в Додатку 1 «Ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для об'єктів нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб» до Положення «Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у місті Харкові». По-третє, що є найголовнішим, остаточне обчислення суми податку (з'ясування типу та зони), буде проводитися різними суб'єктами. Так, обчислення суми податку з об'єктів нежитлової нерухомості, які

перебувають у власності фізичних осіб, буде здійснюватися контролюючими органами, тобто підрозділами Державної фіскальної служби. У свою чергу, платники податку – юридичні особи, будуть обчислювати той же самий податок самостійно. Вже на цьому етапі виникає питання про конфлікт інтересів платника податків та контролюючого органу. Безумовно, платник податків, наділений правом самостійного обчислення податку, буде всіляко намагатися зменшити власні податкові зобов'язання, в свою чергу, контролюючий орган, керуючись необхідністю максимального наповнення бюджету, буде намагатися такі зобов'язання збільшити.

Таку ситуацію можна охарактеризувати конкретним прикладом. Платник податків-юридична особа є власником нежитлового приміщення, в якому розташований стоматологічний кабінет. Самостійно обчислюючи податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та визначаючи тип нежитлової нерухомості, такий платник безумовно обере для себе найменш збитковий варіант – «Інші будівлі», щодо якого ставка податку становить 0,2 відсотка від мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр. У свою чергу, контролюючий орган, буде наполягати на віднесенні такого об'єкту вже до іншого типу – «Будівлі торговельні», для яких ставка податку складає від 0,6 до 1 відсотка від мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр, залежно від зональної належності об'єкта. Такий порядок обчислення та адміністрування податку, безумовно, буде підставою для виникнення конфліктних ситуацій між платниками податків та контролюючим органом. Безумовно, зрозуміла і головна ціль законодавця в цьому випадку – наповнення бюджету та інших грошових фондів.

Продовження розгляду принципу фіскальної достатності в аспекті конфліктності інтересів сфери оподаткування пов'язано і з деякими

специфічними конструкціями на стадії правозастосування. Ще на сьогодні виникають питання щодо з'ясування точності застосування податкового законодавства, яке було чинним до прийняття Податкового кодексу України. Непоодинокими були випадки принципових проблем при співставленні засобів забезпечення виконання податкового обов'язку та звільнень щодо особи, яка виступала заставодержателем. В якості останніх найчастіше виступали банки. Податкові органи ставили під сумнів право банку на звільнення від оподаткування податком на додану вартість [143] при продажу, відчуженні іншим способом майна, яке перейшло у власність банку, як заставодержателю, в результаті звернення стягнення на це майно.

Листом Державної податкової адміністрації України від 16.10.2009 р. № 22748/7/16-1517-26 «Про оподаткування податком на додану вартість операцій із продажу заставного майна» були надані роз'яснення щодо порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з продажу заставного майна у разі невиконання зобов'язань кредитором. Необхідно зазначити, що положення Листа Державної податкової адміністрації України від 16.10.2009 р. № 22748/7/16-1517-26 застосовуються лише у випадку, коли заставодавцем є зареєстрований у встановленому порядку платник податку на додану вартість.

У цьому ж листі також зазначається, що звільняються від оподаткування операції банків та інших фінансових установ з поставки (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу (в тому числі іпотеку) та на яке було звернено стягнення [73].

Листом ДПА від 29.09.2009 р. № 21134/7/16-1517 надано відповідь на Лист Національного банку України від 04.09.2009 р. N 12-310/1267-16660 щодо застосування пункту 5.19 статті 5 Закону України № 168/97-ВР

ломбардами. Відповідно до зазначеного листа, ломбард, який зареєстрований у встановленому законом порядку як фінансова установа, при поставці (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу (в тому числі іпотеку), повинен врахувати наступне:

- якщо на таке майно було звернено стягнення (тобто вживаються відповідні заходи) і зазначене майно перебуває на момент такої поставки у заставі, поставка такого майна здійснюється із застосуванням пільги, передбаченої пунктом 5.19 статті 5 Закону;

- якщо в результаті звернення стягнення на майно ломбард набуває права власності на заставлене майно (відповідно до статті 28 Закону України від 02.10.1992 р. № 2654-ХІІ «Про заставу» застава припиняється), то операції з подальшого продажу майна, власність на яке набув ломбард в результаті припинення договору застави, здійснюється у загальному порядку, виходячи з повної вартості такого майна відповідно до пункту 4.1 статті 4 Закону № 168/97-ВР.

Відповідно до ст. 1 Закону України від 12.07.2001 р. № 2664-ІІІ «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» і банк, і ломбард – фінансові установи. Тобто можна говорити про можливість застосування положень листа Державної податкової адміністрації України від 29.09.2009 р. № 21134/7/16-1517 і іншими фінансовими установами, в тому числі банками. Слід зазначити, що лист Державної податкової адміністрації України від 07.12.2010 р. № 26837/7/16-1517-26 не суперечить ні листу Державної податкової адміністрації України від 29.09.2009 р. № 21134/7/16-1517, ні листу Державної податкової адміністрації України від 16.10.2009 р. № 22748/7/16-1517-26. Лист Державної податкової адміністрації

України від 03.11.2010 р. № 23608/7/16-1517-26 не містить роз'яснень норми п. 5.19 ст. 5 Закону № 168/97-ВР взагалі.

Дослідивши податкове законодавство України, що діяло до 01 січня 2011 року (дата набрання чинності Податковим кодексом України), вважаємо за необхідне зазначити таке. Законом України від 23.06.2009 р. № 1533-VI «Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи» ст.5 Закону України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» доповнено п. 5.19. Відповідно до п. 5.19. ст. 5 цього Закону звільняються від оподаткування операції банків та інших фінансових установ з поставки (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, в заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення.

Згідно із ст. 572 і 576 Цивільного кодексу України в силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання боржником (заставадавцем) зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення за рахунок заставленого майна переважно перед іншими кредиторами цього боржника, якщо інше не встановлено законом (право застави). Предметом застави може бути будь-яке майно (зокрема річ, цінні папери, майнові права), що може бути відчужене заставадавцем і на яке може бути звернене стягнення. Відповідно до ст. 20 Закону України від 02.10.1992 р. № 2654-XII «Про заставу» звернення стягнення на заставлене майно здійснюється за рішенням суду або третейського суду, на підставі виконавчого напису нотаріуса, якщо інше не передбачене законом або договором застави. Реалізація заставленого майна, на яке звернено стягнення, провадиться державним виконавцем на підставі виконавчого листа суду або наказу господарського суду, або виконавчого напису нотаріусів у

встановленому порядку, якщо інше не передбачено Законом України «Про заставу» чи договором.

За загальним правилом звернення стягнення на заставлене майно здійснюється за рішенням суду або третейського суду, на підставі виконавчого напису нотаріуса. Але законом або сторонами у договорі застави може бути передбачений інший порядок звернення стягнення на заставлене майно, зокрема, шляхом набуття заставодержателем (банком) прав власності на заставлене майно. Згідно із статтею пп. 3.1.1. п. 3.1. ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість» об'єктом оподаткування є операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України. Стаття 5 цього Закону містить перелік операцій, звільнених від оподаткування. Відповідно до п. 5.19. ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість» (аналогічне положення закріплене у п. 197.12 ст. 197 Податкового кодексу України) звільняються від оподаткування операції банків та інших фінансових установ з поставки (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, в заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення.

Виходячи з формальної логіки, в п. 5.19. ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість» йдеться про те, що поставка майна відбувається вже після звернення стягнення на таке майно. Тобто поставці передують звернення стягнення на предмет застави. Як вже зазначалося, звернення стягнення на заставлене майно здійснюється за рішенням суду або третейського суду, на підставі виконавчого напису нотаріуса, якщо інше не передбачене законом або договором застави. Здійснення операції з поставки майна, на яке було звернено стягнення, можливе лише після звернення стягнення. Таким чином, вважаємо, що операції банків з поставки (продажу,

відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, в заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення (у тому числі у випадку, коли заставлене майно перейшло у власність банку як заставодержателю) звільняються від оподаткування податком на додану вартість.

Певні особливості визначення податкового обов'язку обумовлюються об'єктом оподаткування. Треба враховувати, що взагалі підстави виникнення податкового обов'язку в широкому сенсі передбачаються наявністю складного юридичного факту. Останній поєднує не лише наявність відповідної законодавчої норми, але і реєстрацію платника податку та наявність в останнього підстави, що обумовлює розрахунок податкового обов'язку, сплату податку та податкову звітність – об'єкта оподаткування. Більш-менш зручно та зрозуміло з'ясовувати податковий обов'язок у випадку традиційних об'єктів оподаткування (доходів, майна і т. д.). Складність у цій ситуації полягає лише стосовно визначення єдиного критерію розрахунку податкового обов'язку.

Більш складним виявляється визначення податкового обов'язку в ситуації з оподаткуванням результатів певної діяльності платника. Традиційною в податкових системах у зв'язку з цим виділяється діяльність щодо здійснення робіт, послуг, яка передбачає нарахування податку на додану вартість. Одним із найпринциповіших питань у контексті цього є з'ясування такої категорії як податкова вигода, яка набувається під час реалізації певної діяльності платника. Дуже багато спорів в щодо цієї проблеми стосувалося набуття такої вигоди спеціалізованими металургійними переробними підприємствами. У цій ситуації треба виходити з того, що в якості зобов'язаної особи виступає спеціальний суб'єкт оподаткування, тобто не лише певний зобов'язаний учасник податкових

правовідносин, а лише такий, який має підстави (дозвіл, ліцензію) здійснювати певну діяльність, отримувати на підставі цього кошти та відповідно до цього набувати певні податкові обов'язки.

Операції з металобрухтом здійснюються лише спеціалізованими підприємствами або спеціалізованими металургійними переробними підприємствами, а також їх приймальними пунктами [141]. Діяльність, пов'язана із заготівлею, переробкою брухту чорних та кольорових металів і його металургійною переробкою, провадиться на підставі ліцензії. При вирішенні спорів в судах обов'язково необхідно було з'ясувати щоб металобрухт придбався в осіб, діяльність яких не мала б ознак фіктивного підприємництва. Продавець та його постачальники, які працювали в одному сегменті ринку, обов'язково повинні були мати необхідну ліцензію. Верховний Суд України підкреслював, що несплата контрагентом податку на додану вартість не є підставою для відмови у бюджетному відшкодуванні за наявності факту здійснення господарської операції, однак підтвердження цього факту необхідно досліджувати всіма передбаченими процесуальним законодавством способами [145]. Аналогічні висновки зроблені Верховним Судом України [123] у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства “Запорізький металургійний комбінат “Запоріжсталь” до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі; постанові Верховного Суду України [124] у справі за позовом суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи до Державної податкової інспекції у Печерському районі м. Києва, за участю третьої особи – Приватного підприємства “Агро-Руму”.

При вирішенні подібних спорів треба було виходити із того, що висновки податкового органу щодо безтоварності операцій, є безпідставними при умові, що податкова накладна належним чином оформлена та договір не визнано недійсним на час судового розгляду справи.

Відповідно до чого робився висновок, що господарська операція підтверджена належними первинними документами. Надання податковому органу належним чином всіх оформлених документів, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання. Про необґрунтованість податкової вигоди можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин:

а) неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

б) відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

в) облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій;

г) здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку.

Приймаючи спірні податкові повідомлення-рішення, податковий орган виходив з того, що: товар позивачем не придбався; не виготовлявся; за межі України не вивозився, оскільки не існує нерезидента, якому цей товар відповідно до документів мав бути експортований. На підтвердження своїх доводів податковий орган надав суду письмові документи про те, що Товариство з обмеженою відповідальністю "Челсі" товар не виробляло і не купувало. Закрите акціонерне товариство "ІТМ", що розташоване за адресою

місцезнаходження складів, в яких за твердженням позивача зберігалася продукція, придбана у Товариства з обмеженою відповідальністю “Челсі”, повідомило, що договорів оренди ні з позивачем, ні з Товариством з обмеженою відповідальністю “Челсі” не укладалося, а їх продукція протягом 2003–2005 років на складах не зберігалась. Таке підприємство як виробник продукції у вантажно-митній декларації, не визначалося та за періоди 2003–2005 років виробленої ним продукції не відвантажувалося.

Будь-яких угод, платіжних доручень, банківських і господарських документів, крім реєстраційних, директор підприємства не підписував. Йому також було не відомо про будь-яку діяльність очолюваного підприємства. У постанові про притягнення зазначеної особи як обвинуваченого також наводяться факти щодо створення фіктивного підприємства. Коди та юридичні адреси зареєстрованих фірм не відповідали ідентифікаційному коду та реквізітам фірми, яка уклала договір. Вищезазначені доводи податкового органу судом не перевірялися, представленим на їх підтвердження доказам правової оцінки не надавалося. Зазначене свідчить про порушення вимог ст. 159 Кодексу адміністративного судочинства України, якою передбачено, що судові рішення повинно бути законним і обґрунтованим. Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права, а обґрунтованим – рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічно з’ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні.

Доводи суду про те, що в договорі між товариствами, а також податковій накладній міститься підпис директора є непереконаливими, оскільки останній заперечує цей факт, а суд не перевірів в установленому законом порядку, ким виконані підписи на зазначених документах. Складно було погодитись і з твердженням суду про те, що цей договір породжує для

його сторін певні права та обов'язки у зв'язку з тим, що його не визнано недійсним, є помилковими. При цьому треба виходити із положення ч. 2 ст. 215 Цивільного кодексу України, відповідно до якої визнання судами нікчемних правочинів недійсними не вимагається. Посилання суду на те, що договір виконаний з огляду на надані відповідачем докази, є непереконаливими, а останні підлягають повній і всебічній перевірці ним.

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Здійснення поставки товару на будь-яких умовах поставки не звільняє учасників господарської операції від складання первинних документів, які передбачені законодавством про бухгалтерський облік. Суд мав звернути увагу і дати належну оцінку доводам податкового органу щодо відсутності таких документів у платника податку під час його перевірки. Саме це і повинно було свідчити про нездійснення самих господарських операцій. Верховним Судом України [125] було наголошено на тому, що відсутність платника податку на додану вартість у місці його знаходження на час проведення податковим органом перевірки не є підставою для зменшення суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Оскаржуваними податковими повідомленнями-рішеннями податковий орган визначив суму податкового зобов'язання, вийшовши за межі наданих пп. 4.2.2 п. 4.2 ст. 4 Закону України від «21» грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» повноважень, оскільки відсутність платника податків за місцем реєстрації, на що посилався податковий орган і що було спростовано рішеннями попередніх судів, не є

підставою для зменшення суми бюджетного відшкодування, задекларованої платником податків.

На нашу думку, при дослідженні співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податковому праві варто більш детально зупинитися на практиці судових органів з цього питання. Такий напрям пізнання дозволить детально, ґрунтовно та цілісно розглянути вказані принципи, прослідкувати їх динаміку та часову трансформацію. При вивченні вказаного питання доцільно було б згадати про те, що ще до прийняття Податкового кодексу України, завдяки плідній діяльності Конституційного суду України та інших судів, в Україні формувалися базисні уявлення про принципи податкового права. Принципи рівності та соціальної справедливості відомі не лише податковому праву України, а й податковим законодавствам інших країн. Так, у Російській Федерації, деякі принципи податкового права були сформовані Конституційним Судом РФ ще до формування законодавцем єдиного кодифікованого акту в податковій сфері [126]. Результатом «правотворчої» діяльності Конституційного Суду РФ та Вищого Арбітражного Суду РФ стали «презумпція добросовісності платника податків» [105] та «презумпція належної податкової вигоди» [135].

Доктринальний розгляд питань щодо сучасної моделі діяльності окремих судових органів, наразі, є актуальним. Першочергово така актуальність пов'язується з тим, що саме на рівні функціонування судових органів проходить формування окремих підходів до розуміння правозастосування. Мається на увазі те, що вищі судові органи, при здійсненні правосуддя формують не лише окремі судові доктрини, які в подальшому мають визначальний вплив на процес доказування, а й нерідко, на практиці, підміняють діяльність інших органів державної влади наділених повноваженнями щодо тлумачення законодавства. Яскравим прикладом

такої діяльності можуть бути Постанови Пленуму Вищого Адміністративного Суду України.

В даному аспекті незрозумілим залишається момент, що офіційне тлумачення законів, прийнятих Верховною Радою України, відповідно до ст. 147 Конституції України здійснює лише Конституційний Суд України. Аналогічна ситуація спостерігається і в Російській Федерації. Так, наприклад, Конституційним Судом Російської Федерації та Вищим Арбітражним Судом, як вже зазначалося, було синтезовано «презумпцію добросовісності платника податків» та «презумпцію належної податкової вигоди». Одразу потрібно наголосити, що Російська Федерація входить до континентальної правової сім'ї, у якій рішення судових органів не є правотворчою діяльністю, а їх рішення не є судовим прецедентом. Щодо Арбітражного Суду, то з серпня 2014 року його діяльність в Російській Федерації припинено, а його повноваження передані Верховному Суду Російської Федерації. Отже, як свідчить практика, в деяких випадках, окремі судові органи фактично виконують «правотворчу» діяльність.

На сьогодні, питання принципів та їх співвідношення, є однією з найбільш дискусійних проблем в теорії науки податкового права. В останній час, поряд з принципами податкового права, науковцями, все більше уваги приділяється презумпціям, як вірогідним припущенням, як поняттям супутнім з принципами. Для всебічного та повного аналізу податково-правових принципів та супутніх категорій, потребується вивчення не лише законодавчих та судових актів, але й історичних, соціальних, політичних та філософських факторів.

Велика кількість наукових праць та публікацій щодо питання яке розглядається, не означає остаточне вирішення проблеми співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податковому праві. Навпаки, податкове право, потребує комплексного та узагальнюючого

дослідження, яке б урахувало напрацювання теорії та практики. Беззаперечним є той факт, що без вивчення теоретичних аспектів принципів оподаткування неможливо досягнути завдань правозастосування.

2.2. Економічність як головний критерій адміністрування податків та зборів

Принцип економічності оподаткування забезпечує реалізацію фіскальної функції податків. Сплата будь-яких загальнообов'язкових платежів повинна забезпечувати достатню кількість грошових надходжень, які і формують дохідну частину бюджетів. Без акумуляції публічних коштів, які формують дохідну частину бюджетів, саме оподаткування являлося б процесуально-місткою діяльністю, яка не спрямована на забезпечення реалізації цілей оподаткування. Саме принцип економічності оподаткування в своїй змістовній частині відбиває логіку конструювання загальнообов'язкових платежів, які повинні формувати економічний базис існування держави.

Так, згідно з нормативними положеннями даного принципу надходження від сплати податків та зборів повинні переважати витрати на їх адміністрування. Наочно таке співвідношення витрат на адміністрування загальнообов'язкових платежів та надходжень від їх сплати можна відобразити в наступній математичній формулі: $A > B$, де A – надходження від сплати податків та зборів; B – витрати на адміністрування відповідних загальнообов'язкових платежів. При цьому ми відмічаємо що таке переваження надходжень над витратами повинно бути суттєвим задля дійсного забезпечення реалізації функції оподаткування. Адміністрування загальнообов'язкових платежів безперечно є важливою акумулятивною та контрольною функцією контролюючих органів, проте, саме адміністрування не можна розглядати в якості самоцілі оподаткування. Беззаперечно такого

роду діяльність має важливий службово-супроводжувальний характер, однак сама по собі вона є вторинною по відношенню до головної цілі оподаткування – створення економічного базису існування суспільної формації.

Діяльність із адміністрування загальнообов'язкових платежів є складною податково-процедурною діяльністю, яка направлена на забезпечення дохідної частини бюджетів. Фактично адміністрування податків є єднальною, сполучною ланкою між сплатою правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин (платником податків) відповідних загальнообов'язкових платежів та акумуляцією відповідних коштів в рамках публічних грошових фондів (бюджетах). Процесуальна регламентація діяльності з адміністрування загальнообов'язкових платежів здійснюється за посередництвом її чіткого нормативно-процесуального закріплення в рамках приписів чинного податкового законодавства.

Адміністрування загальнообов'язкових платежів здійснюється в рамках послідовних, взаємопов'язаних, об'єднаних єдиним завданням податкових процедур. Саме адміністрування податків та зборів має дуалістичну природу, яка виявляється в її правовій та технічно-супроводжувальній стороні. Правова сторона адміністрування податків та зборів проявляється у її нормативно-процесуальному регулюванні за посередництвом формалізованих податково-правових приписів. Фактично вона полягає саме в підпорядкованості такої діяльності приписам чинного податкового законодавства.

Що ж стосується технічно-супроводжувальної характеристики адміністрування загальнообов'язкових платежів, то вона полягає в комплексі організаційних технічно-операційних заходів, які опосередковують перехід загальнообов'язкових платежів від платника податків до відповідних централізованих фондів публічних коштів. У досліджуваному аспекті модель

оподаткування можна наочно відтворити в наступній послідовності: «виконання платником податків свого податкового обов'язку – адміністрування сплачених загальнообов'язкових платежів – формування централізованих публічних грошових фондів».

Вбачається за доцільне виділити суб'єкти та об'єкти адміністрування загальнообов'язкових платежів. Слід відмітити, що в аспекті адміністрування податків як суб'єктний, так і об'єктний склад такої діяльності вирізняється своєю одиничністю. Єдиним суб'єктом, що здійснює діяльність із адміністрування податків, являється контролюючий орган. Контролюючий орган в рамках діяльності з адміністрування загальнообов'язкових платежів здійснює контрольну та технічно-супроводжувальну діяльність щодо виконання правозобов'язаними суб'єктами податкового права (платниками податків) своїх податкових обов'язків.

Що ж стосується об'єкта оподаткування, то він може розглядатися як у широкому, так і у вузькому значенні. У широкому значенні об'єктом адміністрування є виконання платником податків свого податкового обов'язку. Коли ж ми говоримо про вузьке розуміння об'єкта адміністрування, то під ним ми розглядаємо сплату конкретного загальнообов'язкового платежу. Ми повинні відмітити, що диференціація поглядів на об'єкт оподаткування в його вузькому чи широкому значенні не має практично-прикладного характеру, а виступає в якості своєрідної теоретично-диференціувальної синтенції.

Кінець ХХ століття можна охарактеризувати як певний переломний момент сфери існування державних фінансів. У першу чергу така переломність пов'язана з ефективністю адміністрування податків, як однієї з найважливіших сфер фінансів взагалі. Зі стовідсотковою впевненістю можна говорити про те, що низька ефективність адміністрування податків, може бути розцінена як упущена вигода загальнодержавного масштабу. Це

означає, що належна організація процедури адміністрування податків однозначно впливає на формування публічних грошових фондів, забезпечення функціонування державних та суспільних інститутів. З огляду на викладене, цілком логічною вбачається думка В. Л. Андрущенка, який говорить про те, що «перманентне «перетрушування» прийомів і режимів оподаткування вичерпало себе, прийшов час поставити функціонування податкових систем у залежність від більш дієвого заходу – інтенсифікації людського фактору в управлінні податковим процесом» [4, с. 78]. На підтримку такої думки можна наводити велику кількість тез. Але у будь-якому випадку, всі ці тези можна звести до однієї: оподаткування, дуже тісно пов'язано з людьми. Адже платниками податків, виступають, практично всі особи, будь то юридичні або фізичні. І навіть якщо ми говоримо про юридичних осіб, як платників податків, то рішення щодо сплати або несплати податків, використання різних шляхів податкового планування приймаються людьми – фізичними особами. Цілком логічно, що в 2009 році, Нобелівську премію з економіки було отримано саме за праці присвячені управлінню суспільством шляхом колективних дій.

Здійснення модернізації фінансових процесів у державі передбачає проведення не лише виваженої фінансової політики, а й зрозумілість та стабільність фінансового законодавства. Недарма, в ст. 4 Податкового кодексу України, яка визначає основні засади податкового законодавства України, одним із принципів, передбачений принцип стабільності. Такий принцип, означає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [115]. Як свідчить практика, такий принцип у більшості випадків має декларативний характер і недотримується органами

законодавчої та виконавчої влади. Про це свідчить і внесення змін до Податкового кодексу України в грудні 2014 року, які набрали чинності з «01» січня 2015 року.

Безумовно, розглядаючи податок як правову категорію складно охарактеризувати економічність як визначальний критерій всієї сфери оподаткування взагалі. Звертаючись до норм Податкового кодексу України, а саме до пп. 4.1.7. п. 4.1. ст. 4, ми бачимо, що в юридичній площині, принцип економічності тісно зв'язаний з економічними складовими, і означає, що обсяг надходжень від сплати податків та зборів до бюджету повинен значно перевищувати витрати на їх адміністрування [115]. Отже, економічність першочергово пов'язана саме з таким адмініструванням податків та зборів, за якого утворюється значна позитивна різниця між коштами витраченими на збирання податку та коштами зібраними в якості такого податку.

Процес розвитку принципу економічності оподаткування в сьогоdnішніх реаліях може бути яскраво охарактеризований посиланням на збір з власників собак, який існував на теренах України в середині 90-х років. Так, на той час, відповідно до приписів Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 року № 56-93 (втратив чинність), до місцевих податків та зборів, серед іншого, належав і збір з власників собак. Платниками такого збору були власники собак – громадяни України. Певним критерієм в питанні віднесення особи до платника збору був аспект його проживання у будинках державного і громадського житлового фонду та приватизованих квартирах. Темпоральні критерії справляння збору були визначені в межах одного року. Граничний розмір збору щодо кожної собаки встановлювався на рівні 10 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян на час нарахування збору. Одразу потрібно наголосити, що практика адміністрування цього збору була вкрай невдалою. Як свідчила статистика, об'єм коштів, які витрачалися на

адміністрування розглядуваного платежу значно перевищував розмір зібраних сум збору. З часом, саме з урахуванням відсутності економічної складової стягнення, такий збір було ліквідовано. У більшості випадків, при нормативному закріпленні тих або інших податків та зборів, відповідальними особами проводиться аналіз їх економічної доцільності.

Отже, принцип економічності оподаткування передбачає не лише статичне існування, а й певні особливості щодо його дотримання та контролю за таким дотриманням. Дотримання принципу економічності оподаткування покладається на контролюючі – податкові органи. У свою чергу, контроль за дотриманням здійснюють вже інші суб'єкти – центральний орган виконавчої влади, який відповідає за реалізацію податкової політики у державі, а у випадках наявності спірних правовідносин – суд. Потрібно відмітити, що інститут судового контролю дозволяють фактично синтезувати абстрактні та неконкретизовані ідеали природного права з конкретними формалізованими положеннями позитивного права [193, с. 47].

Реальне (дійсне) право стає синтезованою єдністю справедливості та позитивності. Перша категорія утворює його сенс. Що ж стосується другої, то вона утворює його предметно-інституційну форму [79, с. 171–172]. В якості легітимних на сьогоднішній день можуть вважатися тільки ті правила, які отримали схвалення всіма учасниками соціального діалогу [185, с. 409]. Нормативно-правові приписи повинні мати «родовід», тобто соціум повинен знати, що являється джерелом відповідних нормативних вимог [117, с. 36]. Слід зазначити, що в сучасному соціумі має місце зміщення акцентів з фізичного примусу на психологічний примус. За таких тенденцій інститути публічної влади демонструють свою силу, за

посередництвом проявів загрози. Що ж стосується самої сили, то вони намагаються не приводити її у виконання [47, с. 169].

У тому випадку коли право не має надлюдського авторитету, актуалізується його забезпечення силовими методами [13, с. 17]. Сила не може виступати в якості визначальної характеристики права [184, с. 105]. Потрібно відмітити, що будь-який сучасний примус відіграє незначну роль у регулюванні суспільних відносин [71, с. 220]. Застосування санкційних механізмів являється умовою ефективної дії права, а не основою його існування [88, с. 46]. Право виступає в ролі дієвого соціального регулятора тільки в тому випадку коли його нормативні приписи дійсно формують мотивувальну основу поведінки членів соціуму [191, с. 17]. Змістовним вбачається вислів «де право, там і захист» («ubi jus ibi remedium»), адже саме право як суспільний регулятор здатне забезпечити реалізацію закріплених в його рамках нормативних вимог за посередництвом державного примусу [33, с. 226].

У свою чергу захист принципів оподаткування взагалі, і принципу економічності оподаткування зокрема, вбачається дуже сумнівним. Сьогодні в межах чинного Податкового кодексу України немає дієвих механізмів притягнення осіб винних у порушенні вказаних принципів до відповідальності. Більше того, як вже було встановлено вище, дотримання принципу економічності оподаткування, в більшості випадків покладається не на конкретну особу, а на певний орган державної влади. І дійсно, чи можемо ми звинувачувати окремого співробітника контролюючого органу в недостатньому надходженні коштів зібраних у якості податку, якщо механізм адміністрування певного платежу не є досконалим? У такому разі питання відповідальності та контролю стосується вже інших суб'єктів: Верховної Ради України, Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби.

Як влучно відмічає П. Сандевуар, право та принципи права повинні бути здатними пройти крізь контроль, який і визначає їх життєздатність. В протилежному ж випадку, вони повинні детермінуватися як недосконалі, незавершені і не здатні встановити необхідний баланс інтересів учасників суспільних відносин [163, с. 133]. Потрібно відмітити, що можливості, які надаються правом та принципами права, повинні бути реальними та конкретними, тобто такими, що є практично здійсненними [147, с. 5]. Принципи права повинні розглядатися не просто як належний регулятор суспільних відносин, а як вкорінений у практику праворегулювання саморегулятивний механізм [112, с. 15]. Солідарність, моральне засудження та ганьба має менше шансів на те, щоб визначати алгоритм суспільної поведінки осіб, аніж принципи права [200, с. 304].

З урахуванням викладеного, відсутності конкретних механізмів контролю за дотриманням принципів оподаткування, виникає об'єктивна необхідність у створенні спеціального інституту, який би здійснював такий контроль [50, с. 164, 226]. Необхідним є впровадження не лише інституту зазначеного контролю, а й, як наслідок, застосування до порушників дисциплінарної, політичної та іншої відповідальності. Однозначно можна погодитися з Т. Парсонс, який стверджує, що держава несе відповідальність за підтримання порядку в соціумі, що дозволяє їй легітимувати своє існування [110, с. 37].

Незрозумілим моментом при характеристиці економічності оподаткування виступають певні неточності та колізійність вітчизняного податкового законодавства. І якщо з прийняттям Податкового кодексу України, така колізійність була частково нівельована, то до прийняття вказаного кодифікованого акту багато запитань викликав Закон України «Про податок на додану вартість», який визначав особливості формування платниками податку сум податкового кредиту з податку на додану вартість, а

також сум бюджетного відшкодування з цього податку [145]. Визначення розміру належних платнику податку сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість здійснювалося на підставі норм п. 7.7 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» [143].

Виходячи зі змісту цієї статті, сума податку, що підлягала сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначалася як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду [143]. При позитивному значенні така сума підлягала сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні вона враховувалася у зменшення суми податкового боргу з цього податку. Такий податковий борг виникав за попередні податкові періоди.

При відсутності податкового боргу ця сума зараховувалася до складу податкового кредиту наступного податкового періоду. У випадку, якщо у наступному податковому періоді сума мала від'ємне значення, бюджетному відшкодуванню підлягала частина такого від'ємного значення. Вона дорівнювала сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів (послуг) [143].

Отже, Законом України «Про податок на додану вартість» встановлювався сальдовий метод визначення податкових зобов'язань із цього податку. Цей метод передбачає необхідність урахування як надходжень сум податку разом із вартістю товарів (послуг), що поставляються платником податку, так і витрат цього платника на сплату сум податку на додану вартість у складі ціни товарів (послуг), що придбані ним з метою використання у господарській діяльності. При цьому за певних обставин може утворюватися ситуація, коли різниця між податковими зобов'язаннями

(тобто надходженнями сум податку на додану вартість) та податковим кредитом (витратами зі сплати податку в ціні товарів та послуг) буде від'ємною. Ця різниця за певних умов підлягає відшкодуванню платнику податку з державного бюджету.

При застосуванні цієї норми спостерігалися непоодинокі випадки, коли у податковому обліку з податку на додану вартість штучно створювалися від'ємні різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. Таким чином намагалися створити умови безпідставного одержання коштів з державного бюджету. З іншого боку, це поєднувалось із несвоєчасним відшкодуванням сум податку на додану вартість добросовісним платникам податку, зокрема експортерам. Цим і обумовлюється спірна реалізація повноважень контролюючими суб'єктами. Дії органів державної податкової служби були спрямовані, з одного боку, на запобігання безпідставному одержанню сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, необґрунтованому заниженню сум податкових зобов'язань із цього податку. З іншого боку, вони намагалися всебічно обґрунтувати відмови в одержанні платниками податку правомірно сформованих сум бюджетного відшкодування з цього податку.

Під час господарських операцій між платником податку та виробником або імпортером товарів (послуг) існує низка осіб-посередників. За документообігом, що складається під час таких операцій, товари (послуги) рухаються від виробника до останнього в ланцюгу платника податків через певну кількість посередників із здійсненням відповідних розрахунків. Деякі з таких посередників додають до вартості товарів (послуг) певну суму, у зв'язку з чим утворюється різниця між ціною товару (послуги), визначеною виробником (імпортером) та ціною, за якою ці товари (послуги) придбані останнім у ланцюгу платником податку. При цьому сума податкового кредиту в останнього з ланцюга платника податку визначається з

урахуванням найвищої ціни товару (послуги). Виходячи з цього, формується сума бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

Водночас один чи декілька із платників податку на додану вартість у ланцюгу посередників або не декларує, або не виконує свої податкові зобов'язання зі сплати цього податку до бюджету. У результаті вся або частина різниці між сумами податку на додану вартість, що включені до своїх податкових зобов'язань виробником (імпортером) товарів (послуг), та сумою податкового кредиту, який взяв участь у формуванні бюджетного відшкодування останнім у ланцюгу платника податку, виявлялася не сплаченою до державного бюджету. Натомість задекларована ним (останнім у ланцюгу платником податку) сума бюджетного відшкодування формально повинна бути сплачена цьому платнику податку на додану вартість, що призводило до необґрунтованих втрат бюджетних коштів. Висновки податкових органів в подібних ситуаціях робилися на підставі зустрічних перевірок платників податку по всьому ланцюгу. Виявлена несплата податку до бюджету принаймні одним із учасників ланцюга розглядається податковими органами як обставина, що виключала можливість бюджетного відшкодування.

У свою чергу така конфліктність була безумовною підставою для вирішення податкових спорів у судовому порядку. Не можна вважати, що висновки судів досить тривалий час були одностайними та незмінними. Корегувалося законодавство, змінювались уявлення (а відповідно до цього) і поведінка учасників податкових відносин, як представників владної сторони, так і зобов'язаної. Саме тому зрозуміло, що еволюція судової практики з цього питання пройшла декілька етапів.

1. Перший етап. До утворення судів адміністративної юстиції справи відповідної категорії розглядалися господарськими судами. При цьому у 2002–2005 роках Судовою палатою в господарських справах

Верховного Суду України була сформульована правова позиція щодо застосування у розглядуваних правовідносинах пункту 1.8 статті 1 Закону України «Про податок на додану вартість». Ця правова позиція полягала в такому. Бюджетне відшкодування – сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку [143]. Статтею 7 Закону України «Про податок на додану вартість» [143] встановлено прямий взаємозв'язок між сплатою, надходженням до бюджету податку на додану вартість та відшкодуванням такого податку. При цьому дії, пов'язані із формуванням підстав для отримання бюджетного відшкодування передбачають певну послідовність стадій, які нерозривно пов'язані між собою: а) сплата податку; б) включення відповідних сум до податкового кредиту з податку на додану вартість; в) відшкодування податку на додану вартість за рахунок коштів, що були сплачені у вигляді податку. При цьому обов'язково треба було мати на увазі, що право на бюджетне відшкодування виникає лише при фактичній надмірній сплаті податку на додану вартість. Факт існування зобов'язання щодо сплати податку на додану вартість у ціні товару був лише обставиною, яка враховувалась, але не обов'язковою підставою отримання бюджетного відшкодування.

Виходячи з цього, відшкодування податку на додану вартість було визнане Верховним Судом України за можливе лише при встановленні факту надмірної сплати цього податку до бюджету під час руху відповідних товарів (послуг) по всьому ланцюгу постачальників – від виробника до особи, що заявила своє право на відшкодування податку на додану вартість. При цьому несплата податку до бюджету хоча б одним із учасників ланцюга розглядалася як обставина, що свідчить про відсутність надмірного надходження податку на додану вартість до бюджету, а отже, виключає можливість бюджетного відшкодування. Аналізуючи цю конструкцію судовою палатою в адміністративних справах Верховного Суду

України [121] було підкреслено, що якщо контрагент не виконав свого зобов'язання щодо сплати податку до бюджету, це тягне відповідальність та негативні наслідки саме щодо цієї особи. Зазначена обставина не була підставою для позбавлення платника податку права на відшкодування податку на додану вартість у разі, якщо останній виконав усі передбачені законом умови щодо отримання такого відшкодування та має всі документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту.

2. Другий етап. Протягом 2007–2008 років практика адміністративних судів України у розглядуваній категорії спорів відповідно до статті 49 Закону України «Про судоустрій України» почала ґрунтуватися на встановленні факту наявності у платника податку належних документів, що свідчать про правомірність формування ним сум податкового кредиту та бюджетного відшкодування. Наявність у покупця належно оформлених документів, необхідних для віднесення певних сум до податкового кредиту (виданих продавцями податкових накладних), є безумовною підставою для відшкодування податку на додану вартість, якщо податковий орган доводив, що відомості в таких документах не відповідають дійсності. Верховним Судом України було визнано недостатнім лише документальне підтвердження права платника податку на бюджетне відшкодування. На підставі цього робився висновок про необхідність аналізу обставин фактичного надходження податку на додану вартість до бюджету. Виходячи із змісту чинного на той час законодавства, єдиною підставою для формування податкового кредиту у платника податку мала бути лише наявність у покупця належно оформленої податкової накладної.

Таким чином, протягом цього періоду Верховний Суд України запропонував три аспекти можливих підходів до питання щодо можливості відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету: а) у разі фактичної надмірної сплати податку до бюджету за результатами операцій в

уському ланцюгу постачальників товарів (послуг); б) за наявності належних документів, що підтверджують правомірність формування сум податкового кредиту платника податку (несплата податкового зобов'язання контрагентом не впливала на право отримати бюджетне відшкодування платником податку за умови наявності в останнього належним чином оформленої податкової накладної); в) наявність у покупця належно оформлених документів для віднесення певних сум до податкового кредиту, не було безумовною підставою для відшкодування, якщо податковий орган доводив, що відомості в таких документах не відповідають дійсності.

3. Третій етап. У 2008–2009 роках траплялися випадки неоднакового застосування адміністративними судами України, у тому числі й Вищим адміністративним судом України, норм чинного законодавства у розв'язанні спорів, пов'язаних із формуванням сум податкового кредиту та відшкодуванням податку на додану вартість за операціями, у яких існували ланцюги постачальників товарів (послуг). Цим обумовлюється те, що протягом 2009 року Судовою палатою в адміністративних справах Верховного Суду України було узагальнено й уточнено правові позиції стосовно цього. Показовою в цьому є постанова Верховного Суду України [122] у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю “Дабл ю Джей-Херсон” до Державної податкової інспекції у м. Херсоні. Обґрунтовуючи позовні вимоги, позивач послався на те, що бюджетне відшкодування не може ставитись у пряму залежність від додержання податкової дисципліни третіми особами. Підставою для погашення бюджетної заборгованості позивач уважав відомості, наведені в податковій декларації платника податків за звітний період. Він посилався на те, що в разі, коли за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, які виникли у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом цього періоду, та сумою податкового кредиту має від'ємне

значення, ця сума підлягає (як надміру сплачена) відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України [143].

Вищий адміністративний суд України в цьому спорі виходив з того, що фактично до Державного бюджету України не надходять суми податку на додану вартість із сумнівних операцій за участю суб'єктів підприємницької діяльності, державну реєстрацію яких скасовано в судовому порядку через те, що вони не сплачували податки та не звітували перед податковими органами. У цьому зв'язку суму бюджетного відшкодування, заявленого у звітних періодах, коли були укладені угоди з фіктивними підприємствами, визнано податковими органами завищеною та застосовано штрафні санкції. Відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» [143] податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Не дозволялося включати до податкового кредиту будь-які витрати зі сплати податку, не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями. При імпорті робіт (послуг) вони мали бути засвідчені актом прийняття робіт (послуг) чи банківським документом, на підставі якого було здійснено перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг) [143].

Визнання недійсними установчих документів юридичної особи та подальше анулювання свідоцтва платника податку на додану вартість самі по собі не призводили до недійсності всіх угод, укладених з моменту державної реєстрації такої особи до моменту виключення її з державного реєстру. Це не позбавляло правового значення виданих за цими господарськими операціями податкових накладних. За таких обставин покупець не може нести відповідальність ні за несплату податків продавцями, ні за можливу

недостовірність відомостей про них, наведених у зазначеному реєстрі, за умови необізнаності щодо неї. При цьому треба було враховувати, що Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» [139] підкреслювалось, що у випадку коли відомості, які підлягають внесенню до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, були внесені до нього, то вони вважаються достовірними і можуть бути використані у спорі з третьою особою, доки до них не внесено відповідних змін. Якщо відомості, які підлягають внесенню до цього реєстру, є недостовірними і були внесені до нього, то третя особа може посилається на них у спорі як на достовірні. Це не стосувалося випадків, коли така особа знала або могла знати про те, що такі відомості є недостовірними. При цьому подібна норма кореспондувалась з нормою Закону України «Про податок на додану вартість» щодо визначення платника податку. Останній визначався як особа, яка зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка імпортує товари на митну територію України [143]. Саме платники податку відповідають за дотримання достовірності та своєчасності визначення сум податку, а також за повноту і своєчасність його внесення до бюджету відповідно до закону [143].

2.3. Зарубіжний досвід реалізації принципів оподаткування

Принципи права не слід розглядати як стійку, незмінну правову категорію. Вихідні положення нормативно-регулятивного характеру залежать від загальних (відносно загальних принципів права) або ж вузькоспеціальних (відносно галузевих, підгалузевих принципів, принципів окремих інститутів права) тенденцій розвитку суспільних відносин. Такий підхід зумовлюється природою правових принципів, їхнім генетичним зв'язком із об'єктивними реаліями суспільної дійсності. Принципи права, як

своєрідні згустки квінтесенції правової матерії, спрямовані на забезпечення нормативно-регулятивного впорядкування найважливіших аспектів у проявах суспільних відносин. Так, як джерелом принципів права є об'єктивні реалії суспільного життя.

Ми говоримо, що характер конструювання, межі регулятивної дії, ефективність правореалізації вихідних положень права залежить від рівня суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку суспільної формації. Як правило, найвища міра розвиненості та ефективності правореалізації принципів права притаманна правовим системам демократичних, правових, соціально-орієнтованих держав. Саме тому ми розглядаємо рецепцію (повну або ж часткову) принципів права, розроблених в рамках відповідних зарубіжних правових систем, як позитивну практику.

В той же самий час ми відмічаємо, що рецепція принципів права повинна здійснюватися із урахуванням специфіки правової системи «реципієнта» та суспільно-політичних та соціально-економічних реалій відповідної суспільної формації. Повертаючись до характеру рецепції принципів права, ми відмічаємо, що вона може мати характер повної або ж часткової рецепції. При повній рецепції відбувається цілісне запозичення правового принципу, який показав ефективність свого функціонування в рамках зарубіжної правової системи. При чому такий принцип може мати міжнародно-правовий характер (якщо джерелом його походження є міжнародно-комунікативна взаємодія суб'єктів міжнародного права), або ж національно-правовий характер (якщо він був синтезований у результаті нормотворчих процесів, які мали місце в рамках конкретної зарубіжної національної правової системи).

Коли ж ми говоримо про часткову рецепцію принципу права, то, як правило, маємо на увазі: а) запозичення окремих елементів правореалізаційного механізму відповідного принципу права, який вже функціонує в рамках національної правової системи; б) запозичення структурних елементів однотипних принципів права (тих, які функціонують

у рамках національної правової системи та мають більш удосконалені аналоги в зарубіжних правових системах) тощо.

Незважаючи на загальнопоширену тезу щодо підвищеної стабільності принципів права, ми відмічаємо, що в окремих випадках як окремим вихідним положенням, так і їх системі є притаманна перманентна трансформація, модифікація, розширення кола їх правореалізаційних можливостей. Під трансформацією принципів права слід розуміти їх внутрішньоструктурну видозміну, яка не впливає на «переродження» їхнього змістовного наповнення. Такого роду видозміна принципу має компонентно-оновлювальний характер, при якому вектор телеологічної спрямованості правового принципу, його змістовний характер не зазнає суттєвих змін. Така видозміна має місце в рамках техніко-юридичних заходів нормотворця (шляхом внесення змін до приписів діючого законодавства) щодо покращення формалізовано-обрамлюючої конструкції відповідного вихідного положення.

Що ж стосується модернізації принципів права, то під нею слід розуміти змістовно-орієнтовану видозміну вихідного положення, яка направлена на підвищення ефективності регулятивного впливу відповідного принципу. Коли ми говоримо про модернізацію принципу права, то така діяльність спрямована на покращення якісних правореалізаційних характеристик вихідного положення, яке являється об'єктом модернізації. Модернізація принципів права як правило має місце при реципіюванні закордонних зразків конструювання вихідних нормативних положень. Як правило вона має позитивний характер, адже направлена на впровадження найкращих зразків нормативного впорядкування суспільних правовідношень.

Коли ж ми говоримо про розширення кола правореалізаційних можливостей принципів права, то під ним слід розуміти охоплення регулятивним впливом конкретного вихідного положення права нових груп

суспільних відносин, або ж окремих проявів дійсних суспільних правовідношень. Розширення меж регулятивного впливу принципів права має об'єктивно обумовлену природу – появу нових суспільних відносин, зміни в структурі наявних суспільних відносин тощо.

Розгляд питання щодо співвідношення принципу фіскальної достатності та принципу економічності оподаткування, на прикладі України, неможливий без звернення до зарубіжних податкових систем та з'ясування особливостей існування вказаних принципів в межах європейського податкового законодавства. На наш погляд, на сьогодні, значна увага вітчизняних дослідників прикута до з'ясування особливостей адміністрування податків лише таких європейських країн, як: Німеччина, Франція, Італія тощо. Водночас, поза увагою науковців у сфері оподаткування, залишається дослідження податкового законодавства інших країн-членів Європейського Союзу. Так, на сьогодні в Україні, практично відсутні роботи щодо з'ясування сутності функціонування податкових систем Литви та Латвії, як країн-колишніх членів Радянського Союзу, але які сьогодні є країнами-членами Європейської спільноти.

Потрібно сказати, що податкова система Латвії, як і переважна більшість податкових систем інших держав пострадянського простору, почала формуватися на початку дев'яностих років ХХ століття. Базою для формування податкової системи Латвії, на той час, були принципи демократичної правової держави та рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку.

Як результат, в розвитку адміністрування податків Латвія досягла значного прогресу, переймаючи досвід західноєвропейських країн, та адаптуючи його під специфіку місцевих умов. Законодавчим виразом реформування власної податкової системи, в Латвії, стало прийняття в 1995 році Закону «Про податки та мита». Вказаним законом визначено види

податків та зборів, які запроваджувалися в Латвії, проведена класифікація не лише платників податків, а й їх прав та обов'язків, визначено відповідальність за порушення норм податкового законодавства, а також закріплена компетенція податкової адміністрації. Водночас, розглядуваний закон визначав і загальні принципи оподаткування.

На підставі Закону «Про податки та мита» в Латвії було сформовано розгалужену систему податкового законодавства. На сьогодні, в Латвії, поряд із Законом «Про податки та мита» діють Закон «Про податок на додану вартість», Закон «Про податок на доходи фізичних осіб», Закон «Про податок на нерухоме майно», та інші нормативно-правові акти. Компетенція та статус податкової адміністрації в Латвії визначаються Законом «Про Службу державних доходів», який прийнято «28» жовтня 1993 року, який став початком реформування контролюючих органів у сфері оподаткування в Латвії. Так, до моменту прийняття зазначеного закону, в Латвії існувала певна система державних органів, до компетенції яких входило адміністрування податків та зборів. До таких органів відносилися: Державна фінансова інспекція та Митний департамент. У результаті державних перетворень, вказані органи були об'єднані в одне фіскальне відомство – Службу державних доходів. Цікавим є той факт, що в структурі новоствореної служби було виділено і органи зі спеціальним статусом, які наділені компетенцією щодо розслідування кримінальних справ у податковій сфері. До таких органів, на сьогодні відносяться: Фінансова поліція та Кримінальне управління митниці.

Безумовно, принципи податкового законодавства розкриваються не лише в процесі прийняття податкових законів та інших нормативно-правових актів, а й при здійсненні правозастосовної діяльності усіма суб'єктами податкових відносин. З огляду на викладене, неможливо оминати увагою і принципи здійснення податкового контролю латвійськими податковими

органами. Так, ст. 1 Закону «Про податки та мита» передбачає наступні види податкового контролю: нагляд, тематична перевірка, перевірка відповідності даних та податковий аудит.

Досить цікавим є такий вид податкового контролю, як нагляд. Відповідно до чинного законодавства Латвії, податковий нагляд здійснюється контролюючими органами шляхом вивчення господарської діяльності платника податків. Причому такий нагляд здійснюється співробітниками контролюючих органів безпосередньо за місцем здійснення підприємницької діяльності платника податків. У ході податкового нагляду збирається інформація щодо контрагентів платника податків, відслідковується правильність проведення розрахунково-касових операцій тощо. При виявленні порушень податкового законодавства, контролюючим органом складається адміністративний протокол, на підставі якого на платника накладаються відповідні штрафні санкції. Одразу треба наголосити, що такий різновид податкового контролю в Латвії, застосовується не до всіх платників податків. Так, як правило, суб'єктами, які підпадають під податковий нагляд контролюючих органів, є ресторани, перукарні, побутові магазини.

Наступним видом податкового контролю, відповідно до латвійського законодавства, є тематичні перевірки. У ході таких перевірок перевіряється бухгалтерський облік платника податків, порівнюються первинні бухгалтерські документи безпосередньо перевіряемого, з аналогічними документами його контрагентів, проводяться зустрічні перевірки. У рамках проведення тематичних перевірок, посадові особи латвійських контролюючих органів сфери оподаткування, мають право оглядати приміщення платників податків.

Наступним видом податкового контролю в Латвії є перевірка відповідності даних. Якщо проаналізувати способи податкового контролю,

які застосовуються відповідно до латвійського законодавства, то можна відмітити, що цей різновид контролю є відносно новим. Перевірка даних тісно пов'язана з податковою звітністю. Як зазначає А. Даболс, такий різновид податкового контролю можна порівняти з «дослідженням, в ході якого оцінюється інформація надана платником податків до податкової адміністрації у деклараціях та звітах» [32, с. 77]. Така інформація перевіряється контролюючими органами на відповідність даним які є в їх розпорядженні. Треба сказати, що перевірка відповідності даних відбувається без участі платника податків у приміщенні контролюючого органу. Цікавим є той факт, що за результатами цього виду перевірки, податкові органи Латвії не вправі донараховувати відповідні податки та збори. Єдиною санкцією, яка може застосовуватися до платника податків, у випадку виявлення контролюючим органом порушень норм фінансового законодавства, може бути затримка повернення платнику надміру сплачених податків. Безумовно, така ситуація є незрозумілою, з огляду на загальну необхідність існування такого виду податкових перевірок взагалі. У першу чергу, здійснення податкового контролю спрямоване на попередження, виявлення та усунення порушень податкового законодавства. Але такий тріумфірат був би безглуздим без зв'язки з відповідним видом покарання за конкретне правопорушення. У випадку з перевіркою відповідності даних, можна говорити, що така відповідальність фактично відсутня.

Ще одним досить цікавим різновидом податкових перевірок в Латвії є контроль за дотриманням платником податків окремих нормативних вимог законодавства. У ході таких перевірок перевіряються окремі бухгалтерські документи та бухгалтерський облік взагалі. Безумовним плюсом таких перевірок є можливість проводити зустрічні звірки контрагентів особи платника, яка перевіряється, коли порівнюється первинна бухгалтерська документація контрагентів на її відповідність документам платника, який є

безпосереднім суб'єктом тематичної перевірки. Але знову ж таки, за результатами цього виду перевірки, латвійські контролюючі органи полишені права стягувати з платника додаткові платежі до відповідного бюджету.

Основним різновидом податкових перевірок в Латвії на сьогодні є податковий аудит. Цікавим є той факт, що лише за результатами проведення податкового аудиту щодо платника податків можуть бути переглянуті відповідні податкові наслідки, як позитивного так і негативного правового характеру. Податковий аудит може проводитися відносно тих платників податків, щодо яких проводилися й інші види перевірок, а також може бути логічним продовженням таких перевірок. Це означає, що якщо за результатами проведення, наприклад, тематичної перевірки, контролюючий орган прийде до висновку про необхідність проведення більш детального аналізу конкретного платника, він вправі це зробити в рамках здійснення податкового аудиту. З огляду на викладене, можна зробити висновок про те, що всі перелічені вище види податкового контролю мають певний моніторинговий характер та формують уявлення податкового органа про необхідність проведення податкового аудиту.

Цікавим, з огляду на аналіз принципу фіскальної достатності, вбачається досвід Латвії в оподаткуванні незареєстрованої господарської діяльності. В аспекті встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями, такі канали наповнення бюджетних грошових фондів, на даному етапі проведення податкової реформи в Україні, могли б розцінюватися як один із засобів досягнення такої позитивної збалансованості.

Податок на незареєстровану господарську діяльність в Латвії, як правило, стягується з осіб, які отримали дохід при здачі в оренду нерухомого

майна, продажу права оренди, передачі суборендарю, здавання в оренду або відчуження рухомого майна, одержанні плати за використання природних ресурсів або їх обмеження. Одразу потрібно констатувати, що платниками такого податку виступають лише фізичні особи. При цьому, фізичні особи зобов'язані інформувати службу державних доходів Латвії про здійснення перелічених вище операцій протягом 5 робочих днів після укладення відповідного договору.

Ставка податку на незареєстровану господарську діяльність встановлюється на рівні 10% щодо доходів, отриманих від майна. Якщо дохід від майна отриманий від юридичної особи, податок утримується за місцем виплати. Якщо податок не утримується, фізична особа розраховує податок у резюмуючому порядку за календарний рік з подачею до служби державних доходів річної декларації про доходи. Аналіз чинного податкового законодавства Латвії показує, що такий податок потрібно відрізнити від прибуткового оподаткування населення, а особи-платники такого податку не можуть відноситися до самозайнятих осіб.

Фактично наступним різновидом об'єкта оподаткування розглядуваним податком, є присадибні господарства або особисте допоміжне господарство (дохід не може перевищувати 3000 євро на рік). При наявності такого об'єкта оподаткування платник повинен вести облік доходів від господарської діяльності, і, якщо доходи перевищать 3000 євро на рік, такий платник, буде змушений зареєструвати господарську діяльність. Якщо дохід отримано від збору грибів, ягід або лікарських трав і квітів, а сума такого доходу перевищує 3000 євро, то застосовується ставка 23%.

Для переважної більшості розвинених держав світу характерним є покладення функції податкового контролю на спеціальні органи – податкові (контролюючі) служби. Останні, в свою чергу, найчастіше входять до складу Міністерства фінансів відповідної держави. Така побудова системи

контролюючих органів в повній мірі відображає їх завдання, – контроль за належним функціонуванням публічних грошових фондів. У Російській Федерації таким органом є Федеральна податкова служба, у Франції – Головне податкове управління, у Швейцарії – Федеральна податкова адміністрація, в США – Служба внутрішніх доходів. У той же час, у деяких країнах, системи контролюючих органів функціонують за відсутності відомства з чисто податковою компетенцією. До таких держав можна віднести Фінляндію, Швецію, Німеччину тощо.

В Україні, на сьогодні, контролюючі органи в сфері оподаткування представлені досить великою кількістю владних суб'єктів. Центральне місце в цій системі посідають контролюючі органи. На сучасному етапі державотворення вказані органи не входять до складу Міністерства фінансів України. Поряд з цим не можна заперечувати їх тісний взаємозв'язок та тотожність глибинного функціонального підґрунтя. З огляду на викладене вище, доцільним є вивчення досвіду зарубіжних країн щодо структурної побудови, правового статусу та інших особливостей контролюючих органів.

Податковий контроль у США можна охарактеризувати досить складною організацією. На практиці це зумовлено, насамперед, федеративним устроєм держави. Аналіз податкової системи США дозволяє говорити про наявність трьох рівнів такого контролю. На першому рівні контрольні функції реалізуються Службою внутрішніх доходів США. Така служба є спеціально створеною податковою інспекцією, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства та збиранням федеральних податків. Другий рівень контролюючих органів складають податкові служби відповідних штатів. На такі служби покладено обов'язок щодо здійснення контролю за сплатою податків та зборів, які діють в окремих штатах. Для третього рівня податкового контролю, характерним є активна діяльність місцевих податкових органів, які здійснюють контроль за

сплатою податків, що запроваджуються місцевими органами влади. Слід зазначити, що в основу поділу контролюючих органів США, як бачимо, покладено, перш за все, територіальний принцип.

Для наведеної терційної побудови системи контролюючих органів США характерною особливістю є їх тісна взаємодія. Таку взаємодію, як приклад, можна охарактеризувати регулярним проведенням зустрічей представників Служби внутрішніх доходів, податкових служб штатів та місцевих податкових органів. Підсумками таких зустрічей, як правило, є узгоджені рекомендації щодо методичної взаємодії перелічених органів, які б давали змогу підвищити ефективну діяльність таких органів на всіх рівнях [169, с. 97–101].

Історія створення Служби внутрішніх доходів США починається ще в далекому 1862 році. Саме в цей час Конгресом США було запроваджено Відомство комісара з внутрішніх доходів з метою збирання коштів для фінансування громадянської війни 1861 року. І лише більше ніж через 100 років створене відомство було перейменовано в Службу внутрішніх доходів [120, с. 67]. До складу цього контролюючого органу входить близько 120 тис. осіб. Структуру Служби внутрішніх доходів США складають: центральний апарат, 7 регіональних і 58 окружних податкових управлінь. Поряд із контрольною функцією на центральний апарат Служби внутрішніх доходів покладено і здійснення регулятивної функції. Остання тісно пов'язана з функцією контролю, та виражається в тому, що центральний апарат Служби внутрішніх доходів наділений правом приймати відповідні інструкції, методичні рекомендації щодо застосування федерального податкового законодавства. Контрольна функція центрального апарату розкривається також і в тому, що він слідує за правильністю застосування

Податкового кодексу, а також представляє інтереси США в податкових спорах з платниками податків.

На окружні та регіональні управління Служби внутрішніх доходів США покладено контроль за:

1. Правильністю заповнення податкових декларацій;
2. Стягненням заборгованості щодо податків;
3. Своєчасністю надходження податків;
4. Утриманням штрафів з платників податків;
5. Поверненням платникові податків сум, що були переплачені.

В основу побудови структури податкових управлінь Служби внутрішніх доходів США покладено функціональний принцип. Можна виділити наступні структурні підрозділи, які функціонують в межах розглядуваних управлінь: служби та відділи. На наш погляд, найбільшу цікавість складають структурні підрозділи, діяльність яких безпосередньо пов'язана зі здійсненням контрольних повноважень. Так, перевірку податкових декларацій, які надходять до відповідних управлінь здійснює Служба перевірки податкових декларацій. У випадку неналежного (невчасного та/або неповного) виконання платником податків свого обов'язку, стягнення несплачених чи недоплачених податків проводиться Службою стягнення податків.

Зацікавленість також викликає діяльність Служби кримінального розслідування, на яку покладено розслідування правопорушень пов'язаних із податковим законодавством. При цьому працівники вказаної служби мають право без попереднього судового розслідування накладати арешти на активи будь-якого платника податків, якщо, на їхню думку, відбувся факт ухилення від сплати податків. Такий підхід дозволяє в найкоротші строки реагувати на порушення податкового законодавства та невідкладно вживати заходів щодо забезпечення виконання податкового обов'язку. Не залишаються без уваги

контролюючих органів і організації звільнені від сплати податків. Контроль за названими організаціями покладено на Службу пенсійних програм та некомерційних організацій.

Поряд зі службами в структурі податкових управлінь Служби внутрішніх доходів США діють відповідні відділи. Серед них можна виділити: Відділ обслуговування платників податків та Міжнародний відділ. Діяльність першого спрямована на всебічну допомогу платникам податків, яка виражається в роз'ясненнях податкового законодавства, виданні довідкових матеріалів, організації спеціальних освітніх програм. Міжнародний відділ, у свою чергу, здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства з боку іноземних компаній США, компаній з місцезнаходженням резидентів США за кордоном та питаннями подвійного оподаткування [58, с. 77].

Контролюючі органи США фактично починають здійснювати контроль за платниками податків (фізичними особами) з дворічного віку. Саме в цьому віці, відповідно до податкового законодавства США, особі надається номер соціального страхування. Поряд з цим, після досягнення відповідного віку, кожний платник податків зобов'язаний щороку направляти до Служби внутрішніх доходів декларацію про сукупний дохід. Така складова податкової звітності зі сторони платників податків-фізичних осіб, одночасно поєднана з обов'язком всіх підприємств, установ, організацій тощо, звітувати до Служби внутрішніх доходів про виплачені таким особам кошти у вигляді заробітної плати, дивідендів, гонорарів, відсотків на внески тощо.

Особливою формою отримання фінансової інформації про платників податків, яка притаманна контролюючим органам США, є запити Служби внутрішніх доходів до відповідних кредитних бюро. Діяльність останніх пов'язана зі збиранням й аналізом даних, що характеризують фінансове становище окремих осіб. Варто зазначити, що в більшості випадків такі

кредитні бюро є приватними підприємствами, які здійснюють свою діяльність в межах законодавства США, в тому числі, і щодо збереження таємниці щодо персональних даних конкретної особи [6, с. 13].

Інформація, яка надходить в межах наведеного співробітництва, в подальшому, обробляється в інформаційних центрах Служби внутрішніх доходів. Пізніше, за запитом працівників Служби внутрішніх доходів вона може бути передана до інших структурних підрозділів в окремих штатах. Як вже зазначалося, особливе місце при роботі з вказаною інформацією займає забезпечення збереження її конфіденційності. Так, зі 120 тис. службовців Служби внутрішніх доходів США доступ до окремих складових зазначеної інформації має близько 50 тис. осіб.

Комп'ютерні центри Служби внутрішніх доходів США забезпечують практично стовідсоткове виконання контрольних функцій щодо платників податків, зокрема, проведення податкових перевірок. Перевірка податкових декларацій фізичних осіб провадиться контролюючими органами в два етапи. Перший етап передбачає комп'ютерне оброблення отриманих декларацій за допомогою спеціального програмного забезпечення, за допомогою якого звіряються дані, отримані від платників податків, з даними, що надійшли від підприємств, установ, організацій. При наявності розбіжностей або помилок в опрацьованій інформації програмне забезпечення самостійно визначає які декларації потребують додаткової перевірки.

Особливий вплив на ефективне здійснення контрольних функцій податкових органів США має положення про те, що законодавча та судова влада мають змогу легально використовувати так звані «спеціальні джерела інформації» [58, с. 33]. До таких джерел, податковим законодавством США відноситься надання відомостей чи оперативне сприяння добровільними помічниками контролюючих органів, які отримують від Служби кримінального розслідування до 15% від донрахованої суми [26, с. 57].

Наведений обмін інформацією між контролюючими органами та їх добровільними «помічниками» забезпечує досягнення максимальної вигоди, як для держави (контролюючого органу), так і для такого «помічника». Держава поповнює власні грошові фонди на суму податкового донорахування, а особа, яка надає інформацію, отримує відповідну матеріальну винагороду. Варто зазначити, що без отримання інформації із спеціального джерела контролюючі органи могли і не дізнатися про порушення податкового законодавства.

Здійснення перевірок Службою внутрішніх доходів США беззаперечно тісно пов'язано з реалізацією її контрольних повноважень. На відміну від діяльності вітчизняних органів доходів і зборів, контролюючі органи США, при здійсненні ними перевірок платників податків, повинні суворо дотримуватися спеціальних докладних інструкцій, у яких визначено поетапний порядок їх проведення. Водночас потрібно зазначити, що у США постійно проводиться робота щодо розширення повноважень контролюючих органів. У цьому зв'язку, з метою забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами у податковій сфері, в США було прийнято «Біль про права платників податків» [205]. Такий позитивний досвід може бути застосований і відносно Української податкової системи, яка безперечно також потребує чіткого окреслення компетенції владного суб'єкта податкових правовідносин і окреслення прав та обов'язків платників податків.

Контрольні повноваження податкових органів неможливо розглядати у їх відриві від такої складової контролю, як вирішення податкових спорів. Розглядаючи вказане питання щодо США, потрібно виходити з двох основних передумов. У першу чергу це стосується того, що в США презюмується правильність всіх інструктивних матеріалів з оподаткування. Це означає, що такі нормативні документи є правильними, до того моменту,

поки їх помилковість не буде встановлено у судовому порядку. По-друге, поряд з вказаною презумпцією щодо владного суб'єкта, діє і відома для українського податкового законодавства презумпція правомірності рішень платника податків. В США зміст вказаної презумпції розкривається через твердження, що «платник податків завжди правий і тільки рішення суду може це змінити» [58; 197].

В цілому ми приєднуємося до думки Ю. О. Соловйової, яка зазначає, що за сучасних умов у США «склався загальнонаціональний інформаційний комплекс, у межах якого здійснюється безперервний моніторинг кредитно-фінансового стану та грошових операцій практично всього населення країни, на базі якого створено великий центр щодо збирання, зберігання та оброблення фінансової інформації» [6, с. 17]. В Україні, на сьогодні також розпочато проведення такого напрямку роботи. Досить значного розвитку отримує застосування сучасних інформаційних технологій (електронна звітність, автоматизація відшкодування окремих податків, використання цифрового підпису тощо). Водночас зазначимо, що для населення США є характерним практично стовідсоткове використання безготівкових розрахунків. Це означає, що практично всі фінансові операції піддаються моніторингу контролюючими органами. У свою чергу наведена особливість дозволяє повною мірою реалізовувати і функції контролю податковими органами.

Вивчення питання організаційної діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування в різних країнах світу, дозволяє наголошувати на необхідності реформування вітчизняної податкової системи, саме в аспекті функціонування таких органів. У будь-якому випадку, структура та функціональні особливості накладають значний відбиток і на діяльність контролюючих органів, яка в більшості випадків супроводжується потребою

досягнення цілей фіскальної достатності та забезпеченням принципу економічності оподаткування.

Варто зазначити, що за останні 10–15 років модернізація діяльності податкової служби США відбувалася двічі. Причому в кожному з випадків застосовувалися різні концепції та підходи щодо реформування. У результаті такого реформування контролюючі органи США, першочергово вживають заходів щодо поліпшення обслуговування платників податків. У США на сьогодні актуальним є питання щодо зменшення витрат та збільшення збирання податків за мінімальних вкладів з боку держави. Фактично мова ведеться про пошук балансу між зібраними податками та витратами на їх акумуляцію [61, с. 33]. З наведеного можна зробити висновок, що збирання податків та контрольні повноваження податкових органів не є першочерговим моментом реформування податкової системи США. Діяльність контролюючих органів США, в першу чергу, спрямована на підвищення рівня обслуговування платників податків. Як результат такої діяльності передбачається більша лояльність платників податків до контролюючих органів, а отже і збільшення надходжень до бюджетів. Останнім часом аналогічного підходу дотримуються і вітчизняні контролюючі органи.

Розгляд принципів оподаткування на прикладі зарубіжних країн неможливий без звернення до податкового законодавства однієї з найрозвиненіших країн Європи – Франції. Так, на думку французького дослідника-правознавця Ф. Лоїка, правові засади державних фінансів включають сукупність конституційно значимих принципів і норм, які застосовуються у системі оподаткування фізичних, юридичних осіб і державних структур. Мова йде про норми, що займають верхню позицію ієрархічної законодавчої сходинок і дотримання яких є обов'язковим для органів державної влади: місцевим органам державної влади, урядові і

парламенту, переважно у ході підготовки і прийняття законодавчих текстів (зокрема стосовно закону про державний бюджет і стосовно певних податкових заходів). Якщо законодавчі положення відступають від цих принципів або цих норм, які формують «блок конституційності» державних фінансів, вони можуть бути визнані неконституційними, що в подальшому стане перепорою для набрання ними чинності [204, с. 91].

Конституційно значимі принципи майже всі виходять прямо або опосередковано зі статті 14 Декларації прав людини і громадянина, які урочисто затверджують принцип добровільної згоди громадян або їх представників сплачувати податок (відображають суспільну згоду по відношенню до податків). Однак правові засади державних фінансів не обмежуються лише цими конституційно значимими текстами законів. Вони охоплюють також спосіб, у який ці норми тлумачаться Конституційною радою, що дозволяє пізнати їх точну значимість у законодавчому плані. Крім того, судова практика цього повноважного органу у фінансовій сфері є водночас як виключно важливою, так і надлишковою, оскільки державні фінанси (фінансове право) були однією з перших дисциплін, що стикнулася з явищем конституційності права, яке заявило про себе в останні десятиліття. Можна навіть говорити, що судова практика Конституційної ради лежить в основі цього явища [204, с. 77].

Судова практика Конституційної ради щодо фінансових питань, як тих, що стосуються бюджету, так і тих, що стосуються податків, відіграє таким чином першочергове значення. І стосується вона не лише держбюджету, але і місцевих бюджетів, бюджету органів соціального забезпечення, а також рішень європейських інстанцій, які набувають дедалі вагомого впливу у питанні формування бюджету Франції. Ця судова практика є головною, не лише тому, що вона дозволяє уточнити вагомість норм і конституційно значимих принципів, які застосовуються при урегулюванні фінансових

формувань публічних коштів, але й тому, що вона має більший вплив на судову практику з фінансових питань інших судових інстанцій і, зрештою, тому що вона дає визначення змісту законодавства з розглядуваних питань.

Саме в такий спосіб судова практика з питань визначення конституційності привела до того, що Касаційний суд, а пізніше Конституційна рада у Франції безапеляційно визнали верховенство європейського права над національним. Судова практика з питань правових гарантій захисту прав платників податків при здійсненні податкового контролю або застосуванні фінансових санкцій за порушення податкового законодавства сприяла змінам у практиці Касаційного суду або адміністративних судів з розгляду справ подібного характеру. Судова практика стосовно компетенції Парламенту у сфері оподаткування визначилася з поновленням принципу добровільної та своєчасної сплати платниками податків.

Судова практика щодо конституційності фінансових законів дає тлумачення змісту цих законів. З одного боку тому, що вона має все більший вплив на органи державного управління, уповноважені готувати тексти законів, які надалі уряд подає до парламенту. З іншого боку, парламентарі, реалізуючи своє право вносити поправки, фактично змушені враховувати еволюцію судової практики з питань визначення конституційності законів про бюджет і оподаткування.

Водночас необхідно добре знати закони, ураховуючи їх конституційну значущість, і тлумачення, яке їм дає Конституційна рада ще до того, як вони виокремляться в спеціальність за однією з двох фундаментальних дисциплін, що вивчають державні фінанси, а саме бюджетне і податкове право. По кожній з цих дисциплін, ми розглянемо одночасно конституційно значимі принципи і норми, які їх регулюють і головні характеристики судової практики, які їх стосуються. Як ми вже говорили, положення, на які

посилаються і які стосуються податкового права, містяться переважно в тексті Декларації прав людини і громадянина 1789 року. Насамперед йдеться про статті 13 і 14, які складають основу конституційних джерел системи оподаткування:

– стаття 13 визначає, що спільні внески, необхідні для утримання публічних збройних сил (армія, жандармерія, служба безпеки тощо) і адміністративних витрат мають бути розподілені між всіма громадянами відповідно до їх можливостей;

– стаття 14 визначає принцип добровільної сплати податку, стверджуючи, що всі громадяни, або їх представники, мають право пересвідчитися в необхідності внесків, які сплачує кожен на добровільній основі, перевіряти їх витрати і визначати їх розмір, базову ставку, способи стягування і тривалість.

Інші статті Декларації мають безпосередній вплив на податкове право, першочергово мова йде про:

– статтю 6 стосовно принципу рівності всіх перед законом;

– статтю 8 стосовно кримінально-правових санкцій (притягнення до кримінальної відповідальності), які судова практика за конституційним зверненням додає до санкцій за порушення податкового законодавства.

Дотримання і виконання цих різних конституційно значимих принципів є обов'язковим як для законодавчого органу, так і для інших органів адміністративної і судової влади. При цьому, тексти конституційних законів і їх тлумачення у судах накладають обмеження на обсяг компетенції законодавця у податковій сфері. Згідно принципу статті 37-1 (абзац 1) Конституції Франції, те, що не прописано в законі, відноситься до компетенції регламентарної влади. Однак, нормативно-законодавчі норми, що стосуються обмежень сфери застосування закону, не мають однакової сили, тобто такої що мають основоположні принципи податкового права, і

що дозволяє законодавчому органу неодноразово посягати на компетенцію регламентарної влади і при цьому не бути притягнутим до відповідальності судом за конституційним зверненням.

Весь правовий режим оподаткування керується принципом, закладеним у статті 14 Декларації від 1789 і запозичений у статті 34 Конституції Франції. Вираження законності може виражатися у двох напрямках. У широкому сенсі, воно означає те, чого дотримуються в правовій площині і що відповідає правовій нормі. Вочевидь, акт (рішення) про стягнення податку має бути законним, таким же, яким має бути будь-який документ (акт), виданий органом адміністративної влади. У вузькому значенні, вираження законності означає ті зобов'язання, які підпадають під норму закону і лежать у площині компетенції законодавця. Принцип законності у податковому праві передбачає, що рішення про оподаткування (обкладання податком), введення нового якогось податку і визначення суті його правового режиму впливає із закону, і таким чином належить до сфери компетенції законодавчого органу.

Цей принцип є лише вираженням суспільної згоди відносно податку, котрий, як ми це знаємо, відіграв важливу роль в історії формування західних демократій. Безумовно, повноваження піднімати податки є повноваженнями по здійсненню примусових дій, які запроваджує уповноважений політичний орган влади (якому ці повноваження надані). Але, у демократичній системі, в якій народ є суверенним носієм права, саме народ має давати згоду щодо встановлення податків, або прямо, або переважно, з відповідним державним ладом, через своїх представників, а саме через народних обранців. Владні повноваження щодо оподаткування, що є одним із проявів державної публічної влади, не є однак, незважаючи на суть вживаного виразу, свавіллям у цій сфері, ні навіть односторонніми владними повноваженнями, вони є узгодженими повноваженнями, що впливають з опосередковано наданого дозволу всіма громадянами.

У першу чергу, компетенція Парламенту у Франції в податковій сфері є загальною, вона стосується не лише збору податків на користь держави, але й усіх інших видів податків, зокрема місцевих податків і зборів. Насправді, місцеві громади не мають реальних повноважень у податковій сфері. Вони можуть лише призначати податки, які були попередньо схвалені законодавцем, змінюючи процентну ставку цих податків в межах, встановлених законом. Такий же принцип застосовується відносно державних установ. По-друге, законодавець зобов'язаний особисто і ефективно виконувати всю широту своїх повноважень у податковій сфері, так як це визначається у статті 34 Конституції.

Саме цьому органу належить визначати не лише правила (норми) щодо встановлення податкової ставки (розміру податку), але й також у рамках визначення базової ставки податку, встановлювати категорії платників-боржників (дебіторів), які також підпадають під законодавство, і зрештою, саме цьому органу належить закріплювати порядок стягнення податкової заборгованості (Рішення Конституційної ради 283 DC).

Законодавець не має можливості відмовитися або делегувати частину своїх повноважень у податковій сфері регламентарній владі з огляду на визнання цих дій неконституційними. Це є випадком перерозподілу конституційної компетенції, що розглядається як порушення Конституції. Згідно висловленій конституційним судом тезі, законодавець не може залишатися «нижче» межі своєї компетенції у податковій сфері, наприклад, ввіряючи іншим владним органам опікування щодо визначення частини режиму оподаткування і вільного визначення ставки податку. Так само, як законодавець не має права зобов'язати регламентарну владу довільно встановлювати дату скасування якогось законодавчого положення у сфері податків. Принцип вимагає ще, щоб податковий закон завжди був достатньо прозорим і не мав би давати привід різним іншим тлумаченням. Зрештою,

Конституційна рада постановила, що із принципу законності випливає те, що адміністративні органи влади у питанні податкових пільг не володіють жодним дискреційним повноваженням у наданні або відмові у податковій пільзі і що вони мають обмежитися перевіркою чи був дотриманий порядок надання пільги, передбачений законом, чи ні.

Сфера повноважень парламенту з питань податків є таким чином доволі широкою. Уряд не має, в принципі, повноважень встановлювати податки, ні визначати головні правила (нормативно-правові норми) щодо встановлення базової ставки оподаткування, податкової ставки або порядку їх стягнення. Уряд може лише застосувати нормативно-правові норми, встановлені законодавцем, уточнюючи умови застосування податкового закону. Можна навіть говорити, що практично не існує обмежень щодо обсягу компетенції законодавчого органу з вказаних питань і він може собі дозволити вийти за рамки своєї сфери компетенції і посягати на сферу компетенції регламентарної влади. За такого припущення, посягання законодавчого органу не розглядається як таке, що протирічить Конституції, оскільки згідно думки Конституційної ради Франції самою Конституцією передбачається в цьому випадку спеціальна процедура по делегалізації (процедурі змін до закону, що носить нормативний характер, шляхом видання декретів виконавчою владою), що дозволяє Урядові негайно і без часових обмежень поновити питання перерозподілу компетенції, якщо він того бажає.

І все ж таки, на практиці, цей принцип зазнає певної кількості обмежень. По-перше, якщо навіть законодавець і є компетентним у податковій сфері і приймає податкові закони, більшість часу ці закони розробляються у спеціальних структурах фіскальної служби. Пізніше вони подаються урядом до парламенту, і уряд тисне часто на провладну більшість у парламенті, щоб проголосували за ці закони. Звідси випливає, що фіскальна

служба є найчастіше ініціатором податкового закону, і що законодавчий орган, обмежуючись тим, чи голосувати, чи утриматися від голосування за подані проекти законів, саме і вважається справжнім автором, не будучи ним, за невеликим виключенням, коли це буває насправді.

По-друге, Уряд володіє численними конституційними прерогативами, які йому дозволяють примушувати приймати положення податкового законодавства, які він пропонує. Він зокрема має можливість їх включати до закону про бюджет, що полегшує і пришвидшує їх прийняття. Так, більшість змін, що вносяться до податкового законодавства, і навіть введення нових податків у Франції (податок на багатство, податок на майно, загальний соціальний внесок тощо) відбувається досить часто в рамках законів про державний бюджет.

По-третє, принцип законності у податковому праві, так як він сформульований у статті 34 Конституції Франції, застосовується не до всіх податкових платежів, які набувають обов'язкового характеру, але виключно до «різного роду податкових обкладень». Крім того, не входять до цієї категорії:

- внески до фонду соціального страхування, які, однак, є обов'язковими до сплати, як і податки;
- неподаткові платежі, які підпадають під особливий правовий режим, передбачений статтею 4 Ордонансу від 1959 року;
- митні платежі (збори), які можуть створюватися і змінюватися урядовим декретом,
- фіскальні платежі (збори), що є оплатою за надані послуги.

Однак, для того, щоб посилити принцип законності у податковому праві, Конституційна рада Франції дійшла до того, що дає тлумачення все з більшими обмеженнями правовим поняттям «внески до соціального страхування», «неподаткові платежі» і «плата» (винагорода) за надані

послуги. Зрештою, навіть якщо ми маємо справу з усіма видами податків, це ще не означає, що законодавчий орган може довільно приймати рішення стосовно правового режиму оподаткування. Як і у разі прийняття будь-якого іншого закону, він зобов'язаний дотримуватись конституційно значимих норм у сфері оподаткування. Так, принцип законності у податковому праві має узгоджуватися з іншими конституційно значущими принципами.

Це випадок, зокрема, принципу верховенства міжнародних договорів і угод відносно національних законів. Таким чином, на тлі все зростаючої європеїзації податкового права, ми спостерігаємо, суттєве зменшення дії принципу законності у податковому праві на національному рівні. Конституційна рада Франції прийняла рішення, що процедура введення нових податків за рішенням органів Європейського співтовариства виходить за рамки норм, що застосовуються у сфері національної системи оподаткування, і що ці податки вводяться у країнах-членах безпосередньо без втручання законодавчих органів цих країн. Водночас, відсутність адаптації у системі національного права положень певної директиви, зобов'язує державу-члена усувати наслідки цього порушення з боку європейського права або прямо, або, якщо такої можливості не існує, шляхом ефективного залагодження збитків державі, які з цього випливають.

Принцип законності у податковому праві не протирічить, таким чином, тому факту, що повноваження у податковій сфері законодавчого органу здійснюються в межах, визначених конституційно значущими законодавчими нормами у цій же сфері, вагомість яких відзначається судовою практикою Конституційної ради все у більшій кількості випадків.

Ще одним визначальним принципом оподаткування у Франції є принцип рівності всіх громадян перед законом. Цей принцип виголошено в загальному формулюванні в Декларації прав людини і громадянина, у статті 1: «Люди народжуються і залишаються вільними і рівними у правах».

Принцип рівності всіх перед законом фігурує у статті 6: «Закон має бути однаковим для всіх, захищає він чи карає», і також у статті 2 Конституції 1958 року: « Франція ...забезпечує рівність всіх громадян перед законом незалежно від походження, расової і релігійної приналежності». Цей принцип посідає чільне місце у судовій практиці Конституційної ради Франції.

Принцип рівності усіх платників перед законом впливає, з одного боку, з принципу рівності всіх громадян перед законом, неминучим наслідком якого він є, з іншого боку, зі статті 13 Декларації 1789 року, згідно положень якої: «загальні внески мають бути рівномірно розподілені між громадянами пропорційно їх статків». Насамкінець, преамбула до Конституції 1946 року затверджує рівність усіх французів відносно тягаря, пов'язаного з національним лихом. Цей принцип так, як він впливає з принципу рівності всіх громадян перед законом, сформульований у статті 6 Декларації 1789 року, є загальним принципом і доволі розмитим. Уже, за часів IV Республіки, Державна рада Франції (вищий орган в адміністративній юрисдикції) його визначила як загальний правовий принцип, що ставиться в обов'язок регламентарній владі.

Адміністративний суд вважав, що цей принцип не ставав на перепоні застосуванню іншого фіскального режиму, з того моменту, коли мова йшла про платників податків в іншій ситуації (в іншому економічному становищі); натомість, суд вважав, що зауваги загального порядку можуть виправдати різницю у фіскальному режимі, навіть якщо становища платників були аналогічними; зрештою, він прийняв рішення, що принцип не тягне за собою обов'язковість встановлювати однотипні збори і мита на території, що підпадає під компетенцію відповідного адміністративного органу. За судовою ж практикою Державної ради, дотримання принципу рівності усіх платників перед законом зовсім не має однакової ваги, оскільки у цьому

випадку йдеться про дотримання принципу рівності в однаковості застосування закону до всіх.

І, навпаки, говорячи про Конституційну раду, і про прийняття нею рішення про обов'язкове дотримання цього принципу законодавцем, йдеться саме про обов'язковість його дотримання на рівні змісту, а не лише порядку застосування закону. З моменту прийняття рішення від 1973 року, Конституційна рада Франції вирішила, що принцип рівності стосується також розробки закону і, як наслідок, положення про те, щоб закон був обов'язковим до виконання законодавчим органом, урядом і органами адміністративної влади. Принцип рівності відносно податкового закону не означає вочевидь, що всі платники мають підпадати під однаковий режим оподаткування, ні те, що вони мають сплачувати однакову суму податку.

Це означає, в першу чергу, на основі статті 2 Конституції Франції 1958 року, що податковий закон не має містити невиправданої дискримінації, тобто різниці в порядку сплати податків, що ґрунтується на національній, релігійній та расовій приналежності платника. Це означає, по-друге, на основі статей 6 і 13 Декларації 1789 року, що законодавець не може, в принципі, встановлювати відмінний порядок оподаткування серед платників, наскільки це виправдовується різницею їх майнового становища. Так, може мати місце різниця в порядку оподаткування відповідно до особистої ситуації, і, зокрема, сімейного становища платника, відповідно до його професійної кваліфікаційної категорії, або ще згідно його «економічної поведінки».

Принцип рівності відносно податкового закону не стає тим більше перепоною тому, що законодавчий орган видає заходи по стимулюванню створення і розвитку сектора діяльності, що збирає кошти на потреби суспільства у примусовому порядку (на захист навколишнього середовища, наприклад), але за умови, що він обґрунтовує оцінку вартість податку на

основі об'єктивних і раціональних критеріїв. Само собою розуміється, що законодавчий орган визначає і базову ставку податку. Конституційна рада Франції дає таким чином оцінку різниці щодо застосовуваного фіскального режиму, одночасно у плані відмінностей економічних становищ платників і цілі, яку переслідує законодавчий орган.

У кінцевому результаті, Конституційна рада вважає, що принцип рівності відносно податку непротиричить за виразом, який вона постійно вживає «ні через те, що законодавець урегульовує по-різному правове становище платників, виходячи з різних професійних кваліфікаційних категорій, ні через те, що законодавчий орган відступає від принципу законності заради суспільного інтересу, але лише за умови щоби, у двох зазначених випадках, механізм обчислення податку з урахуванням податкових різниць, який з цього випливає, був ув'язаний із законом, який цей режим устанавлює» [204, с. 9].

Отже, як ми бачимо, існування принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування знаходиться в тісному зв'язку не лише з адмініструванням податків та зборів, існуванням інших основоположних принципів оподаткування, а й з функціональною побудовою контролюючих органів сфери оподаткування, здійснення такими органами їх контрольних повноважень. У свою чергу, на думку В. Л. Андрущенка, існування принципів оподаткування неможливо без наукового обґрунтування та виокремлення якісніших механізмів справляння податків та зборів, запровадження досконалих технологій їх адміністрування. Але беззаперечно можна сказати одне, що фіскальна ефективність оподаткування безпосередньо залежить, не від адміністрування податків або діяльності контролюючих органів, а від стану економіки, правового забезпечення податкового та бюджетного процесів [4, с. 45].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Досліджуючи проблеми, які увійшли до 2 розділу дисертаційної роботи, ми прийшли до наступних висновків:

1. При встановленні податків та зборів, визначенні бази оподаткування, законодавець повинен передбачати зв'язок між рівнем податкового навантаження та рівнем бюджетних надходжень. На сьогодні такий взаємозв'язок розкривається через принцип фіскальної достатності, відповідно до якого встановлення податків та зборів повинно відбуватися з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

2. Звертаючись до змісту нормативних приписів формуючих положення щодо принципів бюджетної системи України, ми можемо говорити, про існування певної групи принципів які впливають не лише на побудову бюджетної системи, а й на її функціонування, окремо зачіпаючи питання пов'язанні з оподаткуванням. Чинний Бюджетний кодекс України закріплює такі принципи бюджетної системи: 1) принцип єдності бюджетної системи України; 2) принцип збалансованості; 3) принцип самостійності; 4) принцип повноти; 5) принцип обґрунтованості; 6) принцип ефективності та результативності; 7) принцип субсидіарності; 8) принцип цільового використання бюджетних коштів; 9) принцип справедливості і неупередженості; 10) принцип публічності та прозорості.

3. Принцип фіскальної достатності оподаткування неможливо розглядати у відриві від принципу самостійності здійснення бюджетного процесу. Така самостійність повинна розглядатися на всіх рівнях здійснення бюджетного процесу. Це означає, що кожне адміністративно-територіальне утворення в Україні наділено правом на формування власного бюджету. Така

самостійність прослідковується не лише в наявності певної суми коштів належної конкретному суб'єкту, а й в самостійності здійснення бюджетного процесу відносно власного бюджету. Конкретизація цього принципу відбувається у п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, де зазначається, що Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними.

4. Принцип економічності оподаткування помилково вважається лише принципом щодо забезпечення позитивного балансу між витратами на адміністрування конкретного податку та коштами, зібраними за результатами такого адміністрування. Такий підхід відповідає лише одній функції податків – забезпечення держави належною кількістю коштів з метою функціонування власних інститутів. Водночас, податки виконують і іншу функцію, наприклад, регулятивну. За такої ситуації податки спрямовані на стимулювання платників податків до певних дій або, навпаки, на утримання від вчинення певних дій. При такому науковому підході, зовсім необов'язково щоб податки були самоокупними.

5. Принцип економічності оподаткування повинен розглядатися не лише як принцип спрямований на забезпечення встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування, а й як принцип спрямований на забезпечення економічних інтересів зобов'язаної сторони податкових правовідносин (платника податків), стимулювання діяльності такого суб'єкта. Тобто принцип економічності оподаткування повинен забезпечувати існування такого податкового законодавства, відповідно до якого забезпечувалися б і інтереси платника податків щодо обрання та використання ним законних правових механізмів мінімізації власного податкового навантаження.

6. В деяких випадках, відомий для вітчизняного податкового законодавства принцип економічності оподаткування, в зарубіжних податкових системах розкривається через інші визначення та правові

конструкції. В США, наприклад, вже досить довгий час відома доктрина економічної сутності та ділової мети оподаткування. Для нашого наукового дослідження розгляд вказаної доктрини цікавий тим, що вона пропонує розглядати категорію «економічність» не лише відносно належного адміністрування податків та зборів контролюючими органами сфери оподаткування, а й відносно отримання певної податкової вигоди зобов'язаною стороною податкових правовідносин – платником податків.

7. Принцип фіскальної достатності оподаткування в Німеччині розділений на два самостійні принципи: принцип достатності фінансових ресурсів та принцип відповідності видаткових повноважень об'єму покладених задач. У свою чергу, поряд з наведеними вище принципами діє і принцип забезпечення фіскальної автономії, самостійності та незалежності. Взагалі питання щодо співвідношення дохідних та видаткових повноважень є однією з центральних проблем побудови будь-якого бюджету. В Німеччині, наприклад, такі питання розкладаються юридичною наукою в межах концепції «фінансового вирівнювання».

8. В Україні, на підставі принципу економічності оподаткування існує певне правове обмеження щодо встановлення економічно необґрунтованих податків та зборів. Як показує практика сучасного адміністрування податків та зборів, у деяких випадках, принцип економічності не враховується органами державної влади при встановленні тих чи інших податків та зборів. Яскравим прикладом тому може бути адміністрування в минулому такого місцевого збору, як збір з власників собак.

ВИСНОВКИ

При дослідженні проблем, що розглядались у дисертаційній роботі, відповідно до поставленої мети і завдань визначено особливості встановлення та адміністрування податків та зборів з урахуванням принципу фіскальної достатності оподаткування та принципу економічності оподаткування. Проаналізовано співвідношення розглянутих принципів один з одним, а також з іншими принципами оподаткування, принципами бюджетної системи України, принципами бюджетного процесу. У роботі розкрито специфіку, роль, правові засади регулювання та обґрунтовано можливі напрями удосконалення реалізації принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування з огляду на досвід зарубіжних країн. У ході дослідження зроблено наступні висновки:

1. Принцип фіскальної достатності передбачає встановлення податків та зборів з урахуванням досягнення збалансованості витрат бюджету з обсягом надходжень до нього. У свою чергу, принцип фіскальної достатності є міжінституційним принципом завдяки якому формуються підстави узгодження збирання та витрачання фінансових ресурсів. Безумовно, пошук балансу витрат бюджету та його надходжень не може відбуватися тільки в площині податкового права. Питання принципу фіскальної достатності оподаткування знаходяться на межі бюджетного та податкового законодавства. Принцип фіскальної достатності закладає економічні підвалини побудови бюджетів різних рівнів, спрямовуючи їх на оптимальний баланс між витратами та обсягом бюджетних надходжень.

2. Принцип економічності оподаткування передбачає встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Таке законодавче визначення, на нашу думку, не зовсім відповідає сучасним тенденціям розвитку правової

доктрини, з огляду на наступне. Принцип економічності оподаткування помилково вважається лише принципом щодо забезпечення позитивного балансу між витратами на адміністрування конкретного податку та коштами, зібраними за результатами такого адміністрування. Такий підхід відповідає тільки одній функції податків – забезпечення держави належною сумою фінансових ресурсів для функціонування власних інститутів. Водночас, податки виконують й інші функції, наприклад, регулятивну. За такої ситуації податки спрямовані на стимулювання платників податків до певних дій або, навпаки, на утримання від вчинення певних дій. При такому науковому підході, не обов'язково щоб податки були самоокупними.

3. Принципи податкового законодавства стосуються упорядкування законотворчих процедур. Дефініція «принципи податкового законодавства» включає поняття «принципи законодавства про податки і збори». Останні ж, у свою чергу, об'єктивують принципи законодавства, закріплені в статтях Податкового кодексу. Принципи податкового законодавства – це форма вираження принципів оподаткування. Якщо принципи оподаткування є внутрішньою сутністю явища, то принципи податкового законодавства – зовнішньою.

4. Категорія «принципи оподаткування» є ширшою і об'ємнішою, ніж категорія «принципи податкового права». Це пояснюється тим, що принципи оподаткування є первинними, такими, що властиві початковому етапу історичного розвитку, безпосередньо пов'язані з економічним рівнем розвитку держави. Ці принципи формуються в процесі генезису економіки і фінансової науки, а потім знаходять своє відображення у принципах податкового права. Принципи оподаткування відбивають більше економічну, ніж правову сторону справляння податків. Можна стверджувати, що вони передують принципам податкового права. Крім того, далеко не усі принципи оподаткування знаходять своє вираження в праві.

5. Адміністрування податків та зборів нерозривно пов'язано з багатьма принципами оподаткування. У першу чергу такими принципами є

відомі вітчизняній правовій доктрині принцип економічності оподаткування та принцип справедливості. Розглядаючи економічність оподаткування як один із принципів побудови та функціонування податкової системи України, потрібно відзначити його вплив на розгалужений перелік суб'єктів. До таких суб'єктів можна віднести і вищий законодавчий орган у державі, який повинен забезпечувати належну реалізацію цього принципу при внесенні змін до податкового законодавства. У свою чергу, принципу економічності оподаткування повинна підпорядковуватися і діяльність контролюючих органів. Така діяльність, на нашу думку, має організовуватися на засадах прозорості та можливості контролю з боку громадянського суспільства.

6. В Україні, на підставі принципу економічності оподаткування існує певне правове обмеження щодо встановлення економічно необґрунтованих податків та зборів. Як показує практика сучасного адміністрування податків та зборів, в деяких випадках принцип економічності не враховується органами державної влади при встановленні тих чи інших податків та зборів. Яскравим прикладом тому може бути адміністрування в минулому такого місцевого збору, як збір з власників собак.

7. Принцип фіскальної достатності оподаткування неможливо розглядати у відриві від принципу самостійності здійснення бюджетного процесу. Така самостійність повинна розглядатися на всіх рівнях бюджетного процесу. Це означає, що кожне адміністративно-територіальне утворення в Україні наділено правом формування власного бюджету. Така самостійність прослідковується не тільки в наявності певної суми коштів належної конкретному суб'єкту, а й у самостійності здійснення бюджетного процесу відносно власного бюджету. Конкретизовано цей принцип у п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, де зазначається, що Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними.

8. Звертаючись до змісту нормативних приписів формуючих положення щодо принципів бюджетної системи України, можна говорити,

про існування певної групи принципів які впливають не тільки на побудову бюджетної системи, а й на її функціонування, окремо зачіпаючи питання, пов'язанні з оподаткуванням.

9. У деяких випадках, відомий для вітчизняного податкового законодавства принцип економічності оподаткування, в закордонних податкових системах розкривається через інші визначення та правові конструкції. В США, наприклад, тривалий час відома доктрина економічної сутності та ділової мети оподаткування, коли категорія «економічність» розглядається не тільки щодо належного адміністрування податків та зборів контролюючими органами сфери оподаткування, а й щодо отримання певної податкової вигоди зобов'язаною стороною податкових відносин – платником податків.

10. Принцип фіскальної достатності оподаткування в Німеччині розділений на два самостійні принципи: принцип достатності фінансових ресурсів та принцип відповідності видаткових повноважень обсягу покладених задач. У свою чергу, поряд з наведеними принципами діє і принцип забезпечення фіскальної автономії, самостійності та незалежності. Питання щодо співвідношення дохідних та видаткових повноважень є однією з центральних проблем побудови будь-якого бюджету. В Німеччині, наприклад, такі питання розкладаються юридичною наукою в межах концепції «фінансового вирівнювання».

11.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдулаев М. И. Теория государства: Учебник для вузов / М. И. Абдулаев. – СПб.: Питер. 2003. – 191 с.
2. Аберкромби Н. Социологический словарь / Н. Аберкромби, С. Хилл, Б. С. Тернер ; пер. с англ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономика, 2004. – 620 с. (с. 20)
3. Абрамчик Л. Я. Налоговое право Беларуси // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть ; Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / Л. Я. Абрамчик отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – 328 с.
4. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: монографія / авторський колектив, за заг. ред. д.е.н., проф. В. Л. Андрущенко. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 332 с.
5. Алексеев С. С. Восхождение к праву. Поиски и решения / С. С. Алексеев. – М. : Норма, 2001. – 752 с.
6. Алиев Г. Х. Налоговый контроль и оценка его эффективности на современном этапе / Г. Х. Алиев. – Махачкала : ИД Наука плюс, 2006. – 108 с.
7. Барак А. Судейское усмотрение / А. Барак ; пер. с англ. – М. : Норма, 1999. – 376 с.
8. Баумгартнер Х. М. Свобода и человеческое достоинство как цели государства / Х. М. Баумгартнер // Политическая философия в Германии : сб. ст. Изензее Й. и др. ; пер. с нем. – М. : Современные тетради, 2005.

9. Белинский Д. А. Место налоговой системы Украины в публичной финансовой системе. Очерки налогово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. – Москва – Харьков: Право, 2013. – 680 с.

10. Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США / под ред. А. Н. Козырина. – М.: ИД «Юриспруденция», 2008. – 120 с.

11. Бержель Ж. Л. Общая теория права / Под. общ. ред. В. И. Даниленко / Пер. с фр. – Москва : Издательский дом NOTA BENE. – 2000. – 576 с.

12. Берман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Г. Дж. Берман ; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Изд-во МГУ : ИНФРА-М-НОРМА, 1998. – 624 с.

13. Бибахин В. В. Введение в философию права / В. В. Бибахин. – М. : ИФ РАН, 2005. – 345 с.

14. Блаженный Августин. Творения / Августин Блаженный. – СПб.: Алетейя; Киев: УЦИММ-Пресс, 1998. – Т. 3: О граде Божиим. – Кн. I-XIII. – 150 с.

15. Бринтон К. Истоки западного образа мысли / К. Бринтон ; пер. с англ. – М. : Московская школа полит. исследований, 2003. – 432 с.

16. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&ved=0ahUKEwiivZTJxpcfKAhXKvxQKHSSwC2YQFghkMAk&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_fil

e_name%3DPDF%2FFP_index.htm_2011_1_27.pdf&usg=AFQjCNEYDSbpdI4au
ek4KP4zGZbE7NYrXA&bvm=bv.112454388,d.d24&cad=rjt.

17. Бурдые П. Социальное пространство: поля и практики / П. Бурдые ; пер. с фр. – М. : Ин-т экспериментальной социологии ; СПб. : Алетейя, 2007. – 576 с.

18. Бурлай Є. До питання про функції права / Є. Бурлай // Вісник Академії правових наук України. – 2005. – № 3 (42). – С. 31–42.

19. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №37-38. – Ст. 189.

20. Винник О. М. Системный подход к разрешению проблемы гармонизации публичных и частных интересов в хозяйственной деятельности / О.М. Винник // Социальная роль права: история и перспективы : материалы международной конференции / под. ред. Ю.И. Скуратова. – М., 2003. – С. 88 – 100.

21. Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики.- Санкт-Петербург: Юридический Центр Пресс, 2003. – 384 с.

22. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права : монография / Д.В. Винницкий. – М. : Изд-во «Норма», 2000. – 450 с.

23. Власов И. А. Конституционный Суд и парламент России / И.А. Власов // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. – 1996. – № 3-4. – С. 46.

24. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство : учеб. пособие / Г.А. Гаджиев, С.Г. Пепеляев. – М., 1998. – 592 с.

25. Галайденко Т. В. До питання розмежування категорій «принцип незалежності суддів» та «гарантії його реалізації» / Т. В. Галайденко // Вісник Вищої ради юстиції. – 2010. – № 3. – С. 28–40.

26. Гепа П. Т. Основи податкового права : навч. посіб. / П. Т. Гепа, Л. М. Доля. – К. : Знання, КОО, 1998. – 237 с.
27. Гоббс Т. Левіафан / Т. Гоббс ; пер. з англ. – К. : Дух і Літера, 2000. – 606 с.
28. Гудимов В.И. Налоговый процесс / В.И. Гудимов // Финансовое право. – 2003. – № 5 – С. 26.
29. Гусев А.П. Проблема реализации принципа гласности в суде общей юрисдикции [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=CJI;n=28673;frame=4294967295>.
30. Гьофе О. Демократія в епоху глобалізації / О. Гьофе ; пер. з нім. – К. : ППС-2002, 2007. – 436 с.
31. Гьофнер Й. Християнське суспільне вчення / Й. Гьофнер. – Свічадо, 2002. – 304 с.
32. Даболс А. Налоговое администрирование в Латвии / А. Даболс // Налоговед. – № 7. – 2011.
33. Дайси А. В. Основы государственного права Англии. Введение въ изучение англійской конституції / А. В. Дайси ; пер., доп. по 6-му англійскому изданию. – Изд. второе. – М. : Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1907. – 707 с.
34. Демин А. В. К вопросу об общих принципах налогообложения / А.В. Демин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 62.
35. Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособ. / А. В. Демин. – М.: РИОР, 2008. – 382 с.
36. Демин А. В. Общие принципы налогообложения: каждому принципу – отдельная статья / А.В. Демин // Налоговед. – № 1 (109). – 2013. – С. 13-23.

37. Енциклопедія політичної думки: пер. з англ / під ред. Д. Міллера. – К.: Дух і Літера, 2000. – 472 с.
38. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; За ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. — Харків: Право, 2011. – 584 с.
39. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография / С. В. Запольский. – М. : Эксмо, 2008. – 160 с.
40. Заславская Т. И. Современное российское общество: Социальный механизм трансформации: Учебное пособие / Т.И. Заславская. – М.: Дело, 2004. – 397 с.
41. Захаров А. Л. Межотраслевые принципы права : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : 12.00.01 / А. Л. Захаров. – Казань, 2003. – 31 с.
42. Заяц Н. Е. Теория налогов : учебник / Н.Е. Заяц. – Минск, 2002. – 220 с.
43. Златопольский Д. Л. Государственное право зарубежных стран Восточной Европы и Азии : учебник / Д. Л. Златопольский. – М. : Зерцало, 1999. – 320 с.
44. История этических учений / под. ред. А.А. Гусейнова. – М.: Гардарики, 2003. – 911 с.
45. Кант И. Метафизика нравов / И. Кант // Кант И. Критика практического разума. – Изд. третье, стереотип. – СПб. : Наука, 2007. – С. 259–505.
46. Капустин Б. Г. Моральный выбор в политике / Б. Г. Капустин. – М. : КДУ : Изд-во МГУ, 2004. – 496 с.

47. Карбонье Ж. Юридическая социология / Ж. Карбонье ; пер. с фр. – М. : Прогресс, 1986. – 352 с.
48. Кельзен Г. Чисте правознавство ; з дод. : Проблема справедливості / Г. Кельзен ; пер. з нім. – К. : Юніверс, 2004. – 496 с. (с. 63)
49. Кодекс адміністративного судочинства від 06.07.2005 № 2747-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
50. Козловски П. Общество и государство: неизбежный дуализм / П. Козловски ; пер. с нем. – М. : Республика, 1998. – 368 с.
51. Козюбра М. Правовий закон: проблеми критеріїв / М. Козюбра // Вісн. Акад. прав. Наук України. – 2003. – № 2-3 (33-34). – С. 85-86.
52. Колісник Т. Є. Співвідношення понять “принципи” та “гарантії” незалежності прокуратури в Україні [Електронний ресурс]. Режим доступу: . https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKewismoCcqPPLAhWkPZoKHYYJmAukQFggkMAE&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FPib_2014_3_11.pdf&usg=AFQjCNEm3-XnhyaRCaH61_stad8H6e4nig&bvm=bv.116274245,d.bGs&cad=rjt.
53. Колодій А. М. Конституція і розвиток принципів права України (методологічні питання) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 ; 12.00.02 / Колодій Анатолій Миколайович. – Київ, 1998. – 391 с.
54. Колодій А.М. Принципи права України: Монографія. – Київ: Юрінком Інтер, 1998. – 208 с.
55. Конституция Республики Польша от 2 апреля 1997 года // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.concourt.am/armenian/legal_resources/world_constitutions/constit/poland/poland-r.htm.

56. Конституція України від 28.06.1996, № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

57. Корецький В. М. «Общие принципы права» в международном праве / В. М. Корецький // Академічна юридична думка / Укладачі: І. Б. Усенко, Т. І. Бондарчук; за заг. ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Ін Юре, 1998. – С. 263–296.

58. Корниенко І. М. Налоговое регулирование и контроль в современной России : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Игорь Михайлович Корниенко. – СПб., 2000. – 215 с.

59. Коулмен Дж. Л. Юридичний позитивізм / Дж. Л. Коулмен, Б. Лейтер // Філософія права / За ред. Дж. Фейнберга, Дж. Коулмена ; пер. з англ. – К. : Основи, 2007. – С. 154–171.

60. Кохановский В.П., Лешкевич Т.Г., Матяш Т.П., Фатхи Т.Б. Основы философии науки: учеб. пособие для аспирантов / В.П. Кохановский, Т.Г. Лешкевич, Т.П. Матяш, Т.Б. Фатхи. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 603 с.

61. Красницкий В. А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В. А. Красницкий. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 168 с.

62. Криницький І.Є. До питання щодо принципів податково-процесуального права // Вісник прокуратури. – 2006. – № 10. – С. 103-107.

63. Кузьменко О.О. Публічний інтерес у податкових правовідносинах: історія та сучасність / О.О. Кузьменко // Право та управління. – 2012. – № 3. – С. 271.

64. Кунцман П. Філософія: dtv-Atlas / П. Кунцман, Ф.-П. Буркард, Ф. Відман ; пер. з 10-го нім. вид. – К. : Знання-Прес, 2002. – 270 с.

65. Кучерявенко М. П. Зміст і класифікація принципів у податковому праві // Право України. – 2002. – № 2. – С. 39.

66. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
67. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н.П. Кучерявенко. – Харьков, 1997. – 256 с.
68. Кучерявенко Н. П. Что нам стоит армию построить? / Н. П. Кучерявенко // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/16746.aspx>.
69. Ларо Д. Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения / Д. Ларо // Налоговед. – № 12 (96). – 2011. – С. 69.
70. Ларо Д. Опыт США: доктрина экономической сущности и деловой цели / Д. Ларо // Налоговед. – № 1. – 2010. – С. 63.
71. Леони Б. Свобода и закон / Б. Леони ; пер. с англ. – М. : ИРИСЭН, 2008. – 308 с.
72. Лившиц А. Я. Введение в рыночную экономику: учебное пособие для вузов. ч. 1-2 / А. Я. Лившиц. – М., 1992. – 420 с.
73. Лист ДПА від 29.09.2009 № 21134/7/16-1517 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа :<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.9620.0>.
74. Ллойд Д. Идея права / Д. Ллойд ; пер. с англ. – М. : Югона, 2000. – 416 с.
75. Ломаев А.Ю. Публичный интерес как правовая категория : автореф. дисс. канд. юрид. наук : 12.00.01 / А.Ю. Ломаев. – Казань, 2012. – 22 с.
76. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / Е.А. Лопатникова; под. ред. д.ю.н. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2012. – 160 с.

77. Лукашева Є.В. Приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах / Є.В. Лукашева // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 364-369.
78. Максимов С. И. Верховенство права як ідея і принцип / С. Максимов // Актуальні проблеми тлумачення і застосування юридичних норм: Збірник статей учасників міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті професора П. О. Недбайла. 28-29 березня 2008 р. – Львів : Юрид. ф-т Львів. нац. ун-ту імені Івана Франка, 2008. – С. 39–40.
79. Максимов С. И. Правовая реальность: опыт философского осмысления / С. И. Максимов. – Харьков : Право, 2002. – 328 с.
80. Маланчук П. Вступ до міжнародного права за Ейкхерстом / П. Маланчук; пер. з англ. – Х. : Консум, 2000. – 592 с.
81. Малахов В. П. Концепция философии права / В. П. Малахов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 751 с.
82. Мальцев Г. В. Социальные основания права / Г. В. Мальцев. – М. : Норма, 2007. – 800 с.
83. Михайлова О. Р. Толкование норм налогового законодательства: Учебное пособие / под. ред. С.Г. Пепеляева. М.: «Статут», 2004. – 142 с.
84. Міжнародні стандарти незалежності суддів : зб. док. – Київ : Поліграф-Експрес, 2008. – 184 с.
85. Мордовец А. С. Социально-юридический механизм обеспечения прав человека и гражданина (теоретико-правовое исследование) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 / Мордовец Александр Сергеевич. – Саратов, 1997. – 384 с.
86. Морозова О. С. Принципы межбюджетных отношений в ФРГ: общая характеристика / Принципы финансового права : материалы

международ. науч. – практ. конф., Харьков, 19-20 апреля 2012 г. / редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – 230 с.

87. Налоговое право: учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2003. – 591 с.

88. Нгуен Куок Динь. Международное публичное право : в 2 т. / Нгуен Куок Динь, П. Дайе, А. Пелле ; пер. с фр. – К. : Сфера, 2000. – Т. 1: Кн. 1 : Формирование международного права. Кн. 2 : Международное сообщество. – 440 с.

89. Нешатаева Т. Е. Уроки судебной практики о правах человека: европейский и российский опыт / Т. Е. Нешатаева. – М. : Городец, 2007. – 320 с.

90. Новий тлумачний словник української мови : у 3 т. / уклад. В. Яременко, О. Сліпущко. – Київ : Аконіт, 2008. – Т. 3. – 864 с.

91. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб., 2002. – 473 с.

92. Общая теория государства и права. Академический курс в 3-х томах. Изд. 2-е, перераб. и доп. / Отв. ред. проф. М. Н. Марченко. – М. : Зерцало-М, 2001. – Т. 2. – 528 с.

93. Общая теория государства и права. Академический курс. Т. 2 / отв. ред. М.Н. Марченко. М., 2007. – 639 с.

94. Огурцов А. П. Идея / А. П. Огурцов // Новая философская энциклопедия : в 4 т. – М. : Мысль, 2001. – Т. 2. – С. 83.

95. Оніщенко Н. М. Правова система: проблеми теорії [Текст] : монографія / Н. М. Оніщенко. – К. : Інст держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2002. – С. 154.

96. Определение КС РФ от 01.03.2007 № 326-О-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55533/

97. Определение КС РФ от 02.11.2006 № 444-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64900/

98. Определение КС РФ от 03.04.2009 № 480-О-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/1791829/>.

99. Определение КС РФ от 12.07.2006 № 266-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63287/

100. Определение КС РФ от 15.01.2008 № 294-О-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_78329/.

101. Определение КС РФ от 15.01.2009 № 242-О-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_87576/.

102. Определение КС РФ от 16.07.2013 № 1216-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/70452698/>.

103. Определение КС РФ от 16.12.2008 № 1079-О-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86822/.

104. Определение КС РФ от 21.04.2011 № 557-О-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.referent.ru/7/182817/>.

105. Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32675/.

106. Организационно-правовые основы принципа прозрачности бюджетного процесса в республике Польша , материалы Научно-практической конференции «Принципы финансового права», Харьков, 19-20

апреля 2012 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.hse.ru/data/2012/04/22/1249924867/Презентация%20доклада.pdf>.

107. Основы налогового права: учебно-метод. Пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 1995. – 496 с.

108. Остин Дж. Позитивістська концепція права / Дж. Остин // Філософія права / За ред. Дж. Фейнберга, Дж. Коулмена ; пер. з англ. – К. : Основи, 2007. – С. 41–56.

109. Павлушина А.А. Теория юридического процесса: проблемы и перспективы развития: Дис. ... д-ра юрид. наук. – Самара. – 2005. – 459 с.

110. Парсонс Т. Система современных обществ / Т. Парсонс ; пер. с англ. – М. : Аспект Пресс, 1998. – 270 с.

111. Паскаль Б. Мысли / Б. Паскаль ; пер. с фр. – СПб. : Азбука-классика, 2005. – 336 с.

112. Петришин О. В. Право як соціально-юридичне явище: до постановки питання / О. В. Петришин // Вісник Академії правових наук України. – 2007. – № 4 (51). – С. 3–18.

113. Платон. Государство // Собр. соч. : В 4 т. М., 1994. Т. 3. С. 95 – 145, 223 – 227.

114. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія / С. П. Погребняк. – Х.: Право. – 2008. – 240 с.

115. Податковий кодекс України в редакції від 01.02.2016 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

116. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.

117. Познер Р. А. Проблемы юриспруденції / Р. А. Познер ; пер. з англ. – Харків : Акта, 2004. – 488 с.

118. Поляков А. В. Российская теоретико-правовая мысль : опыт прошлого и перспективы на будущее / А. В. Поляков // Наш трудный путь к праву: материалы философско-правовых чтений памяти академика В. С. Нерсесянца / Сост. В. Г. Графский. – М. : Норма, 2006. – С. 86.

119. Попов В. В. Защита прав субъектов налоговых правоотношений: вопросы теории и практики: монография / В.В. Попов. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 168 с.

120. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 368 с.

121. Постанова Верховного Суду України від 11.10.2006 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/3384445>.

122. Постанова Верховного Суду України від 13.01.2009 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/3060678>.

123. Постанова Верховного Суду України від 17.02.2009 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsen.nsf/0/52538BED320550D1C22578540047008E?OpenDocument&CollapseView&RestrictToCategory=52538BED320550D1C22578540047008E&Count=500&>.

124. Постанова Верховного Суду України від 17.03.2009 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/7046232>.

125. Постанова Верховного Суду України від 30.09.2009 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/4970769>.

126. Постановление КС РФ от 04.04.1996 № 9-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10033/.

127. Постановление КС РФ от 08.10.1997 № 13-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23130/.

128. Постановление КС РФ от 14.07.2005 № 9-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54516/.

129. Постановление КС РФ от 14.09.2009 № 8-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_87974/.

130. Постановление КС РФ от 22.03.2007 № 4-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12152652/>.

131. Постановление КС РФ от 23.05.2012 № 11-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/398152/>.

132. Постановление КС РФ от 28.02.2006 № 2-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_58946/.

133. Постановление КС РФ от 28.03.2000 № 5-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12119087/>.

134. Постановление КС РФ от 30.01.2001 № 2-П // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30213/.

135. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/.

136. Постановление по делу «Грегори против Хелверинга» (Gregory v. Helvering), 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), aff=d 293 U.S. 465, 469 (1935); 69 F.2d at 810.

137. Правовые гарантии законности в СССР / [Березовская С. Г., Каминская В. И., Лебедев М. П. и др.]; отв. ред. М. С. Строгович. – М. : Изд-во АН СССР, 1962. – 475 с.

138. Правоприменение: теория и практика / Отв. ред. Ю. А. Тихомиров. – М. : Формула права, 2008. – 432 с.

139. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.

140. Про заборону використання незаконних засобів зменшення податків: Закон США H.R. 2255, 106th Cong. 3 (1999)

141. Про металобрухт: Закон України від 05.05.1999 № 619-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/619-14>.

142. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

143. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр>.

144. Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 № 1861-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1861-17>.

145. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби: Інформаційний лист ВАСУ від

20.07.2010 № 1112/11/13-10 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v1112760-10>.

146. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарева. – М., 2005. – 192 с.

147. Рабінович П. Верховенство права (за матеріалами практики Страсбурзького Суду та Конституційного Суду України) / П. Рабінович // Вісник Академії правових наук України. – 2006. – № 2 (45). – С. 3–16. (с. 5)

148. Радбрух Г. Философия права / Г. Радбрух. – М.: Междунар. отношения, 2004. – 240 с.

149. Ратцингер Й. (Бенедикт XVI). Ценности в эпоху перемен. О соответствии вызовам времени / Й. Ратцингер (Бенедикт XVI) ; пер. с нем. – М. : Библиейско-богосл. ин-т св. апостола Андрея, 2007. – 163 с.

150. Регельсбергер Ф. Общее учение о праве / Ф. Регельсбергер ; пер. с нем. – М. : Тип. Т-ва И. Д. Сытина, 1897. – 295 с.

151. Речицький В. Відповідь Всеволода Речицького Мирославу Мариновичу / В. Речицький // Права людини (ХПГ-інформ). – 2007. – № 11 (447). – С. 11–12.

152. Рікер П. Інтелектуальна автобіографія. Любов і справедливість: пер. з фр / П. Рікер. – К.: Дух і літера, 2002. – 216 с.

153. Рішення Конституційного Суду України від 07.07.2004 № 14-рп/2004 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04>.

154. Рішення Конституційного Суду України від 20.06.2007 № 5-рп/2007 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-07>.

155. Рішення Конституційного Суду України від 30.01.2003 № 3-рп/2003 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-03>.

156. Рішення КСУ від 02.11.2004 № 15-рп/2004 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04>.

157. Рішення КСУ від 16.02.2010 № 5рп/2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-10>.

158. Рішення КСУ від 24.03.2005 № 1-9/2005 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05>.

159. Рішення Харківської міської ради від 21.01.2015 № 1793/15 «Про внесення змін до рішення 4 сесії Харківської міської ради 6 скликання від 12.01.2011 № 126/11 «Про врегулювання питань справляння податків на території міста Харкова відповідно до норм Податкового кодексу України» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reestr.tk/638122>.

160. Ролз Дж. Теория Справедливости / Дж. Ролз. – Издательство Новосибирского университета, 1995. – 298 с.

161. Савенко М. Конституційний Суд і Омбудсмен у державному механізмі захисту прав та свобод людини і громадянина / М. Савенко // Вісник Конституційного Суду України. – 2000. – № 1. – С. 68–83.

162. Салищева Н. Г. Гражданин и административная юрисдикция в СССР / Н. Г. Салищева ; отв. ред. А. Е. Лунев. – М. : Наука, 1970. – 164 с.

163. Сандевуар П. Введение в право / П. Сандевуар [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vuzlib.net/beta3/html/1/16269>.

164. Сасов К. А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда РФ / К.А. Сасов. – М.: Статут, 2006. – 206 с.

165. Скобелкин В. Н. Юридические гарантии трудовых прав рабочих и служащих / В. Н. Скобелкин. – М.: Юрид. лит., 1969. – 183 с.

166. Скурко Е. В. Принципы права в современном нормативном правопонимании / Е. В. Скурко. – М. : Юрлитинформ, 2008. – 200 с.

167. Словарь иностранных слов. 15-е изд., испр. / под ред. Ф.Н. Петрова. – М., 1988. – 608 с.
168. Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.14 / Д. А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.
169. Соловйова Ю. О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу / Ю. О. Соловйова // Экономика и право. – 2009. – № 3 (25). – С. 97–101.
170. Сорокин В. Д. Избранные труды / В.Д. Сорокин. – СПб., 2005. – 1084 с.
171. Судоустрій України : підручник / С. В. Ківалов, Ю. Є. Полянський, М. В. Косюта, В. В. Долежан ; за ред. С. В. Ківалова. – Київ : Юрінком Інтер, 2011. – 384 с.
172. Теория государства и права / Под ред. В. К. Бабаева. – М. : Юристь, 1999. – 592 с.
173. Теория государства и права: курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – М. : Юристь, 1997. – 672 с.
174. Теория государства и права: учебник / отв. ред. А.В. Малько. М., 2008. – 421 с.
175. Тодыка Ю. Н. Основы конституционного строя Украины : учеб. пособие / Тодыка Ю. Н. – Х. : Факт, 2000. – 176 с.
176. Уайтхед А. Избранные работы по философии / А. Уайтхед ; пер. с англ. – М. : Прогресс, 1990. – 718 с.
177. Увайсаев Б. З. Принципы налогового права в системе принципов российского права: Теоретико-правовое исследование: автореф. дисс. ... к.ю.н. / Б.З. Увайсаев. – Ростов н/Д, 2005. – 23 с.

178. Философский словарь : Основан Г. Шмидтом. – 22-е, новое, переработ. изд. под ред. Г. Шишкоффа ; пер. с нем. – М. : Республика, 2003. – 575 с.
179. Філософія права / За ред. Дж. Фейнберга, Дж. Коулмена ; пер. з англ. – К. : Основи, 2007. – 1256 с.
180. Финансовое право: учебник / под. ред. О.Н. Горбуновой. – М., 1996. – С. 182.
181. Финочко Ф. Д. Процессуальные гарантии в производстве дел об административных правонарушениях : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Финочко Фёдор Дмитриевич. – Харьков, 1968. – 22 с.
182. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. : 12.00.14 / Н.А. Фоминова. – М., 2009. – 25 с.
183. Фулей Т. І. Сучасні загальнолюдські принципи права та проблеми їх впровадження в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Фулей Тетяна Іванівна. – Львів, 2003. – 253 с.
184. Фуллер Лон Л. Мораль права / Лон Л. Фуллер ; пер. з англ. – К. : Сфера, 1999. – 232 с.
185. Хабермас Ю. Вовлечение другого. Очерки политической теории / Ю. Хабермас; пер. с нем. – СПб. : Наука, 2001. – 417 с.
186. Хайек Ф. А. фон. Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Ф. А. фон Хайек ; пер. с англ. – М. : ИРИСЭН, 2006. – 644 с. (485)
187. Харт Х. Л. А. Концепція права / Х. Л. А. Харт ; пер. з англ. – К. : Сфера, 1998. – 236 с.
188. Хеффе О. Справедливость: Философское введение / О. Хеффе. – М.: Праксис, 2007. – 192 с.

189. Хофмайстер Х. Что значит мыслить философски: пер. с нем / Х. Хофмайстер. – СПб.: Изд-во С.-Петербур. Ун-та, 2006. – 448 с.
190. Циппеліус Р. Філософія права / Р. Циппеліус ; пер. з нім. – К. : Тандем, 2000. – 300 с.
191. Циппеліус Р. Юридична методологія / Р. Циппеліус ; пер. з нім. – К. : Реферат, 2004. – 176 с.
192. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні : дис. канд. юрид. наук : 12.00.01 / Н. К. Шаптала. – Ірпінь, 2012. – 194 с.
193. Шевчук С. Основи конституційної юриспруденції / С. Шевчук. – К. : Український центр правничих студій, 2001. – 302 с.
194. Щекин Д.М. О балансе публичного, квазипубличного и частного интересов в практике Конституционного суда РФ / Д.М. Щекин // Налоговое право в решениях Конституционного Суда 2004 года : по материалам второй Международной научно-практической конференции 15, 16 апреля 2005 г. Москва. – М. : Волтерс Клувер., 2006. – С. 41 – 62.
195. Юридична енциклопедія : в 6 т. / голова редкол. Ю. С. Шемшученко. – Київ : Укр. енцикл., 2003. – Т. 5. – 736 с.
196. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – Т. 1 : А–Г. – Київ : Укр. енцикл., 1998. – 765 с.
197. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Олександр Олександрович Яковенко. – К., 2007. – 208 с.
198. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
199. Янкевич С.В. Организационно-правовые основы принципа прозрачности бюджетного процесса в Республике Польша / Принципы

финансового права : материалы междунар. науч. – практ. конф., Харьков, 19-20 апреля 2012 г. / редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 201. – 230 с.

200. Ясаи Э. де. Государство / Э. де Ясаи ; пер. с англ. – М. : ИРИСЭН, 2008. – 410 с.

201. Яцкін Р. О. Принципи бюджетного процесу / Р. О. Яцкін // Принципы финансового права: материалы междунар. науч. – практ. конф., Харьков, 19-20 апреля 2012 г. / редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков : Право, 201. – 230 с.

202. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>.

203. Hart H. L. A. The Concept of Law. – 2nd ed. – Oxford : Clarendon Press, 1994, 315 p.

204. Loïc Philip Les fondements constitutionnels des finances publiques / Philip Loïc // Economica. – 1995. – 112 p.

205. The Taxpayer Bill of Rights [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hoffmanassociates.ca/tax%20payers%20bill%20of%20rights.htm>.



УКРАЇНА
ХАРКІВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
Департамент фінансів

пл. Свободи, 5, Держспром, 9 під'їзд, 6 поверх, м. Харків, 61022, тел./факс: 705-01-10
E-mail: uprfin@kharkivoda.gov.ua, код ЄДРПОУ 02316575

У.с.м. 2016р. № _____
на № _____ від _____

АКТ

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Вінцової Дар'ї Сергіївни на тему: «Співвідношення принципів
фіскальної достатності та економічності оподаткування»**

До Департаменту фінансів Харківської обласної державної адміністрації надійшли матеріали дисертаційного дослідження Вінцової Дар'ї Сергіївни на тему: «Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування», поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Основні положення й висновки дисертаційного дослідження Вінцової Дар'ї Сергіївни використовуються співробітниками Департаменту фінансів Харківської обласної державної адміністрації при підготовці пропозицій щодо внесення змін до чинного податкового та бюджетного законодавства України з метою збільшення надходжень від податків та зборів до лохідної частини бюджету, збалансування витрат на адміністрування податків.

Практичне впровадження до чинного податкового законодавства України пропозицій, що містяться в дисертації Вінцової Дар'ї Сергіївни, дозволить вдосконалити механізми адміністрування податків та зборів, що матиме наслідком підвищення рівня податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів.

Директор Департаменту



С.І. Овсянніков

Затверджую:

Віце-президент

Київського міжнародного університету

Шумигора Л.І.

№ 1 від "05" травня 2016
АКТ

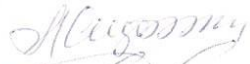
про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Вінцової Дар"ї Сергіївни

на тему "Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування"

Комісія у складі проректора з навчально-методичної роботи к.ю.н., професора Л.А.Сидорчука - голова комісії, проректора з навчально – виховної роботи к.ю.н., доцента Т.В.Данченко - член комісії, в.о. директора юридичного інституту к.ю.н., О.Д. Волянок - член комісії. Цим актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження Вінцової Дар"ї Сергіївни на тему "Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування" використовуються у навчальному процесі викладачами кафедри публічно – правових дисциплін Київського міжнародного університету при підготовці та викладанні дисциплін "Податкове право", "Фінансове право", та відображені у навчально-методичній літературі для лекційних та семінарських занять.

Голова комісії:



Л.А. Сидорчук

Члени комісії




Т.В.Данченко

О.Д. Волянок

