

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА АДМІНІСТРАТИВНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 336.201

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2022.24.10>

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Боксгорн Анастасія Вікторівна,
доктор філософії,
в.о. доцента кафедри мовної підготовки
(Одеський державний університет
внутрішніх справ, м. Одеса, Україна)

У статті проаналізовано систему принципів податкового законодавства та зроблено спроби визначити правову природу деяких з них. Визначаючи принципи у якості орієнтирів для реалізації права, можна казати про їх регулятивну, захисну та охоронну функції, які покликані забезпечити єдиний підхід до оподаткування та надходження до бюджету коштів у достатньому обсязі. Автором було визначено, що: справедливість – це по суті квінтесенція інших принципів оподаткування, таких як рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, загальність оподаткування, економічність оподаткування, тощо. А принцип соціальної справедливості являє собою багатоаспектний феномен, який вимагає комплексного підходу під час його практичної реалізації. Стосовно принципу фіскальної достатності у законодавстві України, то автор дійшов висновку, що він потребує вдосконалення, особливо в частині, що стосується адміністрування місцевих податків і зборів. Визначення фіскальної достатності відбувається через співмірність видатків із доходами, однак левову частку доходів складають фінансові ресурси, що не є результатом стягнення місцевих податків і зборів. Враховуючи те, що податкове та бюджетне законодавство дуже тісно пов'язані між собою, то обґрунтованим є застосування суміжних категорій та визначення цієї засади через призму бюджетної збалансованості. Принципи є основою місцевого оподаткування і стоять на сторожі дотримання балансу публічних та приватних інтересів (рівень платоспроможності потенційних платників податків та зборів) у складних взаємовідносинах між державою та людиною. Вони уособлюють розуміння такої філософської категорії, як справедливість та є її проявами у контексті податкових правовідносин. Їх варто відрізняти від принципів податкового законодавства, оскільки місцеві податки та збори хоч і є невід'ємною частиною податкової системи держави, все ж таки мають певні особливості, обумовлені специфікою їх адміністрування.

Ключові слова: принципи податкового законодавства, принцип фіскальної достатності, принцип соціальної справедливості, адміністрування місцевих податків і зборів, принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності.

**IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION
THROUGH THE PRISM OF THE ADMINISTRATION OF LOCAL TAXES AND FEES**

Bokshorn Anastasiia Viktorivna,
PhD,
Acting Associate Professor of Language
Training
(Odessa State University of Internal
Affairs, Odessa, Ukraine)

The article analyzes the system of principles of tax legislation and attempts to determine the legal nature of some of them. Defining the principles as guidelines for the implementation of the law, we can talk about their regulatory, protective and protective functions, which are designed to ensure a unified approach to taxation and the receipt of funds in the budget in sufficient quantities. The author determined that: fairness is essentially the quintessence of other principles of taxation, such as equality of all taxpayers before the law, prevention of any manifestations of tax discrimination, universality of taxation, cost-effectiveness of taxation, and so on. And the principle of social justice is a multifaceted phenomenon that requires an integrated approach during its practical implementation. Regarding the principle of fiscal sufficiency in the legislation of Ukraine, the author concluded that it needs to be improved, especially in the part related to the administration of local taxes and fees. The definition of fiscal sufficiency is due to the proportionality of expenditures with revenues, but the lion's share of revenues is financial resources, which is not the result of collecting local taxes and fees. Given that tax and budget legislation are very closely linked, it is reasonable to use related categories and define this principle through the prism of budget balance. The principles are the basis of local taxation and guard the balance of public and private interests (the level of solvency of potential taxpayers) in the complex relationship between the state and the individual. They embody the understanding of such a philosophical category as justice and are its manifestations in the context of tax relations. They should be distinguished from the principles of tax law, because local taxes and fees, although an integral part of the tax system of the state, still have certain features due to the specifics of their administration.

Key words: principles of tax legislation, principle of fiscal sufficiency, principle of social justice, administration of local taxes and fees, principle of inevitability of occurrence of responsibility determined by law.

Актуальність. Встановлення принципів адміністрування місцевих податків і зборів та визначення їх правової природи є актуальним, враховуючи умови реформування податкової системи та оновлення законодавства у сфері бюджетних відносин. Розуміючи під принципами основні ідеї, які характеризуються універсальністю, вищою імперативністю та загальною значущістю, принципи податкового законодавства слід розуміти як основоположні ідеї, на яких базується податкова система держави та які визначають нормативні та моральні основи поведінки учасників податкових правовідносин. Визначаючи принципи у якості орієнтирів для реалізації права, можна казати про їх регулятивну, захисну та охоронну функції, які покликані забезпечити єдиний підхід до оподаткування та надходження до бюджету коштів у достатньому обсязі.

Стан наукового дослідження. Питання сутності місцевого оподаткування, його правового регулювання та особливостей адміністрування місцевих податків і зборів були висвітлені у величезній кількості наукових доробок вітчизняних та зарубіжних

вчених. Особливої уваги заслуговують роботи таких вчених, як В.Л. Андрущенко, Б.Г. Болдирєва, І.С. Волохова, В.В. Зайчикова, О.П. Кириленко, В.І. Кравченко, А.І. Крисоватий, М.І. Крупка, В.В. Курочкіна, В.С. Лісовської, І.О. Луніна, В.М. Мельник, Ю.В. Пасічник, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул, В.М. Федосов та інші. Однак деякі питання щодо висхідних понять місцевого оподаткування потребують більш поглибленого вивчення.

Метою статті є розкриття сутності принципів оподаткування через призму адміністрування місцевих податків і зборів.

Основний зміст роботи. Основні засади місцевого оподаткування по-різному відображені у законодавствах різних країн, це пов'язано із існуванням різних форм державного устрою, податкових систем, використанням певного спектру моделей розподілу повноважень між органами державної влади та владою на місцях щодо встановлення видів, ставок, бази та інших елементів податків, підходів до визначення сутності податкових надходжень та ще величезної кількості чинників. Не варто також забувати й про мінливість податкового законодавства. Численні дискусії з приводу принципів оподаткування точаться не тільки щодо їх наповнення, а й стосовно визначення просто переліку, який доцільно закріпити та законодавчому рівні, аби забезпечити безперервність достатніх фінансових потоків у державі, не завдаючи збитків інтересам кожного окремого індивідуума.

Дослідження принципів оподаткування через призму адміністрування місцевих податків і зборів неможливе без звернення до теорії оподаткування, яка охоплює як місцеві, так і загальнодержавні податки та збори. Відповідно до ст.4 Податкового Кодексу України (далі – ПК України) податкове законодавство ґрунтується на таких принципах, як: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 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, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [1].

Визначення принципів оподаткування вперше було зроблено Адамом Смітом. Цей шотландський економіст та філософ, який є основоположником теорії виробництва та розподілу, висвітлив їх у фундаментальній праці «Дослідження про природу та причини багатства народів». Мовою оригіналу ці принципи звучать, як “Proportionality/Equity/Progressivity, Certainty, Convenience and Simplicity”. Їх зміст визначається наступним чином:

- Суб'єкти кожної держави повинні сприяти розвитку та підтримці уряду, наскільки це можливо пропорційно доходу, який вони отримують, перебуваючи під захистом держави.

- Податок, який має сплачувати кожна особа, має бути певний, а не довільний. Час оплати, спосіб оплати, розмір податку, який треба сплатити, мають бути чіткими та зрозумілими для співробітника (фіскального органу), та кожної іншої особи. В іншому випадку, кожна особа, яка підлягає оподаткуванню, потрапляє у владу податкодавця, який може погіршити податок за певних умов, або стягувати задля власної вигоди.

- Кожен податок повинен стягуватися у той час або в порядку, в який, найімовірніше, буде зручним для платника.
- Кожен податок повинен бути таким, щоб витягувати, і тримати з кишені людей якомога менше, однак при цьому привносити стільки ж, або більше у державну скарбницю держави [2].

Сутність та навіть визначення неоднаково трактуються вченими. Зазвичай ці чотири принципи обговорюються під словом «пропорційність / справедливість / прогресивність, визначеність, зручність та простота», але деякі навіть виявляють тут інші принципи, а саме – економічність. Так, наприклад, автори підручника «Теория и история налогообложения» виокремлюють їх наступним чином: принцип справедливості, визначеність податку, зручність оподаткування та економічність оподаткування [3].

Вчення А. Сміта доповнив видатний німецький економіст XIX ст. А. Вагнер. Він виокремив дев'ять принципів оподаткування, які об'єднав у чотири групи:

- фінансові (достатність обкладання податками, еластичність);
- етичні (всезагальність оподаткування, рівномірність);
- народногосподарські (вірний вибір об'єкту оподаткування, комбінація податків у систему, яка б враховувала наслідки й умови їх перекладання);
- принципи податного управління (визначеність, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат на стягнення податків) [3].

Головне, що вніс А. Вагнер у вчення про принципи, – це поєднання індивідуалістських (в інтересах платників) і державницьких (в інтересах бюджету) засад під час оподаткування, як балансу індивідуальних і державно-національних інтересів, відображених через функціонування податкової системи. Він розглядав принципи оподаткування у контексті не так абсолютних істин, придатних для усіх часів і народів, як залежно від конкретних соціально-економічних умов, притаманних певній державі: стану економіки, рівня культури, активності громадської думки та інших факторів [4, с. 47].

Щодо основних параметрів оподаткування (розмір ставок, засоби фіскального регулювання економіки, способи збирання та адміністрування податків) державна влада не повинна переходити межу. За якою настає параліч приватної господарської ініціативи платників, втрачається почуття патріотизму, набуває недопустимих масштабів ухилення від податків, розвивається цинізм і деморалізація в усіх верствах населення [5, с. 42].

Забезпечення рівноваги публічного та приватного інтересів у сфері оподаткування продиктовано особливостями сполучення цілей правового регулювання податкових відносин та правових засобів, що придатні для цього. За своєю сутністю це є одним з проявів реалізації принципу верховенства права в оподаткуванні, що конкретизується як вимога співмірності переслідуваної мети та використаних при цьому правових засобів. Показовим у даному разі є позиція Європейського суду з прав людини, який у низці своїх рішень торкався питання пропорційності [6, с. 104].

М. П. Кучерявенко визначає наступні принципи побудови податкової системи України: принцип рівного податкового тиску, принцип стабільності, принцип рівності та рівноваги, принцип цілісності, принцип єдиної цілі, принцип обмеження податкового тиску, принцип раціонального поєднання прямих та непрямих податків, принцип поділу податків за рівнем компетенції органів [7, с. 140-142]. Вважаємо за необхідне розглянути вищезгадані принципи окремо, оскільки їх правове регулювання та сутність заслуговують на увагу через неоднозначність трактування та важливість.

Податковий принцип загальності оподаткування, як і принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації знаходить своє відображення у статті 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом».

Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства є одним з декількох аспектів верховенства права, яке, у свою чергу, містить такі складові, як: законність (під якою розуміється також те, що ніхто не може бути покараний, інакше як за порушення раніш прийнятого та визначеного закону, і при цьому сам закон не може бути порушений безкарно); правова визначеність (юридичні норми повинні бути ясними і точними, неприпустимість зворотної дії норм закону та їх виконуваність); заборона свавілля; доступ до правосуддя, що забезпечується незалежними та неупередженими судами; дотримання прав людини; недискримінація та рівність перед законом («універсальна підпорядкованість» усіх і кожного закону) [8].

Принцип фіскальної достатності є одним із найбільш дискусійних питань у теорії податкового права, що є наслідком великої частки суб'єктивізму при визначенні критерію достатності. У словнику поняття “достатній” визначається наступним чином: 1. який задовольняє що-небудь або відповідає яким-небудь потребам. 2. Обґрунтований належною мірою, переконливий. 3. діал. Заможний [9]. В ПК України сутність цього принципу визначено як встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Цікавим є зауваження О.О. Барабаш, яка звертає увагу на те, що навряд чи доцільним є використання конструкції “фіскальна достатність”. У чинному українському законодавстві немає поняття “фіску”. Зрозуміло, що йдеться про конструкцію бюджету, саме тому доцільніше було б використовувати його як принцип посилення на бюджетну достатність [4]. Висловлюються думки, що принцип фіскальної достатності має певне кордонне значення на межі бюджетного та податкового регулювання. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля під час встановлення податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, а лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів [10, с. 231]. В цих умовах принцип фіскальної достатності утверджується як цілком необхідний елемент взаємодії між публічним та приватними інтересами в оподаткуванні. Крім того, аналізуючи сутність цього принципу, варто звернути увагу перш за все на такий принцип побудови бюджетної системи України як принцип збалансованості, відповідно до якого повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету.

Досліджуючи проблематику критерію «достатності» при встановленні місцевих податків та зборів місцевими радами, варто враховувати і те, що місцеві бюджети переважно поповнюються за рахунок трансфертів. В цьому аспекті заслуговує на увагу думка О.С. Морозової, яка зазначає, що застосування трансфертів для покриття «фіскального розриву» між витратами та надходженнями до бюджету, може бути підставою для висновку про те, що вертикальне розподілення задач та джерел доходів було проведено неправильно [11, с. 88]. Висвітлення принципу фіскальної достатності у законодавстві України потребує вдосконалення, особливо в частині, що стосується адміністрування місцевих податків і зборів. Визначення фіскальної достатності відбувається через співмірність видатків із доходами, однак лівову частку доходів складають фінансові ресурси, що не є результатом стягнення місцевих податків і зборів.

Також, враховуючи те, що податкове та бюджетне законодавство дуже тісно пов'язані між собою, то обґрунтованим є застосування суміжних категорій. У зв'язку з цим пропонуємо принцип фіскальної достатності визначити як принцип бюджетної збалансованості у ст. 4 Податкового кодексу України [12, с. 40–41].

Принцип соціальної справедливості є однією із основних засад оподаткування в сучасній Україні і, відповідно до положень ст.4 Податкового кодексу України (далі – ПК України), визначається як установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [1]. До прийняття ПК України правове регулювання здійснювалося відповідно до положень Закону України «Про систему оподаткування». Відповідно до нього під принципом соціальної справедливості розуміли «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи [13]. Тобто, за часів незалежної України застосовувався підхід принципу горизонтальної справедливості через призму платоспроможності платника податків. На відміну від принципу вигоди, який полягає у застосуванні різної податкової позиції в залежності від розмірів одержуваного блага, його сутність можна сформулювати наступним чином: «сума стягнутих податків повинна визначатися в залежності від величини доходів платника». Важко сказати який з цих підходів є більш обґрунтованим та доцільним, оскільки відкритим залишається питання щодо сутності самої справедливості. Адже, вона являє собою оцінне поняття, яке характеризується відсутністю чіткої конкретизації у правових нормах, що призводить до потреби в дискреції і значно ускладнює процес правозастосування. Крім того, при вирішенні питань щодо звільнення від сплати податків і зборів, надання пільг по окремим податкам, зменшення податкових ставок, критерій платоспроможності не завжди відіграє визначальну роль [14, с. 39].

Існує безліч підходів до визначення «справедливості» як морально-етичної, категорії. Нами підтримується позиція С.Є. Федорова, який зазначає, що соціальна справедливість являє собою такий стан суспільства, за якого відсутня соціальна напруженість, конфлікти, різні за соціальним статусом прошарки населення «комфортно почуваються», вільно реалізують свої права й належним чином виконують свої обов'язки з метою забезпечення подальшого функціонування такої системи організації суспільства. Можна говорити, що соціальна справедливість, по суті, є балансом у соціально нерівному суспільстві [15, с. 161]. Також варто зазначити, що справедливість – це по суті квінтесенція інших принципів оподаткування, таких як рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, загальність оподаткування, економічність оподаткування, тощо. Принцип соціальної справедливості являє собою багатоаспектний феномен, який вимагає комплексного підходу під час його практичної реалізації [14, с. 39–40]. Реалізація принципу справедливості при адмініструванні єдиного податку проявляється при застосуванні так званої «податкової відпустки», коли платники єдиного податку, віднесені до першої та другої груп, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки (пункт 295.5 Кодексу), за умови, якщо вони працюють самостійно, тобто не використовують працю найманих осіб. Щоб скористатись правом на відпустку, платникам необхідно подати до територіального органу ДПС заяву у довільній формі, у якій зазначити період запланованої відпустки. Спеціального терміну для подання заяви щодо періоду щорічної відпустки нормами Податкового кодексу України не передбачено. З метою уникнення порушення терміну щодо сплати авансових платежів заяву щодо періоду щорічної відпустки органи ДПС рекомендують

подавати до початку відпустки. Звільнення від сплати єдиного податку відповідно до п. 295.5 ст. 295 Податкового кодексу України можливе також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листоків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів [1].

Актуальності набуває і спеціальний принцип свободи відкритої інформації, що є певним станом природного права людини. Громадянське суспільство в сучасному розумінні активно перетворюється в інформаційне суспільство. Тому адекватність нормативно-правового закріплення принципів податкових правових відносин є і критерієм повноти формування інформаційного суспільства.

Основний спільний принцип при адмініструванні місцевих податків і зборів у європейських державах – принцип сервісної діяльності. Однак застосування цього принципу не виключає можливостей обмеження окремих прав і свобод: недоторканності житла, таємниці кореспонденції та інших. Такі дії органів адміністрування податків та зборів, які в праві розглядаються як «порушення недоторканості приватного життя», у зарубіжному податковому праві розглядається як норма [16; 17].

Висновки. Принципи є основою місцевого оподаткування і стоять на сторожі дотримання балансу публічних та приватних інтересів (рівень платоспроможності потенційних платників податків та зборів) у складних взаємовідносинах між державою та людиною. Вони уособлюють розуміння такої філософської категорії, як справедливість та є її проявами у контексті податкових правовідносин. Їх варто відрізнити від принципів податкового законодавства, оскільки місцеві податки та збори хоч і є невід'ємною частиною податкової системи держави, все ж таки мають певні особливості, обумовлені специфікою їх адміністрування.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 12.04.2022)
2. Principles of Taxation. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/d350/83fc0fbee8244e4f095a8d6fc446507d52eb.pdf> (дата звернення 15.04.2022)
3. Черник Д.Г. Теорія та історія оподаткування. URL: https://stud.com.ua/20483/ekonomika/printsipl_opodatkuvannya (дата звернення 12.04.2022)
4. Барабаш О. О. Принцип фіскальної достатності у податковому законодавстві України. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки.* – 2014. – № 801. – С. 46-50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2014_801_11
5. Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування: навч. посібник / Ярошенко Ф.О. [та ін.] ; Нац. акад. держ. податкової служби України, 2004. 242с.
6. Чорний О.А. Роль принципу фіскальної достатності в забезпеченні балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин. *Прикарпатський юридичний вісник.* Випуск 2 (17). 2017. – С. 101 -108.
7. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс. К. : Правова єдність, 2008. 701 с.
8. О верховенстве права: доклад, утверждённый Венецианской комиссией на 86й пленарной сессии от 25–26 марта 2011 года. URL: www.venice.coe.int/docs/2011/cdl-ad (дата звернення 09.04.2022)
9. Академічний тлумачний словник. URL: <http://sum.in.ua/s/dostatnij> (дата звернення 12.04.2022)

10. Науково практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3-х т. // Б. В. Колесніков, Т. І. Єфименко, В. А. Копилов і ін.; під заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. 590 с.
11. Морозова О.С. Принципы межбюджетных отношений в ФРГ: общая характеристика, принципы финансового права: материалы междунар.науч.-практ.конф. Харьков, 19-20 апреля 2012г. / редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков: Право, 2012. – 230 с.
12. Боксгорн А.В. До питання про принцип фіскальної достатності. *Права людини та їх реалізація в Україні: Матеріали XI Всеукраїнської наукової конференції, присвяченої 70-річчю Загальної Декларації прав людини, 7 грудня 2018 р.* -Одеса, 2018. 130с. С. 39-41.
13. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-12. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* – 1991. – № 39. – ст.510. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення 12.04.2022)
14. Боксгорн А.В. Дотримання принципу соціальної справедливості в контексті адміністрування податків і зборів і Україні. *Проблеми забезпечення прав людини у світлі Загальної декларації прав людини: Матеріали X Всеукр. наук. конф. молод. уч., присвяч. Дню прийняття Декларації прав людини.* 8 грудня 2017 р. – Одеса: ОДУВС, 2017. – 114 с., С. 39-40.
15. Федоров С. Є. Принцип соціальної справедливості податкової системи України як оцінне поняття / С. Є. Федоров. // *Підприємництво, господарство і право.* – 2017. – № 10. – С. 160–165.
16. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах // *Науковій праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2012. Вип. 22(2). С. 169-176.
17. Степанюк О.І. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення. Тернопіль, 2001. 160 с.