

**ДО ПИТАННЯ РОЗМЕЖУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА:  
ДЕЛІКТНІ ТА БЕЗДЕЛІКТНІ ВИХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ**

У статті здійснено аналіз вихідних положень податкового законодавства шляхом їх розподілу по групах, виходячи з їхніх правореалізаційних особливостей. Досліджено питання розмежування принципів податкового законодавства на вихідні положення безделіктного та деліктного характеру.

**Ключові слова:** розмежування, принципи, податкове законодавство, вихідні положення, деліктні вихідні положення, безделіктні вихідні положення.

В статье осуществлен анализ исходных положений налогового законодательства путем их распределения по группам, исходя из их правореализационных особенностей. Исследован вопрос разграничения принципов налогового законодательства на исходные положения безделиктного и деликтного характера.

**Ключевые слова:** разграничение, принципы, налоговое законодательство, исходные положения, деликтные исходные положения, безделиктные исходные положения.

The article analyzes the starting points of the tax legislation by dividing them into groups, based on their right-realization peculiarities. The issue of the delimitation of the principles of tax legislation to the original provisions of the unclassified and tort-pleasing nature is investigated.

**Key words:** delimitation, principles, tax legislation, initial provisions, torting initial provisions, unclassified initial provisions.

**Вступ.** Незважаючи на той факт, що принципи податкового законодавства складають єдину уніфіковану систему, ми повинні чітко усвідомлювати, що кожному окремо взятому принципу притаманна своя неповторна самотність. Специфікуючі риси вихідних положень податкового законодавства дають змогу підрозділити їх на окремі групи шляхом виокремлення критеріїв їх розмежування. Специфіка принципів права як таких криється у їхньому змістовному наповненні. Для того щоб виокремити певне вихідне положення із системи імперативних вимог, необхідно дослідити його змістове наповнення. Після цього шляхом аналізу його специфікуючих рис ми можемо визначити його місце в конкретному класифікаційному ряді. При цьому слід чітко усвідомлювати, що дослідження змістовного наповнення конкретного явища повинно бути дійсно глибоким та комплексним. Такий підхід обумовлюється насамперед тим, що, тільки пізнавши сутність досліджуваного явища, ми можемо визначити його місце в системі вимог імперативного характеру.

**Постановка завдання.** В рамках дослідження ми пропонуємо здійснити аналіз вихідних положень податкового законодавства шляхом їх розподілу по групах, виходячи з їхніх правореалізаційних особливостей.

Результати дослідження. Зважаючи на специфіку правореалізаційних проявів, ми можемо підрозділити принципи податкового законодавства на вихідні положення безделіктного та деліктного характеру. Так, до безделіктних принципів податкового законодавства ми відносимо:

- принцип загальності оподаткування;
- принцип недопущення дискримінації (антидискримінаційний принцип).

При цьому варто зазначити, що принцип недопущення дискримінації в окремих випадках може знаходити свою правореалізацію в рамках процедур з вирішення податкових спорів та

провадженнях із притягнення особи до юридичної відповідальності за допущені нею порушення положень чинного податкового законодавства. Він був віднесений нами саме до принципів безделіктного характеру у зв'язку з його есенціальністю для налагодження процесу правозастосування та правореалізації як такої загалом. Що ж стосується деліктних податково-правових принципів, то до них ми відносимо:

- принцип невідворотності настання юридичної відповідальності;
- принцип-презумпція правомірності рішень платника податків.

Що ж стосується інших принципів, які знайшли своє закріплення в рамках ст. 4 Податкового кодексу України, то вони є принципами установчого характеру. Що стосується такого роду вихідних положень, то вони є нейтральними за своєю правореалізаційною природою, адже встановлюють вимоги до належності конструювання нормативних положень податкового законодавства.

В подальшому вбачається за доцільне розглянути вищезазначені вихідні положення податкового законодавства. Що стосується безделіктних принципів податкового законодавства (принцип загальності оподаткування; принцип недопущення дискримінації), то під ними слід розуміти вихідні положення, які забезпечують належність реалізації/виконання суб'єктами податкових відносин своїх прав та обов'язків у процесі реалізації податково-правових процедур. В цій дефініції визначальною є категорія «податкові процедури», під якою ми розуміємо процесуальну алгоритмізацію прогресивно-спрямованої діяльності учасників податкових відносин. У рамках податкових процедур податкові відносини розвиваються належним чином без їх порушення зовнішніми дефективними явищами. Прямо протилежною за своєю процесуальним характером є така категорія, як «податкові провадження», під якою слід розуміти процесуальну діяльність учасників спірних податкових правовідношень (в рамках адміністративних або ж судових проваджень) або ж процесуальні аспекти притягнення особи до юридичної відповідальності за допущені нею правопорушення положень чинного податкового законодавства.

Такі безделіктні принципи податкового законодавства, як принцип загальності оподаткування та принцип недопущення дискримінації, є самостійними вихідними положеннями, які мають самостійне значення та рівнозначно-еквівалентний вплив на впорядкування суспільних відносин, які виникають у податково-правовій сфері. Так, у положеннях пп. 4.1.1. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України зазначається, що під загальністю оподаткування слід розуміти обов'язок кожної особи сплачувати встановлені приписами податкового законодавства, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є [1]. Що ж стосується змістовного наповнення такого принципу податкового законодавства, як принцип недопущення дискримінації, то він знайшов своє формалізоване закріплення в рамках положень пп. 4.1.1. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України.

Згідно з положеннями податкового законодавства під відповідним антидискримінаційним принципом слід розуміти забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [1]. З першого погляду вищезазначені вихідні положення виглядають як такі, що не мають стійких змістовних зв'язків між собою. При цьому ми відзначаємо, що в тому випадку, коли ми докладно розглянемо змістове наповнення відповідних вихідних положень, зможемо встановити їхню взаємообумовленість та взаємозалежність. На нашу думку, вищезазначені принципи податкового законодавства шляхом узагальнення їхнього змістовного наповнення можуть бути зведені під єдиним імперативно-вихідним знаменником, а саме принципом рівності.

Перш за все крізь призму принципу рівності ми пропонуємо розглянути таке вихідне положення, як принцип загальності оподаткування. Вищезазначений принцип має своїм походженням положення конституційного характеру. Так, загальноприйнятим є підхід, згідно з яким фундаментальним принципом регулювання податкових відносин на конституційних основах є ст. 67 Конституції України, якою і встановлюється обов'язок правозобов'язаних суб'єктів податкового права сплачувати загальнообов'язкові платежі (податки та збори). Проте, на нашу думку, виконувати відповідний обов'язок вбачається можливим тільки в тому випадку, коли буде забезпечений рівний підхід для всіх, на кого поширюється податковий тягар. У зв'язку з цим ми відзначаємо, що потрібно виходити із положень ст. 24 Конституції України, за посередництвом якої закріплюється те, що всі громадяни мають рівні конституційні права та свободи, що забезпечує їх рівність перед законом [2].

Торкаючись цих же питань, своєрідний підхід знайшов своє формалізоване закріплення в Конституції Королівства Іспанія. Відповідно до неї кожен правозобов'язаний суб'єкт податково-

го права (платник податків) бере участь у фінансуванні суспільних витрат згідно зі своїми економічними можливостями шляхом справедливої системи оподаткування, що заснована на таких вихідних положеннях, як рівність та прогресивність оподаткування, яка ні в якому разі не може передбачати конфіскаційний характер загальнообов'язкових платежів [3].

У цьому випадку ми відзначаємо, що принцип рівності забезпечує гарантування рівного податкового тягаря, неможливість встановлення додаткових підвищених ставок загальнообов'язкового платежу за обставинами дискримінаційного характеру. Ми повинні чітко усвідомлювати, що принцип рівності не виключає можливості нормотворця встановлювати різні умови справляння загальнообов'язкових платежів (податків та зборів) у випадках, коли відповідні розбіжності обумовлюються об'єктивними підставами у формуванні податкового механізму (визначення ставки, бази, пільг тощо) щодо окремого правозобов'язаного учасника податкових відносин (платника податків).

Що ж стосується такого податково-правового принципу, як принцип недискримінації, то він повинен розглядатися нами крізь призму концепції формальної рівності. Здійснюючи аналіз формальної рівності, англійський науковець М. Вессон доходить висновку, що обговорення рівності як вихідної точки може здійснюватися шляхом застосування концептуальних положень, запропонованих ще Аристотелем [4, с. 172]. Якщо здійснити змістовний аналіз відповідної концепції, то можна сказати, що рівність за Аристотелем – це однакове рішення подібних випадків і різне рішення неподібних пропорційно їх подібності або ж відмінності [5]. Перш за все слід відзначити, що вищезазначена теза за довгі часи свого існування неодноразово піддавалася критиці. Так С. Фредман ставив акцент на її помилковості та безпідставності [6, с. 7–11]. Низка інших дослідників посилалася на відсутність будь-якої змістовної основи відповідного твердження [7]. Вирішення такого роду дискусії, на нашу думку, має місце в роботах К. Сонстейна, яким пропонується використання підходів, запропонованих Аристотелем, з прив'язкою до концепції формальної рівності [8].

Висновки. Показовим є той факт, що Конституційний суд України відзначає, що, проголошуючи рівність всіх громадян перед законом, ст. 24 Конституції України встановлює і рівне підпорядкування всіх громадян нормативним приписам чинного законодавства України [9]. Коли ж ми говоримо про принципи деліктного характеру (принцип невідворотності настання юридичної відповідальності; принцип презумпції правомірності рішень платника податків), то під ними слід розуміти вихідні положення податкового законодавства, які забезпечують належний алгоритм реалізації податкових проваджень із вирішення спірних податкових правовідношень (адміністративні або ж судові провадження) або ж проваджень із притягнення особи до юридичної відповідальності за допущені нею порушення положень чинного податкового законодавства. У цьому випадку основною специфічною категорією є поняття «податкове провадження».

#### Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України в редакції від 1 серпня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran170#n170>.
2. Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Конституция Королевства Испания [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vivovoco.rsl.ru/VV/LAW/SPAIN.HTM>.
4. Вессон М. Равенство и достоинство в практике органов конституционного правосудия Канады и ЮАР / М. Вессон // Конституционные ценности в теории и судебной практике : сборник докладов. – М. : Институт права и публичной политики, 2009. – 234 с.
5. Aristotle Ethica Nichomachea / Aristotle ; trans. by W.D. Ross. – Oxford : Oxford University Press, 1925.
6. Fredman S. Discrimination Law / S. Fredman. – Oxford : Oxford University Press, 2002.
7. Hogg P.W. Constitutional Law of Canada / P.W. Hogg. – 4th ed. – Toronto : Carswell, 1997. – 1241 p.
8. Sunstein C. Designing Democracy: What Constitutions Do / C. Sunstein. – Oxford : Oxford University Press, 2001. – 169 p.
9. Рішення Конституційного суду України від 28 вересня 2000 року № 10-рп/2000.