

БАРІН О. Р.,
аспірант кафедри адміністративного
і фінансового права
(Національний університет
«Одеська юридична академія»)

УДК 347.73:336.27

**ПРИНЦИП ВИЗНАЧЕНОСТІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ
ЯК БАЗОВИЙ ПРИНЦИП СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ,
ЩО МАЄ КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ**

У статті мова йде про базовий принцип системи оподаткування – принцип визначеності податків та зборів, який має конституційно-правове значення. Цей принцип найбільшою мірою відображає правову сутність обов'язкових платежів, оскільки дія останніх безпосередньо пов'язується з певними юридичними процедурами і технікою їх встановлення.

Ключові слова: оподаткування, система оподаткування, принципи оподаткування, принцип визначеності, податок.

В статті речь идет о базовом принципе системы налогообложения – принципе определенности налогов и сборов, который имеет конституционно-правовое значение. Этот принцип в наибольшей степени отражает правовую сущность обязательных платежей, поскольку действие последних непосредственно связано с определенными юридическими процедурами и техникой их установки.

Ключевые слова: налогообложение, система налогообложения, принципы налогообложения, принцип определенности, налог.

The article deals with basic principles of tax system – principles for determining taxes and fees, which has constitutional and legal significance. This principle is best reflects legal nature of mandatory payments, as action of latter is directly related to certain legal procedures and equipment installation.

Key words: taxation, tax system, principles of taxation, principle of certainty, tax.

Вступ. Стан невизначеності, нестабільності, суперечливості, та й різновиди українського податкового права доводиться визнати хронічними. Прийняті законодавцем заходи не можна назвати ефективними, оскільки вони базуються на спірних методологічних підходах. Безперервна новелізація законодавства замість того, щоб знизити невизначеність, під час девальвує законодавчий процес і продукує податкові спори.

Конституції більшості сучасних держав містять норми, що закріплюють принципи побудови національних податкових систем, багато з них базуються на принципі правовної держави. Динамічний розвиток міжнародних зв'язків, розширення економічної, політичної, соціальної і культурної взаємодії, процеси інтеграції та глобалізації змушують держави здійснювати реформування своїх податкових систем, враховуючи як прийняті в рамках чинних міжнародних договорів зобов'язання, так і процеси, що відбуваються в інших юрисдикціях.

Постановка завдання. В ряду принципів оподаткування особливе місце відводиться принципу визначеності податків і зборів. У будь-якому разі реалізація саме даного принципу є обов'язковою умовою створення сучасної ефективно функціонуючої системи оподаткування з точки зору права. Це обумовлено тим, що саме цей принцип найбільшою мірою



відображає правову сутність обов'язкових платежів, оскільки дія останніх безпосередньо пов'язується з певними юридичними процедурами і технікою їх встановлення. Деякі вчені також проводять прямий зв'язок даного принципу визначеності з загальногалузевим принципом – принципом законності. Саме тому вважаємо за необхідне зупинити увагу на визначенні принципу визначеності податків і зборів, та його законодавчого закріплення.

Результати дослідження. Бачиться правильним судження, відповідно до якого ефективне функціонування податкової системи будь-якої держави, і Російської держави зокрема, неможливе без того, щоб воля держави, спрямована на регулювання податкових відносин, була строго визначеною і однаково розумілася усіма учасниками відносин [15]. Відповідно, досягнення визначеності податково-правового регулювання є найважливішим завданням у справі становлення національних систем оподаткування. Як правильно вважає І.І. Кучеров, разом із тим не буде перебільшенням констатація того факту, що досягнення визначеності норм податкового права стикається з численними труднощами, у тому числі техніко-юридичного характеру, через виняткову складність і специфічність правових конструкцій податків і зборів [14, с. 106].

На загальноправовому рівні до проблематики визначеності в праві в тій чи іншій мірі зверталось більшість теоретиків права дореволюційного, радянського та сучасного періоду. Серед правознавців дореволюційного часу можна виділити Є.В. Васьковського, І.А. Львіна, Н.М. Коркунова, Г.Ф. Шершеневича та ін. Серед учених-теоретиків радянського та сучасного періодів, які розглядали окремі аспекти визначеного в праві, слід назвати таких авторів, як С.С. Алексєєв, А.М. Васильєв, Н.А. Власенко, Г.О. Гаджієв, О.С. Іоффе, С.А. Комаров, В.В. Лазарєв та ін. Ідея визначеності, як фундаментальної вимоги до податкових законів, сформульована основоположником економічної науки А. Смітом. У працях дореволюційних (В.П. Безобразов, А.А. Ісаєв, В.А. Лебедев, І.Х. Озеров, Н.І. Тургенєв, І.І. Янжул), радянських (Л.К. Воронова, І.С. Гуревич, І.М. Кулишер, М.І. Піскотін, Е.А. Ровінський, Н. І. Хімічева, С.Д. Ципкін) і сучасних учених (А.В. Бризгалін, Д.В. Вінницький, О.Ю. Грачова, А.В. Дьомін, С.В. Запольський, М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, А.А. Яблуганов та ін.) значну увагу приділено визначеності оподаткування як основоположного принципу податкового права, що має конституційно-правове значення.

Визначеність правового регулювання – конституційна цінність і атрибут правової держави; вимога визначеності має дотримуватися як на рівні правової системи в цілому, так і на рівні окремих її галузей. Принцип визначеності оподаткування сьогодні виступає ідеолого-юридичною основою будь-якої сучасної податкової системи. Питання визначеності, на думку А.В. Дьоміна, – центральні для податково-правової науки. Це зумовлено, по-перше, публічно-правовим режимом податкового права, для якого характерні істотні обмеження прав і законних інтересів приватних осіб, що вимагає ясності при встановленні прав і обов'язків всіх учасників податкових відносин; по-друге, об'єктивною складністю податкового права, присутністю в ньому значного економічного контенту, безперервністю податкових реформ і, відповідно, високою динамікою змін, внесених у законодавство про податки і збори; по-третє, політизацією і конфліктністю податкових взаємодій, які продукують розбіжність позицій; по-четверте, високою питомою вагою примусових компонентів, які вимагають чітко встановлених податкових процедур [4, с. 11].

Формальна визначеність – найважливіша властивість права, як системи соціальних норм і універсального регулятора суспільних відносин. Як пише Б. Леоні, «правова держава може існувати тільки в умовах гарантованої визначеності закону, при якій в індивіда є можливість довгостроково планувати власну поведінку в приватному житті й у підприємницькій діяльності» [12, с. 115]. Слід також погодитися з твердженням Н.А. Власенко і Т.Н. Назаренко про те, що відсутність визначеності у змісті права і формах його вираження позбавляє його можливості регулювати суспільні відносини [3, с. 5].

Принцип визначеності спрямований на підтримку розумної стабільності, стійкості та передбачуваності правового регулювання, довіри приватних осіб до права і суду [21, с. 32–33]. Європейським судом із прав людини сформульовані стійкі позиції про те, що правова визна-



ченість виступає необхідним компонентом основоположного принципу верховенства права; кожен закон повинен відповідати вимозі правової визначеності, даючи впевненість в тому, що права конкретних осіб будуть захищені, і при вирішенні всякого спору дії правозастосовника будуть прогнозовані і передбачувані, і не будуть змінюватися від випадку до випадку.

Необхідно також враховувати, що поняття «правова визначеність», крім вимог до юридико-технічного викладу правових норм, включає також необхідність їх однакового тлумачення і застосування на практиці. Саме до рівня реалізації права відноситься така складова принципу визначеності права, як правомірні очікування: кожна особа, що поводить себе правомірно і сумлінно, вправі вважати, що й інші особи поводитимуться правомірно і сумлінно [4, с. 15–16]. Як слушно вказує Т.Н. Назаренко, правові норми, незважаючи на їх абстрактність, повинні достатньо точно і виразно окреслювати життєві ситуації і давати жорстку формулу поведінки, що не викликає в переважній більшості випадків сумнівів в образі належної поведінки учасників правовідносин; формальна визначеність, властива юридичним нормам, дозволяє забезпечити належну організованість суспільних відносин – чіткість і конкретність прав і обов'язків їх учасників [13, с. 48]. Крім того, мова закону повинна бути сухою і формалізованою, позбавленою будь-якої експресивності і літературних шедеврів. На небезпеку правової невизначеності вказував ще І.А. Покровський: «Всяка неясність суперечить самому поняттю правопорядку і ставить людину в досить скрутне становище: невідомо, що виконувати і до чого пристосовуватися» [19, с. 89]. Як зазначає Д.А. Керімов, порушення логіки закону, «неточність його понять, формулювань, невизначеність використаних термінів породжують численні запити, тягнуть зміни і доповнення, різні тлумачення та роз'яснення, викликають непродуктивну витрату часу, сил та енергії, одночасно є живильним ґрунтом для бюрократичної тяганини, дозволяють перекручувати сенс закону і неправильно його застосовувати» [8, с. 55]. Відсутність визначеності, як справедливо підкреслює Н.А. Власенко, перетворює право, його регулятивні якості в свою протилежність, а саме, в хаос, свавілля [2, с. 38]. У свою чергу Ф.А. Хайєк переконливо показав, що чіткі і певні правові норми іманентно необхідні вільному суспільству, заснованому на ідеях лібералізму і ринкової економіки [1, с. 148–176]. Невизначеність податкових норм, підкреслює Т. Джобс, призводить до того, що «громадяни, як платники податку, не можуть за допомогою законів передбачати і заздалегідь розрахувати, чи буде з них стягуватися податок і в якому розмірі, а також, що саме їм заборонено і яке загрожує покарання у разі ухилення від сплати податку» [5, с. 119].

Розглядаючи найважливіші принципи оподаткування, А. Сміт у своїй відомій роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776) писав, що «Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначений, а не довільний. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це повинно бути ясно і для платника, і для будь-якої іншої особи. Там, де цього немає, кожна особа, оподатковувана даним податком, віддається більшою чи меншою мірою у владу збирача податків, який може обтяжувати податок із будь-якого платника...» [20, с. 762]. Згодом саме ця ідея лягла в основу принципу визначеності оподаткування. Як відомо, зазначений принцип вимагає такого рівня юридичної техніки встановлення податків і зборів, при якому кожен платник податків ясно уявляє собі те, які обов'язкові платежі і в якому порядку повинен сплачувати. Для цього, в свою чергу, необхідно точно сформулювати всі суттєві елементи оподаткування в тексті відповідного законодавчого акту. Навпаки, розпливчастість податкової норми допускає довільне її тлумачення, що створює умови для дискримінації платників податків з боку податкових органів та їх посадових осіб, а також може з'явитися причиною численних помилок у правозастосуванні [14, с. 106–107]. А.А. Ісаєв зазначає, що «мова законів, що встановлюють податі, і розпорядження, які роз'яснюють застосування закону, повинна бути точною, зручно зрозумілою, щоб не викликати непорозумінь. Закони і розпорядження повинні у всій повноті охоплювати сферу даного податку: особу та предмет податку, оклад, час і місце платежу, цивільну і кримінальну відповідальність за недоїмки та обману та ін. Все повинно бути точно визначено. Ось головні умови, дотримання яких задовольняє перша вимога – про визначеність податків» [7, с. 247].



Для певного тлумачення і розуміння податкової норми, а саме податку та збору, встановленого в ній, необхідно законно зафіксувати суттєві елементи податкового зобов'язання, тобто встановити податок можна тільки шляхом прямого перерахування в законі про податки істотних елементів податкового зобов'язання. Як правильно стверджує І.І. Кучеров, елементами податкового зобов'язання або інакше – елементами оподаткування, є якісь внутрішні вихідні функціональні одиниці, які в своїй сукупності складають юридичну конструкцію податку та збору. Склад елементів оподаткування універсальний, оскільки в принципі їх можна застосувати до всіх обов'язкових платежів, проте безпосередньо вони визначаються в актах податкового законодавства, як правило, окремо по кожному податку і збору. В результаті у кожного обов'язкового платежу виникає свій унікальний, притаманний тільки йому набір елементів оподаткування (можуть збігатися лише окремі, але не всі елементи оподаткування), який, у свою чергу, і дозволяє ідентифікувати той чи інший податок і збір [14, с. 107].

Завдання визначеності якраз і полягає в чіткому прописуванні у відповідному законодавчому акті всіх тих елементів оподаткування, які складають той чи інший податок або збір. При цьому необхідно враховувати, що кожен із елементів оподаткування має різне значення при встановленні податку або збору. Зокрема в ряді всіх елементів оподаткування особливо виділяються ті з них, які є обов'язковими. Їх особливе значення полягає в тому, що невизначеність хоча б одного з них в законодавчому акті приводить в непридатність всю юридичну конструкцію податку або збору, відповідно обов'язок щодо його сплати не встановлюється. Як зазначає Н.П. Кучерявенко, «законодавче регулювання даної проблеми передбачає закріплення вимоги наявності всіх складових елементів, що визначають цільну правову конструкцію податкового платежу» [11, с. 135]. Цій проблемі в сучасних умовах приділяють досить пильну увагу в багатьох роботах [17, с. 64; 10, с. 42–51; 9, с. 59–62]. Так, К.Г. Рау підкреслював: «Щоб вимагати «податі», передусім, необхідно визначити ті чисельні дані, за якими легко можна судити про податковий обов'язок кожної особи. Сюди відносяться: а) виділення предмета, за яким взагалі повинен бути вимірюваний податний обов'язок, наприклад, відомої частини майна, доходів, витрат і т. і.; б) встановлення податного окладу, тобто норми, за якою з відомого предмета визначається відома сума податі...; в) визначення кількості податкових предметів, які зобов'язана сплатити податком кожна особа...» [16, с. 303–304]. І.Т. Тарасов наполягав на тому, що при регулюванні оподаткування «закон має визначити з точністю платника предмет, тобто податний об'єкт, податну дію, з настанням якої податі підлягає платіж, форма оголошення, обчислення, приписи та квитанції податкового контролю, погашення, стягнення, виключення та управління» [22, с. 128]. Таким чином, загальний підхід до постановки проблеми закріплення податкового механізму виник вже давно. Не зупиняючись на проблемі використання декількох синонімічних понять: податковий механізм, елементи оподаткування, елементи Закону про податок [11, с. 136–141], перейдемо якраз до суті змісту даного питання. Так, слід виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують головне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність будь-якого з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм не визначеним. Виходячи з цього, до групи основних елементів правового механізму податку необхідно віднести: платника податку; об'єкт оподаткування; ставку податку. Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення. Слід зазначити, що додаткові елементи так само обов'язкові, як і основні, і не мають факультативного характеру [11, с. 139–140]. Так у Податковому кодексі України тлумачення елементів податку закріплені в статтях 15, 22–31 [18].

Звертаючись до раніше діючого законодавства України, а саме, до Закону України «Про систему оподаткування», можна звернути увагу, що в статті 3 перераховані «принципи побудови та призначення системи оподаткування», серед яких вказується принцип



єдиного підходу. Даний принцип полягає в забезпеченні єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податків, підстав для надання податкових пільг. А також принципу доступності, який виражається в забезпеченні дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів) [6]. Таким чином, можна зазначити, що такий основоположний принцип оподаткування, як принцип визначеності, був виражений в даному нормативному акті двома взаємопов'язаними принципами: єдиного підходу та доступності. Що ж стосується чинного податкового законодавства України, то з 2010 року прийнято Податковий кодекс України, який у статті 4 «Основні засади податкового законодавства України» закріплює одинадцять принципів оподаткування. Серед цих принципів відсутній принцип визначеності податку і збору. А як альтернатива, закріплений принцип єдиного походу до встановлення податків та зборів, який виражається у визначенні на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку. Але, на жаль, ні в статті 14 «визначення понять», ні в якійсь конкретній статті Податкового кодексу України не дано визначення, що розуміється під обов'язковими елементами податку. Адже, якщо говорити про доступність викладу інформації в податковій нормі, то якраз особа, яка не має юридичної освіти, не зможе визначити, що необхідно розуміти під обов'язковими елементами податку, та які вони.

Висновки. Таким чином, вважаємо за необхідне внести зміни до чинного податкового законодавства України, а саме, до статті 14 «визначення понять» та визначити поняття «обов'язкові елементи податку», і так само в статті 4 п. 1.11 «Основні засади податкового законодавства України» замінити на принцип визначеності податку і збору. Даний принцип відображає те, що відповідно до нього акти законодавства про податки і збори повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли і в якому порядку він повинен платити, тобто законодавче закріплення всіх обов'язкових елементів податку. Саме принцип визначеності податку і збору є базовим принципом системи оподаткування, що має конституційно-правове значення.

Точність, однозначність, повнота і послідовність викладу правових норм забезпечують правову уніфікацію, тобто однаковість у розумінні та застосуванні права всіма учасниками правовідносин. У кінцевому рахунку визначеність права покликана забезпечувати ефективність правового регулювання і гарантувати єдиний для всіх стійкий правопорядок. І навпаки, невизначеність змісту правових норм допускає можливість необмеженого розсуду в процесі реалізації права, що неминуче провокує розбіжності, суперечливі інтерпретації, суперечки, правові конфлікти.

Список використаних джерел:

1. Найек F.A. The Constitution of Liberty. Chicago, 1960. – 409 p.
2. Власенко Н.А. Неопределенность в праве и правовое регулирование // Судебное правоприменение: проблемы теории и практики: Сб. статей / Под ред. В.М. Сырых. – М.: РАП, 2007. – 38 с.
3. Власенко Н.А., Назаренко Т.Н. Неопределенность в праве: понятие и формы / Н.А. Власенко, Т.Н. Назаренко // Государство и право. – 2007. – № 6. – С. 5–12.
4. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: Монография / А.В. Демин. – М.: Статут, 2015. – 368 с.
5. Джобс Т. Конституционные принципы законности и определенности правовых норм налогового и уголовного права / Т. Джобс // Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2004 года / По материалам IV Международ. научн.-практ. конф. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статус-Кво 97, 2006. – 232 с.
6. Закон Украины «О системе налогообложения» від 25 червня 1991 року № 1252-ХІІ (не дійсний). – [Електронний ресурс] – Режим доступа: <http://search.ligazakon.ua/>.



7. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / А.А. Исаев. – М.: ООО «ЮрИнфР-Пресс», 2004. – 270 с.
8. Керимов Д.А. Законодательная техника / Д.А. Керимов. – М.: Норма, 1998. – 127 с.
9. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть // Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – 490 с.
10. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 2001. – 374 с.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. – В 6 т. // Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
12. Леони Б. Свобода и закон / Б. Леони. – М.: ИРИСЭН, 2008. – 308 с.
13. Назаренко Т.Н. Неопределенность в российском праве: Дисс. ... канд. юрид. наук / Т.Н. Назаренко. – М., 2006. – 227 с.
14. Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 760 с.
15. Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права / М.Ю. Орлов // Финансовое право, 2007. – № 2. – С. 18–23.
16. Основные начала финансовой науки / Сочинение К.Г. Рау, профессора в Гейдельберге. – С. Петербург : ВЪ типографіи Майкова, 1867–1868. – Томъ I / Переводъ съ пятого нѣмецкаго изданія подъ редакціей А. Корсака. – 1867. – IV, 316 с.; Томъ II / Переводъ съ пятого нѣмецкаго изданія подъ редакціей В. Лебедева. – 1868. – II. – 372 с.
17. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры / С.Г. Пепеляев. – М.: СВЕА, 1995. – 64 с.
18. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.
19. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права / И.А. Покровский. – М.: Статут, 2001. – 353 с.
20. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: пер. с англ. / Предисл. В.С. Афанасьева. – М. – 2007. – 960 с.
21. Трунов И.Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства / И.Л. Трунов // Международное публичное и частное право. 2008. – № 6. – С. 32–36.
22. Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М.: «Статут» (серии «Золотые страницы финансового права России»). – 2004. – 618 с.

