



УДК 347.73

КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ И СИСТЕМНАЯ РОЛЬ ПРИНЦИПА ФИСКАЛЬНОЙ ДОСТАТОЧНОСТИ

Александр ЧЕРНЫЙ,
соискатель кафедры финансового права
Университета государственной фискальной службы Украины

Аннотация

Статья посвящена исследованию системы основных принципов налогового законодательства Украины и раскрытию системных свойств принципа фискальной достаточности. Проведена классификация системы принципов налогового законодательства Украины. Выявлена специфика взаимодействия отдельных принципов в налогово-правовом регулировании и определена роль принципа фискальной достаточности.

Ключевые слова: система основ налогового законодательства Украины, классификация основ налогового законодательства, принцип фискальной достаточности, налогово-правовое регулирование.

THE CLASSIFICATION OF THE MAIN FOUNDATIONS OF TAX LEGISLATION OF UKRAINE AND THE SYSTEM ROLE OF THE PRINCIPLE OF FISCAL ADEQUACY

Aleksandr CHERNYI,
Applicant at Department of Financial Law
of the University of the State Fiscal Service of Ukraine

Summary

The article is devoted to analysis of the system of the main foundations of tax legislation of Ukraine and system properties' disclosure of the principle of fiscal adequacy. The classification of the system of foundations of tax legislation of Ukraine is carried out. The specifics of interaction between particular principles in legal regulation of taxation are revealed and role of the principle of fiscal adequacy is determined.

Key words: system of the foundations of tax legislation of Ukraine, classification of the foundations of tax legislation, principle of fiscal adequacy, legal regulation of taxation.

Вступление. Закрепление в действующем Налоговом кодексе Украины системы принципов налогового законодательства Украины стало прогрессивным шагом на пути совершенствования правового регулирования налоговых отношений в Украине. Каждая из таких основ имеет свое особое назначение и подлежит применению на одном или нескольких этапах налогово-правового регулирования. Важную роль играет при этом и основа фискальной достаточности, которая имеет значение не только для правового регулирования налоговых отношений, но и отношений по формированию, распределению и использованию основных централизованных фондов денежных средств публичного территориального образования – бюджетов.

В то же время, система принципов налогового законодательства Украины также призвана выполнять соответствующее собственное задание, а меж-

ду принципами налогообложения возникают системные взаимосвязи. Для понимания специфики этих процессов нужно провести научный анализ системы основ налогового законодательства Украины, распределить принципы по их основным функциям в налогово-правовом регулировании и раскрыть ключевые системные свойства принципа фискальной достаточности.

Постановка задачи. Целью статьи является проведение классификации основных принципов налогового законодательства Украины и определение роли принципа фискальной достаточности в налогово-правовом регулировании.

Результаты исследования. Пункт 4.1 Налогового кодекса Украины предусматривает, что налоговое законодательство Украины основывается на соответствующих принципах. Всего их закреплено одиннадцать: 1) всеобщность налогообложения; 2) равенство всех плательщиков перед законом,

недопущение любых проявлений налоговой дискриминации; 3) неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства; 4) презумпция правомерности решений плательщика налога; 5) фискальная достаточность; 6) социальная справедливость; 7) экономичность налогообложения; 8) нейтральность налогообложения; 9) стабильность; 10) равномерность и удобность уплаты; 11) единый подход к установлению налогов и сборов [1]. Указанные принципы закладывают фундамент налогово-правового регулирования в Украине на всех его этапах: от закрепления налогово-правовых норм общей и особенной части налогового права до их реализации, правоприменения, а также вынесения индивидуальных решений контролирующими и судебными органами в случаях выхода налогоплательщиков за пределы правомерного и дозволенного поведения.



Систематизируя указанные основы налогового законодательства Украины по критерию сферы их действия в рамках правового регулирования налоговых отношений, мы получим несколько однородных групп налогово-правовых принципов налогового законодательства. Во-первых, группа принципов, направленных на упорядочение налогового правозакрепления; во-вторых, группа принципов, касающихся непосредственных форм налоговой правореализации (использование, выполнение и соблюдение предписаний налогово-правовых норм); в-третьих, группа принципов, используемых при вынесении индивидуальных правоприменительных решений уполномоченными органами в случаях совершения налоговых правонарушений. Также, учитывая общий вектор на всеохватность налогово-правовых принципов, можно по основанию универсальности выделить и группу принципов, которые одновременно используются на нескольких этапах процесса налогово-правового регулирования. Это имеет своим следствием то, что ряд налоговых принципов, выделенных по критерию сферы их действия, одновременно присутствует в нескольких группах.

Группа принципов, которые относятся к этапу налогового правозакрепления является наиболее репрезентативной и вмещает более половины всех основ налогового законодательства Украины. К ней следует отнести следующие принципы: 1) равенство всех налогоплательщиков перед законом, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации; 2) фискальная достаточность; 3) социальная справедливость; 4) экономичность налогообложения; 5) нейтральность налогообложения; 6) стабильность; 7) равномерность и удобность уплаты; 8) единый подход к установлению налогов и сборов. Значительное количество этого вида налогово-правовых принципов объясняется тем, что именно от качества налогового правозакрепления во многом зависит успешность и эффективность всего правового регулирования налоговых отношений.

В группу принципов, касающихся непосредственных форм налоговой правореализации, следует отнести: 1) всеобщность налогообложения; 2) равенство всех налогоплательщиков перед законом,

недопущение любых проявлений налоговой дискриминации; 3) презумпцию правомерности решений плательщика налога; 4) стабильность; 5) равномерность и удобность уплаты. Как указывал М. В. Цвик реализация правовых норм осуществляется в форме правомерного поведения участников общественных отношений, которые регулирует право. Содержанием реализации большинства правовых норм является осуществление (исполнение) субъектами права субъективных юридических прав и обязанностей, возникающих на основании этих предписаний. Поэтому реализация норм права определяется как процесс их фактического воплощения в общественных отношениях через правомерное поведение социальных субъектов, осуществляющих принадлежащие им субъективные юридические права и обязанности [2]. Самым распространенным примером подобной правореализации в пределах налоговых отношений будет своевременная и полная уплата налога его плательщиком или налоговым агентом плательщика налога, когда налогово-правовая норма полноценно реализуется и действует, а поведение налогоплательщика является полностью правомерным и законопослушным.

При этом нужно подчеркнуть, что к непосредственным формам налоговой правореализации в теории права принято относить именно использование, выполнение и соблюдение предписаний налогово-правовых норм. Это является способами осуществления правовых предписаний. По разъяснениям М. В. Цвика использование является формой реализации управомочивающих норм права и характеризуется использованием лицом юридически признанных за ним возможностей для удовлетворения его потребностей и интересов. Использование может происходить как в активном, так и в пассивном поведении правовых субъектов. Выполнение представляет собой форму реализации обязывающих правовых предписаний, которые возлагают на лицо юридические обязанности активного типа, и поэтому всегда связано с необходимостью осуществления определенных действий, составляющих содержание соответствующей обязанности. Соблюдение является формой реализации запрещающих правовых норм, которыми устанавливаются юридические обязан-

ности пассивного типа, и заключается в отказе субъектов права от юридически запрещенных видов поведения [2].

Типичной формой непосредственной правореализации в налоговых отношениях является выполнение, ведь именно оно связывается с выполнением налогоплательщиком его главной налоговой обязанности - своевременной и полной уплатой налога. Это вполне отражает и публичную природу налоговых отношений, что приводит к использованию императивного, властного метода их правового регулирования, предусматривая суровую субординацию участников отношений в сфере налогообложения. Однако, учитывая наличие и законодательное закрепление ряда прав налогоплательщиков, а иногда и использование диспозитивных налогово-правовых норм, непосредственная правореализация налогово-правовых норм может происходить и в форме их использования.

Что касается соблюдения налогово-правовых норм, то уместным примером послужит установленный пунктом 44.1 статьи 44 Налогового кодекса Украины запрет для налогоплательщиков на формирование показателей налоговой отчетности на основании данных, не подтвержденных первичными документами, регистрами бухгалтерского учета, финансовой отчетности, другими документами, связанными с исчислением и уплатой налогов и сборов, ведение которых предусмотрено законодательством [1]. Так же и пунктами 9.4 и 10.4 статьи 9 и 10 Налогового кодекса Украины закреплен принципиальный запрет установления общегосударственных и местных налогов и сборов, не предусмотренных настоящим Кодексом, соблюдение чего является обязанностью всех органов публичной власти [1]. Непосредственная правореализация этих налогово-правовых норм происходит в форме их соблюдения, соответственно, налогоплательщиками и государственными органами. Наличие таких норм является одновременно и примером балансирования интересов в налоговых отношениях.

В группу принципов, используемых при вынесении индивидуальных правоприменительных решений уполномоченными органами в случаях совершения налоговых правонарушений, мы можем включить: 1) всеобщность на-



логообложения; 2) равенство всех плательщиков перед законом, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации; 3) неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства; 4) презумпцию правомерности решений налогоплательщика. Эти принципы подлежат использованию при вынесении уполномоченными контролирующими и судебными органами индивидуальных правоприменительных решений в отношении налогоплательщиков и их налоговых обязанностей и восстановления законности в сфере налоговых отношений.

Наконец, обратим внимание, что такая основа налогового законодательства Украины, как равенство всех плательщиков перед законом, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации, присутствует одновременно во всех выделенных нами группах принципов, подлежа сквозному применению при правовом регулировании налоговых отношений. Это объясняется тем, что принцип равенства в налогообложении является прямым следствием принципа справедливости налогово-правового регулирования как одного из требований, продиктованных имплементацией принципа верховенства права.

При этом принцип равенства всех плательщиков перед законом и недопущения любых проявлений налоговой дискриминации по своему содержанию является более широким и близким к общему принципу справедливости, чем такой другой принцип отечественного налогового законодательства, как социальная справедливость, который закреплен подпунктом 4.1.6 пункта 4.1 статьи 4 Налогового кодекса Украины [1]. Последний предназначен к применению только при установлении правовых механизмов налогов и касается только одного из двух критериев принципа экономической обоснованности налогообложения – критерия общественной полезности налогоплательщиков, то есть их фактической платежеспособности, которая должна быть согласована с возложенным на плательщиков налоговым бременем.

Аналогичным принципу равенства всех налогоплательщиков образом действует и требование соблюдения баланса между публичным и законными частными интересами налогоплательщиков.

Такое требование определяется напрямую принципом верховенства права и более всего связано как с аспектом общей справедливости налогово-правового регулирования, так и с требованием адекватности, пропорциональности преследуемой цели и используемых для этого налогово-правовых средств. При этом принцип соблюдения баланса интересов в налогообложении не является закрепленным в налоговом законодательстве Украины, однако это не отрицает факта его существования и необходимости фактического применения на всех стадиях налогово-правового регулирования. В данном случае это тот самый случай, когда налогово-правовой принцип не является закрепленным законодательно, а существует как самостоятельный источник права [3, с. 55]. С технико-юридической точки зрения возможности и необходимости его применения в налоговых отношениях продиктованы частью первой статьи 8 Конституции Украины, которой определено, что «в Украине признается и действует принцип верховенства права» [4]. Хотя это не исключает того, что с дальнейшим совершенствованием налогово-правового регулирования требование соблюдения баланса между публичным и законными частными интересами получит свое формальное закрепление в тексте Налогового кодекса Украины.

Подчеркнем также и то, что из числа закрепленных в статье 4 единого кодифицированного акта украинского налогового законодательства налогово-правовых основ не только принцип равенства всех плательщиков перед законом, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации применяется на нескольких этапах налогово-правового регулирования. Другими такими принципами являются всеобщность налогообложения, стабильность, равномерность и удобность уплаты и презумпция правомерности решений налогоплательщика.

Важно также помнить, что не только каждый принцип налогообложения имеет свою основную цель и основное назначение, но и вся система налогово-правовых принципов в целом. Для системы принципов налогового законодательства Украины такую цель ее функционирования можно определить как образование максимально эффективного налогообложения при одно-

временном соблюдении баланса публичного интереса общества и частных интересов налогоплательщиков. Одновременно с этим возникает основа для приемлемости и принятия налогового давления всеми налогоплательщиками, залогом чего является восприятие ими налогообложения как справедливого и необходимого для поддержания жизнедеятельности общества. То есть, фактически, идет речь о задачах обеспечения налогово-правовыми принципами справедливого налогообложения.

Для достижения справедливости налогообложения необходимо обеспечить применение всех принципов, которые входят в систему основ национального законодательства. Однако некоторые из них получают первоочередное значение. Как указывает И. И. Кучеров, вести речь о соблюдении справедливого налогообложения позволительно лишь в том случае, когда наличествует ряд условий, продекларированных другими принципами, к числу которых, в первую очередь относятся всеобщность налоговых обязанностей, податное равенство и соразмерность налогообложения [5, с. 170]. Эти принципы в системе основ налогового законодательства Украины отображены принципами всеобщности налогообложения, равенства всех плательщиков перед законом и фискальной достаточности.

Значимость принципа всеобщности налогообложения привело к тому, что в законодательстве Украины он одновременно присутствует как на отраслевом - налоговом, так и конституционном уровнях правового регулирования. Это связано с тем, что данный принцип является не только обусловленным требованием справедливости налогово-правового регулирования как части принципа верховенства права, но и является фундаментом современного подхода к определению круга налогоплательщиков. Исторически так было не всегда, ведь в древние времена (в том числе в Древнем Риме) платить налоги считалось особой привилегией и плательщиками признавались только граждане. Однако, с развитием производительных сил общества, экономических отношений и международной торговли стало ясно, что облагать налогом только граждан является значительным упущением для публичного интереса. Так постепенно критерий гражданства был заменен на



связанные критерии территориальности происхождения дохода и налогового резидентства, то есть постоянного места пребывания, при определении круга налогоплательщиков.

Проблему субъектного состава плательщиков налогов и оснований их определения внимательно рассматривает Н. П. Кучерявенко, отмечая, что при детерминации налогового статуса конкретного плательщика учитываются два критерия: резидентство и территориальность. Принцип резидентства разделяет всех налогоплательщиков на две группы: а) резиденты – лица, имеющие постоянное место жительства или местонахождение в данном государстве и доходы которых подлежат налогообложению по всем источникам; б) нерезиденты – лица, не имеющие постоянного местопребывания в государстве и У которых подлежат налогообложению только доходы, полученные ими на данной территории. Принцип территориальности определяет национальную зависимость источника дохода. При этом налогообложению в данной стране подлежат только доходы, полученные на ее территории, в то время как любые доходы, полученные за рубежом, освобождаются от налогов в данной стране [6, с. 161–162]. Основная цель каждого из указанных критериев остается той же – наполнить налоговыми поступлениями доходные каналы бюджетов в необходимых для удовлетворения публичных потребностей размерах. Это продиктовано применением основы фискальной достаточности налогообложения. При этом различия заключаются в подходе к методу достижения этой цели, что при налогово-правового регулирования ярче всего выражается в соотношении между фискальной и стимулирующей функций налога. Так, критерий территориальности стимулирует приток транснациональных корпораций в налоговую юрисдикцию государства за счет создания в стране их обособленных подразделений, а также и партнерского участия в расширении зарубежной деятельности отечественных налогоплательщиков. В то же время критерий резидентства выражает активную фискальную направленность налогообложения, когда не только доходы, полученные в пределах территории государства, подлежат налогообложению, но и те, что получены экстерриториально, при условии, что субъектом

налога выступает налоговый резидент данного государства.

В Украине, а так же и других постсоветских государствах, используется критерий налогового резидентства, что позволяет формально обосновать возложение более высокого налогового давления на налогоплательщиков и проводить довольно агрессивную фискально направленную налоговую политику. В соответствии с подпунктом 14.1.213 пункта 14.1 статьи 14 Налогового кодекса Украины резидентами являются: а) юридические лица и их обособленные лица, образованные и осуществляющие свою деятельность в соответствии с законодательством Украины с местонахождением как на ее территории, так и за ее пределами; б) дипломатические представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства Украины за рубежом, имеющие дипломатические привилегии и иммунитет; в) физические лица, имеющие постоянное место жительства в Украине [1].

Такой подход помогает реализации принципа фискальной достаточности налогообложения, особенно в условиях постоянной нехватки бюджетных средств. Вместе с тем, это лишает Украину потенциальных зарубежных инвесторов, способных при более низком налоговом давлении создать новые рабочие места и способствовать технологическому переоснащению различных отраслей отечественной экономики; так же это мешают отечественным хозяйствующим субъектам выходить на международный рынок и осуществлять деятельность в других странах. Поэтому практически целесообразно рекомендовать украинскому законодателю рассмотреть вопрос о внедрении территориального принципа налогообложения, одновременно уделив внимание особенностям определения объекта налогообложения для недопущения искусственного выхода налогооблагаемых операций за пределы отечественной налоговой юрисдикции. Именно такой подход уже много лет с успехом используется Швейцарией и ведущими государствами Латинской Америки.

Равенство налогообложения как основа налогового законодательства Украины характеризуется тем, что она применяется как на этапе налогового правозакрепления, так и непосред-

ственной правореализации налогово-правовых норм, а также при вынесении уполномоченными органами индивидуальных правоприменительных решений по поводу налогообложения. При этом налоговая равенство является логическим продолжением всеобщности налогообложения: всеобщность отвечает за количественный аспект возложения налоговой обязанности, а равенство – за качественный.

Однако только в условиях существования принципов всеобщности и равенства налогообложения обеспечить его справедливость и эффективность невозможно, ведь теряется связь с основным назначением системы налогов и сборов – наполнением налоговыми поступлениями доходных каналов бюджетов. Поэтому необходимым условием достижения справедливости в налогообложении является имплементация принципа фискальной достаточности. Именно этот принцип возлагает на законодателя обязанность обеспечивать соответствие запланированных бюджетных расходов и предполагаемых налоговых поступлений в бюджеты. При этом, хотя принцип фискальной достаточности относится только к группе принципов налогового правозакрепления, фактически не допускает установления тех налогов и сборов, которые не соответствуют публичному интересу и представлениям о его балансе с частыми законными интересами налогоплательщиков, обеспечение его действия имеет непосредственное значение для всех последующих этапов налогово-правового регулирования, позволяя налогоплательщикам понимать всю общественную необходимость полной и своевременной уплаты ими налогов – основной их обязанности как участников налоговых правоотношений.

Выводы. Таким образом, мы провели классификацию системы принципов действующего налогового законодательства Украины и определили ее видовой состав по отдельным группам, определенных в соответствии с основными этапами налогово-правового регулирования. Это позволило определить принципы налогового законодательства Украины, которые используются, соответственно, на этапах правозакрепления, непосредственной правореализации и правоприменения.

Важно, чтобы все принципы налогового законодательства функционирова-



ли должным образом. Это способствует полноценному достижению общей цели всей системы принципов налогового законодательства, которую можно определить как создание максимально эффективного налогообложения при одновременном соблюдении баланса публичного интереса общества и частных интересов налогоплательщиков. При этом, особое место занимают принципы всеобщности, равенства налогообложения и фискальной достаточности. Только их совокупное действие позволяет построить эффективную, справедливую и отвечающую публичному интересу систему налогообложения.

Список использованной литературы:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – 4 груд. – (№ 229 – 230).

2. Загальна теорія держави і права : підручник / 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.

3. Демин А. В К вопросу об общих принципах налогообложения / А. В. Демин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 54 – 62.

4. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

5. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография / И. И. Кучеров. – Москва : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.

6. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2012. – 528 с.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Черный Александр Анатольевич – соискатель кафедры финансового права Университета государственной фискальной службы Украины

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Chernyy Aleksandr Anatolyevich – Applicant at Department of Financial Law of the University of the State Fiscal Service of Ukraine

УДК 343.156(477)

ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРАВА НА ЗАЩИТУ В УГОЛОВНОМ ПРОЦЕССЕ УКРАИНЫ

Виталия ШАПУЛА,

аспирант

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Аннотация

В статье раскрыты отдельные проблемы правового регулирования обеспечения права на защиту, проанализированы решения Европейского суда по правам человека, в которых суд констатировал нарушение п.п. “с” п. 3 ст. 6 Конвенции о защите прав и основных свобод, судебная практика Высшего специализированного суда Украины по рассмотрению гражданских и уголовных дел, нормы Конституции Украины и уголовного процессуального законодательства. Изучен опыт Российской Федерации и Беларуси в вопросах допуска защитника к уголовному производству, который содержит данные, составляющие государственную тайну. Подчеркнуто, что своевременное устранение ошибок, касающихся обеспечения права на защиту, является актуальным для всех стадий уголовного процесса. С целью повышения эффективности обеспечения права на защиту обоснованы рекомендации для усовершенствования действующего законодательства Украины.

Ключевые слова: право на защиту, суд, подозреваемый, обвиняемый, подсудимый, защитник.

ENSURING THE RIGHT TO PROTECTION IN THE CRIMINAL PROCESS OF UKRAINE

Vitaliya SHAPULA,

Postgraduate Student of Taras Shevchenko National University of Kyiv

Summary

The article reveals some problems of the legal regulation of the right to protection, analyzes the decisions of the European Court of Human Rights, in which the court found violation of p.p. “C” item 3 of Art. 6 of the Convention for the Protection of Rights and Fundamental Freedoms, the jurisprudence of the Supreme Specialized Court of Ukraine for the review of civil and criminal cases, the provisions of the Constitution of Ukraine and criminal procedural legislation. The experience of the Russian Federation and Belarus in admitting the defender to criminal proceedings, which contains data constituting a state secret, has been studied. It is emphasized that the timely elimination of errors relating to the protection of the right to protection is relevant for all stages of the criminal process. In order to improve the effectiveness of the right to protection, recommendations for improving the current legislation of Ukraine are justified.

Key words: right to defense, court, suspect, accused, defendant, defender.

Постановка проблемы. Сегодня в Украине происходят сложные реформационные процессы, на фоне которых вопрос эффективности уголовного процессуального законодательства приобретает особое значение. Ввиду этого, а также принимая во внимание отечественную судебную практику (анализ судебных решений дает возможность констатировать значительное количество форм нарушения права на защиту на досудебном и судебном производстве судов первой и апелляционной инстанции: нарушения, которые касаются осуществления

защиты непосредственно обвиняемым; нарушения, которые касаются обеспечения участия защитника в судебном уголовном производстве первой и апелляционной инстанции; нарушения, которые касаются обеспечения осуществления защиты защитником; иные нарушения, связанные с обязанностью государства обеспечить возможность осуществления эффективной защиты) и значительное количество принятых Европейским судом по правам человека (далее – ЕСПЧ) решений относительно Украины (в этих решениях распространённой является констата-