

КЛАСИФІКАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ДОГОВІРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

У даній статті наведено та проаналізовано класифікацію принципів договірної регулювання податкових відносин. Зазначено, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальна достатність, соціальна справедливість, нейтральність оподаткування та стабільність.

Визначено, що принципи податкового права можна диференціювати на: юридичні (принципи визначення та встановлення податків в законодавстві, принцип податкового тягаря), організаційні (принципи стабільності побудови податкової системи, принцип множинності податків) та економічні (принцип справедливості принцип визначеності, принцип зручності і ефективності).

Зазначено, що платник податків має право на укладення відповідного договору про розстрочення або ж договору про відстрочення податкового боргу і наведено, що це право без кореспондуючого обов'язку контролюючого органу не може бути належним чином реалізоване. Такий кореспондуючий функціональний обов'язок контролюючого органу закріплений у пп. 191.1.24 п. 191.1. ст. 191 ПК України ("Функції контролюючих органів").

Наведено фундаментальні основи укладення договорів у податкових відносинах, а саме, звертаємо увагу на те, що фундаментальні основи відповідного договірної регулювання стосуються саме національного рівня податкового законодавства (не міжнародних договірних відносин у податково-правовій сфері).

Також, у статті наведено доктринальні (принцип свободи договорів у податково-правовій сфері) і законодавчі принципи (принцип податкового законодавства) договірної регулювання податкових відносин.

На основі проведеного аналізу зазначимо, що у науці податкового права є різні варіації та бачення принципів договірної регулювання податкових відносин і на сьогодні потребує додаткового опрацювання питання класифікації цих принципів.

Ключові слова: платник, договір, податкові відносини, принцип договірної регулювання, доктринальний принцип, законодавчий принцип.

Відповідно до статті 4 Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: 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; 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; 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 – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків; економічність оподаткування – установа

податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування; нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків; 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; 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; єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [1].

Принципи податкового права можна також диференціювати на: юридичні, організаційні та економічні.

Юридичними є принципи, які закріплені в законодавстві, адже тільки вони визначають механізм здійснення оподаткування. До числа таких принципів належать, принципи визначення та встановлення податків в законодавстві, принцип податкового тягаря. **Організаційним** є принципи, характеризують внутрішню побудову податкової системи та визначають засади її функціонування. Прикладом таких принципів є принципи стабільності побудови податкової системи, принцип множинності податків, принцип розмежування компетенції уповноважених органів держави.

Економічні принципи встановлюють доцільність та пропорційність податків. Перші підвалини вказаних принципів сформував творець сучасної економічної теорії А. Сміт. Вчений, визначив чотири основні принципи [2, с. 588–603]: справедливість – кожен повинен сплачувати податки пропорційно до рівня доходів платника податків; визначеність – податок повинен точно визначатись та бути зрозумілим для платників; зручність – податок повинен стягуватись у спосіб, який є максимально необтяженим для платника; ефективність – для збирання податків державний апарат повинен витратити мінімум витрат.

Перед тим як перейти до аналізу власне принципів податкового права, за посередництвом яких відбувається регулювання договірних

відносин у сфері оподаткування, слід визначити фундаментальні основи укладення договорів у податкових відносинах. У даному випадку потрібно, у першу чергу, зробити застереження, що фундаментальні основи відповідного договірного регулювання стосуються саме національного рівня податкового законодавства (не міжнародних договірних відносин у податково-правовій сфері). Фундаментальними основами договірного регулювання податкових відносин на національному рівні є право відповідних суб'єктів вступати у договірні відносини. Так, відповідно до положень пп. 17.1.5 п. 7.1 ст. 17 ПК України (“Права платника податків”) платник податків має право одержувати відстрочення/розстрочення сплати податків у порядку та на умовах, визначених податковим законодавством [1]. Так як відносини з відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань платника податків оформляються укладенням відповідних договорів між контролюючим органом та платником податків, то саме у контексті відповідних понять ми будемо вести мову про національний рівень договірних відносин у сфері оподаткування.

Як уже було зазначено, платник податків має право на укладення відповідного договору про розстрочення або ж договору про відстрочення податкового боргу. При цьому ми повинні чітко усвідомлювати, що саме по собі право без кореспондуючого обов'язку контролюючого органу не може бути належним чином реалізоване. Такий кореспондуючий функціональний обов'язок контролюючого органу закріплений у пп. 19¹.1.24 п. 19¹.1. ст. 19¹ ПК України (“Функції контролюючих органів”). Відповідно до пп. 19¹.1.24 п. 19¹.1. ст. 19¹ ПУ України контролюючі органи (за виключенням державних податкових інспекцій) здійснюють відстрочення або ж розстрочення податкового боргу платника податків. Більше того, участь у таких договірних відносинах визначена ще і як право контролюючого органу. Так, відповідно до пп. 20.1.29 п. 20.1 ст. 20 ПК України контролюючі органи мають право приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або ж податкового боргу. Фактично участь контролюючих органів у договірних відносинах із розстрочення або ж відстрочення податкових зобов'язань платника податків є “правом-обов'язком” відповідного суб'єкта владних повноважень. Такого роду підхід обумовлюється тим, що контролюючий орган при наявності усіх визначених податковим законодавством

умов зобов'язаний вступити у договірні відносини з платником податків. У противному випадку контролюючий орган мав би змогу здійснювати прояв негативного розсуду і тим самим унеможливити реалізацію прав платника податків. Крім цього, якщо б участь у таких договірних відносинах із розстрочення/відстрочення податкових зобов'язань була б у "класичному" розумінні цього поняття правом контролюючого органу, то це призводило б до появи цілої низки потенційних корупційних ризиків.

Взагалі потрібно відмітити, що конструкція "право-обов'язок" не є чимось унікальним або ж власне "ноу-хау" сфери оподаткування. Загальноприйнятим є підхід, у відповідності з яким суб'єкти владних повноважень не є повністю вільними у реалізації належних їм прав. Такі права часто "пов'язані" конкретними правовими та фактичними підставами, за наявності яких фактично право суб'єкта владних повноважень перетрансформовується у прямий обов'язок такого владного суб'єкта. І такого роду підхід цілком вірний та послідовний. Необмежена нормативними рамками дискреція владного суб'єкта мала б своїм наслідком деструкцію публічних відносин, а права підпорядкованого (приватного) суб'єкта таких відносин залежали б виключно від "доброї волі" посадових осіб такого органу влади. Однак це не означає, що в окремих, виключних, випадках суб'єкт владних повноважень може бути наділений дійсно дискреційними повноваженнями. Однак такі дійсно дискреційні повноваження не повинні реалізовуватися в явно свавільний спосіб, без жодних правових та фактичних обґрунтувань. При реалізації дискреції суб'єкти владних повноважень, у тому числі й контролюючі органи, не повинні забувати, що будь-яке рішення, дії чи бездіяльність владного суб'єкта можуть бути перевірені судом (у випадку виникнення спору) на відповідність критеріям належності, які закріплені у ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України.

Зовсім інша ситуація з платником податків, який може вступати у такі договірні відносини з контролюючим органом на основі власного розсуду. Платник податків не має прямого або ж опосередковано закріпленого обов'язку щодо вступу у такі відносини. Більше того, саме платник податків є тим суб'єктом, який ініціює процедури з укладення договорів про відстрочення або ж розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Без первинної ініціативи платника податків такі договірні відносини не мо-

жуть існувати. При цьому ніхто не може зобов'язати платника податків вступити у такі відносини. Платник податків може припинити процедури укладення відповідних договорів на будь-якому етапі. Такий підхід є цілком логічним, так як саме платник податків є суб'єктом, який прямо зацікавлений у відстроченні/розстроченні грошових зобов'язань зі сплати конкретних податків та зборів. У той же самий час, якби контролюючий орган мав повноваження із застосування примусу задля залучення платника податків у такі договірні відносини, то не було б жодної доцільності говорити про договірну форму відповідних відносин. Це були б звичайні відносини "влада-підпорядкування". Саме добровільність участі платника податків у таких відносинах і є одним із тих елементів, які й обумовлюють договірний характер відстрочення або ж розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Доктринальні принципи. Особлива увага до права платника податків на розстрочення або ж відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу обумовлюється тим, що саме роль відповідного суб'єкта у таких відносинах обумовлює диспозитивність таких відносин та реалізацію принципу свободи договорів у податково-правовій сфері. Принцип свободи договорів у податково-правовій сфері не можна розглядати як такий, що є еквівалентним вихідному положенню цивільного права, що отримало своє закріплення у п. 3 ч. 1 ст. 3 Цивільного кодексу України. Принцип свободи договорів у податково-правовій сфері має певного роду усічений характер. Це обумовлюється наступними чинниками:

– у цивільно-правових відносинах, за загальним правилом, обидві сторони є вільними в укладенні договору, що однак не скажеш про національні договори у податковому праві, де право вирішувати, чи брати участь у договірних відносинах, має виключно платник податків. Що ж стосується контролюючого органу, то вступати у договірні відносини з приводу відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань або ж податкового боргу – це його обов'язок, який повинен бути реалізований за наявності нормативно-визначених умов;

– сторони національних договорів у податково-правовій сфері не є вільними з приводу визначення цілої низки положень таких договорів. Більше того потрібно відмітити, що сама форма та структура таких договорів є нормативно закріпленою та отримує сою безпосередню

формалізацію в рамках Додатку 5 до Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, що затверджений Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 574 [3].

Відповідно ми повинні резюмувати, що принцип свободи договорів у податково-правовій сфері є доктринально синтезованим принципом податкового права, який має спеціально-предметну сферу своєї реалізації. Під "спеціально-предметною сферою реалізації" ми повинні розуміти вузький регулятивний вплив відповідного принципу – виключно сфера укладення договорів із відстрочення/розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Даний принцип не є прямо закріпленим принципом податкового права. Цим і обумовлюється його доктринально-похідний характер формулювання, адже його змістовна основа була сформована на основі системного аналізу положень діючого податкового законодавства та положень правової доктрини. Важливою особливістю доктринальної складової є той аспект, що вона містить у собі як елементи доктрини податкового права, так й доктринальні елементи цивільного права. Без системного дослідження положень податкового законодавства та комплексного аналі-

зу правової доктрини виведення відповідного принципу та визначення його іманентних рис не вбачається можливим.

Законодавчі принципи. У той же самий час відносини із укладення договорів по відстроченню або розстроченню грошових зобов'язань або податкового боргу регламентуються не тільки доктринально-сформульованими принципами, але й прямо закріпленими принципами податкового законодавства.

Варто зазначити, що завдяки принципам договірної регулювання, які містить податкове законодавство, забезпечується реалізація систематизуючої та стабілізуючої функцій.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Смит Адам. Исследование о природе и причинах богатства народов. 2-е издание / под ред. П. Н.Клюкина. М: Эксмо, 2016. С. 888–976.
3. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, що затверджений Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#n15>

Herashchenko I. V. Classification of principles of contractual regulation of tax relations

This article presents and analyzes the classification of the principles of contractual regulation of tax relations. It is noted that the tax legislation of Ukraine is based on the following principles: universality of taxation, equality of all taxpayers before the law, inevitability of liability under the law in case of violation of tax legislation, fiscal adequacy, social justice, tax neutrality and stability.

It is determined that the principles of tax law can be differentiated into: legal (principles of determining and establishing taxes in law, the principle of tax burden), organizational (principles of stability of the tax system, the principle of multiplicity of taxes) and economic (principle of fairness, certainty and efficiency).

It is stated that the taxpayer has the right to enter into an appropriate agreement on installments or an agreement on deferral of tax debt and states that this right can not be properly exercised without the corresponding obligation of the supervisory authority. Such a corresponding functional duty of the controlling body is enshrined in para. 191.1.24 § 191.1. Art. 191 of the Civil Code of Ukraine ("Functions of controlling bodies").

The fundamental bases of concluding agreements in tax relations are given, namely, we draw attention to the fact that the fundamental bases of the relevant contractual regulation concern the national level of tax legislation (not international contractual relations in the field of tax law).

Also, the article presents doctrinal (principle of freedom of contract in the field of tax law) and legislative principles (principle of tax law) of contractual regulation of tax relations.

Based on the analysis, we note that in the science of tax law there are different variations and visions of the principles of contractual regulation of tax relations and today requires further study of the classification of these principles.

Key words: payer, contract, tax relations, principle of contractual regulation, doctrinal principle, legislative principle.