

**Tetyana Subina**

Uniwersytet Państwowej Fiskalnej Służby Ukrainy w Irpinii, Ukraina

ORCID: 0000-0001-7806-7828

subinatv@ukr.net

**Janusz Orłowski**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0002-0345-9103

janusz.orlowski@op.pl

## Правила налогообложения в украинском законодательстве

1. Конституция Украины является основным Законом Украины, в котором закреплено основные положения о принципах регулирования в сфере налогообложения. А также в ней закреплен целый ряд норм-принципов, которые определяют фундамент законодательного воздействия на налоговые отношения и содержат предписания, на которые должно опираться все налоговое законодательство<sup>1</sup>.

Она является основным источником законодательного регулирования отношений в сфере налогообложения, осуществляет реализацию принципов деятельности субъектов налоговых отношений.

Нормативно-правовым актом является Налоговый кодекс Украины<sup>2</sup>, который регулирует отношения налогообложения и определяет общие положения функционирования налоговой системы, регулирует администрирование налогов, сборов, платежей и механизм их уплаты, определяет ответственность за нарушение налогового законодательства и тому подобное.

<sup>1</sup> Ст. 15. Конституции Украины от 15 мая 2014 года (Официальный вестник Украины №72, пункт 1, 2010), стр. 15. Согласно Статии 8 Конституции: „В Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується”.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України станом на 01.01.2018 г. з урахунок внесених змін і доповнень, Издательство ДП «СВЦ», Киев 2018, стр. 400.

Виктория Чайка отмечает, что нормы Конституции Украины в качестве источника налогового права можно условно разделить на две группы:

1) общие нормы, которые являются основой для регулирования всех видов экономических отношений в государстве (то есть это нормы, которые косвенно регулируют налоговые отношения, оказывают косвенное влияние на них),

2) специальные нормы, которые прямо (непосредственно) регулируют налоговые отношения и определяют основополагающие принципы деятельности субъектов таких отношений<sup>3</sup>.

Можно уточнить: В.М. Шаповал отмечает, что принципы общества есть основными положениями социально-экономической организации и государственно-политического устройства, воплощенные в самой конституции, что содержат и устанавливают общее направление и наиболее существенные черты всех конституционно-правовых регулирующих норм<sup>4</sup>.

Б. В. Щетинин считал, что основные принципы конституции – это не только принципы государственного права, но и принципы всех других отраслей права, видя в этом их особенность как основных, в отличие от других принципов, закреплённых в конституции, так называемых «отраслевых»<sup>5</sup>.

Целиком поддерживаем мнение А. А. Величко: принципы налогового права наравне с принципами налогового законодательства являются частью принципов налогообложения, они несут разное содержательное наполнение. Последнее объясняется тем, что принципы налогового права являются основными положениями правовой теории и определяют правовую сущность налоговой системы. В то же время принципы налогового законодательства являются своеобразными регуляторами процесса применения налоговых норм в практической деятельности налогоплательщиков, налоговых органов и других субъектов налоговых правоотношений<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> В. Чайка, *Податкове право та конституційне: точки доступу*, „Jurnalul juridic national: teorie și practică” 2015, № 1, с. 75–79.

Ст. 76 Конституции Украины.

<sup>4</sup> В. Шаповал, *Конституційні принципи (принципи конституції) як категорія науки конституційного права буржуазних країн*, Вестник Киевского университета имени Тараса Шевченко, Экономика №31, Киев 1990, с. 85.

<sup>5</sup> Б.В. Щетинин, *Проблемы теории советского государственного права*, «Юридическая литература», Москва 1969, с. 138.

Обсуждение позиций в науке по данной теме, также в белорусской правовой системе, [в:] А.А. Пилипенко, *Финансовое право. Учебное пособие*, Книжный Дом, Минск 2007, с. 283–299.

<sup>6</sup> А. Величко, *Щодо особливостей співвідношення понять «принципи оподаткування», «принципи податкового права», «принципи податкового законодавства»*, Правовые горизонты / Legal horizons, 2016, с. 72–77. Ст. 76 Конституции Украины.

2. Налоговый кодекс Украины выступает основным законодательным актом, регулирующим отношения налогообложения, налоговую систему в целом, ее основы, элементы правового механизма налога. В этом акте сочетаются материальные и процессуальные стороны регулирования налоговой системы, все аспекты взимания налогов и сборов<sup>7</sup>. Он закрепляет в статье 4: «Основные принципы налогового законодательства», где пункте 4.1 пункта 4, 1, 11 определено весь перечень и общее представление о содержании принципов, которые формируют регулирование отношений в сфере налогообложения, а также ряд исходных положений, которым должно отвечать законодательное регулирование взимания налогов, сборов и платежей в Украине<sup>8</sup>.

Налоги, сборы и платежи в совокупности представляют собой поступления в бюджеты и составляют налоговую систему Украины. В Налоговом кодексе Украины *универсальность налогообложения* стоит на первом месте среди других принципов, а именно *всеобщность налогообложения* (каждое лицо обязано уплачивать установленные настоящим Кодексом, законами по вопросам таможенного дела налоги и сборы, плательщиком которых она определяется)<sup>9</sup>. Данный принцип соответствует Конституции Украины, а именно в ст. 67: *каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом*. Все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном состоянии и доходах за прошлый год в порядке, установленном законом<sup>10</sup>.

В Конституции Украины закреплён принципиальный подход к императивным принципам регулирования отношений налогообложения, обеспечивающих реализацию именно обязанности, а не обязательства налогоплательщика. Формально юридическим основанием возникновения такой обязанности является наличие подобного предписания в Налоговом кодексе, таможенном законодательстве (в случаях налогообложения операций по перемещению товаров через таможенную границу Украины) и законов по вопросам налогообложения. Закреплением этого принципа подчеркиваются два важных вывода.

Во-первых всеобщность налогообложения базируется на исполнении обязанности, а не регулировании отношений в рамках обязательства, которое порождает встречные права и обязательства противоположной стороны.

<sup>7</sup> По общественность: М. Азаров (ред.), *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України*, ООО «Новий друк», Киев 2010, Т. 1, с. 14.

<sup>8</sup> По общественность: М. Азаров (ред.), *Податкова система України, Навчальний посібник України*, ООО «Новий друк», Киев 2011, с. 14.

<sup>9</sup> По общественность: М. Азаров (ред.), *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу...*, с. 20.

<sup>10</sup> *Конституція України*, Центр учебной литературы, Киев 2019, с. 18.

Во-вторых, подобная обязанность может возникать только в отношении установленных налогов, сборов, платежей, какие законодательно определены и закреплены в соответствии с четкой процедурной формой<sup>11</sup>.

Следующим основным принципом налогового законодательства Украины является *равенство всех плательщиков перед законом*, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации – обеспечение одинакового подхода ко всем налогоплательщикам независимо от социальной, расовой, национальной, религиозной принадлежности, формы собственности юридического лица, гражданства физического лица, места происхождения капитала<sup>12</sup>. Указанный принцип также обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя. Конституция Украины в статье 24 определяет, что граждане имеют равные конституционные права и свободы и равны перед законом. Не может быть привилегий или ограничений по признакам расы, цвета кожи, политических, религиозных и других убеждений, пола, этнического и социального происхождения, имущественного состояния, местожительства, по языковым или другим признакам<sup>13</sup>.

Налоговый кодекс Украины раскрывает следующий принцип – это неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства<sup>14</sup>. За нарушение налогового законодательства может наступать финансово-правовая ответственность, административная, дисциплинарная и уголовная ответственность. В Конституции Украины в статье 8, указано, что в Украине признается и действует принцип верховенства права. В частности, Конституция Украины имеет высшую юридическую силу. Законы и другие нормативно-правовые акты принимаются на основе Конституции Украины и должны соответствовать ей, являются нормами прямого действия. Обращение в суд для защиты конституционных прав и свобод человека и гражданина непосредственно на основании Конституции Украины гарантируется<sup>15</sup>.

Пунктом 4.1.4. ст. 4 раскрывается следующий принцип это – *презумпция правомерности решений плательщика налога* в случае, если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов,

<sup>11</sup> По общественность: М. Азаров (ред.), *Податкова система України*, с. 15.

<sup>12</sup> *Податковий кодекс України*, Центр учебной литературы, Киев 2019, с. 7.

<sup>13</sup> *Конституція України...*, с. 8.

<sup>14</sup> *Податковий кодекс України ...*, с. 7.

<sup>15</sup> *Конституція України ...*, с. 6.

вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа. Принцип объединения интересов государства, органов местного самоуправления и налогоплательщика, в правовом регулировании налогообложения является тем юридическим принципом, который органично присущ любой налоговой системе и любой системе налогового законодательства. Принцип вытекает из совокупности норм Конституции Украины, налоговых и других нормативных актов. Данный принцип предполагает неравенство субъектов налогообложения. В частности их неравенство проявляется в неравноправном положении налогоплательщиков при взыскании недоимок и штрафов и возврата переплаченных сумм налогов из бюджета. При этом право налогоплательщика на защиту переплетается с презумпцией невиновности<sup>16</sup>.

*Фискальная достаточность* является 5 принципом Налогового кодекса Украины. Фискальная достаточность – это установление налогов и сборов с учетом необходимости достижения сбалансированности расходов бюджета с его поступлениями. В ст. 1 Конституции Украины говорится: «Украина есть суверенное и независимое, демократическое, социальное, правовое государство».

В решении от 17 марта 2005 Конституционный Суд Украины выражает мнение, что социальное государство обязано соответствующим образом регулировать экономические процессы, устанавливая и применять справедливые и эффективные формы перераспределения общественного дохода с целью обеспечения благосостояния всех граждан. Одним из средств перераспределения общественного дохода с целью обеспечения благосостояния всех граждан есть предписания налогового и бюджетного законодательства. В частности, для обеспечения баланса такого перераспределения существует принцип фискальной достаточности<sup>17</sup>.

Принцип фискальной достаточности тесно связан с принципом социальной справедливости. Можно отметить зависимость налоговой базы от повышения ставок налога, а также зависимость бюджетных доходов от налогового бремени.

*Социальная справедливость* – это установление налогов и сборов в соответствии с платежеспособностью налогоплательщиков<sup>18</sup>.

Так, в ст. 61 Конституции Украины идея справедливости воплощается в положениях, которые предусматривают невозможность привле-

<sup>16</sup> М. Кучерявенко, *Податкове право. Учебник*, Харьков 2012, с. 139.

<sup>17</sup> *Принцип фискальної достатності у податковому законодавстві України*, Электронный ресурс, 2014, Режим доступа к ресурсу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/26483/1/10-46-50.pdf>.

<sup>18</sup> *Конституція України...*, с. 17.

чения дважды к юридической ответственности одного вида за одно и то же правонарушение. Такая связанность неизбежно приводит к выделению справедливости в правотворчестве и справедливости в судопроизводстве. И если с первой, все более или менее понятно, то со второй необходимо разбираться подробнее.

При рассмотрении вопросов посвященных исследованию принципа справедливости, однозначно на себя обращает внимание налогообложение пенсий в Украине. При рассмотрении данного вопроса необходимо более системно и детально проанализировать нормы Конституции Украины. В соответствии со ст. 46 Конституции Украины граждане имеют право на социальную защиту, в том числе право на обеспечение их в случае полной, частичной или временной потери трудоспособности, потери кормильца, безработицы по независящим от них обстоятельствам, а также в старости и в других случаях, предусмотренных законом. Это право гарантируется общеобязательным государственным социальным страхованием за счет страховых взносов граждан, предприятий, учреждений и организаций, а также бюджетных и других источников социального обеспечения; созданием сети государственных, коммунальных, частных учреждений для ухода за нетрудоспособными. Пенсии, другие виды социальных выплат и пособий, являющиеся основным источником существования, должны обеспечивать уровень жизни не ниже прожиточного минимума, установленного законом.

Интересным аспектом налогообложения пенсий в Украине может быть использование соответствующей эмпирической базы по этому вопросу. Так, в п. 3.2 Решения Конституционного Суда Украины от 9 июля 2007 № 6- рп/2007 указано: «утверждая и обеспечивая права и свободы граждан, государство отдельными законами Украины установило определенные социальные льготы, компенсации и гарантии, которые являются составляющей конституционного права на социальную защиту и юридическими средствами осуществления этого права, а потому в соответствии с частью второй ст. 6, ч. 2 ст. 19 ч. 1 ст. 68 Конституции Украины они являются общеобязательными, в одинаковой степени должны соблюдаться органами государственной власти, местного самоуправления, их должностными лицами. Невыполнение государством своих социальных обязательств в отношении отдельных лиц ставит граждан в неравные условия, подрывает принцип доверия лица к государству, что закономерно приводит к нарушению принципов социального, правового государства<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Д.С. Винцова, *Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування*, электронный ресурс, / Д.С. Винцова, 2015, режим доступа к ресурсу, [https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/vincova\\_diss.pdf](https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/vincova_diss.pdf).

Следующим принципом является *экономичность налогообложения* – это установление налогов и сборов, объем поступлений от уплаты которых в бюджет значительно превышает расходы на их администрирование.

Закрепление на конституционном уровне обязанности платить налоги и сборы свидетельствует об особой важности и значения налоговых обязательств для функционирования общества и государства, о необходимости участия всех граждан в финансировании государства.

Поскольку налог представляет собой ограничение свободы и права собственности налогоплательщика, то власть в сфере налогообложения должна быть ограничена четкими конституционными нормами и принципами. «Присутствие» конституционных норм и принципов обладающих высшей юридической силой в системе налогового права, придает этой системе повышенную легитимность и одновременно лишает права органы государственной власти произвольно решать на уровне отраслевого налогового законодательства важнейшие вопросы налоговой системы. Конституционные принципы и нормы налоговой системы имеют двуединую природу: во-первых, это руководящие начала, определяющие основные направления правового регулирования налоговой системы; во-вторых, это конституционные гарантии соблюдения прав и свобод человека и гражданина.

Налоговая деятельность страны должна четко содержаться и отображаться в ее конституционных принципах, ибо благодаря им обеспечивается насыщение государственной казны.

Конституции требуют, чтобы все доходы и расходы государства включались в бюджет. Это общий принцип, выполнение которого во всех странах строго контролируется<sup>20</sup>.

В Украине согласно ст. 116 Конституции, на Кабинет Министров возложены обязанности составления проекта бюджета и проекта Закона о Государственном. Он организует работу по составлению бюджета через Министерство финансов Украины. Министерство финансов Украины на основании макропоказателей экономического и социального развития Украины и анализа исполнения бюджета текущего бюджетного периода определяет общий уровень доходов и расходов бюджета, дает оценку объема финансирования бюджета. На основании этих показателей производится проект Основных направлений бюджетной политики на предстоящий бюджетный период, который не позднее 1 июня заслушивается Верховной Радой Украины<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> В. Устименко, Р. Джабраилов, В. Кампо, Г. Коваленко, М. Свечение, *Конституційні засади економічної системи України*, монографія, ООО «Юго-Восток, Донецк 2011, с. 190.

<sup>21</sup> Н. Теремцова, *Актуальні питання щодо правових основ бюджетного процесу в Україні та Канаді (порівняльний аспект)*, Экономика и управление, Таврический национальный университет имени В.И. Вернацького, Симферополь 2010, Т. 23 (62): № 1, с. 429–433.

Восьмым принципом налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом Украины есть *нейтральность налогообложения* – это установление налогов и сборов способом, который не влияет на увеличение или уменьшение конкурентоспособности налогоплательщика. В связи с тем, что обязанность уплатить налог или сбор в соответствии с Конституцией Украины ст. 67 обуславливает уменьшение состояния плательщика, уплата налогов не должна приносить непредсказуемые итоги для его существования и развития. Отношения налогообложения нацелены прежде всего на формирование фондов публичных средств, в том числе для удовлетворения потребности плательщиков. При этом налоговое бремя должно быть беспристрастным и равной мерой относиться ко всем однотипным категориям налогоплательщиков. Установление и введение налогов и сборов включает предоставление преимуществ одним плательщикам в сравнении с налоговыми режимами относительно других категорий обязательственных лиц<sup>22</sup>.

Принцип *стабильности* – это когда изменения в любые элементы налогов и сборов не могут вноситься позднее чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки. Налоги и сборы, их ставки, а также налоговые льготы не могут изменяться в течение бюджетного года.

Принцип стабильности иногда противопоставляется *принципу гибкости*. Согласно ему, реформирование налоговой системы должно чередоваться с периодами относительной неизменности условиям налогообложения. Налоговая система функционирует по единовременно установленной законодательной схеме. При том, принцип гибкости (или динамичности) предусматривает непрерывное эволюционное развитие налоговой системы в соответствии с изменением экономической ситуации на национальном и внешнем рынке на основе непрерывных согласований по вопросам налоговой политики между органами законодательной и исполнительной власти, а также общественными организациями. При определении условий налогообложения обязательно должны приниматься во внимание изменения в составе налогоплательщиков, и налоговая способность, отношение к своим налоговым обязанностям и т.д.<sup>23</sup>.

Комментарий к Налоговому кодексу определяет, что налоговое законодательство считается стабильным при его неизменности в течение одного года, хотя в большинстве других стран этот срок устанавливается в пределах 5–10 лет. Принцип стабильности можно рассматривать как предоставленные налогоплательщику гарантии для реализации

<sup>22</sup> По обществу: М. Азаров (ред.), *Податкова система України...*, с. 17.

<sup>23</sup> А. Барин, *Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи*, диссертация, Национальный университет «Одесская юридическая академия», Одесса 2018, с. 116.



его экономических прав, в первую очередь ст. 42 Конституции Украины права на занятие предпринимательской деятельностью. Этот принцип рассматривается законодателем в двух аспектах:

– во-первых, его связывают со сроками вступления в силу изменений, внесенных в течение года к основным элементам налога. Соответствующие изменения могут быть внесены не позднее чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного года и вступают в силу не ранее 1 января нового бюджетного года;

– во-вторых, стабильность связывают с неизменностью налогов, сборов, налоговых ставок и налоговых льгот<sup>24</sup>.

*Принцип равномерности и удобства оплаты* означает установление сроков уплаты налогов и сборов, исходя из необходимости обеспечения своевременного поступления средств в бюджеты для осуществления расходов бюджета и удобства их уплаты плательщиками<sup>25</sup>. Нормативно закрепляются основы установления налоговых периодов и сроков уплаты налогов и сборов, исходя из необходимости обеспечения своевременного поступления средств в бюджеты, с учетом удобства выполнения плательщиком налогового долга и уменьшения расходов на администрирование налогов и сборов.

Очевидно, что понятие «равномерность» и «удобство» – это разные явления. И если сущность «равномерности» раскрывается через императивное установление сроков уплаты налогов и сборов для обеспечения своевременного поступления средств в бюджеты. Также можно отметить, что равенство всех налогоплательщиков перед законом, недопущение любых проявлений дискриминации; неотвратимость наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства; презумпция правомерности решений налогоплательщика в случае множественного определение прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов нормой права; единый подход к установлению налогов и сборов (или наличие всех элементов налога в законе)<sup>26</sup>.

Принцип *равного налогового бремени* определяет общеобязательность уплаты налогов, сборов, обязательных платежей и равенство всех плательщиков перед налоговым законом. Этот принцип сформулирован в Конституции Украины.

Относительно понятия «удобства» то законодатель его не раскрывает, но А. Смит отмечает, что принцип удобства это – налог должен

<sup>24</sup> Г. Месхия, *Поняття та сутність принципів податкового права*, „Научные записки Института законодательства Верховной Рады” 2013, № 3, с. 88.

<sup>25</sup> *Податковий кодекс України ...*, с. 8.

<sup>26</sup> А. Лобач, *Принципи права: особливості в податковому праві*, „Научные записки НаУКМА, Юридические науки” 2018, Т. 1, с. 40–49.

взиматься в такое время и таким образом, которые являются наиболее удобными для налогоплательщиков<sup>27</sup>. Другие исследователи тоже раскрывают содержание «удобства» через сроки уплаты налогов, установленные государством, и через созданные со стороны государства специальные сервисы (электронная отчетность и т.д.) для налогоплательщиков<sup>28</sup>.

Последний принцип Налогового кодекса Украины это – *единый подход к установлению налогов и сборов* – это определение на законодательном уровне всех обязательных элементов налога. Установление налога в соответствии со ст. 7 Налогового Кодекса предусматривает обязательное определение таких элементов как объект налогообложения, налогооблагаемая база, ставка налога, порядок исчисления налога, налоговый период, сроки и порядок уплаты налога, срок и порядок представления отчетности об исчислении и уплате налога.

Данный принцип соответствует конституционному требованию, закрепленному в ч. 2 ст. 92 Конституции Украины относительно установления налогов исключительно законом.

Можно сказать, что в Украине содержание принципа обязательности трактуется следующим образом: «внедрение норм по уплате налогов и сборов (обязательных платежей), определенных на основании достоверных данных об объектах налогообложения за отчетный период, и установление ответственности налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства».

**3.** Из вышеизложенного можно сделать вывод, что нами были проанализированы все *одинадцать принципов налогообложения Налогового кодекса Украины* и отношение их к Конституции Украины, которая занимает главное положение в правовой науке и непосредственно влияет на налоговое право Украины установленными общегосударственными принципами. Таким образом, налоговое право и конституционное право дополняют друг друга, а именно закреплены общие принципы, закрепленные в Конституции определяются в Налоговом кодексе Украины. Нормы могут действовать и осуществлять регулятивное действие лишь при наличии других норм, что позволяет отметить системность отношений в сфере налогообложения.

**4.** Проанализировав принципы налогообложения и сравнив их с Конституцией Украины исследуем данные вопросы и в Российской

---

<sup>27</sup> М.Н. Скворцов, *Податковий менеджмент, Кн. 2: Налоговый менеджмент в условиях становления и развития рыночной экономики*, Кондор, Киев 2007, с. 416.

<sup>28</sup> Д.А. Гетманцев, *Теорія, принципи та історія податку, правовий аспект: науково-практичної. Посібник*, Одисей, Киев 2015, с. 496.

Федерации. Согласно Налоговому кодексу России<sup>29</sup> указано восемь принципов налогообложения: 1) обязательность; 2) всеобщность; 3) справедливость; 4) определенность; 5) равенство; 6) законность; 7) презумпционность; 8) недискриминационность.

Полностью поддерживаем Полякова В.В., Косова А.А., Кудряшова Е.Н., которые отмечают что одна из основ построения правовой системы современной России – признание в качестве ее базы общечеловеческих ценностей. Налоговое право как неотъемлемая часть системы не чуждо идеям социальной справедливости, демократическим принципам, выработанным тысячелетней историей финансов и сформулированным в эпоху буржуазных революций. Само появление и развитие налогового права связано с демократизацией общества, с идеей правового государства.

Еще А. Смит [A. Smith] сформулировал и обосновал четыре принципа, ставших впоследствии знаменитыми, которые должны быть реализованы в налоговой системе демократического государства: справедливость; определенность; удобство; эффективность<sup>30</sup>. Которые на сегодняшний день раскрываются в таких формах:

– *обязательность* этот принцип предусматривает закрепление обязанности налогоплательщиков платить законодательно установленные налоги, и тем самым, участвовать в финансировании государственных расходов. Если лицо определяется плательщиком определенного налога, то такое лицо не имеет возможности в одностороннем порядке отказаться от его уплаты. Не имеет права освободить налогоплательщика от обязанности платить налоги и ни один государственный орган, если только такие полномочия ему не предоставлено налоговым законодательством;

– *всеобщность* налогообложения предусматривает, что на каждого члена общества возлагается обязанность по уплате налогов и сборов наравне с другими членами общества. Обязанность платить законодательно установленные налоги и сборы распространяется на всех лиц, которые признаются актами налогового законодательства плательщиками соответствующих налогов и сборов;

– принцип *справедливости* предусматривает, что распределение индивидуального налогового бремени должно осуществляться в соответствии с индивидуальным экономическим потенциалом налогоплательщика. Этот принцип направлен на то, чтобы максимально учесть фактическую способность налогоплательщика платить налог;

<sup>29</sup> *Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая и вторая: текст с последними изменениями и дополнениями на 1 октября 2018 года*, Издательство ООО «Эксмо», Москва 2018, 1120 ст. (Законы и кодексы).

<sup>30</sup> В.В. Полякова, А.А. Косов, Е.Н. Кудряшова, *Налоговое право. Учебник для вузов*, В.М. Фокин (ред.), Альпина Диджитал 2015, с. 79.

– *определенность* – этот принцип предполагает необходимость четкого определения всех элементов налогообложения при установлении налогов. Нормы по определенности направлены непосредственно в законодательные органы в сфере налогообложения, которые должны обеспечить четкость, ясность и определенность формулировок в актах законодательства о налогах и сборах. Такие требования устанавливаются в первую очередь на защиту прав налогоплательщика, который не должен пострадать от возможного двойного толкования правовой нормы, которая определяет его налоговую обязанность.

Принцип *равенства* означает равенство юридических лиц перед законом независимо от формы собственности, а физических лиц – независимо от пола, расы, национальности, языка, религии, социального происхождения, убеждений, личного и общественного положения.

Принцип *законности* предусматривает, что налогоплательщики обязаны уплачивать налоги в порядке и в размерах, установленных налоговым законодательством. Состав налогов, порядок их установления, изменения или отмены осуществляется законодательным путем. Любые платежи, не предусмотренные законами, не могут признаваться налогами.

*Презумпционность* – который определен Налоговым кодексом России – является толкованием в пользу налогоплательщика всех сомнений, которые не могут быть устранены, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах. А именно «все сомнения, которые не могут быть устранены, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика».

Последний принцип налогообложения – это *недискриминационность*. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

В России предусмотрено, что «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Запрещается устанавливать дифференцированные ставки налогов в зависимости от формы собственности или гражданства физических лиц или места происхождения капитала»<sup>31</sup>.

Сущность выделенных нами восьми принципов налогообложения заключается в следующем: а) обязательность – закрепление обязанно-

---

<sup>31</sup> *Полный сборник Кодексов Российской Федерации с изм. и доп. на 15 октября 2011 г.*, Российское законодательство, Эжмо, Москва 2011, стр. 1440.

*Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2: текст с посл. изм. и доп. на 2 февраля 2020 г. (+ путеводитель по судебной практике)*, Издательство ООО «Эксмо», Москва 2020, 1264 с. (Актуальное законодательство).

сти налогоплательщиков платить законодательно установленные налоги; б) всеобщность – возложение на каждого члена общества обязанности по уплате налогов и сборов наравне с другими членами общества; в) справедливость – распределение индивидуального налогового бремени в соответствии с индивидуальным экономическим потенциалом налогоплательщика; г) определенность – четкое определение всех элементов налогообложения при установлении налогов; г) равенство – равенство перед законом: юридических лиц – независимо от формы собственности, а физических лиц – независимо от пола, расы, национальности, языка, религии, социального происхождения, убеждений, личного и общественного положения; д) законность – законодательное установление обязанности налогоплательщиков платить налоги в определенном порядке и размерах; е) презумпционность – толкование в пользу налогоплательщика всех сомнений, которые не могут быть устранены, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах; 8) недискриминационность – налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев<sup>32</sup>.

5. Под принципом права, понимают исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений. *Principium = начало*. Вопрос о том, что же является источником принципов права, может быть разрешен, исходя из позиции В.В. Михайлова: главным, содержательной точки зрения, атрибутом современной системы социальных ограничений является концепция реализуемого этим обществом социокультурного проекта, содержащая его главные ценностно-целевые установки иконстанты, в особенностях которых концепция и находит свое выражение<sup>33</sup>.

## References

Азаров М. (ред.), *Науково – практичний коментар до Податкового кодексу України* [Научно практический комментарий к Налоговому кодексу; Scientific and practical commentary on the Tax Code; Naukovo-practicznij komentar do Podatkovogo kodeksu], ООО «Новий друж», Киев 2010, Т. 1.

<sup>32</sup> В.Ф. Столяров, О.В. Музиченко, *Принципи оподаткування в національних податкових системах країн з транзитивними економіками*, ТОВ «ДКС-центр», Киев 2010, с. 25.

<sup>33</sup> Д.В. Тютин, *Налоговое право. Курс лекций*, Электронный ресурс; режим доступа к ресурсу: [http://lib.maupfib.kg/wp-content/uploads/tiutin\\_dv\\_nalogovoe\\_pravo.pdf#page=15&zoom=auto,-47,696](http://lib.maupfib.kg/wp-content/uploads/tiutin_dv_nalogovoe_pravo.pdf#page=15&zoom=auto,-47,696)

- Азаров М. (ред.), *Податкова система України, Навчальний посібник України* [Налоговая система Украины. Учебное пособие Украины; Tax system of Ukraine, Textbook of Ukraine; Podatkova sistema Ukraini, Navčalniј posibnik Ukraini], ООО «Новий друк», Киев 2011.
- Барин А., *Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи* [Правовые основы налоговой системы Украины: современное состояние, основные элементы, принципы; Legal foundations of the tax system of Ukraine: current state, main elements, principles; Pravovi osnovi podatkovoj sistemi Ukraini: sučasnij stan, osnovni elementі, princіpi], диссертация, Национальный университет «Одесская юридическая академия», Одесса 2018.
- Величко А., *Щодо особливостей співвідношення понять «принципи оподаткування», «принципи податкового права», «принципи податкового законодавства»* [Об особенностях соотношении понятий «принцип налогообложения», «Принципы налогового права» и «Принципы налогового законодательства»; On the peculiarities of the relationship between the concepts of «principle of taxation», «Principles of tax law» and «Principles of tax legislation»; Šodo osoblivostej spivvidnosennija poniat' „princip opodatkuvannâ”, „princip podatkovogo prava”, „princip podatkovogo zakonodavstva”], „Правовые горизонты / Legal horizons” 2016.
- Винцова Д.С., *Співвідношення принципів фінансової достатності та економічності оподаткування* [Соотношение принципов фискальной достаточности и экономичности налогообложения; Correlation of principles of fiscal sufficiency and economy of taxation; Spivvidnoszennja principov fiskalnoj dostatnosti ta ekonomicznosti opodatkuvannja], электронный ресурс, / Д.С. Винцова, 2015, режим доступа к ресурсу: [https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/vincova\\_diss.pdf](https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/vincova_diss.pdf).
- Гетманцев Д.А., *Теорія, принципи та історія податку, правовий аспект: науково-практичної. Пособіє* [Теория, принципы и история налога. Правовой аспект: научно-практической. Пособие; Theory, principles and history of tax, Legal aspect: scientific and practical. Manual; Teorija, princіpi ta istorija podatku, pravovij aspekt: nauczno-practiczeskoj. Posobije; Teorijâ, princіpi ta istoriâ podatku, pravovij aspekt: nauczno-practiczeskoj. Posobije], Одиссей, Киев 2015.
- Чайка В., *Податкове право та конституційне: точки доступу* [Налоговое право конституционное право: точки соприкосновения; Tax law and constitutional law: points of contact; Podatkove pravo ta konstitucijne: točki dostupu], „Jurnalul juridic national: teorie și practică” 2015, № 1.
- Конституція України* [Конституция Украины; Ukraine; Constitution of Ukraine; Konstituciâ Ukraїnu], Центр учебной литературы, Киев 2019.
- Кучерявенко М., *Податкове право. Учебник* [Налоговое право. Учебник; Tax law. Textbook; Podatkove pravo. Učebnik;], Харьков 2012.
- Лобач А., *Принципи права: особливості в податковому праві* [Принципы права: особенности в налоговом праве; Principles of Law: Features in Tax Law; Princіpi prava: osoblivosti v podatkovomu prave], „Научные записки НАУКМА, Юридические науки” 2018, Т. 1.
- Месхия Г., *Поняття та сутність принципів податкового права* [Понятие и сущность принципов налогового права; The concept and essence of the principles of tax law; Poniattâ ta sušnist' princіpiv podatkovogo prava], „Научные записки Института законодательства Верховной Рады” 2013, № 3.

- Податковий кодекс України* [Налоговый кодекс Украины; The Tax Code of Ukraine; Podatkovij kodeks Ukraїni], Центр учебной литературы, Киев 2019.
- Пилюшенко А.А., *Финансовое право. Учебное пособие* [Financial Law. Handbook; Finansovoe pravo. Učebnoe posobie], Книжный Дом, Минск 2007.
- Полякова В.В., Косов А.А., Кудряшова Е.Н., *Налоговое право. Учебник для вузов*, Фокин В.М. (ред.), [Tax law. Textbook for universities; Nalogovoe pravo. Učebnik dla vuzov], Альпина Диджитал 2015.
- Принцип фискальної достатності у податковому законодавстві України* [Принцип фискальной достаточности в налоговом законодательстве Украины; The principle of fiscal sufficiency in the tax legislation of Ukraine; Princip fiskalnoї dostatnosti u podatkovomu zakonodavstvi Ukraїni], Электронный ресурс, 2014, Режим доступа к ресурсу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/26483/1/10-46-50.pdf>.
- Скворцов М.Н., *Податковий менеджмент, Кн. 2; Налоговый менеджмент в условиях становления и развития рыночной экономики* [Налоговый менеджмент, Кн. 2: Налоговый менеджмент в условиях становления и развития рыночной экономики; Tax management, Book 2: Tax management in the conditions of the formation and development of a market economy; Podatkovij menedžment, kn. 2: Nalogovij menedžment v usloviâh stanovleniâ i razvitiâ rinočnoj ekonomiki;], Кондор, Киев 2007.
- Столяров В.Ф., Музиченко О.В., *Принципи оподаткування в національних податкових системах країн з транзитивними економіками* [Принципы налогообложения в национальных налоговых системах стран с транзитивными экономиками; Principles of taxation in the national tax systems of countries with transition economies; Principi opodatkuvanâ v nacionalnih podatkovih sistemach kraїн z tranzitivnimi ekonomikami;], ТОВ «ДКС-центр», Киев 2010.
- Шаповал В., *Конституційні принципи (принципи конституції) як категорія науки конституційного права буржуазних країн* [Конституционные принципы (принципы конституции) как категория науки конституционного права буржуазных стран; Constitutional principles (constitutional principles) as a category of the science of constitutional law in bourgeois countries; Konstitucijni principii (principii konstitucii) âk kategorijâ nauki konstitucijnogo prava buržuzaznih kraїн], Вестник Киевского университета имени Тараса Шевченко, Экономика № 31, Киев 1990.
- Щетинин Б.В., *Проблемы теории советского государственного права* [Problems of the theory of Soviet state law; Problemy teorii sovestskogo gosudarstvennogo prava;], «Юридическая литература», Москва 1969.
- Теремцова Н., *Актуальні питання щодо правових основ бюджетного процесу в Україні та Канаді (порівняльний аспект)* [Актуальные вопросы правовых основ бюджетного процесса в Украине и Канаде (сравнительный аспект); Topical issues of the legal foundations of the budgetary process in Ukraine and Canada (comparative aspect); Aktualni pitannâ šodo pravovih osnov bûdžetnogo procesu v Ukraїni ta Kanadi (porivnâlnij aspekt)], Экономика и управление, Таврический национальный университет имени В.И. Вернацького, Симферополь 2010, Т. 23 (62): № 1, с. 429–433.
- Тютин Д.В., *Налоговое право. Курс лекций*, [Tax law. Lecture course; Nalogovoe pravo. Kurs lekciј] Электронный ресурс; Режим доступа к ресурсу: [http://lib.maupfib.kg/wp-content/uploads/tiutin\\_dv\\_nalogovoe\\_pravo.pdf#page=15&zoom=auto,-47,696](http://lib.maupfib.kg/wp-content/uploads/tiutin_dv_nalogovoe_pravo.pdf#page=15&zoom=auto,-47,696)

Устименко В., Джабраилов Р., Кампо В., Коваленко Г., Свечение М., *Конституційні засади економічної системи України* [Конституционные основы экономической системы Украины; Constitutional foundations of the economic system of Ukraine; Konstitucijni zasady ekonomicznoї sistemi Ukraїni], монографія, ООО «Юго-Восток, Донецк 2011.

## Summary

### Taxation rules in Ukrainian legislation

**Key words:** tax law, constitutional principles, principles of tax law, tax code, tax obligation.

The study aims to present the principles of taxation (introduction and collection of taxes) in the contemporary Ukrainian legal system. These regulations are based mainly on the Ukrainian Constitution of 2014 and developed in the Tax Code. The principles of generality, universality and equal tax burden, budgetary sufficiency and tax efficiency, as well as social justice, follow directly from the Constitution. In Article 4 and next of the Tax Code are made more specific, including by introducing the principles of equality of all taxpayers before the law, the presumption of legality of taxpayer's actions, neutrality, stability and flexibility of taxation, equality and convenience of taxation, unified approach to the determination of taxes and fees. For comparative legal purposes, a brief comparison of taxation rules with the contemporary legislation of the Russian Federation (RF Tax Code) is also presented. Based on the analyzed legal provisions and the positions of the doctrine, a dozen or so main principles of taxation in the contemporary Ukrainian legal system were discussed.

## Streszczenie

### Zasady opodatkowania w prawodawstwie ukraińskim

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, zasady konstytucyjne, zasady prawa podatkowego, kodeks podatkowy, obowiązek podatkowy.

Celem opracowania jest przedstawienie zasad opodatkowania (wprowadzania i poboru podatków) we współczesnym ukraińskim systemie prawnym. Unormowania te mają podstawy przede wszystkim w Konstytucji Ukrainy z 2014 roku i są rozwinięte w Kodeksie podatkowym. Wprost z Konstytucji wynikają zasady ogólności, powszechności i równego obciążenia podatkowego, wystarczalności budżetowej i wydajności podatków, a także sprawiedliwości społecznej. W art. 4 i nast. Kodeksu podatkowego zostają skonkretyzowane,



w tym poprzez wprowadzenie zasad: równości wszystkich podatników wobec prawa, domniemania zgodności z prawem działań podatnika, neutralności, stabilności i elastyczności opodatkowania, równomierności i dogodności opodatkowania, ujednoczonego podejścia do ustalania podatków i opłat. Dla celów prawnoporównawczych przedstawiono też krótkie zestawienie zasad opodatkowania ze współczesnym prawodawstwem Federacji Rosyjskiej (Kodeks podatkowy RF). Na podstawie przeanalizowanych przepisów prawnych oraz stanowisk doktryny omówiono kilkanaście głównych zasad opodatkowania we współczesnym ukraińskim systemie prawnym.

