

ТРЕНДИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ДАМІРЧИЄВ МУШФІК ІСКЕНДЕР ОГЛІ
доктор юридичних наук, доцент, доцент кафедри
фінансового права Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого

УДК 347.73

DOI 10.37772/2518-1718-2022-2(38)-8

КОНСТИТУЦІЙНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН: СУЧАСНИЙ ПОГЛЯД ТА ЗНАЧЕННЯ

Здійснено аналіз конституційних принципів правового регулювання податкових відносин та визначено основні особливості таких принципів на сучасному етапі розвитку суспільних відносин в Україні та інших країнах. Встановлено, що множинні зміни, що постійно вносяться до змісту і окремих положень основних джерел податкового законодавства України, передусім Податкового кодексу України, урівноважуються фундаментальним значенням та роллю конституційно-правових підвалин оподаткування, закріплених Основним Законом України. Вказано, що разом із розвитком податкових відносин і збільшенням обсягів податкових надходжень бюджетів відбулося усвідомлення необхідності закріплювати податковий обов'язок серед системи основних конституційних обов'язків особи. Продемонстровано, що безпосереднім проявом визначення меж принципу загальності оподаткування на конституційному рівні є закріплення конституційно-правовими нормами законності встановлення, а також повного або часткового недопущення ретроактивної дії податкового механізму у випадках, коли ним погіршується становище платників податків. Констатовано, що одночасно з прямо закріпленим Конституцією України принципом загальності оподаткування за змістом конституційно-правових норм, що визначають забезпечення однакового правового захисту усіх форм власності, виводиться й опосередковано закріплений конституційний принцип рівності оподаткування. Зроблено висновок, що принцип рівності оподаткування своєю економічною природою гармонізує принцип загальності оподаткування, допомагаючи узгодити різноспрямовані публічний і приватний інтереси в податкових відносинах і тим самим сприяти їх розвитку, посилити ефективність національних податкових систем.

Ключові слова: податкові принципи, податкові відносини, платники податків, правовий механізм податку, конституційні принципи податкових відносин, принцип загальності оподаткування, принцип рівності оподаткування, законність оподаткування, обмеження зворотної дії податкового закону.

Постановка проблеми. Основоположна значущість і важливість податкових відносин для функціонування будь-яких держав зумовлює тісну взаємодію податкових відносин, урегульованих податковим правом, та такої фундаментальної сфери, що визначає основи конституційного ладу, як конституційне право. Важко переоцінити той внесок, що роблять податкові правовідносини для можливості належної реалізації сучасною державою своїх ключових функцій та існування держави як демократичної, правової і врешті-решт – соціальної. Саме за рахунок налагодженої системи загальнодержавних і місцевих податків та зборів основні централізовані фонди грошових коштів публічного територіального утворення – державний та місцеві бюджети отримують

переважну частку своїх надходжень, а органи публічної влади – можливість профінансувати відповідні функції і повноваження у сфері публічного управління. Тож, цілком закономірними є намагання законодавця усіма наявними правовими засобами налагодити дію національної податкової системи, переслідуючи мету, з одного боку, у повному і своєчасному поповненні бюджетів запланованими обсягами податкових надходжень, а з іншого боку – забезпечення рівноваги й балансу між публічним і приватними інтересами в оподаткуванні, що став би запорукою підтримання і поступового зростання економіки держави. У цьому контексті беззаперечно виправданим є врегулювання найважливіших засад податкових відносин саме на конституційному рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Увагу даному питанню приділяли багато відомих вітчизняних і зарубіжних вчених в галузі публічної фінансової діяльності, зокрема, М. П. Кучерявенко, І. І. Кучеров, С. В. Овсянніков та ін. Втім, стрімкий розвиток регульованих податкових відносин і нові виклики, з якими стикаються сучасні держави, потребує постійного оновлення використовуваних при цьому підходів і додаткової деталізації найважливіших засад податково-правового регулювання, що здійснено на рівні Основного Закону, що й зумовлює актуальність подальшого наукового дослідження конституційних принципів регулювання податкових відносин.

Метою статті є аналіз на основі загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання конституційних принципів правового регулювання податкових відносин, визначення основних особливостей цих принципів на сучасному етапі розвитку суспільних відносин в Україні та інших країнах.

Виклад основного матеріалу. Узгодження конституційно-правового регулювання, що за своєю природою є більш статичним, з правовим регулюванням податкових відносин, що в сучасному світі стають дедалі динамічними, потребує як глибокої обізнаності з актуальних питань податкової сфери, так і високого ступеня юридичної техніки, використовуваної при визначенні конституційно-правовими нормами найбільш значущих питань податкових відносин. Множинні зміни, що постійно вносяться до змісту і окремих положень основних джерел податкового законодавства України, передовсім Податкового кодексу України, урівноважуються фундаментальним значенням та роллю конституційно-правових підвалин оподаткування, закріплених Основним Законом України. Своєю чергою, до останніх потрібно час від часу робити відповідні доповнення й деталізацію особливостей, зумовлених невинним розвитком будь-яких регульованих правом суспільних відносин, і особливо, податкових.

Доволі показово, що одним з найбільш актуальних та стрімких напрямків вдосконалення правового регулювання податкових відносин є впровадження все більшої кількості механізмів балансування різноспрямованих публічного інтересу та приватних інтересів платників податків. Свого відбитку це набуває у конструкціях правових механізмів податків і зборів, засобах податкового адміністрування, що використовуються контролюючими органами, поступовому перевтіленні останніх з суто виконуючих функції податкового контролю до органів наладження співпраці та консультування платників податків, залученні до методу правового регулювання податкового права (який раніше існував як суто імперативний, тобто був методом односторонніх владних приписів держави на адресу платників податків)

все більшої кількості диспозитивних засобів податково-правового регулювання, що притаманні приватним галузям права, а врешті-решт й до поступового відокремлення податкового права у самостійну галузь права, що при цьому на рівні фундаментальних засад зберігає співпрацю і взаємодію з правом фінансовим.

Схожим чином і конституційне право отримало змогу оформитись і почати існувати як самостійна галузь права, що відбулося за часів, коли паралельно зароджувалися підвалини узгодженого правового регулювання сфери публічних фінансів, відносин з приводу встановлення і справляння податків та забезпечення бюджетів податковими надходженнями, як, власне, й самі сучасні терміни «бюджет», «податкова система» тощо. Фахівець у сфері конституційного права Л. М. Ентін вказує, що конституційне право сформувалося як самостійна й автономна галузь національних правових систем на рубежі XVIII-XIX ст. Пов'язано це було із самою специфікою і соціальним призначенням конституційного права, що мало відгородити і захистити інтереси людини від можливих неправомірних посягань з боку держави, її органів і посадових осіб. Для цього було необхідним обмеження публічної влади чітко визначеними правовими рамками, упередження можливостей до зловживання з боку владного суб'єкта [1, с. 1]. Поступово конституційне право доповнювалось і нормами, що закріплювали зустрічні обов'язки осіб і громадян перед державою. Одним з першочерговим з них як раз і став податковий обов'язок, його загальність та безумовність, визначена конституційно-правовими нормами – спочатку на рівні доктринального тлумачення сукупності таких норм, а потім й безпосередньо як буквально закріплений конституційно-правовий принцип. Це стало цілком логічним наслідком домінуючих уявлень правової доктрини, що податковий обов'язок для осіб, що користуються відповідною підтримкою та захистом держави, є одним з найважливіших серед правових обов'язків особи взагалі, підкреслює зв'язок особи і держави, та, врешті-решт стає необхідним для подальшого розвитку держави, суспільства і їх основних інститутів.

Закріплення основного податкового обов'язку платників податків на конституційному рівні мало наслідком активізацію розвитку інституту податкового права, та укорінення використання як методу правового регулювання податкових відносин суто фінансово-правового методу – методу імперативного. Такий підхід закріплював основоположну нерівність держави та уповноважених її органів, та зобов'язаних учасників податкових відносин – платників податків, які мають виконувати податковий обов'язок своєчасно і в повному обсязі під загрозою

настання відповідних небажаних наслідків юридичної відповідальності.

Держава від самих витоків правового регулювання податкових відносин почала себе стверджувати як першочерговий й особливий суб'єкт податкового права. Про це нагадує С. В. Овсянніков, вивчаючи на доктринальному рівні особливості конституційно-правових засад податкових відносин, та вказуючи, що найбільш важливою підставою конституційно-правового регулювання податкових відносин є особливий характер участі держави у цих відносинах [2, с. 337]. Держава, володіючи суверенітетом і, зокрема, податковим суверенітетом, набуває статусу уповноваженого суб'єкта податкових правовідносин та отримує різносторонність своїх напрямків діяльності у сфері оподаткування, що охоплює як етапи податкового правозакріплення (встановлення і закріплення податково-правових норм, окремих податків і зборів, побудову податкової системи і податкової політики), податкової правореалізації і податкового правозастосування. А при здійсненні конституційного впорядкування податкових відносин, конституційно-правове регулювання одночасно визначає прийнятні межі публічного інтересу та правомірні поширення його сфери при взаємодії з законними приватними інтересами, що потім деталізуються на галузевому рівні податково-правового регулювання.

Велике значення для всього внутрішньодержавного податково-правового регулювання має те, що, по-перше, воно здійснюється на двох рівнях – конституційному і галузевому, а по-друге, що норми Конституції України є нормами прямої дії і в умовах дій принципу верховенства права усі інші закони та підзаконні акти, в тому числі й міжнародно-правові договори, ратифіковані Верховною Радою України, мають відповідати положенням Основного Закону України. Відповідні конституційно-правові норми закріплені у статтях 8 і 9 Конституції України. За змістом статті 8 Конституції проголошено дію в Україні принципу верховенства права, саме Конституція має найвищу юридичну силу, закони й інші нормативно-правові акти приймаються на її основі і повинні їй відповідати, конституційно-правові норми є нормами прямої дії, а судовий захист конституційних прав і свобод безпосередньо на підставі Конституції України гарантується [3]. Своєю чергою, у статті 9 Основного Закону закріплено обов'язкова відповідність норм укладених Україною міжнародних договорів нормам Конституції України [3], що зумовлено прагненням не лише до забезпечення найвищої юридичної сили Конституції України у системі форм закріплення вітчизняної правової системи, а й включенням, після ратифікації парламентом, міжнародно-правових договорів України до системи національного податкового законодавства.

На розвиток зазначених конституційно-правових норм пунктом 3.2 статті 3 Податкового кодексу України здійснена подальша деталізація статусу міжнародно-правового договору з питань оподаткування [4]. Так, якщо ратифікованим Верховною Радою України міжнародно-правовим договором встановлені інші правила, ніж ті, що визначені Податковим кодексом України, то застосуванню підлягають саме положення і правила відповідного міжнародного договору. Цим фактично зроблено розв'язання не лише потенційних правових колізій серед норм різних джерел вітчизняного податкового законодавства, а й закріплено надгалузевий статус міжнародно-правового акта, в якому врегульовані питання оподаткування, що дозволяє врегульовувати таку колізію за правилами ієрархічних колізій. Як вбачається такий підхід вітчизняного законодавця не є випадковим, адже за таких умов забезпечується як реалізація взятих нашою державою міжнародних зобов'язань у сфері оподаткування, так і провадиться гармонізація взаємодії внутрішньодержавного і міжнародного рівнів правового регулювання податкових відносин.

Слід відмітити, що наявність дворівневості правового регулювання притаманна багатьом аспектам вітчизняного податкового права. Так, податкова система України передбачає встановлення і введення в дію загальнодержавних податків і зборів; правові механізми таких обов'язкових платежів податкового характеру передбачають дві групи елементів – обов'язкові та факультативні; у фінансово-правовій доктрині розглядається національний (внутрішньодержавний) і міжнародний рівні правового регулювання податкових відносин; у податкових відносинах присутні два основних інтереси, що є рухомими силами розвитку податкових правовідносин – публічний та приватні.

Тому вже не дивує, що і податково-правові принципи одночасно закріплюються на рівні галузевого законодавства, а саме Податкового кодексу України, та на конституційно-правовому – у Конституції України. Безпосередньо торкаючись найважливіших правових принципів податкових відносин, маємо як вказати на їх первісне джерело, що знаходиться в площині економічних законів, так і позначити етапність, поступовість їх формування і закріплення у джерелах законодавства.

Стосовно етапності становлення податково-правових принципів слід вказати те, що цей процес було зумовлено об'єктивно: як самим поступовим розвитком відносин оподаткування і все більшою часткою податкових надходжень, що перерозподілялася через бюджети, так і розвитком правової доктрини, розумінням важливості збалансованості інтересів для більшої ефективності податкової системи. К. С. Бельський вказує саме на тривалість процесу формування

принципів оподаткування у сучасному вигляді, протягом якого було пройдено декілька етапів. Законодавче ж закріплення у відповідних податково-правових нормах набували саме ті принципи оподаткування, що були випробувані часом і обґрунтовані вченими як у сфері економіки, так і публічних фінансів [6]. З часом і все більшим теоретичним і практичним підґрунтям принципи оподаткування почали зачіпати всі сторони оподаткування. Видатний французький вчений-економіст ХХ – початку ХХІ ст. Моріс Алле підбив своєрідний підсумок з приводу розвитку системи податкових принципів, позначивши те, що на сучасному етапі така система є дуже розгалуженою і включає, серед інших, й такі засади, як обґрунтованість оподаткування, пріоритет особистості в оподаткуванні, недискримінація платників податків, знеособлення податку, нейтральність податку відносно економіки держави, недопустимість самовільної діяльності з боку податкових адміністрацій (уповноважених податкових органів) тощо [7, с. 17–23]. Тож, закономірно, що в умовах невпинного вдосконалення правового регулювання податкових відносин найбільш важливі принципи набули свого закріплення не тільки у податковому законодавстві, а й на конституційно-правовому рівні.

В Україні основним конституційним положенням, що стосується оподаткування, є стаття 67 Основного Закону України. Так, за змістом конституційно-правової норми, закріпленої частиною першою цієї статті, будь-яка особа має виконувати обов'язок зі сплати податків та зборів у порядку і розмірах, що визначені законом [3]. Це один з найбільш фундаментальних принципів податкового права – загальність оподаткування, що одночасно є закріпленням не лише в Конституції України, а й у Податковому кодексі України. Його зміст продубльовано в підпункті 4.1.1 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, в якій він відкриває перелік основних засад податкового законодавства України, що налічує одинадцять принципів. Так, у єдиному кодифікованому акті вітчизняного податкового законодавства принцип загальності оподаткування визначається як обов'язок кожної особи сплачувати встановлені Податковим кодексом України, а також законами, що стосуються питань митної справи, ті податки і збори, платником яких вона визначається положеннями Податкового кодексу України [4]. В даному разі для нас дуже важлива кореляція між Основним Законом України та Податковим кодексом України щодо закріплення принципу загальності оподаткування, коли конституційно-правовою нормою визначається загальний обов'язок сплачувати податки у визначеному законом порядку, а вказаним вище положенням галузевого законодавства напряду деталізовано, що таким законом є Податковий кодекс України.

Саме важливість податків для функціонування сучасної демократичної, правової і соціальної держави, якою у статті 1 Конституції визначена Україна, й зумовило те, що первісно галузевий правовий принцип оподаткування одночасно отримав змогу піднятися до одного рівня з рештою конституційно-правових принципів. І. І. Кучеров на це звертає увагу, пояснюючи, що конституційні принципи оподаткування виділяються серед всіх податкових принципів, оскільки вони носять такий важливий і загальний характер, що за ступенем своєї значущості для держави й суспільства можуть бути розміщені в одній ланці з іншими конституційними принципами. Це надає конституційним принципам оподаткування особливий правовий статус [8, с. 157; 13]. Дійсно, не можна не погодитись з тим, що саме засада загальності оподаткування знаходиться в основі як системи решти податкових принципів, так і всієї національної податкової системи, податкової політики й податкового суверенітету держави.

Принцип загальності оподаткування також закріплено і в конституційних актах інших держав. Так, згадаємо про статтю 73 Конституції Азербайджанської Республіки, що була прийнята на референдумі 12 листопада 1995 р., і в якій зазначено, що «сплачувати встановлені законом податки та інші державні збори в повному обсязі та своєчасно є обов'язком кожного. Жодна особа не може бути примушена до сплати податків та інших державних зборів без передбачених законом підстав і за межами обсягу, вказаному в законі» [9]. Так само і стаття 78 Конституції Греції від 11 червня 1975 р. прямо закріплює: «Жоден податок не може стягуватися без наявності формального закону, що визначає суб'єкт оподаткування, доходу, різновид власності і фінансові операції або їх категорії, до яких даний податок відноситься. Податок або будь-яке інше фінансове обтяження не можуть стягуватися тим законом, що має зворотну силу, яка простягається за межі попереднього фінансового року» [10]. За таких умов у Греції допускається обмежена зворотна дія закону з питань оподаткування, однак її межі чітко визначені на конституційному рівні.

Як бачимо, принцип загальності оподаткування набуває додаткового визначення шляхом його обмеження і вказівкою на такі аспекти, як засада законності встановлення, а також повне або часткове недопущення ретроактивної дії податкового механізму у випадках, коли ним посилюється тиск на платників податків. За своєю сутністю це є такою реалізацією засади верховенства права, що спрямована збалансувати публічний та законні приватні інтереси платників податків, не допустити порушення основоположних прав і свобод особи, до числа яких, зокрема, й відноситься можливість вільно і відкрито володіти

майном, що набуто законним шляхом. Своєю чергою це передбачає імплементацію принципу верховенства права з усіма його складниками (справедливості, рівності, правової визначеності тощо) у галузеве податкове законодавство.

В чинному податковому законодавстві України принцип рівності в оподаткуванні найбільш повною мірою закріплено підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України. Вітчизняним законодавцем така рівність розуміється як рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що деталізується як «забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу» [4].

Важко переоцінити значення засади рівності усіх платників перед законом на можливість гармонічного функціонування всієї податкової системи та збільшення економічної ефективності оподаткування при неухильному забезпеченні прав і інтересів платників податків. За своєю сутністю цей принцип означає, що не є припустимим встановлення нових податків, підвищення податкових ставок, або звільнення від таких податків і надання податкових пільг, спираючись на критерій форми власності, організаційно-правової форми діяльності, а також виходячи з інших індивідуалізованих особливостей платників податків і оподатковуваного майна або діяльності, що в іншому разі б набували дискримінаційного характеру. Зазначимо, що в основі засади рівності оподаткування перебувають не лише правові, але й економічні чинники. Причому саме останні мають вирішальне значення, розкриваючи економічну і майнову природу

податкових відносин, посилюючи ефективність податкової системи та, здійснюючи фактичний захист основних прав і інтересів платників податків шляхом гарантування непорушності права власності, що набуто законним шляхом.

Висновки. Таким чином, можна констатувати, що конституційні принципи оподаткування мають вирішальне значення для всього правового регулювання податкових відносин: ними слід визнати загальність оподаткування та рівність оподаткування. Такі ключові принципи оподаткування закріплені одночасно на рівні з іншими конституційно-правовими принципами, що визначають основи правового статусу особи і функцій держави. Конституційно-правові принципи правового регулювання податкових відносин можуть як прямо бути присутніми в тексті конституційно-правової норми, так і виводитись з їх змісту. Серед конституційно-правових принципів оподаткування прямо закріпленим є принцип загальності оподаткування; враховуючи його фундаментальне значення, цей принцип також продубльовано у Податковому кодексі України як перший з одинадцяти принципів податкового законодавства України. Безпосереднє правове закріплення принципу рівності в оподаткуванні у чинному податковому законодавстві України здійснено саме на рівні Податкового кодексу України, однак при цьому його коріння та витoki знаходяться у Конституції України в принципі гарантування рівного підходу до будь-яких форм власності. Це дозволяє віднести принцип рівності в оподаткуванні одночасно і до конституційно-правових засад оподаткування, з тією особливістю, що цей принцип не закріплено у буквальному вираженні в Основному Законі України, проте виводиться зі змісту його норм.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституционное право зарубежных стран : учеб. для вузов / под общ. ред. М. В. Баглая, Ю. И. Лейбо, Л. М. Энтина. 2-е изд, перераб. Москва : Норма, 2005. 1056 с.
2. Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Санкт-Петербург, 2001 / под ред. Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. Москва : Статут, 2009. С. 337–339.
3. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге. Харьков : Легас ; Право, 2005. 600 с.
6. Бельский К. С. Принципы налогообложения. *Гражданин и право*. 2006. № 12. С. 12–19.
7. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины. Пер. с фр. Т. А. Карлова. Под ред. И. А. Егорова. Москва : ТЕИС, 2001. 96 с.
8. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография. Москва : ЮрИнфоР, 2009. 473 с.
9. Azərbaycan Respublikasının Konstitusiyası, 12 noyabr 1995-ci il. URL: mincom.gov.az/az/view/pages/13.
10. Конституция Греции от 11 июня 1975 г. URL: legalns.com/download/books/cons/greece.pdf.

11. Лукашева О. Е. Принцип рівності в оподаткуванні: конституційно-правовий аспект. 2009. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/60868/5/Lukashova.pdf>
12. Чайка В. В. Податкове та конституційне право: точки дотику. *National law and practice*. Februarie 2015. С. 75–80.
13. Худик А. М. Конституційний принцип встановлення податків і зборів виключно законами України. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 1. С. 126–131.
14. Subina T., Orłowski J. Принципы налогообложения в украинском законодательстве. *Studia Prawnoustrojowe*. 2021. № 51. С. 161–177.
15. Вінцова Д. С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 205 с.

REFERENCES

1. Baglaja, M. V. Lejbo, Ju. I. & Jentina, L. M. (Eds.). (2005). *Constitutional law of foreign countries*. Moskva : Norma [in Russian].
2. Ovsjannikov, S. V. (2001). *Konstitucionno-pravovye osnovy nalogovyh otnoshenij : Candidate's thesis*. Sankt-Peterburg. (Gracheva E. Ju. & Shhekin D. M., eds.). (2009). *Kommentarij k dissertacionnym issledovanijam po finansovomu pravu*. Moskva : Statut, pp. 337–339 [in Russian].
3. Constitution of Ukraine, №254k/96-VR (1996, June 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
4. Tax Code of Ukraine, №2755-VI (2010, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
5. Kucherjavenko, N. P. (2005). *The course of tax law* (Vols 1-6). Vol. 3: The doctrine of the tax. Harkov : Legas; Pravo [in Russian].
6. Belskij, K. S. (2006). Principles of taxation. *Grazhdanin i pravo*, 12, 12–19 [in Russian].
7. Alle, M. (2001). *For the reform of the tax system. Reflecting universally recognized truths*. (Karlova, T. A., translation) (Egorova, I. A., ed.). Moskva : TEIS [in Russian].
8. Kucherov, I. I. (2009). *Theory of taxes and fees (legal aspects)*. Moskva : JurInfoR, [in Russian].
9. Constitution of the Republic of Azerbaijan (1995, November 12). Retrieved from mincom.gov.az/az/view/pages/13 [In Azerbaijani]
10. Constitution of Greece (1975, July 11). Retrieved from legalns.com/download/books/cons/greece.pdf [in Russian].
11. Lukasheva, O. E. (2009). The principle of equality in taxation: constitutional and legal aspect. Retrieved from <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/60868/5/Lukashova.pdf> [in Ukrainian].
12. Chaika, V. V. (2015). Tax and constitutional law: touch points. *National law and practice*, 75-80 [in Ukrainian].
13. Khudyk, A. M. (2020). The constitutional principle of establishing taxes and fees exclusively by the laws of Ukraine. *Chasopys Kyivskoho universytetu prava*, 1, 126–131 [in Ukrainian].
14. Subina, T. & Orłowski, J. (2021) Principles of taxation in Ukrainian legislation. *Studia Prawnoustrojowe*, 51, 161–177 [in Russian].
15. Vintsova, D. S. (2015). Relationship of the principles of fiscal sufficiency and cost -effectiveness. *Candidate's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].

DAMIRCHIEV MUSHFIK

2nd Ph.D, Associate Professor, Associate Professor of the Department of financial law of the National Yaroslav Mudryi Law University

CONSTITUTIONAL BASIS OF LEGAL REGULATION OF TAX RELATIONS: MODERN VIEW AND SIGNIFICANCE

Problem setting. An analysis of the constitutional principles of legal regulation of tax relations is carried out and the main features of such principles at the present stage of development of public relations in Ukraine and other countries are determined. It is established that the numerous changes that are constantly made to the content and individual provisions

of the main sources of tax legislation of Ukraine, especially the Tax Code of Ukraine, are balanced by the fundamental importance and role of constitutional foundations of taxation, enshrined in the Basic Law of Ukraine.

Target of research. The purpose of the article is to analyze on the basis of general scientific and special methods of scientific knowledge of the constitutional principles of legal regulation of tax relations, determination of the main features of these principles at the present stage of development of public relations in Ukraine and other countries.

Article's main body. It is pointed out that along with the development of tax relations and the increase in tax revenues of budgets, there was an awareness of the need to consolidate the tax duty among the system of basic constitutional duties of the individual. It is stated that establishing of the basic tax duty of taxpayers at the constitutional level took place in the form of the constitutional principle of universality of taxation. It is emphasized that the constitutional principle of universality of taxation has certain legal limits determined by the principle of the rule of law. It is demonstrated that the direct manifestation of defining the limits of the principle of universality of taxation at the constitutional level is consolidation in constitutional law rules the legality of the establishment, as well as full or partial prevention of retroactive effect of the tax mechanism in cases where it worsens the situation of taxpayers.

Conclusions and prospects for the development. It is stated that simultaneously with the principle of universality of taxation, that is directly enshrined in the Constitution of Ukraine, the indirectly enshrined constitutional principle of equality of taxation is derived from the provisions determining equal legal protection of all forms of property. It is emphasized that the content of the principle of equality in taxation provides the same attitude to taxpayers who have a similar economic situation, and differentiated attitude to taxpayers with different economic situation. It is concluded that the principle of equality of taxation by its economic nature harmonizes the principle of universality of taxation, helping to reconcile divergent public and private interests in tax relations and thus promote their development, increase the efficiency of national tax systems.

Key words: tax principles, tax relations, taxpayers, legal mechanism of tax, constitutional principles of tax relations, principle of universality of taxation, principle of equality of taxation, legality of taxation, limitation of retroactive effect of tax law.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Дамірчиєв М. І. Конституційні основи правового регулювання податкових відносин: сучасний погляд та значення. *Право та інновації*. 2022. № 2 (38). С. 64–70.