

УДК 342.9

О. О. Мамалуй

ПРИНЦИПИ РЕАЛІЗАЦІЇ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Забезпечення послідовного розвитку суспільних відносин не може мати місце без регламентації за посередництвом нормативних приписів найвищої міри імперативності – принципів права. Принципи права є вихідними положеннями, які в ієрархії нормативних приписів замають найвище місце. Таким чином, ми маємо окреслити такі дві ключові тези:

- а) порушення принципів права є неприпустимим;
- б) суспільні відносини у своїй реалізації мають відповідати та розвивати зміст вихідних положень права.

Так, у першому випадку йдеться про те, що недопустимим є пряме порушення принципів права. Наприклад, прийняття нормативно-правового акта, який має зворотну дію в часі (коли застосування зворотної дії нормативних положень у часі не допускається) є порушенням принципу правової визначеності, що є одним із шести інтегративних складників принципу верховенства права. За такої ситуації відбувається пряме порушення принципу права, адже заборона зворотної дії закону в часі, тоді коли він запроваджує, посилює відповідальність або ж погіршує правове становище особи, є абсолютною.

Що ж стосується забезпечення розвитку суспільних відносин на основі принципів права, то в цьому разі питання є більш комплексним. Принципи права формують своєрідну систему координат, в межах яких і мають розвиватися суспільні відносини. Принципи права мають найвищу імперативність. Звичайні норми права не можуть їм суперечити. Норми законів мають щонайменше не суперечити принципам прав, а щонайбільше – розвивати їх зміст. Саме розвиток вимог принципів права в правозастосовній діяльності дозволяє говорити про прогресивно-орієнтований розвиток суспільних відносин.

Так, йдеться про те, що діяльність учасників суспільних відносин має не тільки формально не призводити до порушення вимог принципів права, вона має розвивати зміст закладених у принципах орієнтирів. Так, наприклад, під час реалізації дискреційних повноважень публічно-владним суб'єктом, він має зважати на вимоги принципу верховенства права, які говорять про те, що людина, її права та свободи визнаються найвищи-

ми цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави (в інтерпретації принципу верховенства права, яка отримала своє закріплення в межах приписів ч. 1 ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України). У цьому разі, реалізуючи власні дискреційні повноваження суб'єкт має усвідомлювати те, в чііх інтересах та для досягнення якої мети відбувається така реалізація.

Із наведеного вбачається, що принципи права відіграють надзвичайно важливу роль як щодо орієнтаційно-спрямовувальної функції, так і щодо правозастосовної практики. Важливою є роль принципів права в контексті реалізації норм податкового права. У рамках податкових відносин принципи права забезпечують системність та послідовність правозастосовної практики, є гарантійними механізмами, яким властива найвища міра імперативності, сприяють визначенню вивіреного балансу у забезпеченні реалізації публічного та приватного інтересу тощо. Водночас сьогодні не було в достатній мірі досліджено специфіку впливу вихідних положень права на процедури реалізації норм податкового права.

Перш ніж перейти до розгляду піднятої проблематики потрібно визначити змістовне наповнення самого поняття «принципи права». Саме поняття «принцип» походить від латинського слова “*principium*”, що означає початок, основу. Л. С. Явич розглядає принципи права як відправні ідеї або ж начала, що є сутністю права та визначають його основоположний зміст, при цьому характеризуючись найвищою мірою універсальності та імперативності, а загальнообов'язковість для всіх учасників суспільних відносин гарантується державою [11, с. 10–11].

Н.М. Вагіна визначає принципи права (як ідеї основоположного характеру), що отримують свою формалізацію в різних джерелах права та справляють безпосередній регулятивний вплив на правозастосовну практику, розвиток суспільних відносин [4, с. 129–130]. І.Л. Невзоров визначає принципи права так, як вихідні ідеї права, в яких отримують своє відображення найбільш загальні основи та закономірності права, що вирізняються вищою мірою імперативності та універсальності, визначають зв'язок змістовної сторони права з його соціальною основою [8, с. 41].

М.Г. Александров говорить про принципи права як про приписи, які детермінують спрямованість та найбільш загальні риси правової регламентації соціальних відносин [1, с. 17]. А.М. Колодій визначає принципи права як основоположні ідеї, на основі яких є право та які виступають у ролі виразника основних закономірностей та підвалин відповідного типу права та держави [6, с. 55].

Проаналізувавши наведені положення, можна вивести таке визначення досліджуваного поняття «принцип права» — це вихідна ідея, основоположна вимога найвищої міри імперативності, яка визначає найбільш загальні закономірності розвитку суспільних відносин, детермінує основи системи права та є орієнтиром у розвитку всіх (у випадку із загальними правилами) або ж окремої групи (у випадку із галузевими принципами) суспільних відносин.

Принципи права не мають розглядатися як звичайні декларативні положення, які не мають реального впливу на розвиток суспільних відносин. Лаконічно сформований принцип може змістовно містити в собі цілу систему вимог, які отримують своє становлення в рамках правозастосовної практики. Саме тому принцип права має розглядатися не тільки як гасло, але і як дієвий, регламентаційний інструмент, який має пріоритет перед звичайними нормами права.

На інший аспект, з точки зору соціального розуміння, звертає увагу О.О. Уварова. Так, науковець наголошує на тому, що принципи права здійснюють безпосередній вплив на правосвідомість учасників суспільної взаємодії, тим самим формуючи у них уявлення про безпосередні вимоги права та пошану до відповідного регулятора суспільних відносин [10, с. 57–58]. Тобто принцип права є категорією «живою» – він має прикладний характер та реально впливає на розвиток суспільних відносин, закладає основи для конструювання всієї системи права. Не є винятком також принципи податкового права, які відіграють важливу роль у фундуванні всієї системи податкового права та впливають на розвиток правозастосовної практики.

У цьому разі вбачається за доцільне визначити змістове наповнення поняття «принцип податкового права». При цьому потрібно спершу зауважити, що такі поняття, як «принципи податкового права» та «принципи оподаткування» є тотожні за своїм змістом. Такий підхід зумовлюється тим, що поза правом не вбачається за можливе говорити про оподаткування. Саме тому принципи оподаткування неможна зводити до категорій лише економічного чи доктринального характеру. Тільки після нормативного закріплення конкретний принцип набуває обов'язкового значення, перестає бути доктринальною абстракцією. Через вищезазначене наполягаємо на уніфікації термінології, за посередництвом якої визначаються вихідні положення оподаткування – детермінувати їх єдиним терміном «принципи податкового права».

О.С. Башняк визначає принципи податкового права як фундаментальні положення, базові ідеї, нормативні засади, які виражають змістовні основи податкового права та встановлюють загальне спрямування нормативного регулювання податкових відносин [3, с. 163]. Л.В. Товкун говорить про принципи податкового права як специфічні, галузево-зумовлені вимоги, що викристалізують специфіку та сутність оподаткування, призначення яких полягає в узгодженні двох основоположних вимог податкової системи – забезпечення публічних фіскальних потреб та прав й інтересів платників податків [9].

О.А. Мизика-Стефанчук та О.А. Полянничко розглядають принципи податкового права так, як закріплені в рамках нормативних приписів і доктринально-сформовані взаємозумовлені керівні ідеї, вихідні положення, які визначають основоположні напрями фінансової політики держави та основи податкової системи держави [7, с. 176]. На думку І.І. Бабіна та О.В. Дьомін, принципи податкового права – універсальні начала, які характеризуються підвищеною мірою стабільності та визначають основи регламентації податкових відносин [2, с. 74–76].

Таким чином, можемо синтезувати таке визначення відповідної категорії «принципи податкового права»: основоположні, галузево-орієнтовані вимоги, які визначають основи системи оподаткування, закріплюють імперативні вимоги до правозастосовної практики у податково-правовій сфері та є гарантійними механізмами забезпечення реалізації як публічного, так і приватного інтересу учасників податкових відносин.

У цьому разі потрібно зазначити, що реалізація норм податкового права відбувається на основі:

- а) загальних принципів права;
- б) спеціальних (податкових) принципів права.

Бінарний підхід регламентаційного впливу основоположних вимог права зумовлюється тим, що податкове право є інтегративним складником національної системи права, тому на нього поширюють свою дію загальні принципи права. Слід зазначити, що до загальних принципів права, які мають безпосередній вплив на сферу оподаткування, належить принцип верховенства права. Дієвість реального правозастосування відповідного вихідного положення забезпечується також практикою Європейського суду з прав людини (European Court of Human Rights).

Сам принцип верховенства права складається із шести інтегративних складників, які є самодостатніми принципами права (відповідно до підходів Європейської комісії за демократію через право (Венеційська комісія)) [5]. До таких принципів (інтегративних складників принципу верховенства права) належать такі:

- а) принцип законності;
- б) принцип правової визначеності;
- в) принцип заборони свавілля;
- г) принцип забезпечення доступу до правосуддя;
- ґ) принцип дотримання прав людини;
- д) принцип недискримінації та рівності перед законом.

Кожен із зазначених принципів має отримувати свою реалізацію у податково-правовій сфері, а один із них (принцип недискримінації та рівності перед законом) навіть отримав свою галузеву адаптацію шляхом закріплення його в рамках положень пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Так, наприклад, принцип законності не дозволяє представникам контролювального органу самовільно «вигадувати» процедури реалізації власних повноважень, або ж приймати рішення чи вчиняти дії, які прямо не передбачені положеннями податкового законодавства. Що ж стосується принципу правової визначеності, то він встановлює вимогу відповідно до якої податковий закон, який обтяжує становища платника податків, не може мати зворотної дії у часі.

Принцип заборони свавілля визначає вимогу, за якою посадові особи контролювального органу мають реалізовувати відповідні дискреційні повноваження в порядку та з метою, з якою це повноваження їм надано (фактично створює умови для обмеження проявів негативного розсуду). Принцип забезпечення доступу до правосуддя отримує своє безпосереднє

закріплення в рамках положень пп. 56.18 та пп. 56.19 Податкового кодексу України, адже саме у відповідних нормах конститується право платника на оскарження рішення контролювального органу в судовому порядку. Коли ж ідеться про принцип дотримання прав людини, то в аспекті податкових відносин він полягає у недопустимості порушення з боку контролювальних органів, під час реалізації ними належних їм повноважень, прав та свобод людини, до яких належить право на конфіденційність кореспонденції, право на майно, недоторканість житла тощо.

До спеціальних принципів, які визначають порядок реалізації норм податкового права, належать принципи податкового законодавства, які отримали свою безпосередню формалізацію в рамках положень ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України»). Спеціальні принципи податкового права мають значний вплив на реалізацію норм податкового права. Фактично, вони визначають орієнтаційні вектори у реалізації тих чи інших нормативних приписів. Так, принцип недискримінації, не дозволяє будувати правозастосовну практику так, щоб на основі якого-небудь ідентифікаційного критерію порушувалися права та інтереси конкретного учасника податкових відносин.

Література

1. Александров Н.Г. Социалистические принципы советского права [Текст]. Советское государство и право. 1957. № 11. С. 16–29.
2. Бабін І.І., Дьомін О.В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. Науковий вісник Чернівецького університету. 2011. Вип. 604. С. 74–80.
3. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2005. 190 с.
4. Вагина Н.М. Принципы публичного права [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Самара, 2004. 357 с.
5. Доповідь Європейської комісії за демократію через право (Венеційська комісія) від 04.04.2011 р. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-rus](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus)
6. Колодій А.М. Принципи права України [Текст]. Київ: Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
7. Музика-Стефанчук О.А., Полянничко О.А. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам.-Под.: ТОВ «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.
8. Невзоров И.Л. Принцип законности в правоприменительной деятельности [Текст]: дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харьков, 2003. 196 с.
9. Товкун Л.В. Принципи податкового права і податкова політика. URL: <http://dSPACE.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/6597/1/Tovkun.pdf>
10. Уварова О.О. Принципи права у правозастосуванні: загальнотеоретична характеристика: монографія. Харків: Друкарня МАДРИД, 2012. 196 с.
11. Явич Л.С. Право развитого социалистического общества. Сущность и принципы [Текст]. Москва: Юрид. лит., 1978. 224 с.

А н о т а ц і я

Мамалуй О. О. Принципи реалізації норм податкового права. – Стаття.

У статті проаналізовано принципи права, зокрема принципи реалізації норм податкового права. Принципи права формують своєрідну систему координат, у межах яких і мають розвиватися суспільні відносини. Розвиток вимог принципів права в правозастосовній діяльності свідчить про прогресивно-орієнтований розвиток суспільних відносин.

Автором визначено змістовне наповнення самого поняття «принципи права». Для цього проаналізовано роботи дослідників із цього питання.

Таким чином, автор синтезував таке визначення відповідної категорії «принципи податкового права» – основоположні, галузево-орієнтовані вимоги, які визначають основи системи оподаткування, закріплюють імперативні вимоги до правозастосовної практики у податково-правовій сфері та виступають в якості гарантійних механізмів забезпечення реалізації як публічного, так і приватного інтересу учасників податкових відносин.

Ключові слова: принцип права, норми податкового права, спеціальні принципи, податкові відносини.

А н н о т а ц и я

Мамалуй А. А. Принципы реализации норм налогового права. – Статья.

В статье проанализированы принципы права, в частности, принципы реализации норм налогового права. Принципы права формируют своеобразную систему координат, в рамках которых и должны развиваться общественные отношения. Развитие требований принципов права в правоприменительной деятельности свидетельствует о прогрессивно-ориентированное развитие общественных отношений.

Автором определены содержательное наполнение самого понятия «принципы права». Для этого проанализированы работы исследователей по этому вопросу.

Таким образом, автор синтезировал следующее определение соответствующей категории «принципы налогового права» – основополагающие отраслевых, ориентированные требования, которые определяют основы системы налогообложения, закрепляют императивные требования к правоприменительной практики в налогово-правовой сфере и выступают в качестве гарантийных механизмов обеспечения реализации как публичного, так и частного интереса участников налоговых отношений.

Ключевые слова: принцип права, нормы налогового права, специальные принципы, налоговые отношения.

S u m m a r y

Mamalui O. O. Principles of implementation of the tax law. – Article.

The article analyzes the principles of law, in particular, the principles of the implementation of tax law. The principles of law form a kind of coordinate system within which social relations should develop. The development of the requirements of the principles of law in law enforcement shows a progressively oriented development of social relations.

The author has defined the substantive content of the very concept of “principles of law”. To do this, analyzed the work of researchers on this issue.

Thus, the author synthesized the following definition of the relevant category “principles of tax law” – fundamental, industry-specific requirements that define the fundamentals of the taxation system, reinforce imperative requirements for law enforcement practice in the tax and legal sphere and act as guarantee mechanisms for ensuring the implementation of both public and private law. private interest of participants in tax relations.

Key words: principle of law, tax law norms, special principles, tax relations.