

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО, ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

Р. Г. Браславський
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

НОРМОТВОРЧІ МАТЕРІАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Для належності реалізації будь-якого роду діяльності важливою є алгоритмізація такої діяльності за посередництвом вихідних положень права – принципів права. Саме принципи права встановлюють «еталонні» моделі реалізації регламентованих правовими нормами суспільних відносин. Не є винятком у даному випадку й діяльність нормотворчого характеру. Потрібно зазначити, що нормотворча діяльність потребує найбільшої міри структурованості та послідовності, адже від якості нормативного матеріалу залежить належність реалізації подальшої правозастосовної практики. Принципи права, являючи собою нормативні приписи, ніби стоять над всією системою права, перманентно корегуючи її розвиток і модернізацію. Будучи вихідними положеннями найвищої міри імперативності, принципи права здатні забезпечити прогресивний і поступовий розвиток усієї системи права. Водночас важливим залишається забезпечення змістовної відповідності нормативного матеріалу, який приймається суб'єктами нормотворчості, відповідним принципам права. До таких нормативно-установчих принципів, зокрема, можна віднести нормотворчі матеріальні принципи податкового права.

У даному випадку для послідовності здійснення подальшого дослідження вбачається за доцільне визначити змістовне наповнення такого поняття, як «матеріальні принципи права». Фактично матеріальні принципи права визначають окремі основоположні «статичні» аспекти конкретної, регламентованої правом сфери суспільних відносин. Так, матеріальні вихідні положення права конституують права та обов'язки учасників суспільних відносин, встановлюють окремі змістовні елементи нормативної регламентації суспільної взаємодії. Одночасно ми повинні відзначити, що такого роду «статика» є умовною, оскільки самій нормі права незалежно від функціонального призначення такої норми (матеріальна чи процесуальна норма) притаманна «динаміка» в аспекті її правореалізації. Якби норма права була безумовно статичною, не було б самої можливості говори-

ти про її правореалізаційний чи правозастосовний потенціал. Отже, таку категорію, як «статика», у даному випадку було використано задля досягнення доктринальних цілей в аспекті надання характеристики такому поняттю, як «матеріальні принципи права».

Водночас матеріальні принципи права несуть у собі концентроване змістовне навантаження. У даному випадку мова йде про те, що саме матеріальні принципи права визначають зміст правового регулювання конкретної сфери суспільних відносин, тоді як процесуальні (процедурні) принципи права визначають форму зовнішньої реалізації, детермінують послідовно реалізаційний механізм зовнішньої об'єктивації змісту відповідних матеріальних норм. У контексті зазначеного вище потрібно здійснювати диференціацію таких понять, як «матеріальний принцип права» та «матеріальна норма права». Так, за загальним правилом будь-який принцип права є нормою права, проте далеко не кожна норма права може визначатися як принцип права. Матеріальні принципи права є нормами найвищої міри імперативності, у межах яких отримує своє закріплення конкретна основоположна ідея, вихідне положення, що в лаконічній і чітко структурованій формі встановлює узагальнене правило поведінки. Тобто конкретному принципу права повинна відповідати інша норма (норми) права, а то й ціла система права. Із зазначеного вище випливає, що матеріальні принципи права ніби стоять «над» нормами права. У даному випадку матиме місце низхідний порядок регламентаційного впливу, коли норми вищого порядку (принципи матеріального права) визначають змістовне наповнення норм нижчого порядку (норм матеріального права) (див. рис. 1).

Водночас треба відзначити, що в тому випадку, коли система окремих матеріальних норм права змістовно формує окремий матеріальний принцип права, ми можемо констатувати висхідний змістовно формуючий рух, а саме коли окремі змістовні елементи звичайних норм матеріального права послідовно, структуровано формують зміст кон-

кретного вихідного положення – принципу матеріального права (див. рис. 2).

Варто зауважити, що серед принципів податкового права також виділяють принципи матеріального характеру. Відповідні вихідні положення спрямовані на визначення окремих змістовних, основоположних вимог до формування всієї системи оподаткування. Так, здійснюючи класифікацію принципів податкового права, принципи матеріального характеру виділяють, зокрема, такі вчені-правники, як М.П. Кучерявенко [1] та Л.М. Касьяненко [2]. С.М. Попова зазначає, що матеріальні принципи податкового права являють собою вихідні положення, що охоплюють сутність категорій [3]. Водночас треба відзначити, що такого роду характеристика матеріальних принципів податкового права є досить звуженою, вона не детермінує функціонального призначення матеріальних принципів податкового права. У даному випадку ми відзначаємо, що матеріальні принципи податкового права слугують своєрідним «еталоном», взірцем нормативної регламентації податкових відносин, на відповідність якому повинні «тестуватися» інші норми податкового права. Тобто матеріальний принцип податкового права має не тільки декларативне призначення, але й повинен відігравати важливу практично-прикладну роль. Крім того, потрібно зазначити, що С.М. Попова підрозділяє принципи податкового права на матеріальні та процесуальні «залежно від змісту». У даному випадку було б більш послідовним говорити про застосування функціонального критерію видового розмежування принципів податкового права, виходячи з їхнього функціонального призначення. За змістом як принцип матеріального, так і принцип процесуального (процедурного) характеру мають конкретне змістовне наповнення – правило поведінки. При цьому різняться вони за своїм призначенням – за напрямком регулятивного впливу.



Рис. 1. Схематичне відображення низхідного формування змістовного наповнення нижчих категорій (норм права) категорією вищого порядку (принципом права)

Потрібно зазначити, що матеріальні принципи податкового права формують основи нормативної регламентації як податкового права загалом, так і окремих його аспектів. Такого роду розмежування матеріальних принципів податкового права обумовлюється визначенням сфери охоплення їхнього нормативного впливу. За наведеним вище критерієм матеріальні принципи податкового права можуть бути підрозділені на загальні та спеціальні принципи. Так, загальні матеріальні принципи податкового права визначають основоположні вимоги, які висуваються до всієї системи податкового права. Свій безпосередній вияв такі принципи податкового права можуть отримувати в будь-якому податково-правовому інституті. До загальних матеріальних принципів податкового права, зокрема, можна віднести принцип недискримінації у сфері оподаткування. Що ж стосується спеціальних матеріальних принципів податкового права, то вони отримують свій безпосередній вияв у межах окремих інститутів, субінститутів податкового права. Як правило, спеціальні матеріальні принципи податкового права мають вузько орієнтовану сферу нормативного впливу. Як приклад спеціальних матеріальних принципів податкового права можна навести принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків, який спрямований на подолання дійсної колізійності норм податкового права та отримує свою безпосередню реалізацію в межах адміністративних чи судових проваджень із вирішення податкових спорів.

Повертаючись до проблематики визначення нормотворчих матеріальних принципів податкового права, варто зауважити, що сьогодні вони отримують своє системне закріплення в межах чинного податкового законодавства. Так, до нормотворчих матеріальних принципів податкового права можна віднести:

– принцип загальності оподаткування (п. п. 4.1.1. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України);

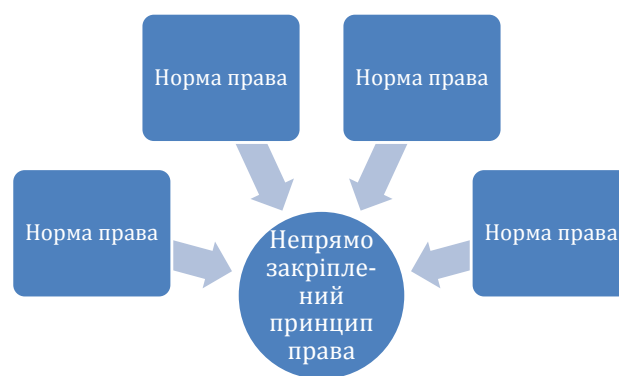


Рис. 2. Схематичне відображення висхідного формування змістовного наповнення вищої категорії (принципу права) категоріями нижчого порядку (нормами права)

– принцип недискримінації у сфері оподаткування (п. п. 4.1.2. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України);

– принцип фіскальної достатності (п. п. 4.1.5. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України);

– принцип соціальної справедливості (п. п. 4.1.6. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України);

– принцип економічності оподаткування (п. п. 4.1.7. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України);

– принцип нейтральності оподаткування (п. п. 4.1.8. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України);

– принцип рівномірності та зручності сплати податків і зборів (п. п. 4.1.10. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України (отримує свою конкретизацію в п. 4.3 Податкового кодексу України));

– принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (п. п. 4.1.11. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України).

У свою чергу, вищезазначені нормотворчі матеріальні принципи податкового права можна підрозділити на:

а) податково-правові принципи: принцип загальності оподаткування, принцип недискримінації у сфері оподаткування, принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів.

б) економічно обумовлені принципи податкового права: принцип фіскальної достатності, принцип соціальної справедливості, принцип економічності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування, принцип рівномірності та зручності сплати податків і зборів.

Такого роду підхід до класифікації нормотворчих матеріальних принципів податкового права обумовлюється характером змістовної основи відповідних принципів права та напрямком їхнього регламентаційного впливу. Так, податково-правові принципи за своєю природою є вихідними положеннями, які специфікують загальноправові положення в контексті галузеворієнтованої спеціалізації. Наприклад, загальноправовий принцип недискримінації отримує свою формалізацію в межах приписів податкового законодавства, як принцип недискримінації у сфері оподаткування. Крім того, відповідні вихідні положення права мають суто правову, формалізаційно-обумовлену природу. Тобто превалюючою в даних принципах є правова основа. Що ж стосується економічно обумовлених принципів податкового права, то вони спрямовані перш за все на те, щоб створити умови для правового, гарантійно-формалізаційного обрамлення основних економічно-детермінованих аспектів у межах податково-правових відносин. Відповідні принципи мають змістовною основою закони економічної логіки, які через свою есенціаль-

ність для податкових відносин потребують відповідного формалізованого закріплення.

У даному випадку вбачається за доцільне відзначити, що відповідні принципи податкового права були віднесені до нормотворчих принципів через їхнє значення в процесі здійснення уповноваженими на це суб'єктами нормотворчої діяльності. При цьому ми не визначаємо відповідні принципи податкового права виключно як нормотворчі принципи. Через загальність їхнього значення та регламентаційне значення у сфері оподаткування вони характеризуються значною варіативністю їхніх проявів. Такого роду зовнішні прояви таких вихідних положень податкового права, зокрема, отримують свій вияв у сфері нормотворчості.

Нормотворча діяльність є однією з найбільш важливих сфер правової діяльності, адже саме первинне формування нормативних приписів забезпечує оформлення основи подальшої нормативної регламентації конкретної сфери суспільних відносин. До того ж важливим є формування системи вихідних положень права, за посередництвом яких буде здійснюватися регламентація самої нормотворчої діяльності. Немаловажливу роль у забезпеченні належної реалізації нормотворчої діяльності відіграють вихідні положення права. Так, нормотворчі матеріальні принципи податкового права вказують на необхідність забезпечення змістовної відповідності новостворених (модернізованих) норм податкового права відповідним матеріальним принципам податкового права. Фактично матеріальні принципи податкового права є взірцем, відповідно до якого повинні «тестуватися» нормативні приписи податкового права. Недотримання відповідних матеріальних податково-правових принципів у процесі здійснення нормотворчої діяльності призвело б до порушення логіки викладу нормативного матеріалу, деструкції системи податкового права загалом або ж окремих його інститутів (субінститутів).

Треба відзначити, що нормотворчі матеріальні принципи податкового права не є категорією ефемерною. Вони отримують свою безпосередню реалізацію (свій зовнішній вияв) у межах спеціальної діяльності, специфічних суб'єктів права – суб'єктів, що наділені нормотворчими повноваженнями у сфері оподаткування. До суб'єктів нормотворчості, які повинні в процесі реалізації своїх компетенційних нормативно-установчих повноважень зважати на матеріальні принципи податкового права, належать такі: а) Верховна Рада України; б) Верховна Рада Автономної Республіки Крим; в) сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Відповідні нормотворчі матеріальні принципи податкового права впливають на змістовно-матеріальну складову норматив-

них приписів, які створюються або ж змінюються в межах нормотворчої діяльності відповідних суб'єктів, що визначені приписами ст. 12 Податкового кодексу України.

Література

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового закона. в 6 т. Т. 3: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 600 с.
2. Касьяненко Л.М., Цимбалюка А.В., Аністратенко Ю.І., Блащук Н.І. Податкове право України: альбом схем: навч. посібник. / за заг. ред. Л.М. Касьяненко. К.: Алерта, 2013. 112 с.
3. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право URL: http://pidruchniki.com/13761025/pravo/podatkove_pravo_podatkovi_pravovidnosini.

Анотація

Браславський Р. Г. Нормотворчі матеріальні принципи податкового права. – Стаття.

У статті досліджено нормотворчі матеріальні принципи податкового права. Визначено змістовне наповнення такого поняття, як «матеріальні принципи права». Задля досягнення доктринальних цілей в аспекті надання характеристики такому поняттю, як «матеріальні принципи права», було використано таку категорію, як «статика». Здійснено диференціацію таких понять, як «матеріальний принцип права» та «матеріальна норма права». Зазначено, що серед принципів податкового права також виділяють принципи матеріального характеру.

Ключові слова: право, правове регулювання, податкове право, принципи, норми права, матеріальні принципи.

Аннотация

Браславский Р. Г. Нормотворческие материальные принципы налогового права. – Статья.

В статье исследованы нормотворческие материальные принципы налогового права. Определено содержательное наполнение такого понятия, как «материальные принципы права». Для достижения доктринальных целей в аспекте предоставления характеристики такому понятию, как «материальные принципы права», было использовано такую категорию, как «статика». Осуществлена дифференциация таких понятий, как «материальный принцип права» и «материальная норма права». Отмечено, что среди принципов налогового права также выделяют принципы материального характера.

Ключевые слова: право, правовое регулирование, налоговое право, принципы, нормы права, материальные принципы.

Summary

Braslavskyi R. H. Legitimate material principles of tax law. – Article.

In the article the normative material principles of tax law are investigated. The content of such a concept as “material principles of law” is determined. In order to achieve doctrinal goals in the aspect of giving a characteristic to such a concept as “material principles of law”, a category such as “statics” was used. The author of the article carried out the differentiation of such concepts as “material principle of law” and “material norm of law”. It is noted that among the principles of tax law also distinguish principles of material nature.

Key words: law, legal regulation, tax law, principles, norms of law, material principles.