

УДК 347.73

Руслан Браславський,*докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ПРИНЦИП СТАБІЛЬНОСТІ ТА ЙОГО МІСЦЕ В НОРМОТВОРЧІЙ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті досліджується принцип стабільності та його місце в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. Відзначається, що принцип стабільності створює умови для сталості правозастосування, основу для стійкості як всієї системи права, так і її окремих інтегративних елементів. У податковому праві принцип стабільності спрямований не тільки на забезпечення інтересів приватних осіб, але й на реалізацію інтересів суб'єктів владних повноважень. Автор доходить висновку, що принцип стабільності має основоположне значення для фундації всієї системи податкового законодавства, особливо на етапі нормотворчості у сфері оподаткування.

Ключові слова: податкове право, принципи, податкове законодавство, принцип стабільності податкового законодавства, нормотворча діяльність.

Поступальність та прогресивність нормотворчої діяльності не в останню чергу забезпечується шляхом реалізації вихідних положень найвищої міри імперативності – принципів права. Натепер виділяють як загальні, так і спеціальні принципи нормотворчості [1; 2; 3]. Ю. Є. Сисоєв поділяє відповідні принципи на системоутворюючі та спеціальні [4, с. 18]. При цьому ми зазначаємо, що для забезпечення послідовності нормотворчої діяльності на особливу увагу заслуговує принцип стабільності, який водночас може розглядатися як загальноправовий принцип, так і спеціально-галузеве вихідне положення (наприклад, у рамках податкового права). В аспекті даного дослідження нас цікавитиме саме специфіка спеціально-галузевих проявів принципу стабільності в межах суспільних відносин, які мають місце у сфері оподаткування. Відповідний принцип має надзвичайно велике значення для забезпечення належності конструювання нормативних приписів податкового законодавства. Він забезпечує послідовність нормотворчої практики, фактично створює умови для «плавного» переходу від старих правил нормативної регламентації до нових алгоритмів упорядкування суспільної взаємодії. Перед тим як перейти до безпосереднього аналізу піднятої проблематики, потрібно визначити змістове наповнення такої категорії, як нормотворчість».

П. М. Рабінович зазначає, що під нормотворчістю слід розуміти діяльність уповноважених на це інститутів публічної влади, наділених державою відповідним правом громадських формацій, трудових колективів, а в окремих випадках – усього народу, або ж окремих територіальних громад щодо прийняття, зміни чи ліквідації правових норм [5, с. 92]. Відповідне визначення автор наводить, акцентуючи увагу на суб'єктному складі такої специфічної діяльності, як нормотворчість. Що ж стосується О. Ф. Черданцева, то він детермінує про-

цедуру створення нормативних приписів не просто як прийняття «голого наказу», але і як волю, що зумовлена низкою чинників життя соціуму. У зв'язку з вищезазначеним автор зазначає, що сучасне право знаходиться десь посередині між позитивізмом та юснатуралізмом. Дослідник характеризує нормотворчість як діяльність, раціональну за своїм характером, яка спрямовується на вирішення конкретних суспільних проблем, на досягнення окремих цілей, які мають політичний, економічний, екологічний, соціальний або ж інший характер [6, с. 229]. Як влучно зазначає П. М. Рабінович, суспільне призначення правотворчості полягає у встановленні еталонів, стандартів, взірців поведінки суб'єктів суспільних відносин, тобто моделювання алгоритмів суспільної взаємодії, що з позицій публічної влади є бажаними, припустимими або ж необхідними. Тобто йдеться про формування нормативних конструкцій, які визначають дозволу, обов'язкову чи заборонену поведінку учасників суспільних відносин [5, с. 92]. При цьому Т. М. Москальова зауважує, що призначення нормотворчих процедур полягає у створенні нормативних приписів, які спрямовуються на примирення у тих ситуаціях, коли мають місце конфлікти в інтересах окремо взятих індивідів, виникають колізійні ситуації у сфері соціально-економічної взаємодії учасників суспільних відносин, наростають конфліктні процеси у групах населення, між державою та соціумом. Саме за допомогою нормотворчої діяльності у такого роду деструктивних ситуаціях стає можливою гармонізація процесів суспільної взаємодії та й загалом оптимізується модель співіснування відповідних груп соціуму [7, с. 50].

Як зазначає С. С. Алексеев, нормотворча діяльність являє собою суттєвий напрям державно-правової роботи, через що вона має ґрунтуватися на прагматичних, раціональних та не обтяжених будь-якою деструктивною ідеологі-

єю ефективних вихідних положеннях (принципах, основоположних ідеях, керівних вимогах найвищої міри імперативності), що допомагає нормотворцю уникати помилок у власній нормотворчій діяльності, знижує імовірність прийняття неефективних за своїм характером нормативних приписів, сприяє зростанню правової культури учасників суспільних відносин [8, с. 251]. У цьому твердженні акцент робиться на тому, що нормотворча діяльність повинна підпорядковуватися приписам найвищої міри імперативності (принципам права), адже тільки за відповідної ситуації такий складний вид діяльності отримуватиме належний рівень прогресивно-орієнтованої алгоритмізації.

Про важливість принципу стабільності для забезпечення належного процесу нормотворчості говорить також Н. М. Крестовська [9, с. 380-381]. О. В. Шаган визначає принцип стабільності як вихідне положення імперативного характеру, що має своїм спрямуванням забезпечити прийняття стабільного нормативно-правового акта, який у подальшому повинен органічно інтегруватися в нормативну систему держави. Вищезначений принцип вона детермінує як формально-спеціальний. Під формально-спеціальним слід розуміти такий принцип, який встановлює формальні вимоги до здійснюваної суб'єктами права юридично значущої діяльності [10]. Водночас ми повинні чітко усвідомлювати, що такого роду формальність принципу стабільності не применшує його значення для належності реалізації нормотворчої діяльності, адже саме нормотворчість є тим специфічним видом діяльності, який вимагає дотримання процедурних вимог у найвищій мірі їхнього прояву. Такий підхід зумовлюється насамперед тим, що навіть найменше процедурне порушення може призвести до суттєвих структурно-системних та правозастосовчо-правореалізаційних деструкцій.

Також потрібно зробити акцент на тому аспекті, що принцип стабільності створює умови для усталеності правозастосування, основу для стійкості як усієї системи права, так і її окремих інтегративних елементів. Водночас варто зазначити, що принцип стабільності в жодному разі не можна сприймати як такий, що якимось чином нівелює динамізм правової системи. Та навіть більше того, принцип стабільності в його загальноправовому виразі часто вживають в одному терміносполученні з принципом динамізму – принцип стабільності та динамізму. Такого роду підхід зумовлюється необхідністю забезпечити рівновагу між усталеністю нормативного масиву та необхідністю його перманентної модернізації в силу трансформаційного потенціалу суспільних відносин. З вищезначеного вбачається, що принцип стабільності в жодному разі не повинен сприйматися як такий, що спрямований на консервацію нормативних приписів. Відповідне вихідне положення повинно не стримувати модернізаційні процеси у сфері нормотворчості, а забезпечувати їхню послідовність, виваженість та передбачуваність. Під послідовністю в цьому разі мається на увазі певною мірою спадко-

вість», правонаступність нормотворчої діяльності. Тобто такий стан справ, коли нові нормативні приписи гармонічно інтегруються до вже діючої системи нормативних положень. Що ж стосується виваженості, яку надає принцип стабільності нормотворчій діяльності, то вона проявляється, зокрема, в тому, що прийняття нормативних положень повинно бути продуманим, плануватися таким чином, щоб у подальшому можна було забезпечити інтеграцію таких приписів у поточний, вже чинний нормативний масив. Коли ж ідеться про передбачуваність реалізації, якій у сфері нормотворчості сприяє принцип стабільності, то вона проявляється, зокрема, в темпорально-відстрочувальних аспектах, які впроваджує відповідне вихідне положення в нормативно-установчу діяльність. Так, окремим проявом принципу стабільності може бути вимога, яка встановлює строки, протягом яких нормативний припис нібито перебуває в замороженому стані, тобто вже інтегрований до нормативної системи, проте його правозастосування (правореалізація) відстрочується на певний строк. Такого роду стан справ дозволяє суб'єктам права ознайомитися з новими нормативними вимогами та завчасно оптимізувати свою діяльність відповідно до нових вимог. Фактично відповідний підхід дозволяє забезпечити дійсну, а не ілюзорну реалізацію такого презумптивного положення, як презумпція знання законодавства.

Потрібно зазначити, що системністю також характеризуються зв'язки, які існують між вихідними положеннями права. Системність лежить в основі механізму конструювання нормативного припису та слугує критерієм ефективності та правомірності діяльності у сфері нормотворчості. Щодо цього О. В. Шаган зазначає, що під системою принципів нормотворчої діяльності слід розуміти сукупність формально-юридичних та логічно-обумовлених взаємозв'язків, які існують між вихідними засадами, які детермінують векторальну орієнтацію нормотворчості [10]. Дане визначення слід уточнити в тому аспекті, що система принципів нормотворчої діяльності є комплексним явищем, тобто унікальним поєднанням вихідних положень, які мають чітко орієнтоване спрямування – забезпечити належний процес реалізації нормотворчої діяльності. Водночас слід зазначити, що до системи принципів нормотворчості можуть бути інтегровані як загальноправові принципи (вихідні положення, які в окремих своїх проявах стосуються нормотворчої діяльності), так і спеціально-юридичні основоположні засади (які спрямовують свою дію виключно на процес нормотворчості). При цьому ми повинні чітко усвідомлювати, що для того, щоб різномірні елементи формували систему, вони повинні підпорядковуватися певному конкретному, єдиному знаменнику, який і визначає спрямованість їхньої регламентаційної дії. Тобто спільність системи вихідних положень проявляється насамперед у векторі їхньої дії, який у нашому випадку призначений забезпечити належний рівень алгоритмізації саме нормотворчої діяльності.

Системністю повинне також вирізнятися застосування прийомів нормотворчої техніки. Ж. О. Дзейко, акцентуючи увагу на функціональному аспекті нормотворчої техніки, говорить про її системоутворювальне значення в силу того, що нормотворча техніка створює умови для узгодженого та системного викладення нормативних приписів у рамках актів чинного законодавства [11, с. 55-56]. Узгодженість нормативно-правових актів є первинною ланкою у забезпеченні узгодженості всієї законодавчої системи. Як влучно зазначає В. І. Риндюк, запорукою належного правозастосування та правореалізації нормативних приписів є змістове узгодження нормативно-правових актів між собою [12, с. 25].

Як слушно відзначає І. О. Биля-Сабадаш, системність у конструюванні нормативних приписів також повинна проявлятися у чіткій підпорядкованості приписів, нижчих за своєю юридичною силою, положенням, вищим за своєю імперативністю. Так, автор зауважує, що тільки максимально несуперечлива, єдина система нормативно-правових актів може створити умови для ефективної нормативної регламентації суспільних відносин [13]. Що ж стосується стадії проектування нормативних приписів, то не можна допускати суперечності логічного характеру як між приписами одного нормативного акта, так і з нормами поточного законодавства. При цьому акцент робиться саме на актах вищого та однопорядкового ієрархічного рівня. Відповідне правило не має відношення тільки до так званих випадків конкуренції загальних та спеціальних норм», в яких переважуючими будуть саме спеціалізовані нормативні приписи. Такими, що суперечать один одному, можна назвати тільки такі нормативні приписи, які допускають можливість прийняття різних рішень із тотожних питань [14, с. 22; 15, с. 44-45]. Тобто ми повинні звертати увагу на той аспект, що між нормативними приписами повинна виникати дійсна, а не ілюзорна колізійність. Щодо цього ми зазначаємо, що дійсна колізійність нормативних приписів має місце тільки в тому разі, коли в суперечність входять приписи однопорядкового характеру, тобто такі, що є тотожними за своєю юридичною силою.

Потрібно зазначити, що саме принцип стабільності, як один із основних принципів нормотворчості: а) забезпечує системність нормативного конструювання правових приписів; б) формує основи для послідовності (свого роду наступності) нормотворчості (коли нові приписи являються логічним продовженням положень поточного (чинного) законодавства); в) визначає вектор (спрямованість) нормотворчої діяльності за допомогою встановлення ідейних орієнтирів, які слугують своєрідним дороговказом для учасників нормотворчої діяльності.

Як вже зазначалося, принцип стабільності може як мати загальноправовий характер, так і отримувати свою галузеву специфікацію. Так, зокрема, потрібно зазначити, що натепер принцип стабільності є одним з основоположних принципів податкового законодавства.

Для належного аналізу його галузевих проявів вбачається за доцільне здійснити аналіз історичних етапів його нормативної формалізації. Генезис нормативного обрамлення принципу стабільності було досліджено О. О. Барабашом та Р. В. Джохом. Як зазначають дослідники, ще в первинній редакції Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 нормотворцем було вміщено нормативний припис, в рамках якого знайшла своє закріплення система принципів оподаткування. Відповідна система вихідних положень мала своїм завданням забезпечити основу нормативної регламентації суспільних відносин у податково-правовій сфері. До системи відповідних вихідних положень і було вперше включено принцип стабільності. При цьому слід зазначити, що змістове наповнення даного принципу в рамках вищезначеного нормативно-правового акта не розкривалося. Слід зазначити, що в наступній редакції відповідного нормативного акта принцип стабільності було виключено із системи вихідних положень податкового законодавства. Проте вже в третій редакції Закону України Про систему оподаткування» законодавцем знову було включено принцип стабільності до системи принципів податкового законодавства. При цьому треба зазначити, що на цей раз законодавцем було розкрито змістове наповнення відповідного вихідного положення, де зазначалося, що під принципом стабільності слід розуміти незмінність загальнообов'язкових платежів податкового характеру (податків та зборів), а також їхніх ставок, податкових пільг протягом конкретного бюджетного року. Даний принцип податкового законодавства проіснував у відповідній нормативній інтерпретації до прийняття чинного Податкового кодексу України [16].

А. В. Бригалин зазначає, що відповідно до принципу стабільності податкова система має стабільно функціонувати протягом декількох років аж до моменту здійснення реформи у сфері оподаткування. Крім цього, автор зауважує, що податкову реформу слід здійснювати виключно у випадках виняткового характеру та в чітко визначеному порядку. Принцип стабільності спрямований не тільки на забезпечення інтересів приватних осіб, але й на реалізацію інтересів суб'єктів владних повноважень. Слід чітко усвідомлювати, що трансформація системи оподаткування може призвести до суттєвого скорочення бюджетних надходжень від сплати загальнообов'язкових платежів. Такого роду негативні тенденції можуть мати своїм наслідком зatoryжний дисбаланс бюджетної системи [17]. У вищезазначених позиціях вбачається, що їхні автори розглядають принцип стабільності у сфері оподаткування крізь призму його широкого тлумачення. Фактично відбувається екстраполяція загальних вимог принципу стабільності як загальноправового вихідного положення по відношенню до його спеціально-галузевого прояву. При цьому такого роду узагальнення слід сприймати позитивно, адже вони наочно ілюструють внутрішній, змістовно-зумовлений потенціал досліджуваного вихідного положення.

Незважаючи на імперативність та основоположність такого вихідного положення, як принцип стабільності, він неодноразово порушувався законодавцем у процесі здійснення трансформацій у податково-правовій сфері. Однак, окрім випадків прямого недотримання вимог принципу стабільності, існують випадки, коли відбувається опосередковане, свого роду приховане, нівелювання його імперативних вимог. Так, зокрема в п. 3 Прикінцевих та перехідних положень» Закону України Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 15.04.2017 р. зазначалося, що в частині плати за землю вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України ... не поширюються на рішення органів місцевого самоврядування, які прийняті на виконання цього Закону» [18]. Тут законодавець фактично виключив дію досліджуваного вихідного положення по відношенню до окремої сфери суспільних відносин. Обмежувати дію одних норм іншими нормативними приписами є прийнятою у сфері нормотворення практикою. Однак резонансним постає питання, а чи можна нівелювати дію норми-принципу звичайним за своїм характером нормативним положенням?

Звичайно нині точаться дискусії з приводу того, чи мають норми-принципи, з формально-юридичного підходу, більшу міру імперативності, аніж звичайні нормативні приписи. Якщо розглядати дану проблематику у вузько юридичному сенсі, то, мабуть, і справді норми-принципи та звичайні нормативні приписи є однопорядковими категоріями. Проте, якщо підходити до відповідної проблематики системно, то слід констатувати різну юридичну силу відповідних видів нормативних приписів. Нівелювання примату норм-принципів перед звичайними нормативними положеннями може призвести до порушення логіки функціонування системи права чи окремого нормативного масиву (галузі, підгалузі, інституту права).

Висновок

У зв'язку з вищезазначеним ми маємо констатувати, що такий підхід законодавця є щонайменше непослідовним, тобто таким, що порушує загальну логіку здійснення нормотворчої діяльності. При цьому ми зазначаємо, що принцип стабільності має основоположне значення для фундації всієї системи податкового законодавства. Його дія не може зазнавати рестриктивізації у зв'язку із внесенням змін до окремих приписів податкового законодавства. Визнання такої практики як припустимої фактично означало б сприйняття несистемного нормотворчого підходу як такого, що є допустимим у реаліях сучасної української державності.

Список використаних джерел:

1. Чаплук О. І. Загальні та спеціальні принципи національної правотворчості: поняття, значення та види / О. І. Чаплук // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 1. – С. 87–93.

2. Фігель М. В. Поняття принципів правотворчості та основні підходи до їх класифікації / М. В. Фігель // Наукові записки. – К. : Вид. дім «Києво-Могилян. акад.». – 2006. – Т. 53 «Юридичні науки». – С. 21–24.

3. Теорія держави і права : підручник / за ред. О. В. Петришина. – Харків: Право, 2014. – 368 с.

4. Сысоев Ю. Е. Системообразующие принципы нормотворчества : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» / Ю. Е. Сысоев. – М., 2006. – 166 с.

5. Рабинович П. М. Основы общей теории права та держави : навчальний посібник / П. М. Рабинович. – 6-е вид. – Х. : Консум, 2002. – 160 с.

6. Черданцев А. Ф. Теория государства и права : учебник для вузов / А. Ф. Черданцев. – М. : Юрайт, 2002. – 432 с.

7. Москалькова Т. Н. Нормотворчество : науч.-практ. пособие / Т. Н. Москалькова, В. В. Чернишов. – М. : Проспект, 2011. – 384 с.

8. Алексеев С. С. Теория государства и права : учебник для ВУЗОВ / С. С. Алексеев, С. И. Архипов. – 3-е изд. – М. : НОРМА, 2005. – 458 с.

9. Крестовська Н. М. Теорія держави і права : підручник. Практикум. Тести: підручник / Н.М. Крестовська, Л. Г. Матвеева ; Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.», Одес. держ. ун-т внутр. справ. – Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 583 с.

10. Шаган О. В. Система принципів нормотворчості [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/10-9-14.pdf>

11. Дзейко Ж. О. Функції законодавчої техніки / Ж. О. Дзейко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2006. – № 5(55).

12. Риндюк В. І. Нормотворча діяльність : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. І. Риндюк. – К. : КНЕУ, 2009. – 162 с.

13. Биля-Сабаш І. О. Нормотворча техніка як інструмент забезпечення системності законодавства / І. О. Биля-Сабаш [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.

14. Власенко Н. А. Логико-структурные дефекты системы советского права / Н. А. Власенко // Изв. вузов. Правоведение. – 1991. – № 3. – С. 21–28.

15. Бабаев В. К. Логика в сфере права: понятие и основные направления / В. К. Бабаев // Советское государство и право. – 1979. – № 7. – С. 40–47.

16. Барабаш О. О. Загальна характеристика та окремі аспекти реалізацію стабільності як принципу податкового законодавства України / О. О. Барабаш, Р. В. Джох [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lj.kherson.ua/2014/pravo01/part_2/12.pdf.

17. Бризгалин А. В. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / А. В. Бризгалин. – Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.

18. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 15.04.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/page8>.

В статье исследуется принцип стабильности и его место в нормотворческой деятельности в сфере налогообложения. Отмечается, что принцип стабильности создает условия для устойчивости правоприменения, основу для устойчивости как всей системы права, так и ее отдельных интегративных элементов. В налоговом праве принцип стабильности направлен не только на обеспечение интересов частных лиц, но и на реализацию интересов субъектов властных полномочий. Автор приходит к выводу, что принцип стабильности имеет основополагающее значение для фонда всей системы налогового законодательства, особенно на этапе нормотворчества в сфере налогообложения.

Ключевые слова: налоговое право, принципы, налоговое законодательство, принцип стабильности налогового законодательства, нормотворческая деятельность.

The article explores the principle of stability and its place in the norm-setting activities in the field of taxation. It is noted that the principle of stability creates conditions for the sustainability of law enforcement, creates a basis for the stability of both the entire system of law and its individual integrative elements. In tax law, the principle of stability is aimed not only at ensuring the interests of private individuals, but also in realizing the interests of the subjects of power. The author comes to the conclusion that the principle of stability is of fundamental importance for the fund of the whole tax system, especially at the stage of norm-setting in the field of taxation.

Key words: tax law, principles, tax legislation, the principle of stability of tax legislation, norm-setting activities.

