

## ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В УМОВАХ КОДИФІКАЦІЇ: ВІД ДЕКЛАРУВАННЯ ДО ПРАКТИЧНОГО ВИКОРИСТАННЯ

Принципи податкового права слугують дієвими інструментами вирішення юридичних спорів, прикладними засобами правового регулювання, якими керуються суб'єкти податкового права для досягнення мети своєї практичної діяльності. При цьому принципи застосовуються, як правило, в найбільш складних ситуаціях, які не вдається вирішити, застосовуючи звичайні норми-приписи.

*Ключові слова:* принципи податкового права, кодифікація податкового законодавства, Податковий кодекс.

**Постановка проблеми.** Правові принципи відіграють важливу роль у системі податкового права. Завдяки своєму фундаментальному характерові та відкритому змісту вони слугують базовими орієнтирами як для законодавця, так і для безпосередніх учасників податкових відносин (податкових органів, платників податків). На жаль, принципи податкового права до сих пір не сприймаються та не використовуються в якості юридичних засобів прикладного характеру. Можливості їх практичного використання в податкових процедурах фактично не досліджені. У податковому співтоваристві склалося ставлення до принципів як до виключно теоретичних конструкцій, декларативних положень, що не мають жодного серйозного значення для практичної юриспруденції. У зв'язку з цим на практиці загальні принципи застосовуються винятково рідко, методологія їх "підключення" до вирішення податкових спорів не розроблена.

Водночас неправильно вважати принципи податкового права абстрактними деклараціями. Наявні в тій чи іншій формі в джерелах податкового права, вони здатні – як самостійно, так і в стійких поєднаннях з іншими нормами – впорядковувати соціальні взаємодії, визначати та направляти поведінку суб'єктів податкового права, виступати в якості нормативної основи для вирішення податкових спорів. На сьогодні необхідно зосередити зусилля не на суто догматичних дослідженнях правових принципів, пов'язаних з їх диференціацією та класифікацією, а на розробці методології їх практичного використання у правозастосовному (перш за все судовому) процесі. Кодифікація податкового права України сприяє активізації дискусії про більш енергійне використання правозастосовного потенціалу принципів у податкових правовідносинах.

**Ступінь розробки проблеми.** До дослідження принципів оподаткування зверталось ба-

гато видатних правознавців і економістів, починаючи з адама Сміта та закінчуючи сучасними авторами. Серед спеціалістів, які зробили значний внесок у дослідження принципів податкового права, можна назвати такі імена, як Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, М.В. Карасьова, О.М. Козирін, Ю.О. Крохіна, І.І. Кучеров, В.О. Паригіна, П.С. Пацурківський, С.Г. Пепеляєв, Д.О. Смірнов, Д.М. Щокін та інші. На жаль, якщо роль і значення принципів податкового права як фундаментальних основ податкової системи проаналізовані достатньо детально, їх правозастосовний потенціал практично не досліджений, що несприятливо відображається на їх практичному використанні.

**Метою** даного дослідження є показати не тільки теоретичний але і практичний потенціал принципів оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Поняття принципів оподаткування в юридичній літературі традиційно визначається як висхідні положення-ідеї, що лежать в основі податкової системи. Наприклад, О.С. Башняк розглядає принципи оподаткування як базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю та визначають загальну направленість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [10]. Незважаючи на те, що серед українських учених загальноновизнана позиція про необхідність розмежування таких понять, як "принцип оподаткування", "принцип податкового права", "принцип податкового законодавства" [11, с. 44], в Податковому кодексі України ці принципи змішуються та розглядаються як основні засади податкового законодавства України.

Вважаємо, принципи оподаткування є певними універсальними початками, які не можуть і не повинні залежати винятково від волі законодавця. Такі базові ідеї (наприклад, рівність, справе-

дливність) самі повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності. Однею з фундаментальних ознак принципів оподаткування має бути їх стабільність. Податкове законодавство має прийматися з метою реалізації принципів оподаткування, а не навпаки. На перших етапах існування податкової системи України принцип стабільності був одним із законодавчо закріплених принципів побудови системи оподаткування України. Вважаємо, його не включення в Податковий кодекс України є суттєвим недоліком законодавця.

Зазначимо, що перелік і зміст принципів податкового права в ході кодифікації були суттєво перероблені. Важливе значення має класифікація принципів оподаткування на такі групи: 1) нові принципи (ті, які раніше податкове законодавство України не передбачало); 2) попередні принципи (ті, які перейшли з попереднього податкового законодавства в діюче в повному обсязі або з дещо іншим змістом); 3) принципи, від яких законодавець відмовився.

До першої групи відноситься принцип всезагальності оподаткування, згідно з яким кожен зобов'язаний сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платниками яких він є згідно з Кодексом. Фактично цей принцип відтворює положення статті 67 Конституції України, де він сформульований більш точно: кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку та розмірах, установлених законом. До цієї групи також відноситься принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у випадку порушення податкового законодавства.

Найбільший подив викликає принцип фіскальної достатності, згідно з яким установлення податків і зборів відбувається з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами. Отже, сучасна податкова система України буде зорієнтована винятково на мобілізацію фінансових ресурсів для фінансування видатків держави. Законодавець, закріплюючи цей принцип, відмовляється від раніше передбачених стимулюючої та розвиваючої функцій оподаткування та від принципу економічної обґрунтованості, який передбачав установлення податків і зборів з урахуванням показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей, а також з урахуванням досягнення збалансованості видатків бюджетів з їх доходами.

Перспективний принцип економічності оподаткування, згідно з яким повинні встанов-

люватися податки та збори, обсяг надходжень від яких до бюджету значно перевищує видатки на їх адміністрування. Відповідно до такого підходу повинні також установлюватися податкові періоди та строки сплати податків. Надання цьому принципу законодавчої форми має важливе значення, оскільки податкове законодавство України до кодифікації характеризувалося великою кількістю податків і зборів, особливо місцевих, економічність яких була незначною. Одним із завдань реформи якраз і було відмовитись від таких неекономічних платежів, визначити меншу кількість обов'язкових платежів, але таких, які б змогли забезпечити фінансування публічних видатків, що особливо актуально для місцевих податків і зборів.

Ще одним цікавим принципом є нейтральність оподаткування. Вважається, що встановлення податків та зборів повинно відбуватися у спосіб, який не впливає на збільшення чи скорочення конкурентоспроможності платників податків. Отже, для фіскальної політики держави буде неважливим стан українських платників податків, їх можливість конкурувати з іноземними виробниками, як на внутрішньому, так і на зовнішніх ринках.

До другої групи принципів необхідно віднести принцип презумпції правомірності рішень платника податків, який фактично відображає раніше передбачене податковим законодавством правило конфлікту інтересів. У Податковому кодексі України положення про конфлікт інтересів фактично продубльовано два рази – в п.п. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 і в п. 56.21. ст. 56. Ці норми співвідносяться між собою як загальна та спеціальна норма. Так, п.п. 4.1.4. встановлює один з фундаментальних принципів податкового законодавства та формулює визначальний підхід до оцінки рішень платника податків. А імперативний характер спеціальної норми п. 56.21 відносно прийняття рішення на користь платника податків при наявності обставин, установлених цим пунктом, поширюється не тільки на процедуру адміністративного оскарження, але і на процедуру оскарження в судовому порядку. Відповідно, це правило повинно застосовуватись при наявності рішення податкового органу та при його оскарженні платником податків у рамках процедури адміністративного чи судового оскарження контролюючим органом чи судом відповідно. Отже, контролюючі органи в цілому в своїх діях зобов'язані враховувати презумпцію правомірності рішень платників податків, унормовану в п.п. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України. Але в першу чергу, для захисту прав платників податків значення має ім-

перативна норма – п. 56.21 ст. 56, яка передбачає застосування цієї норми адміністративним судом в процесі судового оскарження платником податків рішення контролюючого органу та винесення рішення на користь платника податків при наявності відповідних обставин.

До цієї групи можна віднести принцип рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Згідно з цим принципом повинен забезпечуватися однаковий підхід до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. В попередньому законодавстві цей принцип означав забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання при визначенні обов'язків відносно сплати податків і зборів.

Дещо інакше зазвучав також принцип соціальної справедливості. Тепер податки повинні встановлюватися виходячи з платоспроможності платників податків. Водночас у попередньому законодавстві чітко встановлювався механізм досягнення соціальної справедливості в оподаткуванні: встановлення економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян, застосування диференційованого та прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи. Майже в повному обсязі чи з незначними змінами перейшли в Податковий кодекс України принципи стабільності, рівномірності та зручності сплати, а також єдиного підходу до встановлення податків і зборів.

Разом з тим, від ряду принципів законодавець відмовився. Зокрема, це принципи: стимулювання науково-технічного прогресу; технологічного оновлення виробництва; виходу вітчизняного товаровиробника на міжнародний ринок високотехнологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; доступності податкового законодавства. Роль останнього принципу не можна недооцінювати, оскільки правильне розуміння податкового законодавства є однією з умов його належного виконання. Значна частина податкових правопорушень здійснюється не тому, що платник податків не бажає виконувати приписи податкового закону, а тільки тому, що він неправильно їх зрозумів та інтерпретував.

Як нами вже зазначалося раніше, принципи податкового права володіють значним прикладним потенціалом. Вважаємо, можна виділити такі напрямки їх практичного використання:

**По-перше**, вони незамінні при тлумаченні податкових норм. Адже при уточненні смислу і змісту норми завжди необхідним є певний авторитетний зразок (критерій), що знаходиться на більш високому рівні нормативної ієрархії. Таким критерієм виступають саме принципи податкового права.

Яскравим прикладом слугує практика Конституційного Суду Росії (КС РФ), який не розглянув жодної справи по податковим спорам без тлумачення тих чи інших загальних принципів оподаткування. У будь-якому випадку, якщо існують різні варіанти тлумачення, необхідно застосувати той з них, який найбільш відповідає духу закону, тобто принципам податкового права.

Характерною особливістю практики Конституційного Суду України (КСУ) є те, що кількість рішень з проблем оподаткування в загальній масі рішень на порядок менше, в порівнянні з практикою діяльності КС РФ. Але і тут існує ряд рішень, де при інтерпретації податкових норм Судом були використані принципи оподаткування. Зокрема, як прецедентну відносно реалізації принципу рівності в податкових відносинах, можна оцінити правову позицію КСУ, сформульовану під час розгляду справи про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями – мова в ній іде про співвідношення деяких основних цінностей громадянського суспільства та правової держави, зокрема, податків та конкуренції. КСУ прийнято рішення, що з метою захисту конкуренції до всіх підприємств, створених за участю інвесторів, у тому числі й іноземних, застосовувати єдиний національний режим валютного регулювання, справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), установлений законами України для підприємств, створених без участі іноземних інвестицій [1].

Важливе прикладне значення принципи права відіграють при тлумаченні та застосуванні податкових норм з невизначеним чи відносно визначеним змістом. На думку КС РФ, невизначеність у розумінні окремої норми податкового права може бути подолана – з метою забезпечення єдиного, несуперечливого правового регулювання – шляхом систематичного тлумачення з урахуванням ієрархічної будови норм у правовій системі, яка передбачає, що тлумачення норм більш низького рівня повинно здійснюватись у відповідності з нормами більш високого рівня, до числа яких відносяться норми, що закріплюють конституційні принципи, та з урахуванням загальних цілей прийняття відповідного закону [5].

Принципи податкового права незамінні при так званому обмежувальному та розширюва-

льному тлумаченні, оскільки вихід за межі буквального тлумачення допускається (особливо у сфері публічного права) лише у виняткових випадках та вимагає додаткового обґрунтування. Розглянемо приклад з російської практики. Згідно з пп. 20 п. 2 ст. 149 Податкового кодексу Росії, звільняються від оподаткування ПДВ послуги, що надаються закладами культури та мистецтва. Дефініція таких закладів викладена законодавцем у вигляді закритого переліку. При цьому індивідуальні підприємці, які надають послуги у сфері культури та мистецтва, в даному переліку не вказані. Чи означає це, що податкова пільга на них не поширюється? Суд прийшов до висновку, що індивідуальний підприємець має право користуватися пільгою з ПДВ, оскільки податки та збори не можуть бути дискримінаційними та порізно застосовуватись, виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв [6]. Як бачимо, Суд вийшов за рамки буквального тлумачення норми, викладеної в пп. 20 п. 2 ст. 149 ПК РФ, щоб забезпечити її відповідність принципу рівності (недискримінації) оподаткування. Без урахування цього принципу розширювальна інтерпретація податкової норми в частині кола суб'єктів, які мають право на податкову пільгу, була б неможливою.

**По-друге**, принципи податкового права можуть використовуватись як приватними, так і публічними учасниками податкових відносин для додаткового обґрунтування своїх позицій. Приватні особи при зверненні до суду за захистом порушених прав і законних інтересів, посилячись на принципи податкового права, підкреслюють не тільки порушення конкретних норм-приписів, але і фундаментальних основ податкової системи. Правозастосовні суб'єкти – в даному контексті – використовують принципи для більш розгорненої мотивації прийняття того чи іншого акту правозастосування. В даному випадку існує конкретна норма, яка підлягає застосуванню, і апеляція до правового принципу не є атрибутивною необхідною. Разом з тим, субсидіарне використання правових принципів для посилення аргументації по справі сприяє наданню тій чи іншій позиції більшого авторитету, обґрунтованості та “глибини”.

**По-третє**, принципи податкового права можуть виступати і безпосередніми регуляторами податкових відносин. Так, саме принципове положення про те, що “кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку та розмірі, встановлених законом, є нормативною основою виникнення базових податкових правовідно-

син між платниками податків і державою. Деякі принципи закріплюють вимоги, які повинні дотримуватись українським законодавцем, і будь-яких інших податкових норм, які б конкретизували ці вимоги, Податковий кодекс України не передбачає; права й обов'язки учасників нормотворчого процесу у сфері податків і зборів напряму визначаються положеннями статті 4 Податкового кодексу України.

Зазначимо, що КС РФ, підкреслюючи регулятивне значення принципів податкового права, вказує на те, що межі деталізації абстрактно сформульованих у законодавстві про податки та збори норм-принципів визначаються законодавцем з урахуванням необхідності й ефективного застосування до необмеженого числа конкретних правових ситуацій [4]. Звичайно, специфіка принципів зумовлює значні особливості їх регулятивного впливу. Зокрема, за влучним зауваженням Р. Дворкіна, на відміну від норм-приписів, правовий принцип скоріше формулює підстави для розсуду в певному напрямку, але не диктує конкретного рішення [13, р. 26].

**По-четверте**, принципи виступають загальними рамками в тих сферах, де правова регламентація здійснюється на підставі загальнодозвільної моделі “дозволено все, що прямо не заборонено законом”. Який смисл ми тут вкладаємо у слово “все”? Чи означає воно, що в даній правовій сфері суб'єкт абсолютно вільний, якщо регулятивні й охоронні норми не покладають на нього конкретних обов'язків і заборон? Зрозуміло, ні. Реалізуючи надані правові можливості (права, свободи, законні інтереси), кожна особа продовжує залишатися в правовому полі, тому свобода її розсуду завжди носить обмежений (відносиний) характер. При відсутності конкретних приписів «правовими обмеженнями» тут виступають абстрактні нормативні регулятори, враховуючи цілі, принципи, загальні начала (розумність, справедливість, добросовісність) і те, що ми називаємо дух закону.

Цю функцію – встановлювати межі використання дискретного розсуду – правові принципи виконують не тільки стосовно приватних осіб, але і стосовно владних суб'єктів податкового права. Закон містить чимало положень, які надають правозастосовувачу той чи інший ступінь свободи дій при здійсненні податкового адміністрування. Але діяти за принципом “хозяин – барин; что хочу, то и ворочу” владному суб'єкту не дозволено навіть тоді, коли Законом йому надається той чи інший ступінь дискретного розсуду.

Правовими орієнтирами, які обмежують можливість суб'єктивізму та сваволі в податко-

вому адмініструванні та дозволяють оскаржити рішення правозастосувача, виступають принципи податкового права. Так, якщо протягом тривалого часу до платника податків відносились “певний спосіб”, а тепер – з посиланням на дискретний розсуд – було прийнято протилежне рішення, то платник податків має право вимагати пояснень і порушувати питання про порушення принципів визначеності та законних очікувань. Якщо стосовно платників податків А, В і С послідовно приймаються тотожні рішення, а стосовно платника податків D – зовсім інше і це пояснюється “вільною дискрецією”, то при відсутності розумних обґрунтувань таке рішення можна розцінювати як порушення принципу рівності (рівного поводження), що виступає наріжним каменем податкового адміністрування.

**По-н’яте**, принципи податкового права можуть використовуватися судами в процесі нормо контролю, тобто для оцінки конституційності (законності) нормативних правових актів в сфері оподаткування. Про таке використання принципів оподаткування свідчить правова позиція Конституційного Суду України у справі про податкову заставу. На думку КСУ, розмір податкової застави, виходячи із загальних принципів права повинен відповідати сумі податкового зобов’язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та співрозмірності. Співрозмірність, як елемент принципу справедливості, передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платників податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов’язання та диференціацію такого обмеження в залежності від розміру несплаченого платником податків податкового боргу [2]. Виходячи з цього, КСУ розцінив як неконституційне положення підпункту 8.2.2. пункту 8.2. статті 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, який передбачав можливість поширення права податкової застави на всі активи платника податків, незалежно від розміру податкового боргу, внаслідок чого він припинив свою дію.

**По-шосте**, принципи незамінні при обмеженні кваліфікованого мовчання закону від прогалин у праві. При відсутності будь-яких прямих нормативних приписів саме високоабстрактні юридичні засоби з відкритим змістом дозволяють судити про істинний намір законодавця.

Наприклад, згідно з п. 4 ст. 80 ПК РФ податкова декларація може бути подана платником податків до податкового органу особисто чи че-

рез представника, направлена у вигляді поштового відправлення з описом вкладення чи передана в електронному вигляді по телекомунікаційних каналах зв’язку. Послідовність дій та процедур, пов’язаних з обробленням кореспонденції в податкових органах, регламентовано підзаконним актом Мінфіну РФ [8] (далі – Регламент). У силу ст.ст. 141 і 146 Регламенту, при прийомі податкових декларацій, поданих платником податків особисто чи через представника на паперових носіях на прохання платника податків чи його представника на копії податкової декларації проставляється відмітка про прийняття податкової декларації та дата її прийняття; а для платників податків, які подали податкову декларацію у вигляді поштового відправлення, така можливість нормативно не передбачена. Що означає таке “мовчання”? Чи маємо ми справу з цілеспрямованою відмовою законодавця наділяти платника податків суб’єктивним правом і, відповідно, покладати на податковий орган кореспондуючий обов’язок? Чи мова йде про дефект юридичної техніки, тобто прогалину, яка може бути заповнена у процесі правозастосування. Розглянувши це питання, Президія ВАС РФ прийшла до висновку, що податковий орган зобов’язаний проставити на копії податкової декларації відмітку про отримання податкової декларації незалежно від способу доставки такої декларації. В якості основи для аргументації Суд звернувся до принципу рівного поводження, вказавши, що “тлумачення податковими органами вказаних положень регламенту, як таких, що не допускають проставлення на копії податкової декларації штампів про прийняття податкової декларації, оригінал якої направлений поштовим відправленням ... спричинило б – на порушення принципу рівного положення всіх платників податків перед податковим законом – до нерівного підходу до платників податків, які направляють податкові декларації до податкових органів поштовим відправленням, порівняно з платниками податків, які подають ці декларації особисто чи через представника” [9]. Як бачимо, саме застосування правового принципу дозволило суду зробити обґрунтований вибір на користь однієї з можливих альтернатив правового регулювання, що при відсутності принципу навряд чи було б можливо.

**По-сьоме**, принципи можуть слугувати безпосередньою підставою вирішення конкретної справи в ситуації абсолютної невизначеності (прогалина в праві, не розв’язувана колізія норм...). Звернення до принципів податкового права є незамінним як на стадії виявлення прога-

лини та відмежування її від такого феномену як “кваліфіковане мовчання закону” так і на стадії заповнення прогалини в праві.

Наприклад, в російському законодавстві до 1 січня 2006 року існувала прогалина, в результаті якої одні й ті ж суми дивідендів враховувались при оподаткуванні двічі: по-перше, у джерела виплати дивідендів – податкового агента; по-друге, в організації – одержувача дивідендів в складі позареалізаційних доходів, якщо остання застосовувала спрощену систему оподаткування. Розуміння несправедливості подібного оподаткування та неможливості усунути її за допомогою регулятивних норм, змусили податкові органи та суди напряму звертатися до принципу однократності оподаткування, згідно якого подвійне оподаткування одних і тих же доходів є неприпустимим [7]. При заповненні цієї прогалини російські суди були змушені застосовувати метод аналогії, а точніше – аналогію права.

Інший приклад. Вищий Адміністративний Суд України, розв’язуючи колізію між п. 56.18. і 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України, які по-різному врегульовують одні й ті ж податкові відносини, зобов’язав суди виходити з такого: “п. 56.18. і 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України містяться в одному і тому ж нормативно-правовому акті, прийняті одночасно та регулюють одні й ті ж відносини. Тому суперечність між ними не може бути розв’язана за рахунок застосування загальноприйнятих прийомів тлумачення законодавчих норм (надання переваги нормі, яка прийнята пізніше чи є спеціальною). Отже, вони допускають неоднозначне (множинне) трактування змісту права платників податків на судове оскарження рішень про нарахування грошових зобов’язань зокрема тривалості та початку строків для відповідного оскарження. У цій ситуації судам необхідно керуватися п. 56.21. ст. 56 Податкового кодексу України. Цією нормою встановлено, що у випадку, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого відповідно до цього Кодексу, чи коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів допускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов’язків платників податків чи контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Відповідно до викладеного, при прийнятті позовної заяви від платника податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов’язань суди зобов’язані вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати п. 56.18. ст. 56 Податкового кодексу України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів) ніж п. 56.19 цієї ж статті (один місяць)” [3]. У даному випадку Суд вирішив нерозв’язувану колізію норм на основі принципу презумпції правомірності рішень платника податків.

У даному випадку принципи податкового права здійснюють безпосередній регулюючий вплив на суспільні відносини, визначаючи загальну юридичну урегульованість відносин і є тією правовою базою, на основі якої відбувається формування конкретного правила для заповнення прогалини. При аналогії права “загальні начала і смисл законодавства” підлягають конкретизації через загальні чи спеціальні принципи; якщо такі принципи не виражені в законодавстві *expresis verbis*, вони виводяться з дотриманням логічних правил дедукції [12, с. 175]. У кінцевому рахунку, принципи права, які застосовуються при Аналогії права, виступають безпосередньою і, по суті, - єдиною нормативною підставою для прийняття судом рішення по справі.

**Висновки.** Як бачимо, принципи податкового права можуть слугувати дієвими інструментами вирішення юридичних спорів, прикладними засобами правового регулювання, якими керуються суб’єкти податкового права при досягненні цілей практичної діяльності. При цьому принципи застосовуються, як правило, в найбільш складних ситуаціях, які не вдається вирішити (врегулювати, кваліфікувати), застосовуючи звичайні норми-приписи.

Головне завдання, яке постає перед податковим співтовариством Росії та України, – зробити принципи податкового права безпосередньо діючими, зосередитись на їх прямому використанні в судовому процесі, більш повно розкрити їх правозастосовний, інструментальний потенціал, зробити його більш ефективним, переконати (якщо необхідно – навчити) учасників податкових правовідносин активніше посилатися на принципи права в обґрунтування своїх позицій, трансформувати останні з декларацій у повсякденний елемент практичної юриспруденції.

Список літератури

1. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяльності, створених з викорис-

танням майна та коштів вітчизняного походження” та частини першої статті 19 Закону України “Про інвестиційну діяльність” (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) від 29 січня 2002 року №1-рп/2002// Вісник Конституційного Суду України. – 2002. - №1. – Стор. 5.

2. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (справа про податкову заставу) від 24 березня 2005 року №2-рп/2005// Урядовий кур’єр. – 2005. - №73. – Стор. 16.

3. Лист Вищого Адміністративного Суду України “Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України” №203/11/13-11 від 10.02.2011р. // Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації. – 2011. - №9.

4. Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ» // Вестник КС РФ. 2003. № 4.

5. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // Вестник КС РФ. 2008. № 3.

6. Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2009 № КА-А41/251-09 по делу № А41-К2-18135/07 // Правовая система «КонсультантПлюс».

7. Постановление ФАС Московского округа от 24.09.2008 № КА-А40/8110-08 по делу № А40-7876/08-90-16 // Правовая система «КонсультантПлюс».

8. Приказ Минфина РФ от 18.01.2008 № 9н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по исполнению государственной функции по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению форм налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения» // Росс. газета. – 2008. – 13 мая.

9. Решение ВАС РФ от 14.07.2011 № ВАС-5591/11 // Документы и комментарии. – 2011. – № 16.

10. Башняк О.С. Принципы оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2005.

11. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник/ М.П. Кучерявенко. – К.: Правова єдність, 2008.

12. Лазарев В.В. Применение советского права. – Казань, 1972.

13. Dworkin R. Taking Rights Seriously. Cambridge, 1977.

*Стаття надійшла до редколегії 17 листопада 2011 року.*

*Рекомендована до опублікування у “Віснику” відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.*

*Babin I.I., Demin A.V.*

## THE PRINCIPLES OF TAX LAW IN THE CONDITIONS OF CODIFICATION: FROM DECLARATION TO THE PRACTICAL USE

### Summary

The principles of tax law serve as the effective instruments of permission of legal disputes, by the applied facilities of the legal adjusting, which are follows by tax law subjects under reaching the aims of the practical activity. The principles of tax law are use in the most difficult situations, which do not succeed to be settling, coming running to the ordinary norms-orders.

*Бабин І.І., Демин А.В.*

## ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА В УСЛОВИЯХ КОДИФИКАЦИИ: ОТ ДЕКЛАРИРОВАНИЯ К ПРАКТИЧЕСКОМУ ИСПОЛЬЗОВАНИЮ

### Аннотация

Принципы налогового права служат действенными инструментами разрешения юридических споров, прикладными средствами правового регулирования, которыми руководствуются субъекты налогового права при достижении целей своей практической деятельности. При этом принципы применяются, как правило, в наиболее сложных ситуациях, которые не удается разрешить, прибегая к обычным нормам-предписаниям.