

3. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>. — Назва з екрана.
4. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 № 333-р // Офіційний вісник України. — 2014. — № 30. — Ст. 831.
5. Деякі питання надання адміністративних послуг органів виконавчої влади через центри надання адміністративних послуг: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.05.2014 № 523 // Офіційний вісник України. — 2014. — № 45. — Ст. 1193.

Конрад Кобилко

*Школа українського права,
Ягеллонський університет*

ПОЗАЗАКОННІ МЕТОДИ СТАНОВЛЕННЯ ПРАВА

Спільною цінністю всіх держав нашого цивілізаційного кола є принцип демократичної правової держави. Цей принцип закріплено у ст. 2 Конституції Республіки Польща. Аналогічне регулювання можна знайти і в ст. 1 Конституції України. Імператив верховенства права є точкою, від якої можна вивести інші конституційні принципи.

Верховенство права в матеріальному сенсі означає обмеження свавілля влади держави стосовно громадянина. Його основним проявом є забезпечення прав людини [1].

Верховенство закону також можна розуміти як діяльність держави відповідно до принципів права (верховенство закону). Формальним описом верховенства закону є обов'язок державних органів діяти тільки в межах своїх компетенцій, визначених законом, та обов'язок видавання актів щодо застосування закону на основі загальних і абстрактних стандартів, а також заборона укладання нормативних актів, несумісних з нормативними актами вищого порядку [1].

Конституція Польщі, як і України, містить вичерпний ієрархічний перелік джерел права. Тільки ті правові акти, які вказані у ст. 87 Конституції Польщі, можуть бути підставою прав та обов'язків. Верховенство права реалізується, зокрема, забезпеченням узгодженості правових норм.

Точне визначення в системі джерел права, що є нормою універсально загального застосування, виключає свободу розширення за рахунок використання позазаконних форм становлення права [1].

Впровадження до юридичного обігу позазаконних норм перешкоджає нормальній діяльності держави і може призвести до нерівного трактування громадян. Слід зазначити, що верховенство права гарантує кожному рівне ставлення з боку органів державної влади.

Проте бувають випадки, коли правові норми введено в систему несанкціонованим чином. Конституція Республіки Польща у ст. 217 встановлює введення податків та інших державних повинностей, специфікацію суб'єктів оподаткування, які підлягають оподаткуванню, а також принципи надання податкових пільг, поряд з категоріями платників податків, які звільняються від оподаткування відповідно до закону. Аналогічний підхід, хоча за своїм змістом менш ємний, ніж у польській Конституції, можна знайти у ст. 92 Конституції України.

Як уже зазначалося, демократична правова держава повинна гарантувати дотримання прав людини і обмежує свій вплив. Уже згадана вище конституційна норма, яка накладає обов'язок розробки податків через ухвалення законів, виступає як гарантія і забезпечує захист громадян від свавілля держави [2].

Проте принцип *nullum tributo sine lege* страждає від обмежень. Закон від 29 серпня 1997 р. Податкове провадження, який відповідає Податковому кодексу України, у ст. 14а впроваджує в правову систему інститут загальної інтерпретації податкового законодавства. Згадане положення дозволяє міністрові публічних фінансів видавання інтерпретацій

закону, при одночасному врахуванні рішень загальних судів, Конституційного трибуналу або Трибуналу Справедливості Європейського Союзу (загальні інтерпретації). Метою цих інтерпретацій є однакове застосування норм податкового права податковими органами та органами казначейського контролю.

Застосування загальних інтерпретацій податкового законодавства впливає на формування прав та обов'язків сторін податкових відносин у двох напрямках. Позитивний наслідок існування інтерпретацій — є певність платників податків щодо змісту обов'язків, які на них покладені [3]. Негативний аспект введення в правову систему податкових інтерпретацій — безсумнівно, посередньо, можливість накладання податкових зобов'язань на підставі позазаконних актів застосування права. Отже, такі дії з боку органів державної влади можуть розглядатися як такі, що суперечать принципу верховенства права.

Як передбачено в положеннях Податкового провадження, згаданий міністр фінансів має право видавання податкових інтерпретацій податкового законодавства. Крім того, інтерпретація має бути скерована до податкових органів. Зіставляючи повноваження міністра з імперативом верховенства права, слід підкреслити, що видання інтерпретацій, які не пояснюють сенс податкових норм, а навпаки — накладають податкові зобов'язання на громадян, є позазаконною формою регулювання, що, своєю чергою, суперечить принципу верховенства права.

Така діяльність податкового адміністрування — на підставі документів, які не є джерелом права, може призвести до далекосяжних негативних наслідків для громадян. Прикладом позазаконного встановлювання податків може

статі податок на додану вартість у рамках виконавчого провадження.

У червні 2015 р. міністр фінансів видав загальне тлумачення податкового законодавства, у якому постановив, що діяльність, яку здійснює судовий виконавчий орган, яким є судовий виконавець (пол. *komornik*), має оподатковуватися податком на додану вартість (ПДВ). З огляду на неясність положень міністр фінансів видав додаткову брошуру, яка роз'яснила правила такого оподаткування.

Діяльність міністра фінансів, яка полягала у введенні податку шляхом тлумачення у формі акта, який не є законом, суперечить доктринальному підходу і судовій практиці, які вбачають у судовому приставі (пол. *komornik*) державний орган [4]. Інший підхід міністра до кваліфікування судового пристава не як державного органу дав йому можливість накладати на органи влади податок на додану вартість, хоча державні органи не повинні бути ним охоплені.

У світлі цих положень слід прийняти, що міністр фінансів мав право видати податкову інтерпретацію. Однак у цьому випадку інтерпретація стала позазаконним джерелом права, тому що наклала нові податкові зобов'язання на судових виконавців. Крім того, податкові принципи були врегульовані в брошурі, яка жодним чином не вписується в систему джерел права.

Такі дії податкової адміністрації призвели до необхідності залучення судів загальної юрисдикції з метою вирішення спору щодо законності стягнення зі сторін виконавчого провадження податків, які передбачаються зазначеною інформаційною брошурою. Деякі з цих справ суди не прийняли до розгляду, вказуючи, що питання оподаткування не належить до їхньої компетенції. Деякі з цих справ були вирішені, але прецедентне право в цій галузі не є однаковим.

У цілому слід зазначити, що будь-яка спроба нормативно-правового позазаконного становлення права призводить до негативних наслідків. Зокрема, така дія спричиняє нерівне ставлення до громадян. Слід однозначно сказати, що становлення норм в іншій формі, ніж закон, суперечить принципу верховенства права.

Список використаних джерел

1. Сафян М., Босек Л. Конституція Республіки Польща. Том II. Коментар до статті 1–86 / М. Сафян, Л. Босек. — Варшава, 2016.
2. Мастальські Р. Податкове право / Р. Мастальські. — Варшава, 2006.
3. Никель В., Сек М. [у:] Никель В. ред., Польське податкове право. — Варшава, 2011.
4. Марцінак А. Закон про судових виконавців та виконавче провадження. Коментар / А. Марцінак. — Варшава, 2010.