

**Key words:** organic agriculture, administrative and legal regulation, AIC, certification, labeling.

Отримано 2010

**М. О. КУЦ**

*Мар'яна Олегівна Куц, аспірант Національного університету Державної податкової служби України*

## **ПРО ОСОБЛИВОСТІ ТЛУМАЧЕННЯ ТЕРМІНА «ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ»**

Механізм погодження взаємозв'язку міжнародного та національного права базується на принципі – держава забезпечує виконання міжнародно-правових норм всіма владними діями, що знаходяться в її розпорядженні у відповідності з конституційними принципами. У юридичній літературі ця процедура отримала назву імплементация або трансформація, незважаючи на те, що для позначення процесу виконання норм міжнародного права всередині країни за допомогою норм національного права, використовуються ще й такі терміни, як: «здійснення»; «реалізація»; «виконання»; «застосування».

На жаль, у сучасній правовій доктрині і досі не існує єдиного визначення поняття «імплементация».

Щоб проектувати норми права на рівень конкретних суспільних відносин, конкретної життєвої ситуації слід розуміти їх зміст, а це означає, що їх осмислення є обов'язковим етапом у механізмі реалізації права. Тому, юридична герменевтика як вчення про принципи інтерпретації юридичних текстів посідає важливе місце в різних видах юридичної практики.

Під тлумаченням норм права розуміють діяльність, спрямовану на осмислення норм права, яка здійснюється за допомогою сукупності прийомів і способів. Наслідком тлумачення може бути роз'яснення змісту правових норм, викликаних потребами інтерпретатора і потребами юридичної практики<sup>1</sup>.

У правовому регулюванні, згідно відомостей юридичної енциклопедії, роль тлумачення норм права обмежується правильним розумінням дійсного змісту норми права та його розгорнутим, обґрунтованим роз'ясненням іншим суб'єктам права.

Теоретичні питання визначення даного поняття та його застосування у науково-правовій діяльності тривалий час розроблялися як у зарубіжній, так і вітчизняній літературі. Представниками наукових шкіл зроблено вагомий внесок у визначення дефініції «імплементация», серед яких слід згадати: В. Г. Буткевича, К. А. Бекашева, А. С. Гавердовського, С. Н. Лебедева, Д. Б. Левіна, Н. В. Миронова, А. Л. Малковського, В. Муравйова, Р. А. Мюллерсона, П. М. Рабіновича, Н. Раданович, С. В. Черниченко, Е. Т. Усенко та ін.

Удосконалення національного законодавства при проведенні політичної і правової реформ, зокрема у сфері оподаткування, базується на врахуванні досвіду та досягнень розвинених країн світу в даній галузі.

Враховуючи різноманітність податкових систем, можна вказати і на їх принципову схожість щодо наявності правил оподаткування, податкових режимів для резидентів, що здійснюють діяльність за кордоном, та для іноземних платників податків, що діють у даній державі за допомогою інструментів міжнародного права – міжнародних договорів (угод) щодо конкретних податків<sup>2</sup>, нормам яких у ряді країн надається пріоритет над нормами національного законодавства.

У процесі правозастосування використовуються положення про включення до національного законодавства чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана ВР України, що закріплені у ст. 9 Конституції України, Законі України від 29.06.04 № 1906-IV «Про міжнародні договори України» (ст. 19), Законі України «Про систему оподаткування» (ст. 19) та норми процесуальних кодексів, якими передбачено принцип пріоритету міжнародного права (ст. 4 ГПК України, ч. 6 ст. 9 КАС України).

Слід констатувати те, що і абсолютно схожих податкових систем не існує, а відтак пряме копіювання навіть окремих нормативно-правових актів не дозволить досягнути поставлених цілей щодо створення рівнонапруженого податкового тиску та зменшення податкового навантаження. Зважене використання зарубіжного досвіду, виконання зобов'язань, взятих на себе Україною як членом міжнародної спільноти через участь у конвенціях, міжнародних договорах та угодах, що регламентують загальні принципи співпраці у сфері оподаткування, може позитивно вплинути на ефективність вітчизняного податкового законодавства.

І хоча право не передбачає, яким чином держава повинна здійснювати реалізацію взятого на себе міжнародно-правового зобов'язання, оскільки це відноситься до площини прояву і здійснення державного суверенітету і внутрішньої компетенції, не можна сказати, що в міжнародному праві це питання не розглянуто.

Тож, метою даної статті є встановлення єдиного, уніфікованого визначення терміна, шляхом використання порівняльно-правового та системного методів дослідження, що б застосовувалося у законодавчій практиці та було б коректним для вживання у правозастосовчій діяльності органів державної влади.

Термін «імплементация» почав використовуватися науковцями та практиками з кінця 90-х років, коли постала необхідність вирішення питання щодо реалізації взятих Україною на себе міжнародних зобов'язань.

Власне саме поняття імплементації (англ. implementation, від лат. Impleo – здійснення, впровадження у життя) полягає у фактичній реалізації державою міжнародних обов'язків на внутрішньодержавному рівні, здійснюваній шляхом трансформації міжнародно-правових норм у національні закони, тобто впровадження норм міжнародного права у національну правову систему України.

На думку Р. А. Мюллерсон, трансформація – це «засіб здійснення міжнародного права за допомогою видання державою внутрішніх нормативних актів»<sup>3</sup>, що веде до безпосереднього збереження норм міжнародного права в національному законодавстві. Науковцями виділяється загальна трансформація (усі види норм є частиною національного законодавства), яка практикується у країнах Бенілюксу та індивідуальна (у кожному випадку постає необхідність впроваджувати міжнародні норми у внутрішнє законодавство спеціальним нормативно-правовим актом), що характерно для України<sup>4</sup>. Завжди у правовому полі існує необхідність реалізації імплементації як процесу, який може оновити правову систему найбільш природним способом, органічним по відношенню до національного права.

Для міжнародно-правової практики характерним, з огляду на аналіз положень Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року, є вживання як рівнозначних термінів: «дотримання», «виконання», «застосування». Водночас у офіційних документах ООН, у різних виданнях термін «імплементація» використовується у контексті як впровадження норм міжнародного права у внутрішньодержавну сферу. Даний термін, хоча і означає буквально «здійснення», інколи окремими авторами із країн СНД тлумачиться більш широко. І оскільки, у сучасній юридичній науці та практиці не існує єдиного загального визначеного підходу, пов'язаного з тлумаченням цього поняття, ми розглянемо та проаналізуємо основні існуючі погляди юристів-міжнародників, які займаються дослідженням у цій галузі, з метою уточнення щодо визначення поняття «імплементація».

Так, А. С. Гавердовський поняття імплементації норм міжнародного права розглядає, як цілеспрямовану організаційно-правову діяльність держави, що здійснюється індивідуально, колективно чи в рамках міжнародних організацій з метою своєчасної, повної і всесторонньої реалізації, прийнятих нею у відповідності з міжнародним правом, зобов'язань<sup>5</sup>. Вона, як правило, неможлива без додаткових засобів правового характеру, що застосовуються суб'єктами міжнародного права на різних рівнях стосунків держави. Процес імплементації міжнародного права, як відомо, поділяється на дві взаємопов'язані стадії: правову та організаційно-оперативну, залежно від того, чи здійснюється імплементація у рамках спеціально створених міжнародних організацій, чи безпосередньо державами.

Погоджуючись із наведеною позицією, зазначаємо, що імплементація – це підготовча стадія реалізації, необхідна для забезпечення своєчасної, повної та всебічної реалізації норм актів міжнародного права.

На думку В. Я. Суворової, термін «імплементація» має право на існування і може бути синонімом до слова «реалізація», тобто «впровадження» норм міжнародного права у практичній діяльності держави та інших суб'єктів. Це по-суті практичне здійснення нормативних приписів<sup>6</sup>.

Згідно позиції А. І. Зибайла, даний термін може бути використаний для позначення впливу норм міжнародного права на внутрішньодержавні відносини через національне право і його тлумачення можливо більш вужче у порівнянні з терміном «здійснення», а реалізація – тотожна останньому, проте є недопустимим більш широко його трактування<sup>7</sup>. Аналогічне визначення імплементації допускає С. В. Черниченко<sup>8</sup>, але обумовлює, що в окремих випадках «змішавши» даний термін з іншими, можна створити помилкове враження, що норми міжнародного права безпосередньо використовуються у внутрішньодержавній сфері.

Така позиція, як свідчить практика застосування норм міжнародних договорів у сфері оподаткування та при розгляді спорів у даній галузі судами, є дещо дискусійною.

Доктрина міжнародного права допускає термін «національно-правова імплементація норм міжнародного права», але як поняття вони – не синонімічні.

Р. А. Мюллерсон трактує імплементацію (виконання, здійснення) як поняття більш ширше, ніж національно-правова імплементація норм міжнародного права: це прийняття норм національного права, необхідних для виконання міжнародно-правових зобов'язань<sup>9</sup>. Міжнародна практика показує, що інколи держава, видавши необхідні для імплементації норми національного права, не лише не виконує свої зобов'язання згідно міжнародних договорів, а й порушує норми свого національного права, прийняті для імплементації такого договору.

Тому, на нашу думку, імплементація полягає не лише у правотворчій діяльності держави – учасника того чи іншого міжнародного договору, пов'язаного з відтворенням норм міжнародного права внутрішнім законодавством, а й передбачає проведення широкого комплексу заходів організаційного характеру, направлених на безпосередню реалізацію міжнародно-правових норм.

Відповідно, про імплементацію можна говорити лише в тому випадку, якщо держава не лише видає відповідні законодавчі акти (запроваджує чи відмінює вже чинні) для здійснення норм міжнародного права, а й втілює їх у життя.

Проте, у національній правовій доктрині існувала та й існує «теорія трансформації». Деякі науковці (С. В. Черниченко, Р. А. Мюллерсон, В. Г. Буткевич) вважають «трансформацію» синонімом до терміна імплементація в широкому розумінні слова, що означає усі можливості здійснення норм міжнародного права всередині країни<sup>10</sup>. У визначенні Л. Л. Лазебник, трансформація – це перетворення норми міжнародного права у норму внутрішньодержавного шляхом створення спеціального закону або іншого нормативного акта, що регулюватиме те ж саме питання, що й відповідна норма (характерно для Індії, Данії). Таке тлумачен-

ня, на нашу думку, зумовлює лише один із способів імплементации, а відтак, трансформація є лише однією із складових зазначеної процедури.

Відповідно до теорії трансформації, міжнародні договори у результаті їх ратифікації, затвердження чи просто публікації «трансформуються», перетворюються у внутрішні закони. Прихильниками та розробниками цієї теорії можна вважати, у певній мірі, Е. Т. Усенко<sup>11</sup>, Д. Б. Левіна<sup>12</sup>. При цьому більшість авторів, які використовували даний термін, вважають його умовним, вказуючи на деяку неточність (Н. В. Миронов, В. Г. Буткевич, Е. Т. Усенко).

Зауважимо, що Е. Т. Усенко розглядає трансформацію, як об'єктивне явище, що виражається у різних способах здійснення міжнародних зобов'язань держави шляхом видання ним національно-правових актів, що здійснюється у різних правових формах: відсилка, ратифікація договору і його опублікування, видання спеціальних законів<sup>13</sup>, що є не зовсім переконливим з огляду на те, що окремими дослідниками наведені вище поняття не отожднюються, а визначаються як організаційно-правові способи імплементации. В цілому Е. Т. Усенко поділяє трансформацію на два види: генеральну і спеціальну. Генеральна трансформація – це встановлення державою у своєму внутрішньому правопорядку спільної норми, яка надає міжнародно-правовим нормам силу внутрішньодержавної дії. Спеціальна трансформація – держава надає конкретним нормам міжнародного права сили внутрішньодержавної дії шляхом їх відтворення в законі текстуально або у вигляді положень, адаптованих до національного права, чи шляхом законодавчого погодження на їх застосування іншими способами<sup>14</sup>.

С. В. Черниченко розуміє трансформацію, як шлях застосування норм міжнародного права, що зобов'язують будь-яку державу в сфері її внутрішньої юрисдикції. Він також розрізняє дві форми трансформації: фактичну та юридичну, з яких, у свою чергу, юридичну поділяє на п'ять видів: автоматичну інкорпорацію, відсилку, рецепцію, індивідуальну інкорпорацію, адаптацію та легітимацію<sup>15</sup>. Проте в пізніших своїх працях він розглядає трансформацію поряд з відсилкою, рецепцією та інкорпорацією<sup>16</sup>. Аналогічної думки дотримується К. А. Бекашев<sup>17</sup>.

У працях науковців та теоретиків доктрини міжнародного права трансформація розцінюється як один із способів приведення до дії норм міжнародного права на території держави, поряд із рецепцією та посиланням, і такий підхід характерний для Великобританії, Ісландії.

«Посилання» – це вказівка внутрішньодержавного нормативно-правового акта на те, що дані відносини мають регулюватись певною нормою міжнародного акта або на підставі загальних положень, принципів міжнародного права, а «рецепція» полягає у відтворенні без будь-яких змін положень міжнародного права у національному.

Слід уточнити, що Г. І. Тункін і Р. А. Мюллерсон вважають «посилання (відсилку)» одним із поширених способів імплементации норм міжнародного права у законодавстві<sup>18</sup>, з чим не можливо не погодитись.

Деякі автори переносять теорію трансформації на юридичну сутність окремих способів здійснення міжнародних зобов'язань.

Н. В. Миронов відає перевагу тлумаченню трансформація «у безпосередньому змісті цього слова» і характеризує її як одну із форм здійснення договорів, норм у сфері внутрішньодержавного виконання<sup>19</sup>. Л. Х. Мінгазов зазначає різні способи і засоби імплементации у формі відсилки, інкорпорації і трансформації<sup>20</sup>.

Р. А. Мюллерсон вказує на неточність терміна «трансформація», звертаючи увагу на відсутність чіткості даного поняття і пропонує використовувати поняття «імплементация». Близький до цієї позиції В. В. Ігнатенко, який наводить наступні аргументи: при трансформації перестає існувати міжнародно-правовий акт, що трансформується, але як бачимо, явище не притаманне міжнародному праву; по-друге, на стадії правозастосування взаємодія двох правових систем замінюється одноосібною дією правових систем держави; по-третє, традиційно у певних галузях національного права дозволяється застосовувати норми іноземного законодавства, але йдеться про їх трансформацію у національному праві<sup>21</sup>.

Однак, сам термін «трансформація» абсолютно не адекватний процесам, що відбуваються при цьому. Норми двох систем права не можуть перетворюватись одна в одну через абсолютно різну їх природу та призначення. У будь-якому випадку вони залишаються нормами тієї самої системи права в якій виникли<sup>22</sup>.

Слід погодитись із позицією таких українських правознавців – як П. М. Рабінович, Н. М. Раданович, М. Антонович та теоретиків зарубіжної наукової думки – Р. А. Мюллерсон та В. В. Ігнатенко – щодо доцільності застосування терміна імплементация поряд із подібними, але не тотожними поняттями «трансформація», «реалізація» та ін.

На нашу думку, більш доцільно застосовувати термін «імплементация» у науковій діяльності, оскільки він об'єднує різні, але близькі поняття. Імплементация представляє собою цілісний механізм реалізації та здійснення міжнародного права за допомогою засобів національного права, тому, вказаному терміну слід надати перевагу, а трансформацією називати лише один із способів імплементации поряд з іншими.

Враховуючи відсутність єдиного підходу до тлумачення поняття «імплементация», у цілому вважається, що це процес узгодження відповідних прийнятих міжнародною організацією норм міжнародного права у сфері податкових прав людини з нормами внутрішнього права і законодавче закріплення в ньому міжнародних стандартів, що в більшості випадків є необхідним засобом забезпечення їх виконання на рівні правозастосовчої практики держави. Відповідно це повинно бути не лише декларативне визнання державою відповідних міжнародних стандартів, а й належне виконання цих стандартів її національними установами. Професор Г. В. Ігнатенко трактує імплементацию як процес впровадження норм міжнародного права в по-

ведінку і діяльність держави та інших суб'єктів міжнародного права чи реалізацію норм міжнародного права. У внутрішньодержавній і міжнародній сфері при ефективному сприянні держави за допомогою національних і міжнародних засобів визначає імплементацію З. Саад<sup>23</sup>.

Як відомо, імплементація – це факт реалізації міжнародних засобів на внутрішньодержавному рівні, який здійснюється шляхом трансформації норм міжнародного права в національне законодавство і підзаконні акти<sup>24</sup>.

Специфіка окремих галузей веде до притаманного виключно їй тлумачення термінів та процесів, зокрема, імплементація законодавства – у вузькому значенні – процес транспортування актів законодавства Європейського Союзу, у тому числі створення порядку і процедур їх впровадження; у широкому значенні – тлумачення, практика застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права, що відповідають європейському праву, органами державної влади<sup>25</sup>.

За результатами проведеного аналізу, слід констатувати, що визначення, аналогічне вищевказаному, зустрінемо в нормативних актах, що регулюють діяльність державних податкових органів, зокрема дефініцію даного терміна дано в підпункті «г» пункту 1.3 розділу I Методичних рекомендацій щодо забезпечення приведення положень розроблюваних проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування акцизним збором у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ, затверджених наказом ДПА України від 26.12.03 № 631 (далі – наказ № 631), підпункті «в» пункту 1.2 Розділу I Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ, затверджених наказом від 04.10.04 № 578 (далі – наказ № 578), підпункті «в» пункту 1.2 Розділу I Методичних рекомендацій щодо приведення проектів нормативно-правових актів з питань спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ, затверджених наказом від 28.09.04 № 561 (далі – наказ № 561), із використанням терміна «транспонування», визначення (тлумачення) якого відсутнє у правовій та науковій літературі. І при більш детальному дослідженні нами термінів, визначення яких дано ОДПС у розділі I вказаних нормативних актів, встановлено, що імплементація у даному випадку застосовується як одна із складових процедури правової адаптації – процесу розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України із європейським правом, що є неприпустимим з огляду на наведені у цій статті наукові підходи до визначення поняття «імплементація».

Міністерство економіки України у власних нормативних актах закріплює іншу правову позицію щодо тлумачення терміна «імплементація». Зокрема, згідно абзацу сьомого пункту 2 Методики визначення критеріїв євроінтеграційної складової державних цільових програм, затвердженої наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 16.03.05 № 62 і зареєстрованої у Мінюсті 27.04.05 за № 438/10718, імплементація – це здійснення, виконання державою міжнародних правових норм, а дефініція, що використовується органами ДПС у наказах № № 631, 578, 561 надається до терміна «гармонізація» (приведення у відповідність), як процесу приведення національних стандартів у відповідність із стандартами ЄС.

Наведене свідчить про неузгодженість позиції органів державної влади не лише у тлумаченні наведених вище юридичних термінів, а й у розумінні самої процедури реалізації взятих на себе зобов'язань як у міжнародно-правовому просторі, так і на теренах європейського співтовариства.

З огляду на приписи Програми протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, на 2003 рік, затвердженої постановою КМ України і НБУ від 29.01.03 № 140, під поняттям імплементації законодавець розуміє впровадження у національне правове поле рекомендацій, наданих FATF, і процедура імплементації включає: розробку нових актів національного законодавства та внесення змін у чинні з метою реалізації норм, виданих міжнародною організацією.

У розпорядженні КМ України від 23.09.09 № 1135-р «Про затвердження плану заходів щодо виконання Річної національної програми на 2009 рік з підготовки України до набуття членства в Організації Північно-атлантичного договору» терміни адаптація і імплементація використовуються нарівні, водночас перший щодо соціальних стандартів, другий – впровадження рекомендацій міжнародних організацій та актів міжнародного права у національне законодавство.

Аналогічний підхід спостерігається при застосовуванні термінів «адаптація» та «імплементація» Кабінетом Міністрів України у розпорядженні від 03.09.09 № 1156-р «Про схвалення Стратегічних напрямів та завдань щодо залучення міжнародної технічної допомоги і співробітництва з міжнародними фінансовими організаціями на 2009-2012 роки». Так, до завдань, що необхідно розв'язати у даний період, КМ України відносить: імплементацію у національне законодавство міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності небанківських фінансових установ; адаптацію законодавства, що регламентує діяльність суб'єктів малого та середнього підприємства... до міжнародних норм з урахуванням світової практики; імплементацію в національне законодавство міжнародних стандартів у сфері енергетики; адаптацію законодавства України до законодавства ЄС... .

Підсумовуючи наведене, зазначимо, що поняття імплементації значно ширше і охоплює процедуру впровадження положень усіх міжнародних нормативно-правових актів у норми внутрішнього права, використовуючи способи, наведені у правовій доктрині, а для приведення у відповідність норм та систем національного права до стандартів та вимог ЄС використовується термін адаптація (гармонізація).

На нашу думку, імплементация – це процес впровадження норм міжнародного права у національну правову систему, шляхом їх відтворення внутрішнім законодавством, за допомогою проведення органами державної влади широкого комплексу заходів організаційного характеру, направлених на безпосередню реалізацію міжнародно-правових норм.

Відтак, пропонуємо:

– при впровадженні рекомендацій міжнародних організацій та виконанні зобов'язань, взятих Україною згідно міжнародних актів у національному законодавстві, для відображення цього процесу застосовувати термін «імплементация»;

– при реалізації положень актів ЄС, ГАТТ/СОТ та приведенні норм національного права у відповідність до стандартів, встановлених європейськими співтовариствами, застосовувати поняття «адаптація» та «гармонізація» законодавства, з метою правильного розуміння практиками та теоретиками процесу, що відбувається;

– узгодити положення наказів, розпоряджень та інших актів центральних органів державної влади, що стосуються визначення цих термінів та тлумачення їх понять. Перш за все, це стосується положень розділів перших наказів ДПА України, прийнятих у 2004 році за №№ 631, 578,561 та наказу Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 16.03.05 № 62 і зареєстрованого у Мінюсті 27.04.05 за № 438/10718.

Позитивним буде і надання Міністерством юстиції України визначення понять «імплементация», «адаптація», процедури реалізації цих процесів на національному рівні шляхом видання законодавчого акта з питань приведення до дії норм міжнародного права на території держави Україна.

Слід відзначити, що як у доктрині міжнародного, так і національного права до тлумачення поняття імплементация науковці обирають різні підходи, проте відзначають наявність складових останнього (інкорпорація, рецепція, відсилка). У правозастосовчій діяльності законодавцями та представниками органів державної влади практикується, як правило, використання даного терміна у вузькому розумінні і лише по відношенню до нормативно-правових актів, що укладені з Європейським співтовариством та ГАТТ/СОТ, але й тут спостерігається відмінність у підходах щодо дефініції поняття «імплементация» та суті процедури, що розуміється під останнім.

У даній статті, ми намагались висвітлити усі наявні підходи до розуміння поняття «імплементация» та дати уніфіковане визначення зазначеному терміну.

<sup>1</sup> Загальна теорія держави і права: [Підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / За ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченко, О. В. Петришина. – Харків: Право, 2002. – 432 с. – С. 373.

<sup>2</sup> Дерберг Р. Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с. – С. 21.

<sup>3</sup> Мюллерсон Р. А. Соотношение международного и национального права. М., 1982. – 377 с. – С. 56.

<sup>4</sup> Лазебник Л. Л. Міжнародне фінансове право: Навч. пос. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 312 с. – С. 260.

<sup>5</sup> Гавердовский А. С. Имплементация норм международного права. – М., 1980. – 256 с.

<sup>6</sup> Суворова В. Я. Обеспечение реализации договорных норм международного права (юридическая природа) // Советское государство и право. – М., 1991. – № 9 – С. 116.

<sup>7</sup> Зыбайло А. И. К вопросу о соотношении международного и национального права (теоретические аспекты) // Белорусский журнал международного права, – 1997. – № 7. – С. 72.

<sup>8</sup> Черниченко С. В. Реализация международно-правовых норм, ее предпосылки и результаты // СЕМП.1980. – М., 1981. – 128 с.

<sup>9</sup> Мюллерсон Р. А. Вказана праця. – С. 34-37.

<sup>10</sup> Черниченко С. В. Вказана праця. – С. 128.

<sup>11</sup> Усенко Е. Т. Теоретические проблемы соотношений международного и внутригосударственного права // Советский ежегодник международного права, 1971. – М., 1978. – С. 34-37.

<sup>12</sup> Левин Д. Б. Актуальные проблемы теории международного права. – М., 1974. – 276 с. – С. 50-74.

<sup>13</sup> Усенко Е. Т. Соотношение и взаимодействие международного и национального права // Московский журнал международного права. – 1995. – № 2. – С. 14.

<sup>14</sup> Усенко Е. Т. Теоретические проблемы соотношений международного и внутригосударственного права // Советский ежегодник международного права, 1971. – М., 1978. – С. 34; Усенко Е. Т. Соотношение и взаимодействие международного и национального права // Московский журнал международного права. – 1995. – № 2. – С. 15.

<sup>15</sup> Черниченко С. В. Личность и международное право. – М: Международные отношения, 1974. – С. 49-53.

<sup>16</sup> Черниченко С. В. Международное право: Современные теоретические проблемы. – М., 1993. – 150 с.

<sup>17</sup> Бекяшев К. А. Международное публичное право. – М.: «Проспект», 2000. – 420 с. – С. 90.

<sup>18</sup> Тункин Г. И. Основы современного международного права. – М., 1956. – С. 150.

<sup>19</sup> Миронов Н. В. Соотношение международных договоров и внутригосударственного закона // СЕМП 1983. – М.: Наука, 1985. – С. 152.

<sup>20</sup> Мингазов Л. Х. Эффективность норм международного права. – Казань, 1990. – С. 168.

<sup>21</sup> Международное право / Под ред. Г. В. Игнатенко. – М., 1995. – С. 89-90.

<sup>22</sup> Короткий Т. Некоторые проблемы реализации норм международного права во внутреннем праве государства // Белорусский журнал международного права и международных отношений. – М., 1999. – № 7. – С. 43-45.

<sup>23</sup> Саад Зайнаб. Имплементация международных соглашений по правам человека в арабском мире: гражданские и политические права. Автореферат канд. юрид. наук: 12.00.10 / Киевский университет им. Т. Г. Шевченка. Институт международных отношений и международного права. – К., 1994. – 22 с.

<sup>24</sup> Забайло А. И. Вказана праця. – С. 70.

<sup>25</sup> Податки у термінах і визначеннях: Короткий словник-довідник податківця / Упоряд.: Ю. В. Бондар [та ін.]. – К.: ДП «ІВУ ДПА України», 2008. – 736 с. – С. 202.

#### Резюме

У статті досліджено практику застосування терміна імплементація у доктрині міжнародного й національного права, у правозастосовчій діяльності органів державної влади України та підходи до тлумачення.

**Ключові слова:** імплементація, адаптація, впровадження, трансформація, міжнародне, національне право.

#### Резюме

В статье исследована практика применения термина имплементация в доктрине международного и национального права, в правоприменительной деятельности органов государственной власти Украины и подходы к толкованию.

**Ключевые слова:** имплементация, адаптация, внедрение, трансформация, международное, национальное право.

#### Summary

In the article practice of application a term «implementation» is explored in the doctrine of international and national law, in legal activity of public of Ukraine authorities and approaches to interpretation of this concept.

**Key words:** implementation, adaptation, introduction, transformation, international, national law.

Отримано 29.03.2010

### В. Б. МАРЧЕНКО

*Віктор Борисович Марченко, кандидат юридичних наук, доцент Національного авіаційного університету*

## ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ ВІДНОСИН ЩОДО СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Предметною основою правового регулювання у сфері справляння податків у загальному вигляді є відповідні відносини щодо мобілізації коштів у формі обов'язкових платежів до відповідних централізованих фондів. У контексті вдосконалення правового регулювання податкових відносин, розвитку податкового законодавства, у тому числі в напрямі його кодифікації, особливої актуальності набуває питання визначення і уточнення структури і змісту податкових відносин, і зокрема, співвідношення останніх із поняттям справляння податків.

Поняття справляння податків було введено в українське законодавство в контексті механізму справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) у 1997 р. Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»<sup>1</sup>, яким фактично було запроваджено нову редакцію Закону України «Про систему оподаткування» загалом. Відповідно до абзацу 3 статті 1 вказаного Закону нове поняття було введено у тому контексті, що ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування.

З тих пір поняття справляння податків набуло значного поширення в законодавстві, теорії і практиці податкових відносин, хоча фактично й не отримало додаткового законодавчого визначення та достатнього теоретичного дослідження, за винятком окремих публікацій<sup>2</sup>.

У науці податкового права податкові відносини, як предмет цього права, традиційно, фактично з часів його становлення, прийнято характеризувати трьома основними складовими – відносинами щодо встановлення, введення та справляння податків<sup>3</sup>. Визначаючи в контексті правового регулювання сферу відносин по справлянню податків, слід відзначити, що сфера і зміст податкових відносин загалом не мають чіткого формального визначення у законодавстві України. У країнах із податковими кодексами певні орієнтири щодо сфери податкових відносин дають загальні частини цих документів. Так, стаття 2 частини першої Податкового кодексу Російської федерації визначає відносини, регульовані законодавством про податки і збори як владні відносини по встановленню, введенню і справлянню податків і зборів у Російській Федерації, а також відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів,