



УДК 336.221.2

ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В КОНТЕКСТЕ ДЕЙСТВИЯ ПРИНЦИПА ПРИОРИТЕТНОСТИ ЕГО ПРИМЕНЕНИЯ

Мария НИКИФОРОВА,
аспирант кафедры финансового права
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

АННОТАЦИЯ

В статье исследуются вопросы нормативного содержания понятия налогового законодательства Украины сквозь призму приоритетности его применения на практике при регулировании соответствующих общественных отношений. В качестве составных частей налогового законодательства рассматриваются отдельные положения Конституции Украины, Налоговый кодекс Украины, законы по вопросам таможенного дела, другие нормативно-правовые, в том числе подзаконные, акты органов государственной власти и местного самоуправления. Резюмируется, что принцип приоритетности применения налогового законодательства имеет свои исключения (в частности, относительно действия положения Конституции Украины) и, в отдельных случаях, не учитывается законодателем.

Ключевые слова: налоговое законодательство, налогообложение, принцип приоритетности, налоговая система, нормативно-правовой акт.

THE CONCEPT OF TAX LEGISLATION IN THE CONTEXT OF THE ACTION OF THE PRINCIPLE OF PRIORITY OF ITS APPLICATION

Mariya NIKIFOROVA,
Postgraduate Student at the Department of Financial Law
of Taras Shevchenko National University of Kyiv

SUMMARY

The article examines the issues of the regulatory content of the concept of tax legislation of Ukraine through the prism of the priority of its application in practice in the regulation of relevant public relations. As part of the tax legislation, certain provisions of the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, laws on customs matters, and other regulatory and legal acts, including by-laws of state and local governments are considered. It is summarized that the principle of priority of the application of tax legislation has its exceptions (in particular, regarding the operation of the provisions of the Constitution of Ukraine) and, in some cases, is not taken into account by the legislator.

Key words: tax law, taxation, priority principle, tax system, regulatory legal act.

Постановка проблемы. В работах последних лет, посвященных проблемам налогового права и его отдельным институтам, широко применяется термин «налоговое законодательство». Этот термин используется и при формулировании такого принципа налогового права, как принцип приоритетности налогового законодательства, предусмотренного в п. 5.2. ст. 5 Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины) [1]. При этом сама дефиниция «налоговое законодательство» и вопрос, какие именно акты являются составляющими такого законодательства, остаются без внимания. На первый взгляд, в определении понятия «налоговое законодательство» нет никаких проблем, но НК Украины не дает определения понятия, а лишь определяет составляющие налогового законодательства.

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что для проведения анализа актов налогового законодательства в контексте принципа приоритет-

ности применения прежде всего необходимо четкое понимание того, что же такое «налоговое законодательство» и каким образом такое понятие соотносится с понятием «законодательство» в целом. Речь идет не о теоретических принципах, а о механизме, на основе которого орган правоприменения должен определиться с приоритетом норм НК Украины, перед нормами других отраслей, – в первую очередь, гражданского законодательства.

Целью и задачей статьи является проведение комплексного исследования составляющих налогового законодательства Украины с учетом содержания и применения принципа приоритетности.

Изложение основного материала. В современной правовой науке под системой законодательства понимается совокупность нормативных правовых актов, в которых объективизируются внутренние содержательные и структурные характеристики права. Причем

система законодательства – не простая совокупность таких актов, а дифференцированная система, основанная на принципах субординации и скоординированности ее структурных компонентов [2, с. 13].

В соответствии с решением Конституционного Суда Украины от 9 июля 1998 г. по делу о конституционном обращении Киевского городского совета профессиональных союзов относительно официального толкования ч. 3 ст. 21 Кодекса законов о труде Украины (дело о толковании термина «законодательство»), термин «законодательство» достаточно широко используется в правовой системе, в основном в значении совокупности законов и других нормативно-правовых актов, регламентирующих ту или иную сферу общественных отношений и являющихся источниками определенной отрасли права. В законах в зависимости от важности и специфики регулируемых общественных



отношений этот термин употребляется в разных значениях: в одних имеются в виду только законы; в других, прежде всего кодифицированных, в понятие «законодательство» включаются как законы и другие акты Верховной Рады Украины, так и акты Президента Украины, Кабинета Министров Украины, а в некоторых случаях – и нормативно-правовые акты центральных органов исполнительной власти [3].

Итак, термин «законодательство» может использоваться в узком и широком смысле. В узком смысле законодательство включает в себя только законы, а в широком смысле – законы и подзаконные нормативно-правовые акты. Однако, по нашему мнению, в контексте нашего исследования под термином «законодательство» необходимо понимать совокупность законов и других нормативно-правовых актов, регулирующих определенную конкретную сферу общественных отношений. В этом контексте интересен вопрос, состоит ли налоговое законодательство только из законов или из законов и других нормативно-правовых актов. Чтобы ответить на этот вопрос, необходимо понимать, что же такое налоговое законодательство, из каких актов оно состоит.

При рассмотрении этого вопроса также добавим, что четкое понимание определения «налоговое законодательство» имеет большое практическое значение, ведь зачастую на практике налоговыми органами проводятся плановые или внеплановые мероприятия контроля, например, «по вопросам соблюдения налогового законодательства при осуществлении финансово-хозяйственных взаимоотношений» [4], «по вопросам соблюдения налогового законодательства по взаиморасчетам и правовым отношениям с поставщиком» [5], «по вопросам соблюдения налогового законодательства Украины при документальном подтверждении хозяйственных отношений» [6], «по вопросам соблюдения требований налогового законодательства» [7], в то время как определение термина «налоговое законодательство» в законодательстве Украины отсутствует. Согласно нормам Конституции Украины, а именно ст. 19, органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обяза-

ны действовать только на основании, в пределах полномочий и способом, которые предусмотрены Конституцией и законами Украины [8]. Фактически, при осуществлении «проверки соблюдения налогового законодательства» возникает вопрос, что же проверять, не выходит ли исследование именно этого или иного вопроса за пределы налогового законодательства и, соответственно, за пределы полномочий государственных налоговых органов.

Также, по нашему мнению, актуальность понимания «налогового законодательства» обусловлена вступлением в силу Соглашения об ассоциации между Украиной, с одной стороны, и Европейским Союзом (далее – ЕС), Европейским сообществом по атомной энергии и их государствами-членами, с другой стороны [9]. Ведь из условий указанного Соглашения следует, что Украина должна гармонизировать налоговое законодательство в соответствии с налоговым законодательством Европейского Союза. Обеспечение оптимальной фискальной политики в условиях евроинтеграции, прежде всего, предусматривает гармонизацию действующего налогового законодательства с европейскими и международными стандартами, создание унифицированной правовой среды для всех субъектов рыночных отношений, использование опыта развитых европейских государств с целью усовершенствования налоговой политики Украины. Гармонизация налоговых норм украинского законодательства является необходимым условием обеспечения эффективности экономики современного правового и демократического государства и требует особого внимания в связи с ростом влияния права ЕС в мире, а также отсутствием единого понимания базовых понятий, касающихся гармонизации [10, с. 10]. Со своей стороны заметим, что такая гармонизация осложняется также отсутствием четкого понимания налогового законодательства.

По мнению М.В. Андреевой, понятие налогового законодательства требует определения с точки зрения двух аспектов:

1) формального – источники налогового права (формы права) охватываются понятием «налоговое законодательство»;

2) содержательного – акты, которые относятся к законодательству, регулирующему исчисление и уплату налогов и сборов [11, с. 69–70].

Эти аспекты отображают определение понятия налогового законодательства в узком и широком смыслах, о чем говорит Г.П. Толстопятенко, с которым мы согласны. По мнению ученого, налоговое законодательство в узком смысле – это совокупность принятых парламентом налоговых законов, которые: а) обладают универсальным характером (кодексы); б) устанавливают, изменяют и отменяют отдельные виды налогов; в) определяют элементы налога, понятие и общие принципы налоговой системы; г) регулируют налоговые отношения центральных и региональных органов власти. Налоговое законодательство в широком смысле – это совокупность налоговых законов и подзаконных актов (актов делегированного законодательства, актов главы государства и правительства, нормативно-правовых актов органов государственного управления в области финансов, например Министерства финансов, государственной налоговой службы и др.) [12, с. 29–30].

Несмотря на то, что украинское законодательство не содержит толкования термина «налоговое законодательство», НК Украины определяет, какие именно акты входят в его состав. Согласно п. 3.1. ст. 3 НК Украины, налоговое законодательство Украины состоит из Конституции Украины; настоящего Кодекса; Таможенного кодекса Украины и других законов по вопросам таможенного дела в части регулирования правоотношений, возникающих в связи с налогообложением пошлиной операций по перемещению товаров через таможенную границу Украины (далее – законы по вопросам таможенного дела); действующих международных договоров, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины и которыми регулируются вопросы налогообложения; нормативно-правовых актов, принятых на основании и во исполнение настоящего Кодекса и законов по вопросам таможенного дела; решений Верховной Рады Автономной Республики Крым, органов местного самоуправления по вопросам местных налогов и сборов, принятых по правилам,



установленным настоящим Кодексом.

Из вышеприведенных норм можно заключить, что в состав налогового законодательства, кроме законов, входят и подзаконные нормативно-правовые акты, но принимаемые на основе НК Украины с целью конкретизации отношений налогообложения. Например, такой вывод согласуется с положениями Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине», согласно п. 24, п. 28 и п. 35 ч. 1 ст. 26 которого исключительно на пленарных заседаниях сельского, поселкового, городского совета решаются такие вопросы, как установление местных налогов и сборов в соответствии с НК Украины; принятие решений о предоставлении в соответствии с действующим законодательством льгот по местным налогам и сборам, а также земельного налогу; утверждение ставок земельного налога согласно НК Украины [13].

То есть, по сути, органы местного самоуправления, хотя и наделены определенными полномочиями в соответствии с п. 12.3. НК Украины и ст. 26 Закона Украины «О местном самоуправлении в Украине», но, согласно п. 12.3.1 НК Украины и ч. 1 ст. 69 Закона, установление местных налогов и сборов осуществляется в порядке, определенном именно НК Украины. По нашему мнению, такая ситуация обусловлена тем, что сегодня в нашем государстве сформирована и действует именно двухуровневая система налогообложения, которая состоит из общегосударственных и местных налогов и сборов.

Итак, нами исследовано, что к актам налогового законодательства Украины относятся как законы, так и подзаконные нормативно-правовые акты Украины. Далее предлагаем рассмотреть каждый из указанных в п. 3.1. ст. 3 НК Украины актов именно в контексте принципа приоритетности применения более детально.

Итак, в соответствии с НК Украины, первое место в налоговом законодательстве занимает именно Конституция Украины. Заметим, что Основной закон Украины подробно не регламентирует отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, а лишь закрепляет основные положения, на основе которых разрабатывается и действует налоговое законодатель-

ство. Например: каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом (ст. 67); не допускается референдум относительно законопроектов по вопросам налогов (ст. 74); система налогообложения, налоги и сборы устанавливаются исключительно законами Украины (п. 1 ч. 2 ст. 92); Кабинет Министров Украины обеспечивает проведение финансовой, ценовой, инвестиционной и налоговой политики (ч. 3 ст. 116); территориальные общины села, поселка, города непосредственно или через образованные ими органы местного самоуправления устанавливают местные налоги и сборы в соответствии с законом (ст. 143).

Добавим, что, в соответствии с положениями ст. 8, Конституция Украины имеет высшую юридическую силу. Законы и другие нормативно-правовые акты принимаются на основе Конституции Украины и должны соответствовать ей. Из вышеизложенного следует, что и сам НК Украины должен приниматься на основе положений Конституции Украины. В этом контексте возникает вопрос о распространении на Конституцию Украины ст. 5 НК Украины, которая и устанавливает принцип приоритетности применения налогового законодательства. В положениях ст. 5 не конкретизировано, какие именно «другие акты противоречат понятиям, терминам, правилам и положениям Кодекса», поэтому можем сделать вывод, что под такой формулировкой законодатель имел в виду все нормативно-правовые акты. Заметим, что, согласно ст. 147 Конституции Украины, Конституционный Суд Украины решает вопрос о соответствии Конституции Украины, законов Украины и, в предусмотренных Конституцией случаях, других актов, осуществляет официальное толкование Конституции Украины, а также иные полномочия в соответствии с настоящей Конституцией. Поэтому некоторые положения НК Украины и были признаны неконституционными согласно решению Конституционного Суда Украины по делу о конституционном представлении 48 народных депутатов Украины относительно соответствия Конституции Украины (конституционности) положений абз. абз. 13, 14 п. 32 р. 1 Закона Украины «О

внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» и Верховного Суда Украины относительно соответствия Конституции Украины (конституционности) положения абз. 1 пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 Налогового кодекса Украины (дело о налогообложении пенсий и ежемесячного пожизненного денежного содержания) [14]. Данным решением положение абз. 1 пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 НК Украины утратило силу как являющееся неконституционным.

С учетом того, что Конституция Украины имеет высшую юридическую силу, все законы и другие нормативно-правовые акты должны ей соответствовать, поэтому принцип приоритетности применения в налоговом законодательстве, описанный в ст. 5, на положения Основного закона не распространяется. В связи с вышесказанным в ст. 5 НК Украины должны быть внесены соответствующие изменения.

Что же касается Таможенного кодекса Украины (далее – ТК Украины) как акта налогового законодательства, то в целом такое включение в налоговое законодательство понятно, учитывая положения ч. 2 ст. 1 ТК Украины, согласно которой отношения, связанные с взиманием таможенных платежей, регулируются настоящим кодексом, НК Украины и другими законами Украины по вопросам налогообложения, и положение п. 39 ч. 1 ст. 4 ТК Украины, согласно которому налогоплательщик – лицо, на которое в соответствии с настоящим кодексом, НК Украины и другими законами Украины возложена обязанность по уплате таможенных платежей.

Согласно положениям ст. 3 НК Украины, в налоговое законодательство входят нормативно-правовые акты, принятые на основании и во исполнение данного Кодекса. Считаем, что такими нормативно-правовыми актами, прежде всего, являются законы Украины, которыми вносятся изменения в НК Украины и которые являются неотъемлемой частью налогового законодательства.

В целом, по вопросу соотношения таких актов налогового законодательства, как решения Верховной Рады Автономной Республики Крым,



органов местного самоуправления по вопросам местных налогов и сборов, с принципом приоритетности применения налогового законодательства, то в этом случае, безусловно, все эти акты должны соответствовать требованиям НК Украины и приниматься именно в соответствии с предписаниями указанного Кодекса. При этом следует отметить, что орган законодательной власти при принятии законов Украины, которыми вносятся изменения в НК Украины, нередко пренебрегает положениями самого Кодекса, а именно предписаниями, содержащимися в п. 4.1.9. и п. 12.3.4. НК Украины, что доказывает опыт принятия и применения Закона Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» от 28 декабря 2014 г. № 71–VIII [15].

Выводы. Подытоживая вышеизложенное, резюмируем, что, по нашему убеждению, под налоговым законодательством Украина следует понимать совокупность законов и других нормативно-правовых актов, принятых в соответствии с указанными законами, регулируемыми отношения, возникающие в сфере установления, введения и взимания (в том числе, но не ограничиваясь, администрирования) налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Список использованной литературы:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № № 13–17.
2. Крылов О.М. Соотношение норм валютного и налогового законодательства Российской Федерации: вопросы теории и практики : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2008. 185 с.
3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення ч. 3 ст. 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство») від 9 липня 1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v012p710-98/ed19980709/find?text=%E7%E0%EA%EE%ED%EE%E4%E0%E2%F1%F2%E2%EE>
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 815/4561/16 від 15 січня 2019 р. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79266268>.
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 815/6818/13-а від 18 квітня 2019 р. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81285064>.
6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 804/3829/16 від 16 квітня 2019 р. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81180893>.
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № П/811/3205/15 від 19 лютого 2019 р. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79957567>.
8. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
9. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27 червня 2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
10. Вікторчук М.В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства Європейського Союзу. *Часопис Академії адвокатури України*. 2015. Том 8. № 3 (28). С. 10–17.
11. Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2004. 222 с.
12. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право (проблемы теории и практики): дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2001.
13. Про місцеве самоврядування: Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.
14. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення ч. 3 ст. 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство») від 9 липня 1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18#n2>.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71–VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № № 7–8. ст. 55.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Никифорова Мария Александровна – аспирант кафедры финансового права Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Nikiforova Mariya Aleksandrovna – Postgraduate Student at the Department of Financial Law of Taras Shevchenko National University of Kyiv

masherminina@ukr.net