
Проблемы соотношения источников налогового права

Сегодня, когда в Украине ведется активное реформирование социально-экономических и политических отношений, бурное развитие финансового законодательства является объективной закономерностью. В то же время принятие новых и совершенствование действующих нормативно-правовых актов, регулирующих публичную финансовую деятельность, порождает множество проблем. К их числу можно отнести проблему иерархии, соотношения как в целом источников финансового права, так и источников налогового права. Ее разрешение имеет огромное как теоретическое, так и практическое значение. Дело в том, что законодательная активность, характерная для нынешнего периода, не только способствовала развитию налогового законодательства, стимулировала экономическую, политическую активность в стране, но и вызвала хаос в правовой сфере, проявившийся в наличии

большого количества законов и подзаконных актов, противоречащих друг другу. Такая ситуация влияет как на авторитет финансового закона, так и на его стабильность. К тому же очевиден дисбаланс в системе нормативно-правовых актов, регулирующих налоговые отношения, который проявляется в увеличении роли и значения подзаконных актов, несоответствии принимаемых подзаконных нормативно-правовых актов законам и Конституции Украины. Как следствие, необходимая иерархия – Конституция государства – финансовый закон – подзаконный акт – нарушается. Однако еще С. Л. Зивс справедливо отмечал, что иерархичность источников представляет собой одно из существенных качеств форм права, является важным выражением их внутрисистемных связей. Установление строгих правил соотношения источников права и их соблюдение принципиально важно для режима законности и яв-

ляется, в сущности, симптоматическим показателем, критерием господства последней¹. Дополним, что использование права для урегулирования налоговых отношений, активная нормотворческая деятельность государства в сфере публичных финансов предусматривают повышение требований к содержанию и согласованности, иерархическому соподчинению различных источников налогового права.

Сегодня, как никогда, система источников налогового права, динамичная по своей сути, наполняется новым содержанием: принимаются новые законы и подзаконные нормативно-правовые акты или вносятся изменения в уже существующие, Конституционный Суд Украины и Европейский суд по правам человека выносят решения и постановления, касающиеся отдельных аспектов налогообложения. Все активнее при регулировании налоговых отношений применяются нормативно-правовые договоры, заключаются многочисленные международные договоры, содержащие налогово-правовые нормы. При этом реализация налоговым правом регулятивной роли возможна лишь при условии соответствующего упорядочивания его источников, существования в их системе соподчиненных элементов. На наш взгляд, непризнание и игнорирование определенных видов источников налогового права может привести к снижению эффективности регулятивного

потенциала налогово-правовых норм, а также к путанице в их системе. Поэтому мы полностью поддерживаем позицию В. Н. Синюкова, который отмечает: «В правовой системе все виды источников имеют ценность. Следует бороться не с теми или иными их разновидностями... а с низким качеством их содержания, формы, некультурным использованием. Социальная и юридическая ценность не является привилегией каких-то видов источников правовой формы»². Следовательно, каждый источник налогового права должен занимать собственное место в системе, тогда как сама система должна быть полной и целостной, то есть не допускать никакой неурегулированности налоговых отношений.

По нашему убеждению, в виде усовершенствования и развития способов установления налогово-правовых норм в систему источников налогового права органично входит совокупность взаимообусловленных нормативно-правовых актов, прецедентов, отраженных в актах Конституционного Суда Украины и Европейского суда по правам человека, нормативно-правовых договоров. Такое утверждение ни в коем случае не отрицает того, что в этой системе традиционно определяющую роль играют именно нормативно-правовые акты. Каждый источник налогового права в их системе имеет свое место, обусловленное особенностью его на-

¹ Зивс Л. С. Источники права / Л. С. Зивс. – М. : Наука, 1981. – С. 34.

² Синюков В. Н. Российская правовая система. Введение в общую теорию / В. Н. Синюков. – М. : Норма, 2010. – С. 420.

значения, свою сферу влияния в ходе регулирования отношений в сфере налогообложения. При этом при построении системы источников налогового права необходимо исходить из возможного сосуществования различных их видов, максимального использования их взаимодействия и специфики в регулировании налоговых отношений.

Показательно, что в юридической литературе европейских стран также обращается внимание на взаимодействие источников права в их системе. Ж.-Л. Бержель утверждает, что «нет такого юридического порядка, который отдавал бы предпочтение исключительно одному из источников и пренебрегал всеми другими, но существуют системы, где один из источников господствует над другими. Право создается только в процессе своей реализации. Все источники права имеют похожую природу, потому что выполняют одну и ту же функцию»¹. Действительно, все виды источников налогового права имеют определенное значение и ценность, что объективно необходимо для сохранения, развития и эффективного функционирования налоговой системы любого государства.

Однако для объективности изложения материала необходимо указать, что в системе источников налогового права различные виды нормативно-правовых актов имеют

разную юридическую силу, они не являются однородными. Следовательно, создавая иерархическую систему таких источников, нужно иметь в виду, что следующую иерархическую ступеньку за Конституцией государства занимают налоговые законы, а также международно-правовые договоры, ратифицированные парламентом Украины, направленные на регулирование налоговых отношений. При этом важно учитывать, что такие источники могут находиться также в различной иерархической подчиненности. Так, в случае признания положений соответствующих налоговых законов неконституционными решения Конституционного Суда Украины будут занимать следующее за Конституцией государства место. При противоречии норм налогового закона и ратифицированного международного договора по вопросам налогообложения приоритетное положение будет иметь последний (п. 3.2 ст. 3 Налогового кодекса Украины). Кроме того, анализ действующего законодательства позволяет говорить о приоритете кодифицированного налогового закона перед некодифицированным. Такой вывод основывается на положениях п. 5.2 ст. 5 Налогового кодекса Украины, где установлено: в случае если понятия, термины, правила и положения других актов противоречат понятиям, терминам, правилам и положениям настоящего Кодекса, для регулирования отношений налогообложения применяются понятия, термины,

¹ Бержель Ж. Л. Общая теория права : пер. с фр./ Ж. Л. Бержель ; [под общ. ред. В. И. Даниленко]. – М. : НОТА ВЕНЕ, 2000. – С. 128.

правила и положения настоящего Кодекса¹.

Следующую ступень в системе источников налогового права должны занимать судебные прецеденты, выраженные в решениях и постановлениях Конституционного Суда Украины и Европейского суда по правам человека, которые касаются различных аспектов налогообложения. На наш взгляд, для этого есть все основания. Определенные решения Конституционного Суда Украины содержат нормы налогового права, они способны их отменять. Решения Конституционного Суда принимаются им в пределах его компетенции. Они не могут противоречить Конституции Украины, имеют общеобязательную силу. Акты судебной власти, а именно – решения Конституционного Суда Украины благодаря официальному толкованию и признанию неконституционными определенных нормативно-правовых актов устраняют недостатки и коллизии налогового законодательства, содействуют его развитию и активному реформированию налоговых отношений. При этом еще раз подчеркнем, что обоснование необходимости признания актов судебной власти источниками налогового права ни в коей мере не означает умаления роли и значения налоговых законов и подзаконных актов в их системе. Напротив, это позволяет проводить жизненно необходимые для современной Украины реформы в на-

логовой сфере. Правовое регулирование общественных отношений и развитие вообще всей налоговой системы Украины на современном этапе зависит не только от возникновения новых налоговых отношений, но и от своевременного реагирования законодателя на эти явления, что, безусловно, достигается с помощью актов Конституционного Суда Украины.

В соответствии со ст. 17 Закона Украины «Об исполнении решений и применении практики Европейского суда по правам человека» суды обязаны применять при рассмотрении дел Конвенцию и практику Суда как источник права². Исходя из этого, решения Европейского суда по правам человека, которые касаются регулирования налоговых отношений, необходимо относить к источникам налогового права. Они являются обязательными для исполнения и применения в нашей стране. Но нужно указать, что в настоящее время отсутствует законодательное закрепление соотношения практики этого Суда как с Конституцией Украины, так и с внутренним законодательством.

И, наконец, в систему источников налогового права, на наш взгляд, органично включены нормативно-правовые договоры. Однако для финансово-правовой доктрины проблема нормативно-правового договора как источника налогового права является

¹ Налоговый кодекс Украины от 2 декабря 2010 г. // Голос Украины. – 2010. – № 229–230.

² Об исполнении решений и применении практики Европейского суда по правам человека : Закон Украины от 23 ноября 2006 г. // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2006. – № 30. – Ст. 260.

достаточно новой. Вместе с тем мобильность налоговых правоотношений, а также изменчивость самой сферы финансовой деятельности говорит о повышении регулятивной возможности такого договора, поскольку в законодательстве невозможно предусмотреть все без исключения варианты развития налоговых отношений.

Признавая нормативно-правовой договор источником налогового права, необходимо заметить, что договор сам по себе в налоговом праве быть не может, поскольку регулирование налоговых отношений осуществляется императивным методом. Основанием для обязательности его положений является наличие согласия государства в форме предыдущего разрешения на установление норм налогового права именно в договорном порядке, который отражается в налоговых (финансовых) законах. Исходя из этого такой договор обязательно должен соответствовать нормативно-правовым актам, принятым компетентными органами, направленным на регулирование налоговых отношений.

Кроме того, в ряде стран источниками права признаются принципы права и доктрина. Например, во Франции общие принципы права рассматриваются как «некоторое высшее право, своеобразный аналог естественного права»¹. Без сомнения, принципы права являются ориентиром правотворческой и правопримени-

тельной деятельности государственных органов. Их соблюдение обеспечивает постепенное развитие и функционирование налоговой системы государства. Напротив, игнорирование принципов, их нарушение органами законодательной, исполнительной и судебной власти негативно сказываются на стабильности правопорядка, на состоянии правосознания, что способно нарушить действенное правовое регулирование². Сегодня можно констатировать, что, исходя из современного развития интеграционного направления в правопонимании, есть достаточные аргументы для обоснования необходимости включения в украинскую правовую систему принципов права как самостоятельного источника права, который органично примыкает к закону и судебному прецеденту. Мы согласны с тем, что содержание позитивного права не является простым набором рациональных правил поведения. Закон, конечно, важен, но не сам по себе, а с точки зрения создания справедливых (насколько это возможно в сфере налогообложения), безопасных, благоприятных условий существования и взаимодействия различных субъектов. Закон должен быть подкреплён духом права, который находит свое отражение именно в принципах права. В основе закона или иного приказа государственной власти всегда должны лежать принципы права, воплощающие свободу, справедливость, гума-

¹ Проблемы общей теории права и государства : учебник / под общ. ред. В. С. Нересянца. – М. : НОРМА-ИНФРА, 2002. – С. 273.

² Явич Л. С. Общая теория права : курс лекций / Л. С. Явич. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1976. – С. 149.

низм¹. Однако, на наш взгляд, несмотря на большое значение принципов для регулирования налоговых отношений, исходя из того, что принципы чаще имеют соответствующее закрепление в нормативно-правовых актах, и в частности в Конституции и налоговых законах, на данном этапе считаем неуместным их выделять как самостоятельную структурную составляющую системы источников именно налогового права.

Как уже отмечено, система источников права любого современного государства является многоуровневой, то есть иерархической. Для таких систем, указывает В. А. Толстик, иерархичность является атрибутом, без которого она не может ни существовать, ни мыслиться. При этом иерархия – это не специфическое свойство, а общее, не случайное, а необходимое, не внешнее, а внутреннее. Несомненно, общетеоретическое осмысление такого свойства системы источников права, как иерархичность, будет служить познанию их качеств². Нужно отметить, что иерархичность является признаком не столько отдельного документа (правового акта), сколько системы таких актов в целом. При этом такой признак представляется крайне важным. Лишь при условиях иерархичности нормативные правовые акты и другие источники налогового права могут выпол-

нять поставленные перед ними задачи и цели, обеспечивая функционирование их целостной непротиворечивой системы.

Иерархичность структуры системы источников налогового права, с одной стороны, свидетельствует о единой направленности действия каждого из них, а с другой – подчеркивает юридическую силу отдельных видов источников. Это определяет и соответствующее их соподчинение, закрепление определенного механизма корреляции, зависимости одних разновидностей от других, верховенство законов по отношению к нижестоящим в иерархии нормативно-правовым актам. Впрочем, это положение вовсе не означает автоматизм в конструкции соподчинения источников, когда источники низшего уровня просто производны от вышестоящих³.

Иерархичность системы источников налогового права предопределяет соответствующее расположение ее элементов, когда акты каждого вида занимают свое место в общей системе и являются подчиненными относительно вышестоящих. При этом нормативные акты определенного вида занимают в системе ту или другую ступень, в том числе в зависимости от своей юридической силы⁴. Исходя из

¹ Синюков В. Н. Российская правовая система. Введение в общую теорию / В. Н. Синюков. – М. : Норма, 2010. – С. 206.

² Толстик В. А. Иерархия источников российского права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 / В. А. Толстик. – Н. Новгород, 2002. – С. 12–13.

³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – С. 529.

⁴ Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології : монографія / Н. М. Пархоменко. – К. : ТОВ «Вид-во „Юрид. думка”», 2008. – С. 193; Шебанов А. Ф. Форма советского права / А. Ф. Шебанов. – М. : Юрид. лит., 1968. – С. 197.

этого, иерархия источников налогового права predetermined, помимо остального, их юридической силой. Однако юридическую силу определенного правового акта нельзя путать с его общеобязательной силой. Так, подзаконные нормативно-правовые акты, решения и постановления Конституционного Суда Украины тоже имеют общеобязательную силу. Но разная степень юридической силы таких правовых актов не означает, что они имеют различную степень обязательности для субъектов налоговых правоотношений. Мы согласны с теми учеными, которые констатируют, что степень юридической силы актов – это вопрос не большей или меньшей обязательности их для выполнения и применения, а вопрос взаимодействия и соподчинения актов¹. Именно юридическая сила является структурообразующим свойством системы источников налогового права, благодаря которому определяется место и значение правовых актов в ней.

Правовые нормы, которые содержатся в источниках низшей юридической силы, не могут противоречить

¹ См., напр.: Гаврилюк Р. О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб : монографія / Р. О. Гаврилюк. – Чернівці : Рута, 2002. – С. 60; Дроздов О. М. Джерела кримінально-процесуального права України : монографія / О. М. Дроздов. – Х. : Вид. ФОП Вапнярчук Н. М., 2008. – С. 35; Лукьянова Е. А. Закон как источник советского государственного права : монографія / Е. А. Лукьянова. – М. : МГУ, 1988. – С. 33; Ярошенко О. М. Теоретичні та практичні проблеми джерел трудового права України : монографія / О. М. Ярошенко. – Х. : Вид. СПД ФО Вапнярчук Н. М., 2006. – С. 41.

предписаниям источников, имеющих высшую юридическую силу. Вместе с тем в различных правовых системах (семьях) вопрос о соподчинении тех или иных видов источников права разрешается по-разному. Интересно, что, сравнивая романо-германскую правовую семью и правовую семью общего права, Р. Давид указывает: если в странах романо-германской правовой семьи «пытаются найти справедливые юридические решения, используя правовую технику, в основе которой – закон, то в странах, принадлежащих к семье общего права, хотят такого же результата, основываясь, прежде всего, на судебных решениях»². Г. П. Толстопятенко тоже отмечает, что «в странах, не признающих приоритета международного права над национальным, в случае коллизии международного договора и парламентского закона могут быть применены нормы последнего. В пределах англосаксонской правовой системы, несмотря на то, что по общему правилу в случае коллизии прецедента и парламентского закона применяется норма последнего, английский судья всегда найдет возможность ... применить правило прецедента»³. Следовательно, это свидетельствует о применении в государствах различных подходов к установлению иерар-

² Давид Р. Основные правовые системы современности (сравнительное право) : пер. с фр. / Р. Давид ; вступ. ст. В. А. Туманова. – М. : Прогресс, 1988. – С. 121–122.

³ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование : монографія / Г. П. Толстопятенко. – М. : Норма, 2001. – С. 93.

хии определенных видов источников, когда при одних условиях приоритет будут иметь законы, а в иных – судебные прецеденты.

Заметим, что этот вопрос является крайне актуальным для Украины. Так, на законодательном уровне остается нерешенным вопрос о том, на какой иерархической ступеньке должны стоять решения и постановления Конституционного Суда Украины. В случае признания таким решением определенного положения закона или в целом закона, не соответствующим Конституции, однозначно можно говорить об их иерархическом приоритете над законами. Но о других решениях – беспелляционно об их местонахождении перед законами говорить трудно.

Еще одна проблема является актуальной в настоящее время. Так, мы отметили, что традиционно источниками налогового права считают нормативно-правовые акты, содержащие налогово-правовые нормы и составляющие определенную иерархическую систему. При этом необходимо исходить из того, что иерархия представляет собой принцип структурной организации сложных многоуровневых систем и заключается в согласовании взаимодействия между уровнями как движению от более высокого к более низкому. В иерархически построенной системе существует структурная и функциональная дифференциация, при которой каждый уровень специализируется на выполнении определенных функций, а высшие уровни выполняют функцию согласо-

ванности и интеграции¹. Регулирование налоговых отношений осуществляется различными видами нормативно-правовых актов, имеющими неодинаковую юридическую силу: законами, указами Президента, постановлениями и декретами Кабинета Министров Украины, актами других органов государственной власти и местного самоуправления. Это указывает на множественность источников финансового права – явление, как отмечает Н. П. Кучерявенко, свидетельствующее об интенсивном развитии объема и сферы правового регулирования, расширении круга общественных отношений, которые относятся к сфере правового влияния².

В соответствии с принципом иерархичности системе нормативно-правовых актов, регламентирующих налоговые отношения, должна быть присуща определенная ступенчатость, которая зависит от юридической силы конкретного акта³. Ученые отмечают, что юридическая сила правовых актов отражается в определенных их свойствах⁴. Речь идет, прежде всего, о том, что юридическая сила источников налогового права предусматривает, что

¹ Філософський енциклопедичний словник. – К. : Абрис, 2002. – С. 237.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2 : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – С. 528.

³ Шебанов А. Ф. Форма советского права / А. Ф. Шебанов. – М. : Юрид. лит., 1968. – С. 197.

⁴ Тихомиров Ю. А. Правовые акты : учеб.-практ. и справ. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М. : Юринформцентр, 1999. – С. 19–20.

каждый из их разновидностей обязательно должен отвечать принципам и нормам Конституции страны. Этого положения, безусловно, нужно придерживаться, поскольку в случае несоответствия любого из источников положениям Основного Закона государства он должен признаваться неконституционным, и следовательно, недействующим. Кроме того, юридическая сила выражается в строгом соответствии установленной Конституцией государства и законами классификации правовых актов. Однако справедливости ради нужно отметить, что в Украине на законодательном уровне такой классификации не установлено. Хотя анализ норм Основного Закона Украины свидетельствует о закреплении в нем тех видов нормативно-правовых актов – источников налогового права, которые могут принимать соответствующие органы¹.

Юридическая сила источников налогового права предусматривает, что каждый из их видов должен быть соподчинен другому. Речь идет о соответствующей цепочке: конституция, закон, решения Конституционного Суда, решения Европейского суда по правам человека, указ, постановление, приказ, инструкция и так далее. Это значит, что такие источники налогового права, как решения Конституционного Суда Украины, должны соответствовать Конституции и законам, законы – Конституции, а в определенных случаях и решениям Конституционного Суда Украины, указы Президента –

Конституции, решениям Конституционного Суда и законам Украины и т. д. Как указывается правоведами, именно при такой последовательности «уменьшается» юридическая сила каждого из актов и увеличивается «поле обязательности» для него других актов². Следовательно, каждый государственный орган обязан разрабатывать свои распоряжения в соответствии с уже действующими нормативно-правовыми актами, изданными вышестоящими органами.

Кроме того, юридическая сила нормативного правового акта связана с определением оснований и пределов содержания каждого из них. Благодаря применению оборотов «на основе и на выполнение закона», «в соответствии с указом, постановлением правительства» и тому подобное именно и выражается эта правовая связь. Например, в ч. 2 ст. 92 Конституции Украины установлено, что исключительно законами устанавливается система налогообложения, налоги и сборы. В соответствии с этим положением 2 декабря 2010 г. был принят Налоговый кодекс Украины. При этом п. 10 подраздела 10 раздела 20 Налогового кодекса Украины закреплено: нормативно-правовые акты Кабинета Министров Украины, Государственной налоговой администрации Украины и других центральных органов исполнительной власти, принятые до вступления в силу настоящего Кодекса во

¹ Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

² Тихомиров Ю. А. Правовые акты : учеб.-практ. и справ. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М. : Юринформ-центр, 1999. – С. 19–20.

исполнение законов по вопросам налогообложения, и нормативно-правовые акты, которые используются при применении норм законов о налогообложении (в том числе акты законодательства СССР), применяются в части, не противоречащей настоящему Кодексу, до принятия соответствующих актов согласно требованиям этого Кодекса¹. Таким образом, каждый нормативно-правовой акт, регулирующий налоговые отношения, должен не только основываться на вышестоящем по форме и содержанию акте, но и не противоречить ему, не выходить за рамки полномочий, установленных для конкретного государственного органа. Кроме того, что является принципиальным, в случае принятия правового акта с нарушением обозначенных требований он должен признаваться незаконным с момента его принятия.

В качестве примера можно привести решение Конституционного Суда Украины по делу о налоговом залоге от 24 марта 2005 г.² Так, Конституционный Суд установил, что положение абз. 2 подп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 Закона «О порядке погашения обязательств

¹ Налоговый кодекс Украины от 2 декабря 2010 г. // Голос Украины. – 2010. – № 229–230.

² Решение Конституционного Суда Украины по делу о соответствии Конституции Украины (конституционности) положений пункта 1.17 статьи 1, статьи 8 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» (дело о налоговом залоге) от 24 марта 2005 г., № 2-рп/2005 // Офиц. вестн. Украины. – 2005. – № 13. – Ст. 674.

плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами», которое закрепляет такое основание возникновения права налогового залога, как неподача или несвоевременное представление налогоплательщиком налоговой декларации, является неконституционным. Такой вывод Суд обосновал тем, что указанной нормой законодатель фактически приравнивает неподачу или несвоевременное представление налоговой декларации к факту неуплаты налогового обязательства. Но, по справедливому рассуждению Суда, отмеченное основание еще не свидетельствует о наличии налогового обязательства у налогоплательщика, а тем более, о возникновении налогового долга. Устанавливая такое основание для применения налогового залога, законодатель не учел наличие или отсутствие существования налогового обязательства, а также последствия, которые могут наступить для налогоплательщика в случае неподачи или несвоевременного представления налоговой декларации и неправомерно ограничил право последнего распоряжаться своей собственностью. Кроме того, Судом была высказана позиция, что обеспечение поступления в бюджеты и государственные целевые фонды налогов и сборов должно осуществляться путем применения налогового залога на активы налогоплательщика в таком размере, который бы обеспечивал гарантированное возмещение государству неуплаченных налогов в полном объеме. Ввиду этого Суд справедливо конста-

тировал, что распространение права налогового залога на любые виды активов налогоплательщика, сумма которых превышает сумму налогового обязательства или долга, может привести к лишению такого плательщика не только прибыли, но и других активов, ставя под угрозу его последующую предпринимательскую деятельность, вплоть до ее прекращения. Таким образом, этим решением были признаны не соответствующими Конституции Украины некоторые нормы закона, регулирующего налоговые отношения, в частности, касающиеся применения такого способа обеспечения исполнения налоговой обязанности плательщика, как налоговый залог.

Важность построения именно иерархической системы источников налогового права, формирование не простого их набора, а совокупности взаимозависимых, соподчиненных их видов, которые составляли бы единое целостное образование, является несомненной. Неслучайно М. Н. Марченко отмечает, что сущность и содержание принципа иерархичности форм права заключается не только в отношениях прямой (чистой) подчиненности актов нижестоящих органов соответствующим актам органов вышестоящих, но и предполагает координацию, взаимодополнение и детализацию содержания актов вышестоящих органов актами нижестоящих органов¹. Исходя из этого необходимо утверждать, что в систе-

ме источников налогового права один элемент предполагает подчинение другому, а в результате их взаимодействия между ними возникает зависимость: нормативно-правовые акты, регулирующие налоговые отношения и принимающиеся нижестоящими органами, должны находиться в четком соответствии и взаимозависимости с актами вышестоящих органов.

Действительно, иерархичность выступает принципом построения системы источников права, в том числе и источников финансового права, обусловливается содержанием полномочий субъектов правотворчества, их принимающих, является выражением разной юридической силы отдельных видов источников права и связанной с этим заранее установленной соподчиненности источников права в целостной системе². Но что же мы имеем в действительности? К сожалению, существует противоречивость, несогласованность разных видов источников финансового права, что указывает на несоблюдение принципа их иерархичности.

Приведем пример. Так, несмотря на то, что с момента провозглашения независимости в Украине принят ряд базовых законов, регулирующих налоговые отношения, и установлены полномочия органов исполнительной власти по изданию властных распоряжений, в том числе и в сфере налогообложения, мы наблюдаем значитель-

¹ Марченко М. Н. Источники права : учеб. пособие / М. Н. Марченко. – М. : ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 111–112.

² Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології / Н. М. Пархоменко. – К. : ТОВ Вид-во «Юрид. думка», 2008. – С. 193.

ное расширение нормотворческой деятельности некоторых органов государства. Речь идет прежде всего о принятии Президентом Украины и Кабинетом Министров Украины нормативных актов, касающихся регулирования отношений в сфере уплаты налогов и сборов.

Например, около года полномочия контролирующих органов устанавливались различными нормативно-правовыми актами. Так, и функции и права налоговых органов были установлены в ст. 19¹ и ст. 20 Налогового кодекса Украины. В то же время в ходе осуществления административной реформы Президентом Украины создано Министерство доходов и сборов Украины¹, функции и права которого определены в Указе Президента от 18 марта 2013 г. № 141/201, которым утверждено Положение о Министерстве доходов и сборов Украины². Как результат – два нормативно-правовых акта различной юридической силы закрепляют полномочия налоговых органов. Как представляется, в такой ситуации нарушена иерархия нормативно-правовых актов. Очевидно, что, принимая указ, Президент Украины должен был инициировать внесение

изменений в Налоговый кодекс Украины, тем самым устранить существующие сегодня противоречия. (Кстати, к моменту выхода монографии эти коллизии были разрешены.)

Можно привести и другой пример. 5 марта 2009 г. Кабинетом Министров Украины было принято постановление № 236 «О разъяснении особенностей применения отдельных норм Указа Президента Украины от 3 июля 1998 г. № 727 для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность за пределами Украины, в условиях мирового финансово-экономического кризиса» (далее – Постановление № 236). После этого им же были изданы постановления от 14 апреля 2009 г. № 366 «Об уплате взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности, которые избрали особый способ налогообложения» (далее – Постановление № 366) и от 21 мая 2009 г. № 505 «О порядке уплаты и зачисления сумм взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование, уплаченных физическими лицами – субъектами предпринимательской деятельности, которые избрали особый способ налогообложения» (далее – Постановление № 505). Однако, с нашей точки зрения, эти нормативно-правовые акты нарушали иерархическую связь, иерархическое соподчинение источников налогового права, противоречили действующим в то время нормам финансового и, в частности, налогового законодательства. Наша

¹ О некоторых мерах по оптимизации системы центральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс] : Указ Президента Украины от 24 декабря 2012 г. № 726/2012. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua>

² Положение о Министерстве доходов и сборов Украины [Электронный ресурс] : Указ Президента Украины от 18.03.2013 г. № 141/2013. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>.

позиция обосновывается следующим образом. Постановлением № 236 определен порядок уплаты единого налога и взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование физическими лицами – предпринимателями, которые являются гражданами Украины, осуществляют предпринимательскую деятельность за пределами Украины без привлечения наемных работников и членов своей семьи, в том числе по договорам гражданско-правового характера. Однако, учитывая название Постановления, оно должно было быть именно актом разъяснения (толкования, интерпретации) норм, которые содержал Указ Президента Украины «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства». При этом общепризнанным в теории права является положение, что акт толкования не может содержать новых норм, а должен лишь трактовать предписания, содержащиеся в разъясненном нормативно-правовом акте.

В этом контексте уместно привести высказывание П. Е. Недбайло, который отмечал, что с целью правильного определения пределов действия акта не следует смешивать закрепление в нем нового специального правила с толкованием общего значения правовой нормы, поскольку последним не могут быть установлены правила, не предусмотренные разъясняемой нормой¹. Толкование норм налогового права необходимо четко

отграничивать от юридической конкретизации и рассматривать его как деятельность по установлению действительного содержания нормативных предписаний с целью их практической реализации. С помощью интерпретации должно выясняться и разъясняться содержание существующих налогово-правовых норм для правильного и однообразного понимания таких норм всеми субъектами налоговых правоотношений.

На необходимости четкого разграничения толкования, результатом которого являются интерпретационные акты, и случаев, когда для обеспечения применения нормативного акта принимаются другие акты, детализирующие нормы налогового права, акцентируют внимание многие ученые. В частности, А. В. Майстренко указывает, что толкование не вносит и не может вносить поправки, дополнения или изменения в правовые нормы. Оно имеет целью определение существующего конкретного правового предписания². Показательно, что П. М. Рабинович еще в советское время утверждал, что акт толкования не должен вносить в нормы права ничего нового, поскольку он является лишь своеобразным развертыванием содержания и значения юридической нормы³. Такую точку зрения отстаивают и в настоящее время правоведа,

¹ Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм / П. Е. Недбайло. – М. : Госюриздат, 1960. – С. 345.

² Майстренко О. В. Роль тлумачень та роз'яснень законодавства / О. В. Майстренко // Бюл. М-ва юстиції України. – 2007. – № 2(64). – С. 110–118.

³ Рабинович П. М. Проблемы теории законности развитого социализма / П. М. Рабинович. – Львов : Изд-во ЛГУ, 1979. – С. 51.

занимающиеся изучением налогового права. По мнению, например, Н. П. Кучерявенко, акт официального толкования, выступая актом разъяснения, не может содержать новых самостоятельных норм, а охватывает лишь те, что уточняют содержание, особенности применения других норм¹. Следовательно, при толковании налоговых норм ни в коем случае не должны вноситься изменения или дополнения в установленные на уровне закона предписания государства.

Однако, как свидетельствует текст анализируемого Постановления, вместо обеспечения единообразного и правильного применения налоговых норм, его положениями вносились существенные коррективы в действующие на то время налоговые нормы. Так, в нем не только разъяснялось, каким должен был быть порядок уплаты единого налога и взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование физическими лицами-предпринимателями, но и устанавливались отдельные элементы правового механизма единого налога. Однако, принимая вышеизложенное, такое постановление должно было быть именно актом разъяснения и, следовательно, не должно было содержать новых налоговых норм. В этом контексте уместно указать мнение Ю. А. Тихомирова и И. В. Котелевской, которые настаивают на необходимости при

определении содержания правового акта, выборе его предмета а) придерживаться компетенции субъекта, который его принимает; б) принимать его в четком соответствии с положениями конституции или другого акта высшей юридической силы; в) определять тему акта согласно характеру регулируемых им отношений; г) четко формулировать его название, в соответствии с его содержанием².

В то же время, даже если абстрагироваться от названия Постановления № 236 и допустить, что оно все же является актом не разъяснения, а подзаконным нормативно-правовым актом, то необходимо констатировать, что оно было принято с нарушением иерархичности источников налогового права. Как справедливо указывал А. Ф. Шебанов, из иерархии следует, что акты нижестоящих и вышестоящих органов не должны подменять друг друга, государственные органы не вправе брать на себя решение вопросов, которые не отнесены к их компетенции³. Постановлениями № 505 и № 336 фактически изменен установленный на уровне закона порядок: 1) налогообложения доходов физических лиц по упрощенной системе налогообложения, 2) уплаты взносов в Пенсионный фонд Украины, 3) предоставления налоговой отчетности. Как следствие – это грубо

² Правовые акты : учеб.-практ. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М. : Юриформцентр, 1999. – С. 23–25.

³ Шебанов А. Ф. Форма советского права / А. Ф. Шебанов. – М. : Юрид. лит., 1968. – С. 198.

¹ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: права природа і класифікація / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – С. 149–150.

нарушает положение налогового и другого законодательства.

Речь идет в первую очередь о нарушении ст. 92 Конституции Украины, в соответствии с которой исключительно законами Украины закрепляется система налогообложения, налоги и сборы. Показательно, что на этот аспект обратил внимание Конституционный Суд Украины в Решении от 24 марта 2005 г. № 2-рп/2005 по делу о налоговом залоге, указав в абз. 4 подп. 4.1 п. 4 мотивировочной части Решения, что «установление системы налогообложения, налогов и сборов, их размеров и порядка уплаты является исключительно прерогативой закона». К тому же в Решении Конституционного Суда Украины от 23 июня 2009 г. № 15-рп/2009 по делу о временной надбавке к действующим ставкам ввозной пошлины отмечено, что «полномочия Кабинета Министров Украины по обеспечению проведения налоговой политики не предусматривают права устанавливать общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи) или определять отдельные элементы правового механизма их регулирования¹. Следо-

вательно, правовой механизм налога, обязательными элементами которого являются, в том числе, и налоговые льготы, и налоговая отчетность, должны закрепляться на уровне именно закона. Постановления же Кабинета Министров Украины являются подзаконными нормативно-правовыми актами, потому в соответствии с иерархичностью источников налогового права они должны быть изданы на основании закона.

К тому же рассматриваемые постановления были приняты вопреки действовавшему в то время положением Закона Украины «О системе налогообложения», в ст. 1 которого читаем: установление и отмена налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и государственные целевые фонды, а также льготы их плательщикам осуществляются Верховной Радой Украины, Верховной Радой Автономной Республики Крым и сельскими, поселковыми, городскими советами в соответствии с данным Законом, другими законами Украины о налогообложении. Ставки, механизм взимания налогов и сборов (обязательных платежей), за исключением особых видов пошлины и сбора в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, сбора в виде целевой надбавки к утвержденному тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности, и льготы по налогообложению не могут устанавливаться или изменяться другими законами Украины, кроме законов о нало-

¹ Решение Конституционного Суда Украины по делу по конституционному представлению Президента Украины о соответствии Конституции Украины (конституционности) подпунктов 3.5, 3.6 пункта 3 статьи 3 «Заключительные положения» Закона Украины «О таможенном тарифе Украины», абзаца восьмого части второй статьи 9 Закона Украины «О внешнеэкономической деятельности» (дело о временной надбавке к действующим ставкам ввозной пошлины) от 23 июня 2009 г., № 15-рп/2009 // Офиц. вестн. Украины. – 2009. – № 48 – Ст. 1629.

гообложении. Кроме этого, в ст. 3 указанного Закона были закреплены принципы построения системы налогообложения, к числу которых относился также принцип компетенции. Он означал, что установление и отмена налогов и сборов (обязательных платежей), а также льгот их плательщикам осуществляются в соответствии с законодательством о налогообложении исключительно Верховной Радой Украины, Верховной Радой Автономной Республики Крым и сельскими, поселковыми, городскими советами.

Конечно, можно было принять во внимание то, что в тесной связи с принципом компетенции (законодательной формы установления или изменения налога) находится другой правовой принцип, предполагающий возможность делегировать определенные законодательные полномочия органам исполнительной власти¹. Но этот принцип не был закреплен в Законе Украины «О системе налогообложения». Однако поскольку обычно такое делегирование полномочий законодательной власти осуществляется путем принятия закона, то это правило не должно восприниматься как нарушение принципа компетенции в налоговом праве, если, конечно, конституция или другой закон не содержит прямого запрета на делегирование полномочий в сфере налогообложения. В Конституции Украины

такого прямого запрета нет, потому определенные полномочия по урегулированию порядка уплаты налогов могут предоставляться органам исполнительной власти, в частности, Кабинету Министров Украины, который в соответствии с п. 3 ст. 116 Основного Закона обеспечивает проведение налоговой политики и политики в области социальной защиты, но при условии обязательного закрепления таких полномочий и определенных критериев в налоговом законе.

Кстати, Законом Украины «Об всеобщем государственном пенсионном страховании» было установлено, что физические лица – субъекты предпринимательской деятельности, избравшие особый способ налогообложения (фиксированный налог, единый налог, приобретение специального торгового патента), и члены их семей, принимающие участие в предпринимательской деятельности, на период действия законодательных актов по вопросам особого способа налогообложения, платят страховые взносы в порядке, определенном данным Законом в фиксированном размере (п. 4 ч. 8 Заключительных положений (раздел XV). При этом исключительно данным Законом (ч. 2 ст. 5) определяются порядок начисления, исчисления и уплаты страховых взносов, взыскания задолженности за этими взносами². Указанное также ярко свидетельствует о том,

¹ Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук / О. С. Башняк. – Х., 2004. – С. 46.

² Об всеобщем государственном пенсионном страховании : Закон Украины от 9 июня 2003 г. // Официальный вестник Украины. – 2003. – № 49–51. – Ст. 376.

что Кабинет Министров Украины принял анализируемые постановления вопреки требованиям названного Закона. Следовательно, анализ законодательства позволяет сделать вывод, что полномочия по определению порядка уплаты единого налога, установления размеров, порядка уплаты и зачисления взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование не предоставлялись Кабинету Министров Украины ни Конституцией Украины, ни Указом Президента «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства», ни законами Украины «Об общеобязательном государственном пенсионном страховании», «О налоге с доходов физических лиц» или другими законодательными актами Украины, действовавшими в то время.

В этом контексте необходимо также акцентировать внимание и на нарушении частей 1 и 2 ст. 3 Закона Украины «О Кабинете Министров Украины», в соответствии с которыми деятельность Кабинета Министров основывается на принципах верховенства права, законности и разделения государственной власти¹. Отметим, что согласно ст. 8 Основного Закона в Украине признается и действует принцип верховенства права, Конституция имеет высшую юридическую силу, а законы и другие нормативно-правовые

акты принимаются на ее основе и должны отвечать ей.

Кстати, на недопустимость вмешательства правительства Украины в сферу исключительной компетенции законодателя вопреки положениям Конституции Украины указывал Конституционный Суд Украины в Решении от 8 сентября 2009 г. № 19-рп/2009². Согласно действующему законодательству устанавливать правовой механизм любого налогового платежа, а также взносов в Пенсионный фонд может именно Верховная Рада, а не Кабинет Министров Украины. Таким образом, не учитывая положения ч. 2 ст. 19 Основного Закона, в соответствии с которым органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны действовать лишь на основе, в пределах полномочий и способом, предусмотренными Конституцией и законами Украины, Кабинет Министров принял постановление с превышением полномочий, предоставленных ему законодательством, и без соблюдения принципа иерархичности источников налогового права.

Характерно, что в последнее время Кабинет Министров Украины

¹ О Кабинете Министров Украины : Закон Украины от 16 мая 2008 г. // Ведом. Верхов. Рады Украины. – 2008. – № 25. – Ст. 241.

² Решение Конституционного Суда Украины по делу по конституционному представлению 59 народных депутатов Украины о соответствии Конституции Украины (конституционности) пункта 10 Постановления Кабинета Министров Украины «Некоторые вопросы социальной защиты отдельных категорий граждан» от 8 сентября 2009 г., № 19-рп / 2009 // Офиц. вестн. Украины. – 2009. – № 71. – Ст. 2454.

«взял за правило» принимать нормативно-правовые акты, не соблюдая их иерархическую подчиненность. К числу таких актов также можно отнести: 1) постановление «О временных ограничениях по осуществлению мер государственного надзора (контроля) в сфере хозяйственной деятельности на период до 31 декабря 2010 года» № 502 от 21 мая 2009 г., которым вопреки тогда действовавшему Закону Украины «О государственной налоговой службе в Украине» было ограничено проведение плановых и внеплановых проверок налоговыми органами; 2) распоряжение № 1178-р от 23 сентября 2009 г. «Вопросы общего реестра налоговых накладных», которым, несмотря на положения действовавшего в то время Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость» правительство внедрило регистрацию налоговых накладных плательщиков налога – продавцов товаров (работ, услуг) в Общем реестре налоговых накладных и уполномочило Государственную налоговую администрацию Украины установить порядок ведения этого Реестра.

Вместе с тем необходимо указать, что на существовавшую проблему обратил внимание Президент Украины, который 29 октября в 2009 г. принял Указ «О приостановлении действия распоряжения Кабинета Министров Украины от 23 сентября 2009 года № 1178» и 2 ноября 2009 г. – Указ «О приостановлении действия отдельных постановлений Кабинета

Министров Украины»¹, и направил соответствующие представления в Конституционный Суд Украины.

Итак, как мы продемонстрировали, каждый нормативно-правовой акт должен быть не только издан в рамках компетенции соответствующего государственного органа, его строгой определенности, но и приниматься в строгом соответствии с актами вышестоящих органов, то есть с соблюдением принципа иерархичности, с помощью которого в праве достигаются единство многочисленных правовых актов (норм) и их согласованное действие². Однако говорить о безусловном соблюдении этого принципа в Украине пока еще рано, о чем свидетельствует противоречивость, несогласованность разных видов источников налогового права. Особенно острой является проблема соотношения та-

¹ Про призупинення дії розпорядження Кабміну України від 23 верес. 2009 р. № 1178 : Указ Президента України від 29 жовт. 2009 р. // Офіц. вісн. України. – 2009. – № 84. – Ст. 2838; Про призупинення дії окремих постанов Кабінету Міністрів України : Указ Президента України від 2 листоп. 2009 р. // Офіц. вісн. України. – 2009. – № 85. – Ст. 2863; Про призупинення дії пункту 2 розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 лип. 2009 р. № 757-р і розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 лип. 2009 р. № 838-р : Указ Президента України від 2 верес. 2009 р. № 706/2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/9799.html>.

² Марченко М. Н. Источники права : учеб. пособие / М. Н. Марченко. – М. : ТК Велби, Проспект, 2005. – С. 97.

ких их видов, как нормативно-правовые акты, поскольку довольно часто подзаконные акты принимаются с превышением полномочий определенного субъекта, без соблюдения их соподчинения и иерархии, без учета связи между различными их видами и юридической силы.

Показательно, что С. В. Поленина и Н. В. Сильченко обратили внимание на то, что «до той поры, пока высшая юридическая сила акта не имеет своего правового обоснования, такой у него нет и не может быть»¹. Справедливым является также утверждение В. А. Толстика, что абсолютная, неопровержимая иерархическая зависимость между нормативными правовыми актами может существовать лишь при прямом указании на это закона. Любое теоретическое обоснование, не прописанное в законе, нельзя рассматривать, с одной стороны, как факт существования двух иерархических уровней, с другой – как правовую основу применения иерархического принципа для решения соответствующих коллизий². Более того, детальная регламентация вопросов иерархического построения источников права является одним из важнейших условий качества действу-

ющего нормативного, интерпретационного и правоприменительного массива и, следовательно, эффективного функционирования всей системы правовых актов, которые регулируют налогообложение. Без нормативно установленной иерархии источников права любые предложения науки и опыт практики по этому вопросу рискуют остаться «хорошими намерениями»³.

Как представляется, закрепление исчерпывающего перечня источников права, в том числе и налогового, даст возможность установить четкую иерархическую зависимость между разными их видами и их расположение в порядке уменьшения юридической силы. Однако сделать это будет крайне сложно, поскольку отдельные источники могут иметь различную юридическую силу. Несмотря на определенную сложность этого процесса, установить на уровне закона иерархическую зависимость между разными видами источников налогового права, а не лишь между нормативно-правовыми актами как их основными разновидностями, крайне необходимо.

Опубликовано: Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков : Право, 2013. – С. 133–154.

¹ Поленина С. В. Научные основы типологии нормативно-правовых актов в СССР / С. В. Поленина, Н. В. Сильченко. – М. : Наука, 1987. – 102 с.

² Толстик В. А. Иерархия источников российского права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 / В. А. Толстик. – Н. Новгород, 2002. – 54 с.

³ Толстик В. А. Иерархия источников российского права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 / В. А. Толстик. – Н. Новгород, 2002. – 54 с.