

УДК 347.73

Д.А. БЕЛИНСКИЙ, канд. юрид. наук, Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого

К ВОПРОСУ ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ПОНЯТИЯ «СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА»

Ключевые слова: налог, налоговое законодательство, судебная практика

Актуальность темы обусловлена, прежде всего, тем, что на сегодня одним из самых эффективных механизмов защиты нарушенных прав в сфере налогообложения является судебный порядок разрешения споров. В связи с этим, налогоплательщик, реализуя свое право на обжалование решений государственных налоговых органов (статья 10 Закона Украины «О системе налогообложения» [1]) должен иметь возможность знакомиться решениями административных судов по аналогичным делам, решениями Конституционного суда Украины и иными актами органов судебной власти в сфере налоговых отношений. Все вышеизложенное и побудило исследовать содержание такого понятия как «судебная практика разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства».

Следует отметить, что проблеме определения роли судебной практики в правовом регулировании уделено внимание в работах многих ученых-теоретиков права в частности: С.С. Алексеева, С.Н. Братуся, Н.М. Коркунова, С.П. Погребняка. Налогово-правовой аспект данной проблемы в своих работах за-

трагивали: Н.П. Кучерявенко, И.Е. Криницкий, А.К. Саркисов и др. Несмотря на то, что исследуема проблема, рассматривалась в вышеуказанных работах, нет оснований считать данную проблему исчерпанной, хотя бы потому, что на сегодня существуют различные подходы к определению терминов «налоговое законодательство» и «судебная практика» как в научных кругах, так и в действующем законодательстве. Поэтому, цель данной публикации – это углубление научных знаний о понятии судебная практика разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства. Новизна статьи состоит в усовершенствовании существующих представлений об определении терминов «налоговое законодательство» и «судебная практика».

Думается, что в проблеме определения исследуемого нами термина можно выделить две составные части. Во-первых, это необходимость раскрыть содержание понятия «налоговое законодательство», единого определения которого нет в действующих нормативно-правовых актах. Во-вторых, требует исследование также и категория «судебная практика».

Регулирование налоговых отношений, существующих исключительно в правовой форме, осуществляется государством посредством правотворческой деятельности. Нормы права, которые создаются в результате такой деятельности, находят свое внешнее выражение в налоговом законодательстве. В связи с этим, необходимо обратить внимание на то, что существуют различные подходы к определению самого термина «законодательство». Например, Г.Ф. Шершеневич раскрывает это понятие как «совокупность всех законов изданных государственной властью и продолжающих сохранять обязательную силу» [2, с.420]. Существует также определение законодательства как структурно упо-

рядоченный массив законов, находящихся между собой в определенном соотношении [3, с.11]. Общим в этих определениях является то, что к законодательству относятся только лишь нормативно-правовые акты в форме законов.

Существует и другое мнение в отношении определения термина «законодательство», согласно которому этот термин следует толковать расширительно, включая в его состав также и подзаконные нормативно-правовые акты. К примеру, С.Л. Зивс отмечает то, что на практике имеет место «употребление понятия законодательства, как обнимающего наряду с законами также и подзаконные акты» [4, с.33]. Н.П. Кучерявенко пишет, что этот термин без определения его содержания использует и Конституция Украины (статьи 9, 19, 118, п.12 Переходных положений). В законах в зависимости от важности и специфики регулируемых отношений этот термин употребляется в различных значениях: в одних имеются в виду лишь 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 [5, с.555]. Следует отметить, что частью национального законодательства в соответствии со ст.9 Конституции Украины являются также действующие международные договоры, согласие на обязательность которых дано Верховной Радой Украины.

Показательным в связи с этим является решение Конституционного Суда Украины № 12-рп/98 от 09.07.1998 года [6], согласно которого термином «законодательство» охватываются законы Украины, действующие международные договора Украины, согласие на обязательность, которых дано Верховной

Радой Украины, а также постановления Верховной Рады Украины, указы Президента Украины, декреты и постановления Кабинета Министров Украины, которые приняты в пределах их полномочий и в соответствии с Конституцией Украины и законами Украины. Таким образом, национальное законодательство, частью которого является и налоговое законодательство, охватывает кроме законов еще ряд нормативно-правовых актов.

Важно отметить то, что налоговое законодательство, являясь частью национального, кроме общих признаков присущих законодательству имеет и свои отличительный признаки. К основным признакам налогового законодательства следует отнести, во-первых, то, что налоговое законодательство имеет специфический предмет правового регулирования, который составляют общественные отношения, возникающие при формировании публичных денежных фондов за счет налогов и сборов. Во-вторых, для налогового законодательства характерным является стабильность, например, согласно ст.1 Закона Украины «О системе налогообложения» [1], изменения и дополнения в законы о налогообложении, относительно предоставления льгот, изменения налогов и сборов вносятся не позже шести месяцев до начала нового бюджетного года. В-третьих, в составе налогового законодательства преобладают нормативно-правовые акты в форме законов, связано это с особой важностью общественных отношений, которые составляют предмет правового регулирования.

Подводя промежуточный итог при рассмотрении проблемы определения состава налогового законодательства, хотелось бы сделать ряд выводов. Во-первых, представляется, что принципиальная концепция, лежащая в основе формирования налогового законодательства – создание системы законов о налогообложении прямого действия, минимизирующие

издание конкретизирующих и развивающих их подзаконных актов. Во-вторых, национальное законодательство, частью которого является и налоговое, охватывает кроме законов еще ряд нормативно-правовых актов. Следовательно, под налоговым законодательством понимается совокупность правовых норм, содержащихся в законах Украины, международно-правовых договорах по вопросам налогообложения, согласие на обязательность которых дана Верховной Радой Украины и подзаконных нормативно-правовых актах, направленных на регулирование налоговых отношений.

Перейдем к характеристике понятия «судебная практика». Так, С.П. Погребняк анализируя понятие судебной практики, приходит к выводу, что существующие точки зрения о характеристике судебной практики можно условно разделить на три основные концепции: 1) отождествление судебной практики с судебной деятельностью; 2) понимание судебной практики как определенного обобщенного опыта правовой деятельности. 3) характеристика судебной практики как единства судебной деятельности и сформированного на ее основе социально-правового опыта [7, с.48]. Следует, присоединиться к мнению С.П. Погребняка, что именно третий подход является наиболее выверенным. Поскольку он дает возможность рассматривать судебную практику в двух аспектах – динамическом и статическом.

Судебную практику по налоговым делам можно классифицировать на следующие виды: текущая (например, решения окружных административных судов по искам к органам Государственной налоговой службы Украины); прецедентная практика (Решения Конституционного суда Украины в сфере налоговых отношений). Текущая судебная практика – это опыт применения законодательства, выраженный в решениях судов по

конкретным юридическим делам. Такая форма практики является первичной, в ней проявляются новые тенденции и намечаются подходы к решению той или иной категории юридических дел. Н.П. Кучерявенко отмечает, что сопровождение дел в административных судах относительно признания недействительными и отмены решений налоговых органов имеет определенные особенности, обусловленные предметом доказывания по делу. В частности, при решении споров о признании недействительными актов налоговых органов обязанность относительно доказывания правомерности своего решения, действия или бездействия возлагается на ответчика, если он возражает против административного иска [8, с.432].

Прецедентная практика по делам в сфере налоговых отношений – это опыт использования законодательства, выраженный в решениях высших судебных органов по конкретным делам, причем принципиального характера. Последние имеют место, если текущая правоприменительная практика свидетельствует о неоднозначности понимания (толкования) правовых норм, в результате чего при одних и тех же обстоятельствах принимаются разные решения. Практика называется прецедентной, поскольку дает пример (образец) толкования и применения права.

Примером такой судебной практики являются Решения Конституционного суда Украины в сфере налоговых отношений. Следует согласиться с Н.П. Кучерявенко, который отмечает, что проблемам налогового регулирования в решениях Конституционного суда Украины уделено очень мало внимания. Безусловно, налоговой проблеме на сегодня посвящено решение Конституционного суда по делу о соответствии Конституции Украины положений п.1.17 ст.1, ст.8 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государс-

твенными целевыми фондами» от 24.03.2005 г. (о налоговом залоге). Следует отметить, что в юридической литературе до настоящего времени продолжают дискуссии о юридической природе решений Конституционного Суда. Так, судья Конституционного Суда Российской Федерации Н.С. Бондарь отмечает, что при всем многообразии подходов и уважении к различным точкам зрения следует признать, что нет никаких оснований сомневаться в возможности и необходимости отнесения актов Конституционного Суда к источникам права, включая налоговое. К последним он относит, прежде всего, те акты Конституционного Суда, которые вынесены по итогам проверки конституционности нормативно-правовых актов или отдельных норм налогового права, или толкуют те положения Конституции, которые необходимы для уяснения смысла, значения отдельных норм и институтов налогового права [9, с.131].

И все-таки вопрос о том является ли текущая или прецедентная судебная практика источником налогового права в романо-германской правовой семье остается дискуссионным. Но следует признать весьма убедительной аргументацию в пользу признания судебной практики источником налогового права в случаях, когда практика соприкасается с пробелами в праве. В этом случае используется аналогия, которая основывается на принципах налогового права, ее применяют, если нет нормы права, которая регулировала бы подобные отношения. В результате такой деятельности, с учетом сущности принципов налогового права, образуются правовые положения. Можно согласиться с С.С. Алексеевым в том, что категория «правовое положение» – своего рода теоретическая находка, научная конструкция с твердым перспективным значением [10, с.350]. Все это дает основания сделать вывод, что судебная

практика по налоговым делам, существуя в определенной своей части в форме правовых положений, служит определенным связующим звеном между нормами налогового права и актами их применения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон України «Про систему оподаткування» : від 18.02.1997 р. // ВВР України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
2. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права / Г. Ф. Шершеневич. – 2-й вып. – М. : Изд-во Бр. Башмаковых, 1911. – 512 с.
3. Тихомиров Ю. А. Правовые акты : учеб.-практ. и справ. пособие / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. – М. : Изд. г-на Тихомирова М. Ю., 1999. – 381 с.
4. Зивс С. Л. Источники права / С. Л. Зивс. – М. : Наука, 1981. – 239 с.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. II. Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2004. – 600 с.
6. Справа за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміну «законодавство») : Рішення Конституційного Суду України : від 09.07.1998 р., № 12-рп/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 32 – Ст. 62, 63.
7. Погребняк С. П. Судова практика: поняття та функції // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2004. – № 9 (35). – С. 47–55.
8. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 460 с.
9. Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник / Ю. А. Крохина. – М. : Высшее образование, 2006. – 410 с.

10. Алексеев С. С. Общая теория права: в 2 т. Т. 1 / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1981. – 359 с.

Белинский Д. А. К вопросу об определении понятия «судебная практика разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства» / Д. А. Белинский // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 58–62 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10bdapnz.pdf>

Выясняется значения понятия «судебная практика разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства» путем раскрытия содержания образующих его категорий – терминов «налоговое законодательство» и «судебная практика». Отмечается, что на сегодня существуют разные подходы к определению последних двух сроков, как в научных кругах, так и в действующем законодательстве. Приводится собственное толкование исследуемых понятий.

Білінський Д.О. До питання про визначення поняття «судова практика вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням податкового законодавства»

З'ясовується значення поняття «судова практика вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням податкового законодавства» шляхом розкриття змісту утворюючих його категорій – термінів «податкове законодавство» та судова практика». Відмічається, що на сьогодні існують різні підходи до визначення останніх двох термінів як в наукових колах так і в чинному законодавстві. Наводиться власне тлумачення досліджуваних понять.

Belinsky D.A. To a Question on Concept Definition «Judiciary Practice of the Resolution of Disputes, Connected with Tax Laws Application»

Judiciary practice of the resolution of disputes, connected with tax laws application «by disclosing of the maintenance of categories forming it – terms «tax laws» and judiciary practice» is found out values of concept». It is noticed that for today there are different lines of thought to definition of last two terms both in scientific circles, and in the current legislation. Own interpretation of investigated concepts is resulted.