

subjects of military administration in the process of accomplishing tasks for ensuring national security and defense, ensuring the holding of special events with the participation of the personnel of the Armed Forces of Ukraine and other military formations to prevent and prevent threats to national security and defense, administration of intelligence management, the creation of permanent and temporary intelligence agencies of military control, monitoring the quality of the functioning of national security and defense, ensuring assistance in establishing an effective regime of cooperation with international governmental and non-governmental organizations that are partners of Ukraine in addressing regional and sub-regional security threats.

Key words: Ukraine, state sovereignty, military control, military command and control entities, national security, defense capability, law enforcement, intelligence activities.

УДК 336.221.2

М.О. НІКІФОРОВА

Марія Олександрівна Нікіфорова, аспірант Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ПІДСТАВИ ТА УМОВИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ ПРІОРИТЕТНОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Аналіз норм Податкового кодексу України (далі – ПК України)¹, які стосуються принципу пріоритетності (ст. ст. 3 та 5 Кодексу), дає змогу встановити, що підставою застосування вказаного принципу є конкуренція норм: податкового законодавства України в цілому і норм міжнародного права; податкового законодавства України і норм інших галузей законодавства; власне ПК України та інших нормативно-правових актів, які входять в податкове законодавство України; та навіть норм всередині ПК України. Тобто, вказаний принцип ми застосовуємо тоді, коли маємо суперечності у використанні певних понять, термінів, правил та положень. Відповідно, у таких випадках застосовують положення ПК України, що прямо передбачено ст. 5 Кодексу. При цьому на практиці трапляється багато непорозумінь з приводу того, яку саме норму ПК України слід застосувати.

Разом із тим у правозастосовних органів часто виникають питання, пов'язані із визначенням підстав, а, головне, умов, при яких вказаний принцип застосовується. Адже принцип пріоритетності застосування ПК України до певної міри конфліктує з такими загальноприйнятими принципами правозастосування, як пріоритет спеціальної норми права перед загальною, пріоритет норми, прийнятої в часі пізніше тощо.

У зв'язку з цим **метою** статті є визначення підстав застосування принципу пріоритетності застосування податкового законодавства, аналіз умов, за яких цей принцип реалізується на основі вивчення вітчизняного податкового законодавства, доктринальних напрацювань та конкретних проблемних правових ситуацій.

Слід зазначити, що наразі ця проблема не вивчена у працях вчених, однак окремі її аспекти досліджувались такими авторами, як Є.О. Алісов, Л.К. Воронова, Е.С. Дмитренко, Н.П. Кучерявенко, Т.О. Проценко, В.Ф. Роль та інші. Здебільшого у працях вказаних авторів вивчались загальні питання застосування норм ПК України. Однак спеціальних досліджень вказаної проблематики досі немає. Водночас на практиці, при прийнятті рішень судовими та контролюючими органами під час перевірок, виникає низка проблем із тлумаченням та застосуванням вказаного принципу.

Таким чином, не вдаючись в загальнотеоретичні аспекти сутності принципу пріоритетності, розглянемо питання підстав та умов його застосування.

Питання підстав застосування норми права в теорії права загалом не викликає заперечень. До підстав застосування прийнято відносити такі ситуації, коли: 1) існують обставини, за яких певні правовідносини повинні пройти контроль з боку правоохоронних та/або контролюючих органів, які приймають щодо них свої рішення; 2) існують обставини, коли виникає спір про суб'єктивні права і обов'язки, і певні сторони не можуть дійти узгодженого рішення; 3) коли належним чином не виконуються права і обов'язки учасниками відповідних правовідносин; 4) коли потрібно офіційно встановити наявність чи відсутність конкретних фактів і визнати їх юридично значимими; 5) необхідно у випадку правопорушення встановити його склад, вину особи і встановити міру юридичної відповідальності та/або обрати і застосувати інші заходи примусу; 6) коли передбачені нормою суб'єктивні права і обов'язки за своїм характером такі, що не можуть виникати у конкретних суб'єктів і з їх односторонніх заяв, правочинів або договорів, а вимагають відповідного індивідуального акта державних (комунальних) органів чи інших юридичних осіб.

Слід зазначити, що реалізація принципу пріоритетності застосування податкового законодавства може мати місце у зв'язку з будь-якою із названих підстав. Адже необхідність застосування норми, якою встановлено вказаний принцип (ст. 5 ПК України) виникає як в умовах наявності спору між органами державної фіскальної служби та платниками податків, так і в процесі здійснення перевірок контролюючими органами, нарахування податків та інших загальнообов'язкових платежів, віднесення суб'єктів господарювання до

платників податків чи, навпаки, визнання їх такими, на яких не поширюються відповідні обов'язки щодо сплати податків.

Наприклад, на сьогодні дискусійним є питання орендної плати. Договір оренди землі може укладатись строком до 50 років, у тому числі й щодо земель державної та комунальної власності, і поширеними є випадки укладання договорів оренди на строк 15, 20, 25 років і більше. Багато з таких договорів були укладені у 90-х роках, ще до прийняття ПК України, і у багатьох випадках сторонами були встановлені надзвичайно низькі розміри орендної плати. Зрозуміло, що громада або держава втрачають кошти. Враховуючи довготривалість оренди, такий стан речей є неприйнятним.

Із прийняттям ПК України були встановлені мінімальні граничні розміри плати за землекористування для різних категорій земельних ділянок, менше яких сплачувати орендар чи фактичний землекористувач не мають права. У випадку, якщо договором оренди землі був встановлений розмір орендної плати нижчий, ніж передбачений пп. 288.5.1, п. 288.5, ст. 288 ПК України, сторони були зобов'язані внести зміни у такий договір і привести його у відповідність із діючим податковим законодавством. На практиці це робили далеко не всі: адже, з одного боку, ніхто не хоче сплачувати більше, а з іншого – укладання додаткової угоди до договору оренди з органом місцевого самоврядування – це завжди довгий та затратний процес.

Були і залишаються такі орендарі, які наполягають на виконанні положень договорів оренди землі і намагаються у судах довести, що незважаючи на встановлені ПК України граничні мінімальні розміри орендної плати в орендаря є право сплачувати орендну плату всупереч ПК України, відповідно до положень договору оренди землі. На прикладі цієї справи Верховний Суд України спростовує таку позицію.

Відповідно до ст. 5 ПК України Верховний Суд України посилається на *принцип пріоритетності* норм цього Кодексу у питаннях оподаткування над іншими законами, тому фіскальні органи мають право перевіряти договори оренди землі державної або комунальної власності на предмет відповідності розмірів орендної плати вимогам ПК України. У випадку встановлення під час перевірки порушення норм Кодексу, зокрема не приведення раніше укладених договорів до вимог чинного податкового законодавства, фіскальні органи правомірно донараховують орендарям зобов'язання із сплати орендної плати та штрафні санкції.

Тобто, з одного боку, існує договір як цивільно-правовий акт, в якому сторони закріпили розмір орендної плати за землею до моменту вступу в силу ПК України; з іншого боку, існує ПК України, який встановив більший розмір орендної плати, ніж це передбачено договорами оренди, які були здійснені до набрання чинності останнього.

Відразу потрібно зазначити, що в подальшому буде йтися виключно про земельні ділянки державної і комунальної власності, наданих в оренду (користування) на підставі відповідного договору оренди, які були здійснені до набрання чинності ПК України.

Однією з істотних (тобто обов'язкових) умов договору оренди землі є розмір орендної плати за землею. Відповідно до ст. 21 Закону України «Про оренду землі» (далі – Закон про оренду землі), орендна плата за землею – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою за договором оренди землі. Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землею встановлюються за згодою сторін у договорі оренди².

Таким чином, здавалося б, що все просто: розмір орендної плати встановлюються виключно договором за взаємною згодою сторін, так само як і відбувається зміна умов договору, зокрема щодо розміру орендної плати. Однак якщо йдеться про наповнення державного бюджету, то представники держави в особі податкових органів і судів мають іншу думку.

Для прикладу візьмемо практичну ситуацію. Договором встановлено: «Річна орендна плата за земельну ділянку встановлюється в розмірі 1,5 (одна ціла п'ять десятих) відсотка від її нормативної грошової оцінки. Розмір орендної плати може змінюватися за згодою сторін (шляхом внесення змін до цього договору). Пропозиції про перегляд розміру орендної плати спрямовуються не частіше, ніж один раз в квартал і розглядаються відповідно до законодавства. Відсутність відповіді на таку пропозицію не означає погодження такої пропозиції. Зміна нормативної грошової оцінки земельної ділянки та його індексація проводиться без внесення змін та доповнень до цього договору в порядку і у випадках, передбачених законодавством України».

Таким чином, договором між сторонами зафіксовано, що розмір орендної плати змінюється тільки в двох випадках: за угодою сторін (шляхом направлення іншій стороні відповідної пропозиції про зміну орендної плати); та в разі зміни нормативно-грошової оцінки.

Отже, орендар справно і вчасно платить орендну плату в розмірі 1,5 % від вартості нормативно-грошової оцінки земельної ділянки, яка може щорічно змінюватися. Під час проведення камеральної зустрічної податкової перевірки складається акт про результати перевірки, в якому відзначається порушення податкових зобов'язань з боку орендаря, а саме п. 288.5.1 ст. 288 ПК України, згідно з яким розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути менше 3 % нормативної грошової оцінки (замість 1,5 % встановлених в договорі оренди). У результаті орендарю донараховано податкових зобов'язань на різницю в 1,5 % нормативної грошової оцінки за попередні роки, а також застосовані штрафні санкції відповідно до положень ПК України.

За останні роки це масове явище: податкові органи донараховують податкові зобов'язання платників податків у правовідносинах, що виникли до набрання чинності ПК України в 2010 році. Відповідно до пп. 14.1.136 п. 14.1 ст. 14 ПК України, орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – це обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Пунктом 288.4 ст. 288 ПК України встановлено, що розмір та умови внесення орендної плати визначаються в договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.

Такі ж положення містяться в ст. 21 Закону України «Про оренду землі»: розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, які встановлюються відповідно до ПК України). Тобто, у цьому випадку Кодексом можуть встановлюватися лише строки внесення орендної плати.

Таким чином, як передбачено положеннями ПК України, питання про встановлення розміру орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності вирішується за згодою сторін договору оренди земельної ділянки із закріпленням розміру орендної плати в такому договорі оренди, тому саме умови договору (включаючи умову про розмір орендної плати) є обов'язковими для виконання сторонами. Орендодавець (відповідна рада) має право вимагати сплати, а орендар зобов'язаний сплачувати орендну плату за користування земельною ділянкою, яка є предметом договору, у визначеному договором розмірі.

Згідно з п. 288.1 ст. 288 ПК України підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Вимоги пп. 288.5.1 п. 288.5 ст. 288 ПК України щодо мінімального розміру орендної плати стосуються узгодження розміру орендної плати при укладанні договору або при внесенні змін до нього, але ніяк не можуть вважатися зобов'язанням орендаря, встановленим ПК України, оскільки в Кодексі зазначено, що підставою для нарахування орендної плати є договір.

При цьому зміна договору, згідно зі ст. 654 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України), здійснюється в тій же формі, що й договір, який змінюється, якщо інше не встановлено договором або законом чи не впливає із звичаїв ділового обороту³. Відповідно до ч. 2 ст. 632 ЦК України зміна ціни після укладення договору допускається лише у випадках і на умовах, встановлених договором або законом.

Також варто взяти до уваги ще одну правову позицію. Якщо норма ПК України або іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків (п. 56.21 ст. 56 ПК України)⁴.

Таким чином, ПК України не може встановлювати інші ставки орендної плати за землю в договорах оренди землі, що виникли до набрання чинності ПК України. До того ж законом прямо встановлено, що умови договору можуть бути змінені тільки за взаємною згодою сторін.

Судова практика з розгляду справ про оскарження податкового повідомлення-рішення за зобов'язаннями юридичних осіб орендарів здійснити перерахунок орендної плати за попередні роки і здійснити донарахування орендної плати до державного бюджету свідчить про певну правову позицію судів у подібних справах.

Вищий господарський суд України в своїй постанові «Про деякі питання практики розгляду справ у спорах, що виникають із земельних відносин» від 17 травня 2011 р. № 6 зазначив, що системний аналіз норм законодавства України дає підстави для висновку про те, що орендна плата за земельну ділянку, яка перебуває в державній або в комунальній власності, має подвійну правову природу, оскільки, з одного боку, є передбаченим договором оренди землі платежем, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (ч. 1 ст. 21 Закону України «Про оренду землі», пп. 14.1.136 п. 14.1 ст. 14 ПК України, з іншого – є однією з форм плати за землю як загальнодержавного податку нарівні з земельним податком (пп. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14 ПК України) (п. 1.3 зазначеної Постанови)⁵.

Таким чином, Вищий господарський суд ще в 2011 р. встановив правову сутність орендної плати за землю: це не тільки платіж згідно з цивільно-правовим договором, а й загальнодержавний податок, а відповідно, має пріоритет у застосуванні саме відповідно до норм ПК України.

Отже, судова практика в зазначених категоріях справ повністю схиляється до оцінки форми плати за землю саме як до загальнодержавного податку і до пріоритетності норм ПК України щодо раніше укладених договорів оренди та актів законодавства. Так, бачимо, що принцип пріоритетності – не теоретична засада, відірвана від реалій, а цілком практична норма, яка широко застосовується у врегулюванні відносин оподаткування.

Зважаючи на вказане вище, підставами застосування принципу пріоритетності норм податкового законодавства є конкретні життєві обставини, коли виникає потреба внести правову визначеність, щодо наявності або відсутності визначених законом прав, обов'язків або законних інтересів учасників податкових відносин, або встановлення і застосування заходів відповідальності та/або інших примусових заходів (покладення обов'язку надання документів або звітності, встановлення строків погашення податкових зобов'язань тощо).

Щодо умов застосування принципу пріоритетності застосування податкового законодавства зазначимо таке. У теорії права умовою називають явище, яке формує причину або створює можливість її дії. У контексті нашого питання умовою застосування принципу пріоритетності є відносини оподаткування. Тобто, ми застосовуємо принцип пріоритетності у випадку конкуренції норм, але для регулювання саме відносин оподаткування. У зв'язку з цим необхідно розкрити поняття оподаткування.

Проблема полягає в тому, що на законодавчому рівні відсутнє визначення поняття «оподаткування». У ПК України лише зустрічається визначення оподаткування для цілей конкретного розділу. Наприклад, «оподаткування для цілей Розділу IX цього Кодексу – оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин, оподаткування рентною платою за користування надрами в

цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України, оподаткування рентною платою за спеціальне використання води, оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів, оподаткування рентною платою за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України».

Оподаткування – давнє явище. Воно існувало вже в біблійні часи і було добре організоване. Одним з найвідоміших податків була «десятина», десяту частину врожаю в якості податку селянин віддавав за користування землею. Цей податок проіснував майже до кінця ХІХ століття.

У державах класичного стародавнього світу (Рим, Афіни, Спарта) податки, як правило, не стягувалися, тому що не було постійних відомств. Надаючи державі послуги, громадяни витрачали власні кошти. Однак збори і мита з торговців у портах, на ринках, біля міських воріт існували й тоді.

Безпосередні податківці не користувалися популярністю в народі, хоча вони лише виконували волю уряду. Оскільки збір податків – справа клопітка, вимагає утримання спеціального апарата, в деяких країнах, щоб заощадити державні кошти, право стягувати податки виставлялося на торгах. Право стягувати податки отримував той, хто давав найвищу ціну. Він ставав «відкупником». Природно, що такий збирач податків, щоб покрити витрати і отримати прибуток, відповідально ставився до виконання своїх обов'язків.

Проблеми оподаткування постійно займали розум економістів, філософів, державних діячів різних епох. Фома Аквінський визначив податки, як дозволена форма грабежу. Ш. Монтеск'є вважав, що ніщо не вимагає стільки мудрості й розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм. А один із основоположників теорії оподаткування Адам Сміт говорив про те, що податки для тих, хто їх виплачує – ознака не рабства, а свободи. Як бачимо, оподаткування має стійку історичну традицію і пройшло тривалу еволюцію.

А. Сміт виділив чотири принципи оподаткування, які пізніше були названі «Декларацією прав платника». Суть цих принципів зводиться до наступного:

1. Всі громадяни повинні платити податки відповідно до своїх можливостей і доходів (обов'язковість, всеосяжний характер, платоспроможність платників, справедливість).
2. Кожен податок має бути чітко визначений і відомий всім (чіткість і прозорість).
3. Податок повинен сплачуватися в зручний час і спосіб (зручність для платника).
4. Система мобілізації податку повинна будуватися таким чином, щоб мінімізувати витрати держави (зниження фіскальної ефективності для держави)⁶.

З розвитком суспільства відбувається постійне вдосконалення системи оподаткування, тобто йде процес постійної зміни структури податків, зростання їх ролі в доходах держави. Однак є певні положення, які визначають підхід держави до цієї сфери діяльності. Для того, щоб ця діяльність давала позитивні результати, необхідне наукове обґрунтування основ податкової системи.

Податок має правову, економічну і суспільну характеристики. Правовий зміст податків проявляється через систему правових норм. Податки встановлюються виключно державою на підставі закону за юридично закріпленими правилами. При реалізації сутності податку як правової категорії основою є зміна форми власності, тобто перехід власності до держави і використання її для задоволення суспільних потреб⁷.

У даний час податки і система оподаткування – це не тільки джерела бюджетних надходжень, а й найважливіші структурні елементи економіки ринкового типу. Очевидно, що без формування раціональної податкової системи, яка не пригнічує підприємницьку діяльність і дає змогу проводити ефективну бюджетну політику, неможливі повноцінні перетворення економіки України.

Оподаткування є невід'ємною економічною функцією будь-якої держави. **Податки** – це обов'язкові платежі державі юридичними та фізичними особами, головна форма державних доходів. Податкові відносини уособлюють певну частину фінансових відносин, що пов'язана з формуванням грошових доходів держави. Тому податок як економічна категорія втілює насамперед у собі систему економічних відносин з приводу розподілу частини власності (доходу) між державою та іншими господарюючими суб'єктами⁸.

Сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України.

Система оподаткування України дуже недосконала, що створює велику кількість труднощів і питань. Через суперечності податкового законодавства України навіть фахівці з великим досвідом і податкові консультанти не можуть відповісти на деякі питання оподаткування без детального вивчення законодавчої бази і численних роз'яснень окремих питань офіційними органами, практики податкового арбітражу. З прийняттям Податкового кодексу складності тільки збільшилися.

Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податку та інших обов'язкових платежів і дотримання законодавства про оподаткування покладається на платників податків та інших платежів. У разі приховування (заниження) платниками суми податку або іншого обов'язкового платежу з них стягується сума донарахованого податку або інших обов'язкових платежів і штраф у двократному розмірі тієї ж суми, а в разі повторного порушення протягом року після встановленого порушення попередньою перевіркою – штраф у п'ятикратному розмірі.

За неподання або несвоєчасне подання декларації, розрахунків та інших документів податковим адміністраціям, а також неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на сплату податку установам банків – 10 % належних до сплати сум податків (платежів). Санкції застосовуються до платників податків,

які допустили помилки у своїх розрахунках або деклараціях, незалежно від того, зроблено це через незнання, халатність чи умисно.

Оподаткування – законодавчо врегульований процес встановлення та утримання податків у країні, визначення їхніх розмірів і ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок сплати податків.

Законодавство переважної більшості держав розрізняє такі основні форми (типи) оподаткування: прогресивне; опосередковане; пропорційне; пряме.

Прогресивне оподаткування – побудоване на принципі збільшення податкових ставок залежно від зростання доходу, що оподатковується. Опосередковане оподаткування – належить до найпоширенішої форми оподаткування у ряді країн (Велика Британія, США та ін.), за якою податок стягується у вигляді надбавок до цін на товари, роботи й послуги. Пропорційне оподаткування – нарахування і сплата податку з доходу здійснюється однаковими частинами, незалежно від розміру доходів платника. Пряме оподаткування – полягає в обчисленні та сплаті податків, що їх безпосередньо накладають на майно й доходи платників (юридичних і фізичних осіб), на відміну від оподаткування опосередкованого⁹.

Отже, за таких обставин принцип пріоритетності застосування податкового законодавства потребує відповідних умов, що мають безпосереднє нормативне вираження та підкріплюються судовою практикою.

Вбачається, що такими умовами є закріплені у нормі права умови, за яких принцип пріоритетності може бути реалізований правозастосовним органом. Аналіз норм права, які стосуються цього принципу, а саме ст. 3 та ст. 5 ПК України, свідчить, що до таких умов слід віднести:

– наявність суперечності (розбіжностей) у поняттях, термінах, правилах та положеннях ПК України і поняттях, термінах, правилах та положеннях інших актів (ч. 5.2 ст. 5 ПК України);

– поняття, терміни, правила та положення, щодо яких наявна суперечність, повинні перебувати в межах сфери правового регулювання, визначеної ст. 1 ПК України (ч. 5.1 ст. 5 ПК України) і стосуватись регулювання «відносин оподаткування» (ч. 5.2 ст. 5 ПК України);

– відсутність міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, яким би встановлювались інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, стосовно значення понять, термінів, правил та положень (ч. 3.2 ст. 3 ПК України, ч. 5.3 ст. 5 ПК України).

Підсумовуючи, зазначимо, що наведені у статті підстави та умови реалізації принципу пріоритетності застосування податкового законодавства дають змогу внести правову визначеність та слугують своєрідним дороговказом правозастосовним органам. Адже за наявності відповідних підстав, які переважно зводяться до випадків, пов'язаних із необхідністю врегулювання відносин, визначення правового статусу або ж вирішення спору між учасниками податкових правовідносин з урахуванням умов застосування принципу пріоритетності, правозастосовні органи можуть здійснювати його застосування, впроваджуючи, тим самим, сталість правозастосовної практики та правову визначеність спірних правовідносин.

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17.

² Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 46.

³ Цивільний кодекс України. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. Ст. 462.

⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17.

⁵ Про деякі питання практики розгляду справ у спорах, що виникають із земельних відносин: постанова Пленуму Вищого господарського суду України від 17.05.2011 р. № 6. *Вісник господарського судочинства*. 2011. № 3. С. 6.

⁶ *Лучковська С.І.* Фінансове право. Київ: КНТ, 2010. С. 125.

⁷ Податкова система – сьогодні і минуло / Г. Осадча, О. Погрібна. *Міжнародний научний журнал*. 2016. № 5. С. 63.

⁸ *Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д.* Налоги и налогообложение. *Юрайт*. 2013. С. 13.

⁹ *Дадашев А.З., Базилевич О.И.* Налоги и налогообложение : Практикум. Москва: Вузовский учебник, 2008. 284 с.

Резюме

Нікіфорова М.О. Підстави та умови застосування принципу пріоритетності застосування податкового законодавства.

Стаття присвячена аналізу принципу пріоритетності застосування податкового законодавства з огляду на підстави та умови його реалізації на практиці. На основі вивчення норм чинного законодавства, правових позицій органів судової влади та поглядів науковців стосовно ключових понять, пов'язаних з темою дослідження, автор розглядає вказану проблематику на прикладі принципів та порядку встановлення податкових відрахувань за договорами оренди (користування) земельних ділянок державної і комунальної власності, укладених до набрання чинності ПК України. Вивчається і поняття оподаткування, що дає змогу окреслити сферу суспільних відносин, де застосовується принцип пріоритетності застосування податкового законодавства, відмежовуючи відносини, де діють норми цивільного та інших галузей законодавства.

Ключові слова: оподаткування, податкове законодавство, орендна плата, принцип пріоритетності, податкова система.

Резюме

Нікіфорова М.О. Основания и условия применения принципа приоритетности применения налогового законодательства.

Статья посвящена анализу принципа приоритетности применения налогового законодательства с учетом оснований и условий его реализации на практике. На основе изучения норм действующего законодательства, правовых позиций органов

судебной власти и взглядов ученых по ключевым понятиям, связанным с темой исследования, автор рассматривает указанную проблематику на примере принципов и порядка установления налоговых отчислений по договорам аренды (пользования) земельных участков государственной и коммунальной собственности, заключенных до вступления в силу НК Украины. Изучается и понятие налогообложения, что позволяет очертить сферу общественных отношений, где применяется принцип приоритетности применения налогового законодательства, отделяя отношения, где действуют нормы гражданского и других отраслей законодательства.

Ключевые слова: налогообложение, налоговое законодательство, арендная плата, принцип приоритетности, налоговая система.

Summary

Nikiforova M. Grounds and conditions for applying the principle of priority of the application of tax legislation.

The article is devoted to the analysis of the principle of the priority of application of tax legislation, taking into account the grounds and conditions for its implementation in practice. Based on the study of the norms of current legislation, legal positions of the judiciary and the views of scientists on key concepts related to the research topic, the author examines these problems by the example of the principles and procedures for establishing tax deductions under lease agreements for the use of state and communal land, concluded before the entry into force of the Tax Code of Ukraine. The concept of taxation is also being studied, which allows us to outline the sphere of social relations, where the principle of priority of the application of tax legislation is applied, separating relations, where the norms of civil and other branches of law are in force.

Key words: taxation, tax law, rent, priority principle, tax system.