

ПАВЛЕНКО К. К.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний університет державної
податкової служби України)

УДК 349.2

ЧИННІСТЬ І ДІЯ В ЧАСІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ НОРМ

Досліджено співвідношення між чинністю та дією в часі податкових нормативно-правових актів та закріплених ними податково-правових норм. Аналізовано темпоральні зв'язки між системою податкового законодавства та системою податкового права. Обґрунтовано нетотожність часових меж категорій чинності і дії в податково-правовому регулюванні.

Ключові слова: час, чинність, дія, податково-правова норма, нормативно-правовий акт податкового законодавства, податково-правове регулювання.

Исследовано соотношение между силой и действием во времени налоговых нормативно-правовых актов и налогово-правовых норм. Проанализированы темпоральные связи между системой налогового законодательства и системой налогового права. Обоснована нетождественность временных границ категорий силы и действия в налогово-правовом регулировании.

Ключевые слова: время, сила, действие, налогово-правовая норма, нормативно-правовой акт налогового законодательства, налогово-правовое регулирование.

This article features the analysis of the relationship between the validity and the action by time of tax legislation's acts and tax law's rules. Temporal links between the system of tax legislation and the system of tax law have been investigated. On the basis of their nonequivalence the temporal boundaries of validity and action categories in the tax regulation have been substantiated.

Key words: time, force, action, tax and legal norms, legal act of tax legislation, tax and legal regulation.

Вступ. В Україні система податкового законодавства в її загальних рисах знайшла свого закріплення в статті 3 Податкового кодексу України. За пунктом 3.1 цієї статті податкове законодавство України складається з: 1) Конституції України; 2) Податкового кодексу України; 3) Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; 4) чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; 5) нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; 6) рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [1].

Результати дослідження. Між нормативно-правовими актами, які складають систему податкового законодавства, та податково-правовими нормами існує нерозривний зв'язок. Саме це підкреслює М.П. Кучерявенко, зазначаючи, що «найбільш важливою



принциповою особливістю актів в сфері оподаткування є нерозривний зв'язок між правовою формою і її матеріальним змістом. Основою є характер податкових відносин, які можуть існувати виключно у формі правовідносин» [2, с. 549]. В цьому сенсі показово, що в якості джерел податково-правових норм використовується саме законодавство, а не інші можливі форми зовнішнього виразу правових норм. Зумовлюється це тим, що податкові відносини як такі, що стосуються мобілізації грошових коштів до публічних грошових фондів та за допомогою імперативного веління публічних суб'єктів створюють фінансовий базис «цілісності, збалансованості розвитку суспільства» [2, с. 257], стають вельми важливими для існування всього суспільства в цілому.

Звідси цілком природним і логічним є використання саме законодавства для оформлення вітчизняних податково-правових норм як найбільш вагомого та традиційного [3, с. 228] джерела юридичних норм в правовій системі України. Характерно при цьому, що фундамент податково-правового регулювання закладається безпосередньо Основним Законом України, яким встановлено загальнообов'язковість виконання основного податкового обов'язку – сплати податкових платежів до бюджетів. Подальша ж деталізація змісту цього обов'язку разом із закріпленням цілісних правових механізмів окремих податків та зборів здійснюється єдиним кодифікованим актом податкового законодавства – Податковим кодексом України.

Аналізуючи нормативно-правові акти податкового законодавства та податково-правові норми, слід враховувати не тільки їх відмінність як форми та змісту, але й різницю у внутрішній структурі та способах законодавчого оформлення. В першу чергу, тут мова йде про те, що якщо у податковому праві первинним елементом є податково-правова норма, то у податковому законодавстві цим елементом виступає податковий нормативно-правовий припис як письмове викладення елемента податкового права. Тим самим, якщо податкове право складається із сукупності податково-правових норм, то нормативно-правовий акт податкового законодавства утворюється його приписами. В свою чергу, якщо податково-правові норми групуються у прості та складні інститути податкового права, то приписи податкового законодавства – у пункти, статті, параграфи, розділи тощо нормативно-правових актів податкового законодавства.

Причому, як відомо, класична внутрішня будова норми права включає три елемента: гіпотезу, диспозицію та санкцію. Саме так існують класичні норми права, які закріплюють певну ситуацію (гіпотезу), модель поведінки в цій ситуації (диспозицію) та наслідки порушення цієї моделі (санкцію), і цим вони набувають змогу чинити регулятивний або охоронний вплив на певні суспільні відносини. Інша частина правових норм представлена спеціалізованими нормами (зокрема норми засади, колізійні норми, оперативні норми тощо), в яких відсутня чітка триелементна структура та які виконують субсидіарну роль в правовому регулюванні суспільних відносин [3, с. 232-242]. За цих умов податковий нормативно-правовий припис може виконувати роль форми як класичної податково-правової норми (в тому числі окремих її елементів), так і спеціалізованих податково-правових норм.

Практичних наслідків такого розрізнення податково-правової норми та податкового нормативно-правового припису як письмового викладення цієї норми у тексті нормативно-правового акта податкового законодавства щонайменше два. На перший з них доречно вказує М.П. Кучерявенко. Як підкреслює науковець, система податкового права є цілісним однорідним утворенням, що об'єднує єдині податково-правові норми, які забезпечують вплив на регульовані відносини єдиним імперативним методом. Система податкового законодавства, на відміну від системи податкового права, може включати як податкові законодавчі акти, що повністю спрямовані на регулювання податкових відносин, так і окремі норми інших (неподаткових) актів, які регулюють оподаткування. Причому це можуть бути норми і фінансово-правових законодавчих актів, і норми актів інших галузей законодавства [2, с. 516].



Цю особливість помічає і Р.Й. Халфіна, яка пише, що «в законодавчому акті можуть бути поєднані норми декількох галузей права, що регулюють різні сторони даної групи суспільних відносин» [4, с. 200]. Й хоча можна зауважити, що в контексті податкового законодавства слід говорити саме про податкові нормативно-правові приписи, а не податково-правові норми (які є первинним елементом не системи податкового законодавства, а системи податкового права), основного значення у вказаних тезах набуває позначення наявності певного ступеню неоднорідності змісту серед нормативно-правових актів, що складають систему податкового законодавства.

Як продовжує стосовно цього М.П. Кучерявенко, «якщо на рівні системи податкового права комплексність як об'єднання різногалузевих норм абсолютна виключена, то на рівні системи податкового законодавства вона цілком може бути представлена» [2, с. 516]. Інакше кажучи, якщо цілісна сукупність податково-правових норм є однорідним, гомогенним утворенням, яке визначається за ознакою спільності предмета та метода правового регулювання, то сукупність нормативно-правових актів податкового законодавства може вмещувати не лише суто податкові нормативно-правові приписи, а й приписи інших інститутів та галузей законодавства.

Остання обставина значною мірою обумовлена як рисами цілісності та системності законодавства, так і самою природою нормативно-правового акта, його роллю як форми закріплення ним норм права. В цих умовах суб'єкт правотворчих повноважень прагне якомога в більшій мірі узгодити та оптимізувати вплив новостворених або оновлених правових норм, а тому намагається комплексно охопити різні сфери суспільних відносин, підготувавши їх до дії норм прийнятого ним нормативно-правового акта.

Одним з характерних проявів цього в частині юридичної техніки є необхідність передбачати в нормативно-правовому акті окрему його структурну частину – так звані прикінцеві та перехідні положення. Вже безпосередньо приписами цих положень робиться узгодження різних нормативно-правових актів між собою, в тому числі тих, що спрямовані на регулювання різнорідних суспільних відносин. В свою чергу, суттєво важливою частиною перехідних та прикінцевих положень є вирішення питань чинності нормативно-правових актів та дії закріплених ними правових норм.

Другий практичний наслідок розрізнення податково-правової норми та нормативно-правового припису акта податкового законодавства певним чином слідує з першого. За законами діалектики відбувається якісний розвиток комплексності податкового законодавства, що безпосередньо відображається в аспектах набуття чинності нормативно-правовим актом податкового законодавства та вступу у дію його положень. Основного значення тут набуває те, що комплексність внутрішньої будови нормативно-правових актів податкового законодавства зумовлює потребу одночасно в узгодженому, але разом з тим в послідовному підключенні його нормативно-правових приписів до впливу на регульовані суспільні відносини.

Відносно системи податкового права ця особливість нормативно-правових актів податкового законодавства схематично виглядає наступним чином. Так, абстрактно взяті податково-правові норми, які об'єднані у єдиний простий або складний фінансово-правовий інститут, враховуючи їх однорідність, цілком можуть бути введені у дію одночасно. У випадку ж із актом податкового законодавства, незважаючи на те, що його нормативно-правові приписи майже в усіх випадках можуть бути об'єднані єдиними завданнями та цілями, одночасне введення в дію всіх його положень доволі часто стає практично неможливим та недоцільним.

Враховуючи ж, що податково-правові норми, як й будь-які інші правові норми, не можуть існувати без власного джерела, форми їх зовнішнього виразу, то їх дія зумовлюється особливостями їх закріплення в приписах нормативно-правових актів податкового законодавства. Тому непоодинокими є випадки етапності, черговості введення в дію податково-правових норм, які закріплені одним і тим самим актом податкового



законодавства. Безліч прикладів цього можна побачити, проаналізувавши прикінцеві положення Податкового кодексу України [1].

Також звертає увагу на особливість неодноразовості дії податково-правових норм М.В. Андреева. Досліджуючи співвідношення дії податкового законодавства у часі і дії закріплених ним норм, вчена справедливо відмічає, що правовий акт може містити багато норм з різними часовими межами їх дії, і тому більш правильним є дослідження дії у часі саме норми, а не акта. Як пише М.В. Андреева, наявний вітчизняний та зарубіжний досвід свідче, що «різні податково-правові норми, які вміщуються в одному акті законодавства про податки та збори, можуть набувати юридичної сили не одночасно. Моменти набрання чинності тих або інших глав, розділів, статей, норм у часі точно визначається самим законодавцем або пов'язується із настанням чітко визначених суспільних умов» [5, с. 20-21]. Дійсно, такі юридичні наслідки, як виникнення, зміна або припинення відповідних податкових правовідносин безпосередньо настають не внаслідок чинності нормативно-правового акта податкового законодавства, а саме як результат дії закріплених цим актом податково-правових норм.

Розглядаючи більш детально обставини, із якими законодавець може пов'язувати початок дії податково-правових норм, потрібно проаналізувати загальні засади внесення змін до податково-правового регулювання. Так, в українському законодавстві ключового значення з цього питання надано принципу стабільності. Останній є прямо втіленим серед засад податкового законодавства України в підпункті 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України: зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [1]. Доповнює це положення й припис частини третьої статті 27 Бюджетного кодексу України, за яким закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету шляхом зменшення надходжень або збільшення витрат бюджету і приймаються після 15 липня року, що передувє плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим [6].

Разом з тим абсолютизування принципу стабільності податкового законодавства без врахування потреб у гнучкому пристосуванні до мінливих суспільно-економічних умов може призводити до зворотного ефекту і гальмувати практичну реалізацію функцій податкової системи. Цілком обґрунтовано підкреслює М.П. Кучервенко, що «однозначно стабільний, незмінний податок у результаті приведе до диспропорції» [7, с. 23]. Так само важко досягти збалансованості публічних та приватних інтересів в податкових відносинах без надання платнику податків можливості застосовувати із властивістю зворотної сили ті положення податкового законодавства, які збільшують його правову захищеність та обсяг правових гарантій в сфері оподаткування.

З наведених підстав доволі доречною вбачається спроба вирішення питань темпоральної дії положень податкового законодавства в Російській Федерації. Так, зі змісту статті 5 Податкового кодексу Російської Федерації [8] можна виокремити принаймні три суттєві відмінності від принципу стабільності, як його закріплено українським податковим законодавством. По-перше, загальний порядок внесення змін до податкового законодавства Російської Федерації передбачає як мінімальний не піврічний, а лише місячний строк, що покликаний відмежовувати момент прийняття податкових змін та момент їх введення у дію. По-друге, зазначені строки введення в дію оновлених податкових положень відраховуються не до початку нового бюджетного періоду, а до початку нового податкового періоду за відповідним податком; це показує більшу інтеграцію аналізованої норми російського податкового законодавства саме до податкового правового регулювання (а не бюджетного, як це зроблено в законодавстві України). По-третє, в податковому законодавстві Російської Федерації чітко зазначено випадки: а) коли оновлене податкове положення має властивість зворотної сили (збільшення обсягу гарантій



та прав платників податків); б) коли воно не має такої властивості (погіршення становища платників податків); в) коли зворотна сила може мати місце (покращення становища платників податків шляхом зменшення обсягу їх податкових обов'язків).

Всі вказані відмінності між українським та російським податковим законодавством щодо дії податково-правових норм можуть бути витлумачені саме тим чином, що російський законодавець в значно більшій мірі приділив увагу гармонічному поєднанню як стабільності і гнучкості в податкових правовідносинах, так і одночасному врахуванню публічного та приватного інтересів в оподаткуванні. Причому це не тільки в більшій мірі сприяє покращенню становища платників податків як зобов'язаної сторони податкових правовідносин, але й дозволяє законодавцю не бути зв'язаним формальними обмеженнями під час податкового правового регулювання, а своєчасно та з користю для публічного інтересу впроваджувати потрібні зміни до податкового законодавства.

Наведені висновки безпосередньо стосуються того, що дія положень нормативно-правових актів податкового законодавства, як правило, має визначатись окремо щодо кожного податкового нормативно-правового припису. Фактично це й зазначає М.В. Андреева, коли пише, що «акт законодавства про податки і збори, який встановлює порядок сплати та обчислення різних податків, буде набирати чинності за частинами в залежності від початку наступного податкового періоду за кожним податком. ... Більш того, якщо для одного й того самого податку в залежності від категорії платника або інших умов оподаткування встановлені податкові періоди різної тривалості, дата набрання чинності відповідного акта має визначатись стосовно кожного із встановлених податкових періодів» [5, с. 21].

Коментуючи наведену тезу М.В. Андреевої, слід зробити декілька зауважень. По-перше, з нашої точки зору, для збереження високої якості законодавчої техніки нормативно-правових актів податкового законодавства вкрай необхідно не тільки розмежувати категорії чинності нормативно-правового акта та дії його положень, але й передбачати, що чинність повинна набуватись таким актом одночасно і в цілому, тоді як окремо слід позначати саме дію закріплених цим актом податково-правових норм. Ці питання підлягають вирішенню у прикінцевих та перехідних положеннях податкового нормативно-правового акта.

По-друге, якщо говорити безпосередньо про податкове законодавство України, то в закріпленому ним принципі стабільності зроблено посилання не на податковий період за відповідним податком, а до бюджетного періоду. Тому одним із перших кроків для оптимізації засад дії в часі податково-правових норм в українському податковому законодавстві має стати більш чітке визначення самого принципу стабільності податкового законодавства, надання йому рис гнучкості та виключно податково-правової спеціалізації.

Нарешті, в чинному податковому законодавстві України, як правило, податковий період визнається однаковим чином для всіх категорій платників окремо взятого податкового платежу. Одним з нечисленних прикладів протилежного є податок на додану вартість. Зокрема, пунктом 202.2 статті 202 Податкового кодексу України передбачено, що платники податку, які мають право на застосування нульової ставки податку на прибуток, а також платники податку, які сплачують єдиний податок, можуть вибрати за відповідної заявою не загальний для платників податку на додану вартість місячний податковий період, а квартальний податковий період [1]. Тому диверсифікація податкових періодів за одним і тим самим податком має бути визнана скоріше виключенням, ніж загальноживаним правилом.

Втім, безсумнівним є висновок, що «специфікою податкового законодавства пояснюється та обставина, що норми одного податкового закону *можуть мати* різні межі дії у часі» [5, с. 23]. Причому потрібно додати, що податково-правові норми одного й того самого акта податкового законодавства, не тільки можуть мати, але й в більшості випадків *повинні мати* різні властивості власної темпоральної дії. В будь-якому разі суб'єкт



податкової правотворчості під час прийняття нормативно-правового акта має принаймні хоча б ставити перед собою таке питання, а не механічно визначати якусь дату початку дії, єдину для всіх податкових нормативно-правових приписів конкретного акта податкового законодавства. Врахування цього б значно підвищило якість податкового правового регулювання в нашій державі.

Актуальність зазначеного значно підвищується, якщо законодавчо закріпленими є положення щодо можливості надання податково-правовим нормам властивості зворотної сили. Практично досягти це, з врахуванням потреби у збереженні балансу між публічним і законними приватними інтересами в оподаткуванні, допомагає розподіл податково-правових норм на ті, що покращують становище платника податків як зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, та на ті, що погіршують його раніше існуюче становище. При цьому слід позначити, що може мати зворотну силу лише категорія податково-правових норм із покращенням становища платників податків. Тоді як погіршення становища платника податків повинно мати наслідком недопустимість поширення на ці норми властивостей зворотної сили.

Важливо розуміти, що чинність та юридична сила як основна її складова – сутнісна риса нормативно-правового акта, вона показує його місце в ієрархічній структурі національної системи законодавства [9, с. 144]. Звідси, надаючи податковому нормативно-правовому акті чинності, лише визначається його місце в системі податкового законодавства та створюється юридична можливість для наступного введення у дію закріпленим ним норм.

Водночас дія закріплених у законодавстві норм права – необхідна передумова загальнообов'язковості правових норм. Тут саме риса загальнообов'язковості робить останні рівним масштабом поведінки кожного суб'єкта, який перебуває у сфері правового регулювання [10, с. 366]. Причому, як відомо, будь-яка норма права – загальнообов'язкове, формально-визначене правило поведінки, встановлене або санкціоноване державою, яке офіційно закріплює міру свободи і справедливості й забезпечується всіма заходами державного впливу аж до примусу [11, с. 275]. Без дії правова норма не була б сама собою, не було б ані загальнообов'язковості такого правила поведінки, ані можливості застосовувати державний примус за його порушення.

В цьому контексті відносно чинності нормативно-правових актів в системі податкового законодавства та дії податково-правових норм в системі податкового права можна говорити з позицій філософських категорій загального та особливого. Так, загальне є закономірною формою буття явищ в складі цілого, що виражає певну властивість та відношення, характерні для даного класу предметів. «Загальне – це єдине у багатьох» [12, с. 447]. Особливе ж є тим, що виражає предмет або явище як ціле у єдності і співвідношенні його протилежних моментів – одиничного і загального. Причому особливе виступає не лише як проміжна ланка між одиничним і загальним, а передусім як об'єднуючий їх початок в рамках цілого; «особливе виступає як здійснення загальне» [12, с. 469].

У відносинах оподаткування вказане проявляється таким чином: і система податкового законодавства, і система податкового права можуть бути представлені в якості цілого. По відношенню до системи податкового законодавства чинність виступатиме як загальне; лише ті нормативно-правові акти, що стали чинними, можуть відноситись до цієї системи. При цьому категорією особливого будуть, власне, різновиди нормативно-правових актів податкового законодавства. Саме в залежності від місця цих актів в ієрархії системи законодавства й визначатиметься ступінь притаманної їм юридичної сили.

В свою чергу, в системі податкового права загальним будуть самі податково-правові норми. Але реалізуватись, стати «здійсненими» останні не зможуть без особливого – цим безпосередньо і виступає дія податково-правових норм у часі. Саме разом із початком своєї дії податково-правові норми закріплюються в системі податкового права,



стають дійсними регуляторами податкових відносин, встановлюють, змінюють чи припиняють податкові обов'язки та права.

Тим самим попри всю свою спільність категорії чинності акта податкового законодавства та дії закріплених ним податково-правових норм несуть різне змістовне навантаження, виконують різні функціональні завдання та не співпадають у часі. Чинність – ознака форми, податкового нормативно-правового акта; вона – передумова дії (а тому завжди передує дії), її завдання полягає в наданні юридичної сили правовим приписам. Дія – ознака змісту, податково-правової норми; вона зумовлена чинністю (а тому завжди слідує після чинності), і її завдання полягає в функціональній реалізації податково-правової норми. Нехтування вказаними об'єктивними властивостями цих категорій правової дійсності спричинює погіршення якості правового регулювання податкових відносин, щонайменше ускладнює реалізацію закладених в податково-правових нормах цілей, а іноді й взагалі унеможливує досягнення останніх.

Висновки. Звідси в українському законодавстві потрібно, починаючи безпосередньо з конституційних положень, а потім й деталізуючи на рівні окремого закону, визначити відмінності між категоріями чинності та дії, визначити єдину типову процедуру набуття чинності нормативно-правовими актами, чітко позначити випадки та алгоритм можливого надання нормативно-правовим приписам властивостей зворотної сили. Після цього, вже на рівні інституційного податково-правового регулювання слід закріпити засади дії податкових нормативно-правових приписів у часі. При цьому передбачити слід не лише стабільність податкового законодавства, а певне співвідношення його стабільності та гнучкості, що в найбільшому обсязі відповідало б сучасному уявленню про баланс публічних та законних приватних інтересів в оподаткуванні.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : В 6 т. – Х. : Легас – Право, 2004. – Т. II : Введение в теорию налогового права.
3. Загальна теорія держави і права / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін. ; За ред. докт. юрид. наук проф. акад. АПрН України М.В. Цвіка, докт. юрид. наук, проф. акад. АПрН України О.В. Петришина. – Х. : Право, 2010.
4. Халфина Р.О. Право как средство социального управления. – М. : Наука, 1988.
5. Андреева М.В. Действия налогового законодательства во времени : Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2006.
6. Бюджетный кодекс Украины від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – С. 1778. – Ст. 572.
7. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / За ред М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.consultant.ru.
9. Общая теория права и государства : Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. – М. : Юристъ, 1996.
10. Теорія держави і права. Академічний курс : Підручник / За ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. – К. : Юрінком Інтер, 2006.
11. Скакун О.Ф. Теория государства и права : Учебник. – Х. : Консум, 2006.
12. Философский энциклопедический словарь / Гл. ред. : Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. – М. : Сов. Энциклопедия, 1983.

