

УДК 340.1

К.К. ПАВЛЕНКО, Національний університет державної податкової служби України

ЗВОРОТНА ДІЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ НОРМ У ЧАСІ: СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ

Ключові слова: податково-правова норма, час, дія, зворотна сила, податкові правовідносини

Податково-правові норми мають часовий характер дії, що поєднує дві протилежності: стабільність та мінливість. На перетині цих об'єктивних тенденцій виникає нова податково-правова норма і постає питання про спосіб підключення такої нової норми до регулювання податкових відносин. При цьому для уникнення невизначеності у податково-правовому регулюванні потрібно чітко відрізнити між собою ультраактивну (пряму) та ретроактивну (зворотну) форму дії податково-правової норми.

Мета статті полягає в розкритті відмінностей між ультраактивною та ретроактивною формами дії податково-правових норм; надати визначення та характеристику ретроактивної форми дії податково-правових норм; закласти теоретичні основи для узгодження та оптимізації правового впливу на податкові відносини при запровадженні нових податково-правових норм. Її новизна – в конкретизації уявлення про властивості та значення часу в податково-правовому регулюванні; встановлено сутність і зміст ретроактивної форми дії податково-правових норм; визначено особливості правового впливу на податкові відносини при ультраактивній та ретроактивній формах дії податково-правових норм.

Одним із шляхів надання формальної визначеності тим чи іншим суспільно важливим правилам поведінки, запровадження початку їх існування в якості норми права з наступним набуттям ними рис загальнообов'язковості, забезпеченості особливою юридичною силою, що спирається на всю повноту внутрішнього

суверенітету державної влади, є їх закріплення у особливій правовій формі – формі закону. В свою чергу, торкаючись категорії закону, треба провести чітку межу між законом як одним із різновидів нормативно-правових актів, джерел зовнішнього вираження норм права, та законом як певним універсальним і необхідним твердженням про зв'язки явищ.

У першому випадку ми маємо справу із правовим (юридичним) законом, одним із загальноприйнятих розумінь якого є його визначення як нормативно-правового акта вищої юридичної сили, який є прийнятим в особливому порядку парламентом або безпосередньо народом та визначає відправні засади правового регулювання суспільних відносин [1, с.282]. В другому випадку мова йде про закон науковий, що є необхідним, суттєвим, стійким, повторювальним відношення між явищами або предметами, яке виражає об'єктивні зв'язки між ними, між їх складовими елементами, а також між їх внутрішніми властивостями [2, с.188].

Відповідно, серед головних відмінностей юридичного закону від закону наукового можливо виділити наявність у закону в правовому сенсі чітко визначених меж своєї дії у часі, а разом з цим й існування такої особливої притаманної йому риси як напрям темпоральної дії. У буквальному розумінні така ознака юридичного закону має характеризувати його відношення і потенційно передбачуваний вплив на те, що або відбулося у минулому, або відбувається зараз, або відбуватиметься у майбутньому. Наявність даної властивості юридичного закону, перш за все, зумовлюється його опосередкованістю та залежністю у своєму генезисі від діяльності людини, а отже й тим неминучим фактом, що він виникає лише в певний момент часу. Наукові закони ж (що передусім виражає ознаку їх стійкості та загальності) за аксіомою існують завжди та всюди, виникаючи разом із матерією та формами її існування – простором та часом.

З цієї причини відомі науковці, які досліджували природу юридичного закону вказували, що юридичний закон хоча і носить певний

об'єктивний характер, але це доволі специфічна об'єктивність [3, с.13]. Вона є відмінною від об'єктивності наукового закону: юридичний закон існує не поряд або замість об'єктивних наукових законів, а формує власну конструкцію на їх базі. Здійснюється це за тих умов, коли об'єктивно існуючий науковий закон неможливо порушити, тоді як абсолютно припустиме порушення припису юридичного закону. Останній показує, як необхідно поступати, що не виключає рішення учасника відносин на ухилення від цієї настанови [4, с.562]. Дійсно, дія наукового закону є абсолютною, вона не залежить від чийсь волі або свідомості та існує самостійно, натомість дія юридичних законів є залежною від волі держави, що їх встановлює, та учасників суспільних відносин, до яких його звернуто; поза їх волею та свідомістю юридичний закон діяти не може.

Від зазначеного ми маємо відштовхуватись і при дослідженні питання дії податково-правових норм у часі, адже саме юридичний закон є головною формою закріплення норм податкового права у країнах, що відносяться до так званого романо-германського або континентального типу правової системи, до яких належить і Україна. Тому мав рацію М.П. Кучерявенко, коли вказував, що податково-правові норми, як й інші види правових норм, об'єктивно носять часовий, відносний характер [4, с.197]. Такий часовий характер дії податково-правових норм створює основи якісного правового регулювання податкових відносин. Це діалектично поєднує в собі дві протилежності: стабільність та мінливість. Намагаючись узгодити їх між собою, оптимізується правовий вплив на податкові відносини, формується і корегується поведінка їх учасників відповідно до тієї бажаної моделі, що сприяє якнайповнішому та всеоб'ємнішому досягненні цілей з упорядкування, охорони та розвитку податкових відносин. Разом із цим реалізується і втілення так званого загального публічного інтересу, що об'єднує та поширюється на все суспільство.

Звідси, напрям темпоральної дії податково-правових норм, що може бути не тільки пря-

мим (перспективним або ультраактивним), але й зворотним (ретроспективним або ретроактивним), є не лише однією з властивостей, що позначають часовий та відносний характер цих норм, але й може бути розглянутий як один із засобів, за допомогою яких об'єктивно можливо чинити той чи інший правовий вплив на відносини оподаткування. При цьому, для правильного розуміння його підключення до механізму правового регулювання податкових відносин потрібно мати чітке уявлення про основні властивості та особливості самої категорії часу.

За загально-філософським визначенням, час є атрибутом, формою буття матерії, що виражає тривалість буття і послідовність зміни станів всіх матеріальних систем і процесів у світі. «Час не існує сам по собі, за межами матеріальних змін; так само неможливим є існування матеріальних систем і процесів, що не мають тривалості, не змінюються від минулого до майбутнього... Час є одномірним, асиметричним та незворотним, всі зміни у світі відбуваються від минулого до майбутнього» [2, с.94]. Така односпрямованість часу зумовлена асиметрією причинно-наслідкових зв'язків, загальною незворотністю процесів розвитку та змін матеріальних систем і явищ, неможливістю абсолютно повного повторення їх минулих станів та циклів.

Особлива конструкція зворотного напрямку дії у часі податково-правових норм припускає на перший погляд те, що є абсолютно неможливим для наукових законів. Йдеться про ситуації, коли час ніби стає симетричним та зворотним, розповсюджуючись як у майбутнє, так і у минуле, й відбувається повернення до того, що вже сталося, в свою чергу, ніби дозволяючи діяти податково-правовим нормам у часовому вимірі ще до моменту фактичного їх створення та закріплення у відповідній формі. Втім, таке розуміння зворотності дії податково-правових норм призводить до прямого протиріччя із вказаними основними властивостями часу. Тому, говорячи про можливість зворотної дії податково-правових норм у часі, слід правильно визначитись із змістом, яким

ми наділяємо поняття «зворотна сила юридичного закону».

Загальне тлумачення прикметника «зворотній» дозволяє встановити, що під ним розуміється як ознака предмета, що спрямовує, веде назад до вихідного пункту, так і ознака, що призводить до вихідного або початкового стану, обертає у протилежному напрямі розвиток певного процесу, дії явища [5, с.355; 6, с.496]. Перше з наведених значень стосується сутності існування матеріальних об'єктів у просторі: так, цілком можливо повернутися до початкового або будь-якого попереднього пункту, просторової координати. В свою чергу, друге значення вказує на можливість зворотності певних процесів, переміни місцями їх окремих етапів, фаз розвитку, але аж ніяк, не на зворотність часу: процес, що було повернуто у протилежному напрямі порівняно до первісного процесу, буде завжди наслідком останнього, його розвиток буде відбуватись тільки після, але не до первісного процесу.

З цього приводу слушним є висновок, що його робить Ю.А. Пономаренко при дослідженні зворотної дії кримінального закону: «...слід відзначити високу етимологічну точність термінів «пряма» та «зворотна» дія кримінального закону. Звичайно, вони не мають сприйматися буквально і розумітися як дія закону «вперед» і «назад». Їх точність полягає у правильному відображенні критерію, покладеного в основу виділення цих видів дії кримінального закону. Дійсно, якщо злочин було вчинено після набуття кримінальним законом чинності, то має місце пряма послідовність: закон – злочин – дія закону. Якщо ж злочин було вчинено до набуття законом чинності, то така послідовність зворотна: злочин – закон – дія закону» [7, с.137]. При цьому, слід підкреслити, що вказане судження було зроблено в контексті кримінального закону. В той же час воно може бути без будь-яких перешкод застосовано і для правових відносин в сфері оподаткування, адже і кримінально-правові, і податково-правові відносини є різновидами публічних. На перший план в цих умовах висувається публічно-правовий аспект та імпера-

тивний метод правового регулювання, домінуюче закріплення односторонніх велінь держави, чітке підпорядкування та безумовна субординація зобов'язаних суб'єктів правовідносин.

Вказане дозволяє критично сприйняти розуміння зворотної дії закону або іншого нормативно-правового акта, що визначається через уявне перенесення чинності закону до моменту у часі, що передував би часу його реального створення. На жаль, прибічників такого розуміння чимало. Так, російська дослідниця М.О. Капустіна пише, що «встановлення моменту початку дії нової юридичної норми до її офіційного опублікування прийнято називати в літературі «зворотною дією закону» («зворотна сила»), тобто, нова юридична норма припускається такою, що існувала у минулому (з точки зору фізичного часу). При цьому стара юридична норма, що регулювала той самий предмет, достроково припиняє свою дію» [8, с.61]. Радянський вчений А.О. Тіллі вважав зворотною дією закону «таку його дію на правовідношення, за якої закон вважається таким, що існував у момент виникнення правовідношення» [9, с.96]. Інший представник радянської правової думки, Д.М. Бахрах, говорив про зворотню дію закону як про зміну законом прав та обов'язків учасників правовідносин з будь-якої більш ранньої дати (аж до моменту виникнення самого правовідношення), ніж дата набуття законом чинності [10, с.16]. Вітчизняна дослідниця Л.В. Авраменко вказує, що зворотною дією є поширення нормативно-правового акта на факти, які виникли до набрання ним чинності, що відбувається з моменту виникнення цих фактів та супроводжується переглядом та коригуванням попередніх рішень щодо таких фактів за новим нормативно-правовим актом [11, с.210]. Так само й С.П. Погребняк писав, що завдяки зворотній силі закону «наслідки, що були законно зроблені при старому законі, визнаються неправильними і підлягають зміні відповідно до норм нового закону» [12, с.312].

Можна навести й інші аналогічні точки зору, але наведеного цілком достатньо, щоб зро-

зуміти, що наведені визначення через свої припущення, що суперечать основним властивостям часового континууму, втрачають власну науковість та штучно оминають головне завдання визначення – вказати на істотні ознаки предмета або явища, а разом із цим практично нівелюють будь-яку свою корисність та цінність. Як знову ж таки наголошує Ю.А. Пономаренко, час, як форма буття матерії, є одномірним і односпрямованим, а тому фізично неможливо повернутися в часі на більш чи менш значний період назад і змінити в минулому те, що вже відбулося: «...зробити те, що було таким, якого не було, не під силу нікому і нічому...» [7, с.140].

Поряд із цим існують й доволі лаконічні визначення зворотної дії закону як «поширення дії закону на факти, що виникли до набрання ним чинності» [13, с.303] або «застосування акта у зв'язку із юридичними фактами, що виникли до введення його у дію» [14, с.111], але такі визначення зовсім не розкривають природу такого «поширення» чи «застосування», не пояснюють, яким чином це відбувається. На наш погляд, саме у механізмі взаємодії закону та юридичних фактів, що мали місце до набуття ним чинності, й полягає сутність можливої зворотності юридичного закону в цілому і податково-правових норм зокрема. Тому слід повновому підійти до питання визначення зворотного напрямку темпоральної дії закону та правових норм.

З наведених позицій вважаємо, що у широкому сенсі зворотною дією юридичного закону та закріплених в ньому правових норм є надання ними в межах вже існуючих правовідносин нового юридичного значення конкретним життєвими обставинами (діям або подіям), які мали місце у часі, що передував моменту набуття чинності цим законом та його правовими нормами. Таке нове юридичне значення полягає у зміні існуючого до набуття чинності новим законом обсягу суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, перегляді юридичного змісту правовідношення, що виникло раніше за набуття чинності новим законом і закріпленими в ньому правовими нормами.

Пов'язаність визначення зворотної дії закону саме із життєвими обставинами, що отримали юридичне значення, так званими юридичними фактами, не є випадковим, адже саме юридичний факт визнається однією з передумов виникнення, зміни і припинення правовідносин [15, с.348]. При цьому, свого податкового значення певні життєві обставини набувають завдяки особливій складовій частині податково-правової норми – гіпотезі, де вони передбачаються законодавцем в якості умови, за якої ця податково-правова норма права підлягає застосуванню. Одночасно з появою цих умов починає реалізовуватись безпосереднє правило поведінки, що закріплюється іншим структурним елементом податково-правової норми – її диспозицією у вигляді суб'єктивних юридичних обов'язків і прав учасників податкових правовідносин. В свою чергу, на випадок порушення закріпленого диспозицією правила поведінки встановлюється завершальний елемент податково-правової норми – її санкція, що у цьому разі передбачає можливі не вигідні наслідки для суб'єктів податкових правовідносин.

Так, для виникнення податкових правовідносин найтипівішими юридичними фактами є поява у особи об'єкта оподаткування і постановка цієї особи на облік як платника податків. Після цього виникає обов'язок платника податків, щодо повної та своєчасної сплати суми податку до бюджету. При невиконанні чи неналежному виконанні такого обов'язку для такого платника податків настануть негативні наслідки: наприклад, у випадку несплати ним у встановлені строки сум податку, його майно може бути передано у податкову заставу.

Таким чином, якщо ті чи інші життєві обставини, що мали податкове значення, були врегульовані раніше чинною податково-правовою нормою, а отже й створили за ним певні юридичні наслідки у вигляді обов'язків і прав учасників податкових правовідносин, то зворотна сила нової податково-правової норми матиме місце у тому разі, коли ці правовідносини продовжуватимуть існувати після набуття чинності новою податково-правовою

нормою. Така податково-правова норма для тих самих життєвих обставин, що отримали податкове значення, буде передбачати будь-які інші, ніж існували раніше, юридичні наслідки, наповнюючи новим змістом існуюче податково-правовідношення.

У цьому контексті ми й отримуємо ту саму зворотну послідовність, про яку вже згадувалось вище, що характеризує співвідношення між окремими елементами, які складають передумови виникнення податкових правовідносин. Так, якщо при звичайному розвитку подій і прямій дії податково-правової норми:

а) спочатку виникає ця норма права, яка у своїй гіпотезі оформлює певні життєві обставини у вигляді потенційно можливих юридичних фактів;

б) такі юридичні факти при їх появі разом із іншими необхідними умовами виникнення податкових правовідносин (наявності податкової правоздатності та дієздатності осіб-потенційних учасників правовідносин, які разом становлять зміст податкової правосуб'єктності – можливості і здатності особи бути учасником податкових правовідносин з усіма правовими наслідками) зумовлюють подальше застосування закріплених у диспозиції податково-правової норми правила поведінки чи встановлених у санкції мір можливої відповідальності у випадку його порушення;

в) у цей момент з'являються відповідні податкові правовідносини і їх учасники набувають передбачені нормою права конкретні суб'єктивні податкові обов'язки та права, і разом з цим починає діяти закон або інший нормативно-правовий акт, що таку податково-правову норму містить;

то у випадку із зворотною дією податково-правової норми, що має розглядатись як екстраординарна форма її дії, за хронологією у часі ми будемо мати таку послідовність, коли спочатку:

а) з'являтиметься не нова податково-правова норма, а певні життєві обставини, що вже були передбачені в якості юридичного факту попередньою податково-правовою нормою і внаслідок цього вже отримали своє по-

даткове значення;

б) виникнуть і почнуть розвиватися відповідно до правил, встановлених цією податково-правовою нормою відповідні податкові правовідносини;

в) і лише після цього з'являтиметься нова податково-правова норма, що із набуттям нею чинності, завдяки передбаченій саме для такої норми властивості зворотної дії, замінитиме собою для тих самих життєвих обставин і вже існуючих податкових правовідносин дію попередньої податково-правової норми.

Тобто, замість звичайного порядку дії податково-правової норми у часі: податково-правова норма + життєві обставини = юридичні факти + податкова правосуб'єктність = дія податково-правової норми = податкові правовідносини, при екстраординарній формі дії податково-правової норми у часі отримуємо зворотній порядок: існуючі податкові правовідносини + нова податково-правова норма = дія нової податково-правової норми = змінений зміст існуючих податкових правовідносин.

ЛІТЕРАТУРА

1. 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.

2. Философский энциклопедический словарь / гл. редакция: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М. : Сов. Энциклопедия, 1983.

3. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / Кечекьян С. Ф. – М. : Изд-во АН СССР, 1958.

4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас; Право, 2004.

5. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К., Ірпінь : ВТФ «Перун», 2001.

6. Словник української мови: в 11 т. / ред. колег. І. К. Білодід (голова) та ін. – К. : Наукова думка, 1970–1980. – Т. 3.
7. Пономаренко Ю. А. Чинність і дія кримінального закону в часі : монографія / Пономаренко Ю. А. – К. : Атіка, 2005.
8. Капустина М. А. Действие юридических норм во времени / Капустина М. А. – СПб. : Изд-во С.-Петербург. ун-та, 2001.
9. Тилле А. А. Время, пространство, закон / Тилле А. А. – М. : Юридическая литература, 1965.
10. Бахрах Д. Н. Действие правовой нормы во времени / Бахрах Д. Н. // Советское государство и право. – 1991. – № 2.
11. Авраменко Л. В. Теорія держави та права : навчальний посібник / Авраменко Л. В. – Х. : СПДФО Вапнярчук Н.М., 2004.
12. Загальна теорія держави і права / за ред. проф. М. В. Цвіка та ін. – Х. : Право, 2002.
13. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Юридична думка, 2007.
14. Шульга А. М. Теория государства и права : пособие для подготовки к государственному (выпускному) экзамену / Шульга А. М. – Х., 2003.
15. Скакун О. Ф. Теорія права і держави (Енциклопедичний курс) : підручник / Скакун О. Ф. – Х. : Еспада, 2006.

Павленко К. К. Зворотна дія податково-правових норм у часі: сутність та значення / К. К. Павленко // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 428–433 [Електронний ресурс].

Досліджено сутність та зміст зворотної сили податково-правових норм. Деталізовано властивості та значення часу в податково-правовому регулюванні. Розроблено визначення ретроактивної форми дії податково-правових норм та розкрито механізм її застосування при правовому регулюванні податкових відносин. Наведено відмінності між ультраактивною та ретроактивною формами дії податково-правових норм. Створено теоретичні основи для узгодження та оптимізації правового впливу на податкові відносини при запровадженні нових податково-правових норм.

Павленко К.К. Обратное действие налогово-правовых норм во времени: сущность и значение

Исследованы сущность и содержание обратной силы налогово-правовых норм. Детализированы свойства и значение времени в налогово-правовом регулировании. Разработано определение ретроактивной формы действия налогово-правовых норм и раскрыт механизм ее применения при правовом регулировании налоговых отношений. Приведены различия между ультраактивной и ретроактивной формами действия налогово-правовых норм. Созданы теоретические основы для согласования и оптимизации правового воздействия на налоговые отношения при внедрении новых налогово-правовых норм.

Pavlenko K.K. The Nature and Significance of Retroactive Effect of Tax Law Rules

In this article the retroactive effect of tax law rules is examined under its legal nature and significance. Additional light is shed on the importance of time aspect in the legal regulation of taxation. On this basis, a definition for retroactive effect of tax law rules has been developed, and the mechanism of its application in the legal regulation of taxation has been revealed. The differences between ultra active and retroactive forms of tax law rules' action have been summarized. Thus a theoretical basis for harmonizing and streamlining the legal regulation of taxation upon the introduction of new tax law rules has been established.