

УДК 347.73

Павленко К. К., здобувач кафедри фінансового права НУ державної податкової служби України

## Початок темпоральної дії податково-правових норм

Досліджено сутність та особливості процесу введення податково-правових норм у дію. Виявлено чинники та умови для підключення нових податково-правових норм до правового регулювання податкових відносин. В контексті введення у дію податково-правових норм, що закріплюються законодавчими актами, розглянуто конституційний (ординарний) та законний (екстраординарний) порядок набрання чинності законами України. Проаналізовано відмінності в застосуванні принципу стабільності податкового законодавства між податково-правовими нормами, якими запроваджуються та вводяться в дію загальнодержавні податки та збори, та податково-правовими нормами, що стосуються введення в дію місцевих податків та зборів.

**Ключові слова:** податково-правова норма, нормативно-правовий акт податкового законодавства, набрання чинності, введення у дію, принцип стабільності податкового законодавства.

Исследована сущность и особенности процесса введения налогово-правовых норм в действие. Выявлены факторы и условия для подключения новых налогово-правовых норм к правовому регулированию налоговых отношений. В контексте введения в действие налогово-правовых норм, закрепляемых законодательными актами, рассмотрены конституционный (ординарный) и законный (экстраординарный) порядок вступления в силу законов Украины. Проанализированы различия в применении принципа стабильности налогового законодательства между налогово-правовыми нормами, которыми закрепляются и вводятся в действие общегосударственные налоги и сборы, и налогово-правовыми нормами, которыми вводятся в действие местные налоги и сборы.

**Ключевые слова:** налогово-правовая норма, нормативно-правовой акт налогового законодательства, вступления в силу, введение в действие, принцип стабильности налогового законодательства.

This article features the analysis of the enactment process for the tax law's rules. The main conditions that are required for the tax law's rules at the moment of their connection to the legal regulation of taxation have been detected. In the context of the enactment of the tax law's rules, which are contained in legislative acts, the "constitutional" (ordinary) and the "legal" (extraordinary) methods of entry into force by the laws in Ukraine have been considered. The differences in the application of the tax legislation's stability principle for the tax law's rules that introduce national taxes and fees, and the tax law's rules that introduce local taxes and fees have been analyzed.

**Keywords:** tax law's rule, the legal act of the tax legislation, adoption, enactment, the principle of stability of the tax legislation.

**Актуальність теми.** Безпосередній вплив на податкові відносини податково-правова норма чинить протягом визначеного періоду часу, що є фактичним строком життя правової норми. Цей строк знаходиться між моментами початку дії (вступу в дію) та припиненням дії. Але не в усіх випадках строк дії правової норми дорівнює арифметичній різниці між вступом та припиненням дії: із цього строку виключається період зупинення дії податково-правової норми та додаються випадки збереження, переживання своєї дії. Остання обставина пояснюється необхідністю врегулювання тривалих податкових правовідносин, потребою врахування прав та законних інтересів платників податків й пов'язаними з цим особливостями та допустимістю застосування зворотної сили в податкових відносинах. В свою чергу, для кращого розуміння процесу залучення податково-правових норм до регулювання податкових відносин слід зробити ретельний аналіз порядку введення у дію податково-правових норм.

**Аналіз досліджень.** Висвітленню питань, пов'язаних з особливостями регулювання податкових відносин і цілому та темпоральній дії податково-правових норм зокрема присвячені наукові праці М.В.Андрєєвої, Л.К.Воронової, Р.О.Гаврилюк, К.Ю.Догадайло, І.І.Кучерова, М.П. Кучерявенка, С.Г.Пепеляєва, Н.І.Хімічевої, А.О.Храброва, О.І.Худякова та інших.

**Мета дослідження.** Метою статті є з'ясування порядку та особливостей введення у дію нових податково-правових норм.

**Виклад основного матеріалу.** Початковий момент дії податково-правової норми має велике значення для реалізації всіх залучених до відносин оподаткування інтересів. Разом із настанням цього моменту можна говорити про появу загальнообов'язковості податково-правової норми, яка підкріплюється можливістю застосування державного примусу. Остання обставина фактично стає гарантією дотримання податково-правової норми, що вступила у дію. М.П.Кучерявенко з приводу вказаного пише, що "дія податково-правових норм пов'язується з отриманням ними якісної визначеності, державної підтримки і забезпечення заходами примусового впливу" [1, с.197]. Так само й М.О.Капустіна підкреслює, що саме із вступом правових норм у дію вони починають функціонувати як дозволи, заборони, санкції, підтримувані державою, як формалізовані приписи, втілені у гарантованих державою правових джерелах [2, с.10-11]. Тому багато в чому не лише суто зміст закріпленого конкретною податково-правовою нормою правила поведінки, а й власне темпоральні рамки її дії визначають характер та ефективність податково-правової норми.

В залежності від конкретних обставин податково-правова норма може бути за своєю сутністю як стимулюючою, так і обмежуючою по відношенню до розвитку суспільних відносин (наприклад, господарських відносин, цивільних відносин тощо). Іншими словами податково-правова норма може або сприяти розвитку певних суспільних відносин (наприклад, встановлюючи більш сприятливі умови оподаткування) або гальмувати їх (при збільшенні рівня податкового тиску на платників податків). При цьому головним буде залишатись саме завдання реалізації публічного інтересу при збереженні необхідного гарантованого обсягу прав платників податків. Іншими словами йде мова про баланс інтересів в оподаткуванні.

Нехтування ж цим балансом фактично має бути визнано однією з ознак порушення законності податково-правовою нормою. Звісно, що цього потрібно уникати всіма можливими засобами, починаючи з підвищення рівня правосвідомості суб'єктів оподаткування та рівня юридичної техніки законодавця. В цьому сенсі доречно згадати Постанову Конституційного Суду Російської Федерації від 30 січня 2001 року №2-П, в якій буквально зазначається, що вимога законно встановленого податку і збору відноситься не лише до форми, процедури прийняття і змісту податкового законодавчого акта, але й до порядку введення цього акта в дію [3]. Вказане зумовлює потребу більш детального розгляду тих обставин, а саме чинників та умов, з якими пов'язується початковий момент дії податково-правових норм.

Основним чинником введення у дію нових податково-правових норм є об'єктивна потреба публічних утворень (держави, її окремих адміністративно-територіальних частин та територіальних громад) у правовому регулюванні податкових відносин, які можуть існувати тільки у формі правовідносин. Така потреба має своїм наслідком наділення визначених суб'єктів, передусім — законодавця, нормотворчими функціями та компетенцією з питань податково-правового регулювання. Вказані нормотворчі функції та податкова компетенція, як необхідні передумови, реалізуються ними при

прийнятті та введенні у дію нових податково-правових норм. При цьому, визначаючи момент у часі для введення в дію нової податково-правової норми такі суб'єкти податкової нормотворчості мають керуватися вимогою одночасного досягнення публічного інтересу та збереження прав і законних інтересів платників податків. Це, в свою чергу, зумовлює необхідність обов'язкового дотримання умов встановлення початкового моменту дії нових податково-правових норм.

Важливо чітко розуміти, що обов'язковою умовою дії податково-правових норм є отримання юридичної сили нормативно-правовим актом податкового законодавства, яким ці норми є закріплені. В свою чергу юридична сила є змістом чинності податкового нормативно-правового акта. Звідси саме набуття чинності нормативно-правовим актом податкового законодавства стає головною умовою початку дії податково-правових норм.

Відповідно до частини п'ятої статті 94 Конституції України, “закон набирає чинності через десять днів з дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня його опублікування” [4]. Тим самим можна говорити про передбачення Основним Законом України двох видів набрання чинності для законів України: ординарного (конституційного) та екстраординарного (законного). В першому випадку закон набирає чинності в силу конституційного припису через десять днів після його офіційного опублікування. В другому випадку момент отримання чинності законом встановлюється законодавцем в самому законодавчому акті.

Причому, якщо загальним порядком набрання чинності законами України є лише один можливий варіант — сплив десятиденного строку із дня першого офіційного опублікування закону, то набуття вітчизняними законами чинності в спеціальному порядку може відбуватись чотирма шляхами. Ними є, по-перше, набуття законом чинності з дня його офіційного опублікування; по-друге, набрання законом чинності із спливом будь-якого іншого (меншого або більшого) ніж десятиденного строку з дня офіційного опублікування закону; по-третє, набрання законом чинності із чітко зазначеної календарної дати, що наступить у майбутньому після офіційного опублікування закону; по-четверте, набрання законом чинності з настанням після його офіційного опублікування будь-якого іншого вказаного у законі юридичного факту.

Слід враховувати, що податково-правові норми можуть міститися не тільки в законодавчих нормативно-правових актах, а й в інших джерелах. Останні у своїй сукупності становлять систему вітчизняного податкового законодавства. Так, в якості однієї з складових податкового законодавства України визнаються нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи [5]. Цими підзаконними нормативно-правовими актами є в тому числі акти Кабінету Міністрів України та відповідних міністерств України, які разом утворюють систему центральних органів виконавчої влади в Україні [6]. Так само, поширеними джерелами податково-правових норм, причому тих, що безпосередньо стосуються питань правових механізмів податкових платежів і введення останніх у дію, є рішення місцевих рад про введення в дію місцевих податків та зборів на відповідній території.

На такі нормативно-правові акти стаття 94 Конституції України вже не розповсюджується, адже в ній згадуються виключно закони України. При цьому, в системі вітчизняного законодавства ситуація із врегулювання питань чинності нормативно-правових актів ускладнює відсутність єдиного законодавчого акта “Про нормативно-правові акти”. Тому наразі питання набрання чинності підзаконними нормативно-правовими актами вирішується на підставі Указу Президента України “Про порядок офіційного оприлюднення

нормативно-правових актів та набрання ними чинності” від 10 червня 1997 року №503/97. Зокрема, в пункті п'ятому останнього передбачено, що “нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України набирають чинності з моменту їх прийняття, якщо більш пізній строк набрання ними чинності не передбачено в цих актах. Акти Кабінету Міністрів України, які визначають права і обов'язки громадян, набирають чинності не раніше дня їх опублікування в офіційних друкованих виданнях” [7].

В згаданому Указі Президента України окремо визначено й порядок набуття чинності актами тлумачення та роз'ясненнями. Так, в пункті сьомому вказується, що акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, які не мають нормативного характеру, можуть не публікуватися за рішенням відповідного органу. Ці акти офіційно оприлюднюються шляхом надіслання відповідним державним органам та органам місцевого самоврядування і доведення ними до відома підприємств, установ, організацій та осіб, на яких поширюється їх чинність. Такі неопубліковані акти набирають чинності з моменту одержання їх державними органами або органами місцевого самоврядування, якщо органом, що їх видав, не встановлено інший строк набрання ними чинності [7]. Разом з цим, в таких актах за визначенням не можуть міститися та закріплюватися будь-які нові податково-правові норми, так само як і змінюватися зміст існуючих податково-правових норм.

Також в контексті податкового законодавства мають бути враховані вимоги принципу стабільності та наразі існуюча прив'язка будь-яких змін правових механізмів податкових платежів й змін складу податкової системи України до двох умов. Ними є, по-перше, прийняття відповідних законодавчих актів заздалегідь; по-друге, початок дії їх положень має наставати не раніше наступного бюджетного періоду. Якщо ж до останнього залишається менш ніж шість місяців, то така дія може наставати лише не раніше наступного за плановим бюджетним періодом.

Як відомо, бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року, крім випадку дії особливих обставин, якими є введення воєнного стану або оголошення надзвичайного стану в Україні, коли бюджетний період може бути іншим [8]. Звідси загальним правилом є те, що момент набуття чинності законами України, приписами яких передбачаються зміни до складу податкової системи України або до правового механізму окремих податків та зборів, не може наставати раніше, ніж 0 годин 0 хвилин 1 січня будь-якого майбутнього календарного року, а такий календарний рік не може бути наступним, якщо цей закон було офіційно оприлюднено пізніше ніж 30 червня поточного року.

Як бачимо, якщо змістом податково-правової норми є зміна правового механізму податку або складу податкової системи України, то з двох видів набрання чинності законами України – конституційного та законного – застосованим може бути лише останній. Причому, з-поміж чотирьох його різновидів, застосованими можуть бути лише два з них. Ними є випадки, коли набрання чинності закону відбувається або із прямо вказаної у ньому календарної дати, або із настанням певного юридичного факту. Такі календарна дата чи юридичний факт мають наставати не раніше початку будь-якого з майбутніх бюджетних періодів та бути віддаленими у часі від моменту офіційного опублікування закону не менш ніж на шість місяців. В інакшому разі, порушуватиметься принцип стабільності податкового законодавства.

Водночас важливо мати на увазі, що встановлення податків і зборів, що входять до

складу податкової системи України є не одномоментним процесом, а фактично розмежується на дві змістовні частини: законодавче закріплення обов'язкового податкового платежу та введення його в дію. Перша частина цього процесу належить до виключних повноважень Верховної Ради України, реалізується тільки через законотворчу процедуру і має своїм наслідком появу податково-правової норми у формі закону. Однак повноваження із другої частини процесу встановлення вітчизняних обов'язкових податкових платежів — введення їх у дію — розподілені між вищим представницьким органом держави та представницькими органами місцевого самоврядування: щодо загальнодержавних податків та зборів введення в дію здійснюється тільки Верховною Радою України, а щодо місцевих податків та зборів — як парламентом, так і місцевими радами.

В останньому випадку податково-правові норми, якими вводяться в дію місцеві податки та збори податкової системи України, стають оформленими не законами, а відповідними актами представницьких органів місцевого самоврядування. За цих умов, гарантований принципом стабільності не менш ніж шестимісячний строк, що має відмежовувати момент офіційного доведення до широкого загалу податково-правових норм, якими вносяться зміни до правового механізму податку або збору податкового характеру, та початок нового бюджетного періоду, зменшується на п'ятнадцять календарних днів, а сам принцип стабільності податкових правовідносин фактично уточнюється та отримує додатковий зміст.

Так, відповідно до підпункту 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передувє бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). Інакше, як закріпив законодавець [5], норми відповідних рішень вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т.ІІ: Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. — Х.: Легас;Право, 2004.
2. Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: Учебное пособие / М.В. Андреева / Под ред. С.Г.Пепеляева. — М.: Статут, 2006.
3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30 января 2001 г. №2-П // [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
4. Конституція України від 28 червня 1996 року №254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — №30.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. — 2010. — №229-230.
6. Закон України “Про центральні органи виконавчої влади” від 17 березня 2011 р. №3166-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — №38. — Ст.385.
7. Указ Президента України “Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та набрання ними чинності” від 10 червня 1997 р. №503/97 // Офіційний вісник України. — 1997. — №24. — Ст.11.
8. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2010. — №50. — С.1778. — Ст.572.

