

ЩОДО ДІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА У ЧАСІ: ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

У статті висвітлено проблеми, пов'язані з дією податкового законодавства в часі. Зазначено, що, незважаючи на відсутність прямої вказівки в законодавстві на зворотню дію податкового законодавства в часі, вона є можливою, адже зміна режиму оподаткування протягом податкового періоду фактично означає надання акту зворотної сили. Проаналізовано досвід Російської Федерації щодо набрання чинності актами податкового законодавства, на основі чого зроблено висновок про його доцільність та правильність. Відзначено, що теоретичні уявлення про дію актів податкового законодавства у часі, а також принцип стабільності, закріплені у Податковому кодексі України, не завжди дотримуються на практиці. Подано визначення податкового періоду та висновки про необхідність дотримання принципу стабільності податкового законодавства.

Ключові слова: податковий період, акти податкового законодавства, принцип стабільності в податковому праві, дія актів у часі, зворотня дія актів податкового законодавства.

I. Вступ

Податковий період як певний проміжок часу, протягом якого виконуються процедури з обчислення об'єкту оподаткування, податкової бази, ведення обліку об'єктів оподаткування, сплати податку, має бути стабільно закріплений. Держава має забезпечити стале надходження податків до бюджетів відповідного рівня. Разом із тим, об'єктивні реалії вимагають корегування податкового законодавства з метою виправлення наявних помилок, вдосконалення податкових механізмів, приведення його до міжнародних вимог тощо. При цьому вельми важливо робити такі зміни таким чином, щоб мінімально вплинути на ефективність виконання податкового обов'язку платниками в поточному бюджетному році, забезпечити належне виконання бюджету за доходами.

II. Постановка завдання

Метою статті є висвітлення наукової та практичної проблематики, пов'язаної з дією актів податкового законодавства у часі.

III. Результати

Характеризуючи податковий період, А. В. Дьомін ставить цілком резонне запитання: "... чому законодавець вказує податковий період як одну з умов набрання чинності актів податкового законодавства?" [1, с. 50]. При цьому вчений зазначає, що зміна режиму оподаткування протягом податкового періоду фактично означає надання акту зворотної сили, тобто поширення його на правовідносини, що виникли на початку поточного податкового періоду, що за загальним правилом неприпустимо. У такому випадку акту фактично надається зворотня сила, хоча б і без прямої вказівки про це в самому акті. В Україні діє принцип стабіль-

ності податкового законодавства, який передбачає незмінність податкового механізму протягом бюджетного року. Тому діяльність законодавця в частині внесення змін до податкового законодавства повинна бути чітко регламентована.

Проблеми дії актів податкового законодавства у часі, у просторі й по колу осіб не є новими, проте в Україні з прийняттям Податкового кодексу їх частково було вирішено. Питання дії податкового законодавства має вирішальне значення при їх практичному застосуванні. Від правильного вирішення цього питання залежить виникнення конкретних відносин, виконання приписів нормативно-правового акта. Наприклад, акти законодавства про податки і збори в Російській Федерації набувають чинності не раніше ніж після закінчення одного місяця з дня їх офіційного видання і не раніше 1-го числа чергового податкового періоду за відповідним податком. Так, податковий період щодо сплати акцизів становить календарний місяць, тому всі внесені зміни й доповнення, видані, наприклад, 15 серпня, набудуть чинності з 1 жовтня.

За податками, у яких податковий період становить календарний рік, російські законодавчі акти набирають чинності не раніше 1 січня наступного року за умови, що такі зміни видані до 1 грудня поточного року. Якщо ж таке видання здійснено після 1 грудня, набрання чинності змін відбудеться через рік з 1 січня. Відносно федеральних законів, актів законодавства про податки й збори суб'єктів Російської Федерації та актів представницьких органів місцевого самоврядування, що встановлюють нові податки чи збори, передбачено, що вони набирають чинності не раніше 1 січня року, наступного за роком їх прийняття, і не раніше одного місяця з дня їх офіційного видання [3].

Такий підхід російського законодавця спрямований на створення можливості для платників податків і контролюючих органів заздалегідь вивчити новий нормативний акт, навчити фахівців, розробити відповідні методичні роз'яснення. Крім того, платники в такому випадку зможуть скорегувати свої економічні показники, спланувати фінансово-господарську діяльність з урахуванням нових норм законодавства, переглянути її стратегію. Акти, що вносять зміни в порядок регулювання зборів, згідно з п. 1 ст. 5 Податкового кодексу Російської Федерації, стосовно до яких податковий період не встановлюється, можуть набрати чинності не раніше ніж після закінчення одного місяця з дня видання. Крім того, надання зазначених повноважень у разі зміни податкового законодавства дасть змогу уникнути зайвих витрат і зайвий раз підстрахує платника від банкрутства.

За загальним правилом, знову прийняті акти законодавства не мають зворотної сили. Це не завжди так. Наприклад, у разі пом'якшення відповідальності за вчинення правопорушення такий нормативний акт може мати зворотну силу. В. А. Мальцев пропонує виділити низку умов дії в часі й порядку набрання чинності актами податкового законодавства, яким надано зворотну силу. Йдеться про обставини, за яких дія акта поширюється на знову виниклі відносини й на правовідносини, які виникли до набрання ним чинності. На думку вченого, акти законодавства про податки і збори не мають зворотної сили, якщо вони містять норми [2, с. 22–23]:

- встановлюють нові податки і збори;
- підвищують податкові ставки;
- встановлюють або обтяжують відповідальність за податкові правопорушення;
- встановлюють нові обов'язки;
- іншим чином погіршують становище платників податків або платників зборів, а також інших учасників відносин, регульованих законодавством про податки і збори.

Крім цього, слід виділити й низку випадків, коли знову прийняті норми обов'язково мають зворотну силу. Згідно з Податковим кодексом Російської Федерації, завжди мають зворотну силу закони, що усувають або пом'якшують відповідальність за податкові правопорушення і встановлюють додаткові гарантії захисту прав платників податків. Також мають зворотну силу закони, в яких прямо передбачено скасування податків і зборів, зниження розмірів податкових ставок [3]. При цьому варто зазначити, що українське податкове законодавство по-іншому вирішує це питання. Згідно зі ст. 4 Податкового кодексу України, установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цьо-

го Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України. При цьому в разі встановлення або розширення існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року [5].

Хотілося б відзначити, що теоретичні уявлення про дію актів податкового законодавства в часі, а також принцип стабільності, закріплений у Податковому кодексі України, не завжди дотримуються на практиці. Іноді порушення цього принципу знаходить своє відображення в підзаконних нормативних актах. Так, у п. 3 Листа Державної податкової адміністрації у м. Києві "Про деякі питання оподаткування" розглядається питання про вступ у дію змін до Податкового кодексу [7]. Відзначено, що п. 2.1 ст. 2 Кодексу визначено, що зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу. Далі підкреслено, що Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори й визначає перелік загальнодержавних податків і зборів; перелік місцевих податків і зборів, встановлення яких належить до компетенції сільських, селищних та міських рад; положення, визначені в п. 7.1, 7.2 ст. 7 цього Кодексу щодо загальнодержавних податків та зборів; положення, визначені в п. 7.1, 7.2 ст. 7 цього Кодексу щодо місцевих податків і зборів (п. 12.1 ст. 12 Кодексу) [5].

При цьому в листі не робиться посилання на ст. 4 Податкового кодексу України, якою закріплено принцип стабільності податкового законодавства. Далі зазначається, що Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур" від 19.05.2011 р. № 3387-VI (далі – Закон № 3387) внесено зміни до Податкового кодексу України, а саме виключено пп. 196.1.14 п. 196.1 ст. 196 Кодексу [6].

Згідно зі ст. 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 видання. Розділом III Закону № 3387 передбачено, що цей Закон набирає чинності з 1 числа місяця, наступного за місяцем його видання. У газеті "Урядовий кур'єр" від 17.06.2011 р. № 109 було подано Закон № 3387. За цих обставин у Листі зауважено, що з 01.07.2011 р. Закон № 3387 набрав чинності, а отже, відповідний розділ цього Закону набрав чинності з 01.07.2011 р. З такою позицією не можна погодитися, оскільки згідно зі ст. 4 Податкового кодексу України зміни до будь-яких елементів пода-

тків та зборів не можуть вноситися пізніше ніж 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 [5]. Отже, вказаний закон мав почати діяти з 01.01.2012 р.

Разом із тим, укладачі зазначеного листа намагаються підмінити поняття та не звертають увагу на очевидні речі. Так, у п. 4 Листа йдеться про принцип стабільності, наведено його визначення зі ст. 4 Податкового кодексу України: “зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш 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” [5]. Після цього наведено визначення податкової пільги й зазначено, що ст. 196 Кодексу (стаття, яка змінюється) передбачено перелік операцій, які не є об’єктом оподаткування, та вказано, що вона не визначає пільги в оподаткуванні. На підставі цього зроблено неправомірний висновок, що внесення змін Законом № 3387 до Податкового кодексу України не суперечить принципам податкового законодавства. Але цей закон все-таки змінив об’єкт оподаткування.

Водночас, Конституційний Суд Російської Федерації відзначає, що стосовно актів податкового законодавства вимога законно встановленого податку та збору відноситься не тільки до форми, процедури прийняття та змісту такого акта, а й до порядку введення його в дію. Законодавець повинен визначати розумний термін, після закінчення якого виникає обов’язок кожного сплачувати законно встановлені податки й збори, з тим аби не порушувався конституційно-правовий режим стабільних умов господарювання, виведений, зокрема, з ч. 1 ст. 8 та ч. 1 ст. 34 Конституції Російської Федерації [4]. При цьому підкреслюється, що порядок набрання чинності актами податкового законодавства має значну специфіку порівняно з джерелами інших галузей права.

Згідно зі ст. 5 Податкового кодексу розрізняються дві групи актів податкового законодавства. Перша група – федеральні закони, що вносять зміни до Податкового кодексу Російської Федерації у частині встановлення нових податків і (або) зборів, а також акти суб’єктів Російської Федерації і представницьких органів місцевого самоврядування, що вводять податки й (або) збори. Такі акти набирають чинності не раніше 1 січня року, наступного за роком їх прийняття, але не раніше одного місяця з дня їх офіційного видання, причому потрібно одночасне дотримання обох умов. При цьому

вирішальним є умова, що настає пізніше за часом. Друга група включає інші акти, що вносять зміни й доповнення в чинне податкове законодавство. Акти цієї групи набувають чинності таким чином: стосовно податків – не раніше ніж після закінчення одного місяця з дня їх офіційного опублікування і не раніше 1-го числа чергового податкового періоду з відповідного податку; відносно зборів – не раніше ніж після закінчення одного місяця з дня їх офіційного опублікування [3].

Слід погодитися з аргументами А. В. Дьоміна щодо причин, за якими для актів податкового законодавства встановлений триваліший строк набрання чинності, ніж для актів інших галузей права [1, с. 51–52]. Як зазначено, подовжений термін зумовлений конституційно-правовим режимом стабільних умов господарювання. Завдання держави – забезпечити оптимальний режим функціонування національної економіки, складовою якого виступає стабільна й передбачувана податкова система. Платник податків має право завчасно ознайомитися зі змінами податкового законодавства, розпланувати свою діяльність до виникнення податкового обов’язку з конкретного податку, отримати роз’яснення в податкових органах, скоригувати економічну стратегію. Такий підхід застосовується й в Україні, де діє принцип стабільності податкового законодавства. Крім того, особливий порядок набрання чинності актів, якими змінюється податкове законодавство, пов’язане з надзвичайною складністю останнього та його тісним взаємозв’язком із бюджетним законодавством.

IV. Висновки

Таким чином, підсумовуючи викладені позиції, зазначимо, по-перше, податковий період – період часу, встановлений стосовно окремих видів податків, що може складатися з одного або декількох часових проміжків, по закінченні якого визначаються об’єкт оподаткування, податкова база, обчислюються суми податків, що підлягають сплаті. По-друге, потрібно дотримуватись принципу стабільності податкового законодавства, що передбачає набрання чинності змін до нього мінімум у наступному бюджетному році.

Список використаної літератури

1. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А. В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
2. Мальцев В. А. Налоговое право : учеб. для студ. сред. проф. учеб. завед. / А. В. Мальцев. – Москва : Академия, 2004. – 240 с.
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 06.12.2005 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
4. О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российс-

- кой Федерации о налогах и сборах : Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2003 г. № 159-О.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
 6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур : Закон України від 19.05.2011 р. № 3387-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 47. – Ст. 529.
 7. Щодо деяких питань оподаткування : Лист Державної податкової адміністрації у м. Києві від 05.10.2011 р. № 9876/10/31-606 // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2012. – № 8.

Стаття надійшла до редакції 24.11.2014.

Капустник В. В. Относительно действия налогового законодательства во времени: правовой аспект

В статье освещены проблемы связаны с действием налогового законодательства во времени. Отмечено, что, несмотря на отсутствие прямого указания в законодательстве на обратное действие налогового законодательства во времени, она возможна, ведь изменение режима налогообложения в течение налогового периода фактически означает предоставление акту обратной силы. Проанализирован опыт Российской Федерации о вступлении в силу актов налогового законодательства, на основе чего сделан вывод о его целесообразности и правильности. Отмечено, что теоретические представления о действии актов налогового законодательства во времени, а также принцип стабильности, закрепленный в Налоговом кодексе Украины, не всегда соблюдаются на практике. Приведено определение налогового периода и сделаны выводы о необходимости соблюдения принципа стабильности налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговый период, акты налогового законодательства, принцип стабильности в налоговом праве, действие актов во времени, обратное действие актов налогового законодательства.

Kapustnik V. Regarding the Validity of the Tax Legislation in Time: Legal Aspects

The article highlights the problems associated with the effect of the tax law in time. It is noted that despite the lack of direct reference to legislation on retroactive tax legislation in time, it is possible, because the change in tax regime for the tax period actually means the act of granting retroactive. However, in Ukraine this situation is not acceptable, because the national legislation enshrined the principle of stability of tax legislation. The author analyzes the experience of the Russian Federation concerning the entry into force of acts of tax legislation, based on which the conclusion about its feasibility and correctness. Investigated the position of scientists on the grounds capabilities and possibilities of action are not acts of tax legislation in time. Given this experience is given as an example of, which always have retroactive laws that eliminate or mitigate liability for tax offenses and establish additional safeguards to protect the rights of taxpayers. However, noted that Ukrainian legislation differently regulates the issue. It is noted that the theoretical understanding of the acts of tax legislation at the time, and the principle of stability, fixed in the Tax Code of Ukraine, not always respected in practice. Such negative experiences in the example shown in the by-law regulation. It is emphasized that in Russia the order of entry into force of acts of tax legislation has considerable specificity compared with sources other areas of law. The author agrees with scientific arguments, according to which acts of tax legislation to set a longer term enactment than the acts of other branches of law. At the end, the author gives definitions of the tax period to make conclusions about the need to respect the principle of stability of tax legislation.

Key words: tax period, the acts of tax legislation, the principle of stability in the tax law, the effect of acts over time, reverse the effect of acts of tax legislation.