

УДК [347.73 : 336.22] (477)

**Лифарь Анна Олександрівна** –  
студентка 6 групи 1 курсу магістратури  
факультету адвокатури  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого

**Anna O. Lyfar** –  
1<sup>st</sup> year Master's student  
of the Barrister's Faculty,  
Yaroslav Mudryi National Law University  
(77 Pushkinska Street, Kharkiv, 61024, Ukraine)

## Дія податково-правових норм у часі на прикладі встановлення окремих місцевих податків

*В статті розглянуто поняття дії податково-правових норм у часі, досліджено принципи стабільності та мінливості у процесі нормативного регулювання місцевих податків. З'ясовано наявність закладеної системної неузгодженості між нормами інститутів фінансового права – податкового та бюджетного.*

**Ключові слова:** місцеві податки, дія податково-правових норм в часі, стабільність, мінливість, рух фінансових ресурсів.

*В статье рассмотрено понятие действия налогово-правовых норм во времени, исследованы принципы стабильности и изменчивости в процессе нормативного регулирования местных налогов. Определено наличие заложенной системной несогласованности между нормами институтов финансового права - налогового и бюджетного.*

**Ключевые слова:** местные налоги, действие налогово-правовых норм во времени, стабильность, изменчивость, движение финансовых ресурсов.

### **A.O. Lyfar Temporal Effect of Tax Regulations through Establishment of Certain Local Taxes**

*The article considers the main feature of the temporal effect of tax regulations. This feature is the combination of stability and volatility in legal regulations, where the first of these components (stability) has been consolidated at the level of the tax law principles.*

*The article also examines the operation of the principles of stability and volatility through establishment of certain local taxes.*

*It was concluded that tax legislation should be created and applied taking into account the principles stated in the legislation, including the principle of stability, which is designed to ensure a fair balance between public and private interests. Moreover, it has been argued that law-making process aimed at ensuring fiscal supplementation by ignoring the interests of taxpayers will never be justified, especially in the light of the practice of the European Court of Human Rights.*

*According to the results of the research, it was found out that principle of stability, which is one of the special forms of the temporal effect of tax legislation, is characterized by the fact that in the event of non-compliance with the requirements established by the legislation regarding the deadlines for the amending of any elements of taxes and fees, the new tax rules are deprived of promising action, instead the effect of the rules of the previous edition, which has become invalid, extends to the new legal relationship.*

*The conducted research gives grounds to assert about the existence of the established systemic inconsistency between norms of financial law institutions - tax and budget.*

**Keywords:** local taxes, the temporal effect of tax regulations, stability, variability, movement of financial resources.

**Постановка проблеми.** На даний час законодавство України характеризується значною кількістю реформ та нововведень, що іноді призводить до виникнення колізій і прогалин. В той же час, необхідність однозначності тлумачення, передбачуваність, доступність норм закону, як гарантія реалізації прав, передбачених ст.1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, була неодноразово закріплена у практиці Європейського суду з прав людини, в тому числі – і у справах, пов'язаних з покладенням податкових зобов'язань (справи «Щокін проти України», «ТОВ «Шпачек» проти Чеської Республіки», «Бейелер проти Італії», «Суханов та Ільченко проти України», «Колишний Король Греції та інші проти Греції», «Трегубенко проти України»). За таких умов планування сталого економічного розвитку стає вкрай складним. Для забезпечення останнього у Податковому кодексі України на рівні засади закріплено стабільність, зміст якої розкрито у пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК. Проблемним теоретичним та практичним аспектам дії податково-правових норм в часі присвячено наше дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед науковців, які торкалися питання дії податкового законодавства у часі варто виділити: Р.О. Гаврилюк [1], Н.П. Кучерявенко [2], П.С. Пацурківський [3,4], Д.А. Бекерская [5] та інші.

**Невирішені раніше проблеми.** Попри актуальність цього питання, та наявність значної кількості досліджень, що стосуються питання дії податкового законодавства в часі, на сьогодні, недостатньо висвітленим залишається проблема дії податково-правових норм у часі саме на прикладі окремих місцевих податків, чому і присвячено наше дослідження.

**Мета дослідження.** Дослідити дію податково-правових норм у часі на прикладі встановлення окремих місцевих податків

**Виклад основного матеріалу.** Перед дослідженням окресленої теми визначимо, що ж являє собою дія норм права у часі загалом. На думку Р.А. Ромашова, під останньою слід розуміти динамічну характеристику процесу реалізації приписів нормативно-правових актів, що складається із сукупності зовнішніх факторів, які впливають на результативну дію нормативно-правового акта на регульовані ним суспільні

відносини. [6, с. 129] Ми повністю підтримуємо запропоновану науковцем думку, проте зазначимо ще й офіційну позицію з цього питання. Згідно з абз. 2 п.2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України (далі – КСУ) від 09.02.1999 року № 1-рп/99 у справі про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце. КСУ виділяє такі види дії норм права у часі: негайну (безпосередню), шляхом перехідного періоду (ультраактивна форма) та зворотна дія (ретроактивна).

На думку В. Косович, з якою ми повністю погоджуємося, темпоральна дія нормативно-правового акта зумовлюється низкою часових параметрів: набранням чинності новим нормативним документом; часом доцільності існування триваючих правовідносин при зміні їх юридичної регламентації; часом, який необхідний для адаптації наявних правових відносин до новел у нормативно-правовій базі, що їх визначає. [7, с. 17]

Окремо слід звернути увагу, що, як зазначає Ю. Пономаренко, поняття чинність закону та його дія потребують розмежування: під першою розуміється лише існування закону в часі, а під другою – вплив на правовідношення, яке виникає на підставі юридичного факту, визначеного цим законом. [8, с. 8] Надалі перейдемо до дослідження окремих особливостей дії норм податкового права у часі.

В першу чергу, як зазначається у науковій літературі, часовий характер дії податково-правових норм поєднує дві протилежності: стабільність та мінливість. [9] У нормативному регулюванні місцевих податків принцип стабільності знайшов своє втілення у пп.12.3.4 та пп.12.3.5 п.12.3 ст.12 ПК, які пристосовують загальну норму щодо встановлення податків, зборів або їх окремих елементів не пізніше 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується їх застосування, до механізму встановлення місцевих податків. У разі неприйняття відповідного рішення органом місцевого самоврядування передбачаються

справляння місцевих податків виходячи з норм ПК та встановлених ним мінімальних ставок, а також правила адміністрування плати за землю.

Значні перешкоди у дотриманні цього принципу у правозастосовчій діяльності виникли з 01.01.2015 року із набранням чинності Закону України від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який, по-між іншого, ввів новий транспортний податок у складі місцевого податку на майно. Масовим явищем стали нарахування і стягнення цього податку з власників об'єктів оподаткування за податковий період у 2015 році, всупереч вимог принципу стабільності. Суди першої та апеляційної інстанцій у переважній більшості не вбачали порушень вимог закону з боку контролюючих органів. Але позиція Вищого адміністративного суду України, що значною мірою вплинула на подальшу судову практику, констатувала порушення вимог ч.1 ст.58 Конституції України та досліджуваного нами принципу, що стало підставою для визнання податкових повідомлень-рішень у цих справах незаконними. [10]

Ускладнення реалізації принципу стабільності у правозастосуванні виникли і після прийняття 24.12.2015 року Закону України № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», що набрав чинності з 01.01.2016 року. Пунктом 4 розділу II Прикінцевих положень ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» установлено, що в 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені пп.12.3.4 п.12.3 ст.12 ПК та ЗУ «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Пунктом 7 цього ж розділу рекомендовано органам місцевого самоврядування у місячний строк з дня набрання чинності Законом переглянути прийняті на 2016 рік рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів, визначених статтею 10 ПК. Перед правовим аналізом їх змісту слід

вказати, що аналогічні норми свого часу вже були закріплені у п.4 розділу II Прикінцевих положень ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи».

На виконання вимог ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» органами місцевого самоврядування на початку 2016 року почали прийматися рішення про збільшення ставок місцевого податку на майно. Така практика обґрунтовувалась таким чином.

По-перше, можливість застосування норм законів, що містять положення щодо внесення змін до ПК (яким є ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»), одночасно з нормами самого ПК прямо передбачено п.7.3 ст.7 ПК.

По-друге, норми ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» є спеціальними відносно закріплених у ПК правил, в тому числі – і засад.

По-третє, впровадження норм ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» з урахуванням принципу стабільності передбачало б можливість нарахування встановлених місцевих податків лише з початку планового періоду (тобто з 01.01.2017 року), що суперечить меті вищезазначеного закону, спрямованого на забезпечення збалансованості бюджетних надходжень саме у 2016 році.

По-четверте, позиція органів місцевого самоврядування була підкріплена роз'ясненнями Державної фіскальної служби, які були викладені у листі від 16.01.2015 року № 722/5/99-99-19-01-01-16 «Про особливості встановлення ставок з місцевих податків та зборів» та листі ГУ ДФС у м.Київ від 05.07.2016 № 15081/10/26-15-12-04-18 «Щодо плати за землю».

В обґрунтування необхідності застосування положень ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких

законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» місцеві ради наводили також роз'яснення Міністерства юстиції України, викладені у п.3 Листа від 30.01.2009 року № Н-35267-18. В ньому зазначається, що у випадку виникнення змістовної та часової колізії пріоритет має надаватись спеціальній та більш новій нормі. Суди першої інстанції, розглядаючи позовні заяви про визнання рішень органів місцевого самоврядування протиправними, не вбачали підстав для їх скасування, мотивуючи тим, що останні винесені на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що були встановлені Конституцією України та законами, зокрема ПК та ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році». [11]

Проте Київський апеляційний адміністративний суд під час розгляду скарги на постанову суду першої інстанції, який не знайшов підстав для визнання рішення місцевої ради протиправним, категорично не погодився з таким висновком. [12]

По-перше, норми ПК мають пріоритетність відносно норм інших нормативно-правових актів, в тому числі – і законів (п.5.2 ст.5 ПК). Можливість застосування норм ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» одночасно з положеннями ПК (п.7.3 ст.7 ПК) виключається у випадку наявності колізії. Окрім того, до ПК не було внесено змін на виконання положень п.п.4,7 розділу II Прикінцевих положень ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році». Зазначена позиція кореспондується з ч.1 ст.69 та ч.1 ст.76 ЗУ «Про місцеве самоврядування в Україні», які зобов'язують органи місцевого самоврядування під час реалізації повноважень у сфері встановлення місцевих податків діяти відповідно до ПК. По-друге, прояв принципу стабільності, закріплений у п.12.3 ст.12 ПК, має імперативну силу, а відступ від нього тягне за собою визнання рішення, що йому суперечить, протиправним та скасування останнього. По-третє, п.7 розділу II

Прикінцевих положень ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» носить рекомендаційний характер, а дію п.12.3 ст.12 ПК зазначений вище акт не скасував та не зупинив, що не перешкоджає його застосуванню. Більше того, відповідно до норм ПК презумпція правомірності рішень платника податків у цьому разі зобов'язує приймати рішення саме на користь останнього (пп.4.1.4 п.4.1 ст.4 ПК). Хоча суд касаційної інстанції ще не розглянув скаргу на вищезазначену постанову апеляційного суду, остання повністю узгоджується із судовою практикою, сформованою під час розв'язання спорів, пов'язаних із застосуванням аналогічних норм ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (рішення Вищого адміністративного суду України у справах №№ К800/46951/15, К800/41090/15, К800/47671/15, К800/34757/15 та інших), а тому прогнозовано, що постанова апеляційного суду не буде скасована. Одним із можливих шляхів вирішення окресленої проблеми міг би стати акт тлумачення КСУ, проте конституційне подання Черкаської міської ради щодо офіційного тлумачення положень пунктів 4, 7 розділу II Прикінцевих положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909–VIII від 28.07.2016 року було повернуто через невідповідність вимогам ЗУ «Про КСУ». Вважаємо, що правова позиція єдиного органу конституційної юрисдикції могла б внести однозначність у праворозумінні зазначених норм, що значною мірою скоректувало б як правотворчу, так і правозастосовну діяльність.

**Висновки.** Таким чином, головною особливістю дії податково-правових норм у часі є поєднання стабільності та мінливості у правовому регулюванні, де перша з цих складових знайшла своє закріплення на рівні принципу податкового законодавства. Норми податкового законодавства мають створюватись та застосовуватись з урахуванням засад, зазначених у ст.7 ПК, в тому числі – і принципу стабільності, покликаною забезпечити



справедливий баланс між державними та приватними інтересами. Правотворча діяльність, спрямована на забезпечення поповнення бюджетів фіскальним шляхом за рахунок ігнорування інтересів платників податків, ніколи не буде виправдана, особливо у світлі практики ЄСПЛ. Принцип стабільності, як одна з особливих форм дії норм податкового законодавства у часі, характеризується тим, що у випадку недотримання встановлених ПК вимог щодо граничних строків внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів нові податково-правові норми позбавляються перспективної дії, натомість дія норм попередньої редакції, які втратили чинність, поширюється на нові правовідносини, тобто дія «старої» норми стає ультраактивною.

Проведене нами дослідження дає підстави стверджувати про наявність закладеної системної неузгодженості між нормами інститутів фінансового права – податкового та бюджетного. Врегульовуючи суміжні процеси руху фінансових ресурсів як до, так і від фондів, законодавець заклав абсолютно різні часові

основи цих процесів. Про порушення системного підходу свідчить те, що розробка і прийняття проекту закону про Державний бюджет та рішень про місцеві бюджети здійснюється після того, як окремі податки планового бюджетного періоду повинні вже бути нормативно встановлені, хоча проектування дохідної частини бюджету не може здійснюватися відокремлено від проектування дохідної, що фактично має місце у даному випадку. При цьому жодних вимог щодо строків введення в дію законів або їх окремих положень, які впливають на показники бюджету, окрім зменшення надходжень та/або збільшення витрат (ч.3 ст.27 Бюджетного кодексу України), бюджетне законодавство не містить, хоча не враховане під час бюджетного процесу збільшення надходжень до бюджету також може призвести до порушення його збалансованості.

#### Список використаних джерел:

1. Гаврилюк Р. О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб / Р. О. Гаврилюк. – Чернівці : Рута, 2002. – 392 с.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Т.2: Введение в теорию налогового права. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
3. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / П. С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – 244 с.
4. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права / П. С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – 276 с.
5. Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине : учебное пособие / Д. А. Бекерская. – Одесса : Юрид. лит-ра, 2000. – 224 с.
6. Ромашов Р. А. Теория государства и права / Р. А. Ромашов. – СПб. : Питер, 2006. – 256 с.
7. Косович В. Напрямок дії нормативно-правових актів України у часі: теоретичні та практичні аспекти, необхідність вдосконалення [Електронний ресурс] / В. Косович // Вісник Львівського університету. Сер. : Юридична. – 2013. – Вип. 58. – С. 11-26. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnu\\_yu\\_2013\\_58\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnu_yu_2013_58_4).
8. Пономаренко Ю. А. Зворотна дія кримінального закону в часі : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. / Ю. А. Пономаренко ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2001. – 225 с.
9. Павленко К. К. Зворотна дія податково-правових норм у часі: сутність та значення [Електронний ресурс] / К. К. Павленко // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 428–433. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index).
10. Постанова Вищого адміністративного суду України від 30.08.2016 року у справі К/800/8077/16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/60223298>.

11. Постанова Соснівського районного суду м. Черкаси від 25.04.2016 року у справі № 712/2295/16-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57498435>.

12. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 07.06.2016 року у справі № 712/2295/16-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/58185586>.

### References:

1. R. O. Havryliuk, *Diia norm podatkovoho prav v chasi, prostori ta za kolom osib* / R. O. Havryliuk. – Chernivtsi : Ruta, 2002. – 392 p.

2. N. P. Kucheriavenko, *Kurs nalohovoho prava: V 6 t.* / N. P. Kucheriavenko. – T.2: *Vvedenye v teoriyu nalohovoho prava.* – Kharkov : Lehas, 2004. – 600 p.

3. P. S. Patsurkivskiy, *Pravovi zasady finansovoi diialnosti derzhavy: problemy metodolohii* / P. S. Patsurkivskiy. – Chernivtsi : ChDU, 1997. – 244 p.

4. P. S. Patsurkivskiy, *Problemy teorii finansovoho prava* / P. S. Patsurkivskiy. – Chernivtsi : ChDU, 1998. – 276 p.

5. D. A. Bekerskaia, *Nalohovoe pravo y nalohovoe zakonodatelstvo v Ukrainyе : uchebnoe posobyе* / D. A. Bekerskaia. – Odessa : Yuryd. lyt-ra, 2000. – 224 p.

6. R. A. Romashov, *Teoriya hosudarstva y prava* / R. A. Romashov. – SPb. : Pyter, 2006. – 256 p.

7. V. Kosovych, *Napriam dii normatyvno-pravovykh aktiv Ukrainy u chasi: teoretychni ta praktychni aspekty, neobkhdnist vdoskonalennia* [Elektronnyi resurs] / V. Kosovych // *Visnyk Lvivskoho universytetu. Ser. : Yurydychna.* – 2013. – Vyp. 58. – Pp. 11-26. – Rezhym dostupu : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnu\\_yu\\_2013\\_58\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnu_yu_2013_58_4).

8. Yu. A. Ponomarenko, *Zvorotna diia kryminalnogo zakonu v chasi : dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.08.* / Yu. A. Ponomarenko ; *Natsionalna yurydychna akademiia Ukrainy imeni Yaroslava Mudroho.* – Kh., 2001. – 225 p.

9. K. K. Pavlenko, *Zvorotna diia podatkovopravovykh norm u chasi: sutnist ta znachennia* [Elektronnyi resurs] / K. K. Pavlenko // *Forum prava.* – 2013. – No. 2. – Pp. 428–433. – Rezhym dostupu : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index).

10. *Postanova Vyshehoho administratyvnoho sudu Ukrainy vid 30.08.2016 roku u spravi K/800/8077/16* [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/60223298>.

11. *Postanova Sosnivskoho raionnoho sudu m. Cherkasy vid 25.04.2016 roku u spravi No. 712/2295/16-a* [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57498435>.

12. *Postanova Kyivskoho apeliatsiinoho administratyvnoho sudu vid 07.06.2016 roku u spravi No. 712/2295/16-a* [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/58185586>.