

РЕТРОАКТИВНІСТЬ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Усі правові норми, в тому числі й податково-правові, діють у відповідних часових межах. Причому загальним принципом дії норм права в часі є правило, за яким правопорушення та відповідальність за нього визначаються законом, який діяв на час вчинення протиправного діяння [29, с.54-55; 21, с.195-233; 18, с.316-355]. Але у перехідні періоди, коли відбувається кардинальна зміна нормативно-правових актів у тій чи іншій сфері суспільного життя – саме такий період переживає нині Україна, – питання застосування того чи іншого закону стають особливо актуальними та складними. Особливої злободенності вони набули з прийняттям чинної Конституції України, яка надала правам і свободам людини і громадянина виняткової цінності [1, Ст.21].

У загальній теорії права виділяють три типи (принципи) дії закону: 1) негайну дію, коли закон поширюється на правові відносини, що виникли після набрання ним чинності, тобто це дія лише “вперед”; 2) ультраактивність, або “переживання” закону, коли він продовжує застосовуватись і після втрати чинності, іншими словами, закон “переживає” відведений йому строк; 3) ретроактивність, або зворотна сила закону, має місце тоді, коли норми нового закону поширюються на правовідносини, що мали місце до набрання ним чинності. При цьому розрізняють просту зворотну силу (поширення закону на діяння, за яким вирок суду не набрав законної сили) і ревізійну (поширення закону на правопорушення, за якими вирок суду набрав законної сили – тут “ревізії” підлягають уже винесені вирок) [23, с.317-339]. Цей другий аспект зворотної дії закону в часі краще від інших галузей права досліджений у кримінальному праві [43, с.114-122].

У податковому праві України проблема ретроактивності законів набула особливої ваги з початку 90-х років. Зокрема, 25 червня 1991 р. Верховною Радою України прийнято Закон України “Про систему оподаткування”, який декларував, що система оподаткування будується на принципах **стабільності**, рівнонапруженості, обов’язковості, соціальної справедливості при визначенні і справлянні податків, зборів та обов’язкових платежів [4, Ст.510]. Однак уже в

редакції цього Закону від 2 лютого 1994 р. принцип стабільності податкового законодавства було вилучено де-юре [5, с.28], хоча ще раніше його було забуто де-факто, внаслідок чого з’явилися періодичні зміни більшості елементів податкових законів, надання податковим законам, що погіршували становище громадян, зворотної сили (запровадження їх “заднім числом”). Так, з 1 січня 1992 р. до 31 грудня 1992 р. надано чинності Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, хоча він був прийнятий Верховною Радою України 21 лютого 1992 р. [6, с.91], а офіційно надрукований в газеті “Голос України” 18 березня 1992 р. [49]. Внаслідок запровадження цього Закону лише у першому кварталі 1992 р. кожне третє підприємство в Україні стало збитковим, 381 підприємство знизило доходи, а 71 припинило діяльність [24].

21 квітня 1993 р. опубліковано Закон України від 9 квітня 1993 р. “Про Державний бюджет України на 1993 рік”, підписаний Президентом України 9 квітня 1993 р. [7]. Стаття 8 цього Закону відновила дію Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” з 1 квітня 1993 р. – заднім числом [6, с.86]. Закон України від 1 лютого 1994 р. “Про Державний бюджет України на 1994 рік”, опублікований 18 лютого 1994 р. [51], вступив у силу з 1 січня 1994 р. [8, с.83, 84], підтвердивши статтю 28 збереження оподаткування доходів підприємств і організацій до кінця року у порядку, передбаченому Законом України від 21 лютого 1992 р. “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” [8, с.81]. При цьому до останнього закону були внесені зміни, що погіршували становище платників податків – ставка оподаткування збільшена з 18 до 22 процентів, а по доходах від банківської і страхової діяльності – до 55 процентів і запроваджена заднім числом [8, с.81, 82]. Крім того, згідно зі ст. 27 Закону України “Про Державний бюджет України на 1994 рік” статтю 5 Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” про надання пільг щодо податку було викладено в новій редакції, відповідно до якої перелік пільг, що містився у попередній редакції Закону, зменшився на 18 пунктів [8, с.81]. У відповідності з пунктом 3

статті 27 Закону України “Про Державний бюджет України на 1994 рік” авансові внески податку на дохід фактично було віднесено до обов’язкових платежів. На цій підставі до платників податку, які допустили зниження авансових платежів, податковим органам було надано право застосовувати фінансові санкції у вигляді штрафу в розмірі суми заниженого платежу по кожному терміну сплати [8, с.82], а відтак і нараховувати пеню за весь час заборгованості в розмірі 0,2 процента [6, с.90].

В додаток до цього відповідно до статті 25 Закону України “Про Державний бюджет України на 1994 рік” у разі зниження платниками сум податку або іншого обов’язкового платежу до бюджету, виявленими податковими органами в ході перевірок, передбачалося стягнення суми донарахованих платежів і штрафних санкцій у розмірах, передбачених чинним законодавством України, збільшених на суму, виходячи з облікової ставки НБУ, що застосовувалась на день стягнення, за весь період ненадходження податку і санкцій до бюджету [8, с.80-81]. Відповідно до Порядку застосування статті 25 Закону України “Про Державний бюджет України на 1994 рік” державні податкові інспекції повинні були здійснювати виконання статті 25 названого Закону щодо збільшення донарахованого ними сум податків або інших обов’язкових платежів до бюджету і штрафних санкцій, які стягнуто з платників (чи сплачено платниками) податків за актами перевірок податкових органів, складеними з 1 січня 1994 р. [52, 53] – знову ж таки наяву надання зворотної сили нормам права, що посилюють фінансово-правову відповідальність за порушення законодавства про оподаткування.

Практика повернення становища платника податку на гірше, як переконує аналіз дійсності, у першій половині 90-х років набрала системного характеру. Стало нагальною необхідністю закріпити у податковому праві України, у її Основному Законі принцип неможливості повернення на гірше становища платників податків. Зміст цього принципу полягає у неможливості зворотної дії податково-правових норм, які встановлюють нові види податків, розширюють податкову базу (об’єкт оподаткування) або коло платників даного податку, збільшують податкові ставки, встановлюють нову чи посилюють передбачену раніше відповідальність за порушення податкового законодавства. Даний принцип уже на той час сповна утвердився у кримінальному, кримінально-процесуальному, ряді інших галу-

зей права. Про необхідність закріплення цього принципу у законодавстві України з середини 90-х років почали говорити науковці [34, с.192-201]. Тому й очікувалося, що вітчизняний конституцієдавець, враховуючи виняткову важливість та складність податкових правовідносин у трансформаційному суспільстві, закріпить його у Конституції України в повному обсязі.

Однак у дійсності, ймовірніше всього тому, що чинна Конституція України стала поки що найбільшим компромісом суспільства та держави, різних гілок влади, різних, у тім числі й взаємовиключних, інтересів суспільних груп, принцип неможливості повернення у правовому становищі особи на гірше був сформульований дуже стисло, дещо абстрактно, до певної міри односторонньо, однак, тим не менш, методологічно правильно: “Закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом’якшують або скасовують відповідальність особи. Ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення” [1, Ст.58].

Конституцієдавець Російської Федерації, враховуючи особливу значимість принципу не повернення на гірше саме у сфері оподаткування, у статті 57 Конституції РФ безпосередньо зафіксував, що закони, які встановлюють нові податки чи погіршують становище платників податків, зворотної сили не мають. Більше того, виходячи з призначення зазначеного принципу, конституції багатьох держав світу, в т.ч. й постсоціалістичних (Азербайджану, Казахстану, Македонії, Словенії, Росії та інших), застосовують гнучкіші, порівняно з Конституцією України, текстуальні його формулювання, відповідно до яких зворотня дія в часі законів та інших нормативно-правових актів має місце не тільки у разі пом’якшення або скасування ними відповідальності особи, але й допускається, за умови спеціального застереження в законі чи іншому нормативно-правовому акті, також у випадках, коли ці акти спрямовані на поліпшення правового становища фізичних і юридичних осіб: сприяють здійсненню прав і свобод, звільняють від обов’язків, зокрема, сплати податків чи знижують останні [46, с.79; 30, с.71, 150; 36, с.70, 259, 360].

Вважаємо за необхідне відзначити також, що водночас з цим у конституційній практиці зарубіжних країн зустрічаються, хоч дуже рідко, випадки відходу від послідовної реалізації принципу неможливості повернення на гірше у сфері оподаткування. Зокрема, Конституція Швеції

встановлює, що “податок або інші виплати державі не можуть стягуватись у більшому розмірі, ніж це впливає з припису, що діяв тоді, коли виникли обставини, які викликали встановлення податку чи виплати. Якщо Ріксдаг визнає причину обґрунтованою, закон все-таки може встановити, що податок чи інша виплата державі стягуються не дивлячись на те, що закон не мав сили в період, коли виникли відповідні обставини... Ріксдаг вправі встановлювати винятки з правила, зазначеного у першому реченні, якщо визнає, що це викликано поважною причиною, пов’язаною з війною, небезпекою війни чи важкою економічною кризою”[31, с.704].

З позицій Конституції України також було б недопустимим рішення Верховного Суду США у справі *United States v. Darusmont*. До даного рішення американська доктрина заборони зворотної сили закону вважала за недопустиме стягувати підвищені податки з угод, укладених до набрання сили законом, що погіршує умови оподаткування для платника податку. Проте у 1981 р. у даній справі було прийнято рішення, яким Верховний Суд США визнав законним оподаткування мінімальним альтернативним податком прибутків від продажу акцій, здійсненому за декілька місяців до прийняття закону про цей податок. Суд мотивував свою позицію тим, що “оскільки остаточна сума прибуткового податку платника податків може бути визначена тільки в кінці фінансового року, то протягом цього часу Конгрес вправі вносити в податкове законодавство зміни, які застосовуються щодо угод, укладених в цей період часу”[45, с.11]. Зазначене рішення Верховного Суду США по даній час залишається предметом гострої обґрунтованої критики і по суті перестало застосовуватись у країні, тому брати його за орієнтир вітчизняному законодавцю немає підстав.

Таку ж неправову норму щодо оподаткування містить і Конституція Греції, згідно з частиною 2 статті 78 якої хоча й передбачено, що “ніякі податки чи будь-яке інше фінансове обкладання не можуть встановлюватись законом, що має зворотню юридичну силу, яка поширюється за межі попереднього фінансового року” [31, с.259]. Тим не менш, у частині 3 цієї ж статті зазначено, що в порядку винятку, коли мова іде про запровадження чи збільшення імпортного або експортного мита чи податку на споживання, їх стягнення починається з дня внесення в Палату депутатів відповідного законопроекту за умови, що даний закон буде опубліковано у місяч-

ний термін з дня прийняття чи, у гіршому випадку, не пізніше десяти днів після закриття сесії Палати [31, с.259]. Такий вибір, імовірно, є реакцією на можливі випереджаючі дії імпортерів, які напередодні збільшення мита різко збільшують обсяг операцій, створюють запаси для майбутнього. Проте чим би не обґрунтовувались такі рішення, бюджетні вигоди від них неспроможні компенсувати негативні соціально-правові наслідки. Це також може бути вітчизняному законодавцю тільки прикладом того, чого робити не можна.

Конституційний Суд України у рішенні у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) уточнив, що положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом’якшують або скасовують відповідальність особи, “стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб”[32, с.336]. Але це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом’якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам, як вважає Конституційний Суд України, “може бути передбачено шляхом прямої вказівки на це в законі або іншому нормативно-правовому акті”[32, с.336].

Якісно нові колізії, пов’язані з дією норм податкового права України в часі, були породжені прийняттям Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 23 березня 1999 р. №539-XIV [12, с.141-143]. Зокрема, цим Законом було внесено деякі зміни до Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р. №13-92 (далі – Декрет №13-92), Декрету Кабінету Міністрів України “Про державне мито” від 21 січня 1993 р. №7-93 (далі – Декрет №7-93) та Закону України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26 червня 1997 р. №400/97-ВР щодо об’єктів оподаткування та його розмірів. Так, згідно зі статтею 2 розділу II “Прикінцеві положення” даного Закону дія підпункту “е” і частини другої підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету №13-92 (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності цим Декретом [14, с.143], тобто їм була надана

зворотня дія у часі. У зв'язку з останнім Президент України – суб'єкт права на конституційне подання – порушив перед Конституційним Судом України питання про визнання неконституційним зазначеного Закону України, оспорив надання ним частині другій підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету №13-92 зворотної дії в часі, оскільки це, на його думку, “суперечить частині першій статті 58 Конституції України, за якою закони не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи” [33, с.364].

Вирішуючи цю справу, Конституційний Суд України постановив: 1) визнати такими, що відповідають Конституції України (є конституційними) розділ 1 та статті 1,3 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 23 березня 1999 р. №539-XIV; 2) визнати такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною), статтю 2 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 23 березня 1999 р. №539-XIV: “Дія положень підпункту “е” і другої частини підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 “Про прибутковий податок з громадян” (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України”; припинити провадження стосовно конституційності пункту 2 статті 2 розділу I Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 23 березня 1999 р. №539- XIV, оскільки Верховна Рада України 20 квітня 2000 р. внесла зміни до оспорюваних підпунктів “а” і “б” пункту 3 статті 3 Декрету України №7-93 [42, с.366], викавши їх в іншій редакції [14].

Отже, пунктом 2 резолютивної частини рішення Конституційного Суду України визнана такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною), стаття 2 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 23 березня 1999 р. №539- XIV, згідно з якою “дія положень підпункту “е” і другої частини підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 “Про прибутковий податок з громадян” (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України”. Основ-

ним аргументом на користь такої позиції Конституційний Суд України вважає нібито очевидну суперечність статті 2 розділу II “Прикінцеві положення” зазначеного Закону вимогам частини першої статті 58 Конституції України, за якою “закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи” [1, Ст.58].

На нашу думку, цей аргумент непереконливий [37, с.23-24]. Справжній зміст закріпленого у частині першій статті 58 Конституції України принципу незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів не можна з'ясувати тільки на основі буквального тлумачення її словесної конструкції. Адже текстуальний виклад принципу чи норми, як відомо, з різних причин не завжди передає їх істинну суть. А тому часто доводиться вдаватися до інших прийомів тлумачення – історичного, телеологічного, системного, які дають змогу поглибити знання про обставини виникнення принципу, норми, їх мету і соціальне призначення, місце у правовій системі тощо [19, с.126-141; 21, с.129-135; 28, с.215-232]. Такого аналізу Конституційний Суд України не провів.

Тим часом, як свідчить історія, принцип “закон зворотної сили не має” (*lex ad praeteriam non valet*) був сформульований ще давньоримськими юристами на протидію сваволі законодавця, який надавав зворотної сили законам, що погіршували становище людей, піддавали їх несприятливим наслідкам за дії, які на час їх вчинення визнавалися законними [20, с.101-105; 25, с.71-109; 39, с.26-39]. Отже, мета цього принципу – поставити заслін ущемленню прав і свобод людини з боку влади. Саме така спрямованість цього принципу робить його важливою гарантією безпеки людини і громадянина, їх довіри до держави. Надання зворотної сили законам, які передбачають розширення змісту та обсягу прав і свобод людини і громадянина чи звільнення їх від певних обов'язків, не може підірвати впевненість людей у стабільності свого правового становища. Та й сам принцип незворотності дії законів у часі за умов надання зворотної сили винятково тим, які поліпшують правове становище особи, очевидно, не був би сформульований.

Як свідчать матеріали розглянутої Конституційним Судом України справи про податки, статтю 2 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” надано зворотну силу

положенням підпункту “е” і частини другої підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. “Про прибутковий податок з громадян” (у редакції цього Закону), якими до сукупного доходу не включаються: а) суми, одержувані в результаті відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції з відчуження якого сплачується державне мито чи плата за вчинення нотаріальних дій, крім доходів, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності (підпункт “е”) [12, с.141]; доходи, одержані від відчуження громадянами акцій та інших корпоративних прав, які були набуті такими громадянами в процесі приватизації в обмін на їх приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах їх пільгового придбання за власні кошти працівниками підприємств, що приватизуються, та особами, визначеними статтею 25 Закону України “Про приватизацію майна державних підприємств” (частина друга підпункту “з”) [11, с.108-109].

Надавши зазначеним положенням Закону України зворотної сили, парламент не тільки звільнив від оподаткування названі доходи громадян, а й фактично скасував відповідальність фізичних осіб за несплату прибуткового податку, нарахованого податковими органами на доход, отриманий від відчуження майна, набутого в процесі приватизації за приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також у межах пільгової приватизації до моменту набрання чинності цим Законом. З викладеного очевидно, що надання зворотної сили підпункту “е” і частині другій підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” (в редакції оспорюваного Закону) спрямоване не на погіршення, а на поліпшення правового становища громадян, а тому не суперечить меті і соціальному призначенню принципу незворотності дії у часі законів та інших нормативно-правових актів. Тому статтю 2 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” Конституційний Суд України, на нашу думку, мав би визнати конституційною. Це цілком відповідало б не тільки зазначеному принципу, а й духові Конституції України в цілому, згідно з якою людина, її життя і здоров’я, честь і гідність, недоторканість і безпека визнаються найвищою цінністю, а права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямо-

ваність діяльності держави [1, Ст.3], а отже, і її законодавчого органу. Повністю відповідала б така позиція Конституційного Суду України і закріпленому в Конституції України принципу верховенства права [1, Ст.8]. Адже законодавець вправі не тільки збільшувати, але й зменшувати ставки податків чи відмінити ті або інші податки цілком, що вже неодноразово мало місце і в конотворчій практиці Верховної Ради України.

Конституційна заборона надавати законам про податки зворотну силу поширюється тільки на випадки погіршення становища громадян – платників податків. Як додатковий аргумент на користь даного висновку наведемо правову позицію Конституційного Суду Російської Федерації за конституційним поданням у справі про податки. Вказавши на неконституційність надання податково-правовим нормам зворотної дії в часі, Конституційний Суд Російської Федерації водночас зазначив, що “водночас Конституція Російської Федерації не перешкоджає наданню зворотної сили законам, якщо вони поліпшують становище платників податків. При цьому сприятливий для суб’єктів оподаткування характер такого закону, - підкреслюється у рішенні Конституційного Суду РФ, - повинен бути зрозумілим як платникам податків, так і державним органам, що стягують податки” [41, с.522].

Встановлення факту, поліпшує чи погіршує нова податково-правова норма становище платника податку, як правило, за своєю суттю є не лише відповідальним, але й складним завданням. Ще більше ускладнює його відсутність спеціального досвіду у відповідних, насамперед, судових органів – історія оподаткування в Україні нараховує ледь більше десяти років. Одним з імовірних варіантів успішного розв’язання цієї проблеми могла б стати, як методологічний орієнтир, аналогія порівняння норм податкового права між собою з порівнянням у даному аспекті між собою норм кримінального права.

У теорії кримінального права, як зазначають фахівці, вироблено деякі правила, що дозволяють при порівнянні кримінальних законів дійти до висновку про закон, що містить більш “м’які” норми. Зокрема, таким законом вважається: 1) закон, який встановлює більш м’який вид покарання у порівнянні з кримінальним законом часу вчинення злочину; 2) закон, у якому мінімальна межа нижча, ніж мінімум такого ж покарання у Законі, що діяв раніше; 3) закон, у якому максимальна межа того ж виду покарання більш низька, ніж максимум покарання в іншому

законі; 4) закон, у якому при збереженні рівності мінімальних меж максимальна межа того ж виду покарання більш низька, ніж максимум покарання у законі, що діяв раніше; 5) при одночасному зниженні мінімуму покарання і підвищенні його максимуму – закон, що знижує мінімальну межу покарання. Однак при цьому максимальне покарання за конкретний злочин не може бути призначено вище максимальної межі закону, що діяв раніше; 6) закон, що виключає додаткове покарання, передбачене у колишньому законі; 7) закон, який зберігає додаткове застосування покарання, яке було і в іншому законі, однак передбачає його як факультативне, тоді як у колишньому законі воно було обов'язковим; 8) закон, санкція якого передбачає альтернативність кількох основних покарань, з яких хоча б одне є більш м'яким від того, що діяло раніше, причому ретроактивно застосування більш жорстких видів покарань, запроваджених новим законом, не допускається. Більш жорсткий закон зворотної сили не має. Він не може застосовуватись до злочинів, що були вчинені до набрання ним чинності. У подібних випадках “спрацьовує” принцип ультраактивності – дія закону часу вчинення злочину [27, с.8].

Ще однією, уже спеціальною, методологічною прив'язкою для виведення правил порівняння дії в часі норм податкового права може бути підпункт 4.4.1. “Конфлікт інтересів” статті 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”: “...у разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення у межах апеляційного узгодження приймається на користь платника податків” [15, Ст.44].

Зазначені положення в сукупності з новою вітчизняною доктриною оподаткування, яка до кінця ще не сформулювалась, але у своїх основних рисах уже проявилась, з достатньою підставою можуть бути розцінені як основоположні критерії, що дозволяють при порівнянні податково-правових норм дійти висновку про більш “м'які” норми з тим, щоб робити правильні заключення, надавати новому податково-правовому закону зворотної сили чи застосовувати податково-правовий закон або окрему податково-

правову норму, які були чинними на момент реалізації відповідного податково-правового відношення. Зокрема, на нашу думку, такими нормами можна вважати: 1) норму, яка відмінює певний податок взагалі; 2) норму, яка зменшує базу оподаткування; 3) норму, яка звужує об'єкт оподаткування; 4) норму, яка розширює пільги платникам податку з відповідного виду оподаткування; 5) норму, санкція якої встановлює більш м'який вид покарання у порівнянні з податково-правовою нормою, що діяла на час вчинення податково-правового порушення; 6) норму, мінімальна межа санкції якої нижча, ніж мінімум того ж покарання у санкції податково-правової норми, що діяла раніше; 7) норму, у якій максимальна межа санкції того ж виду покарання нижча, ніж максимум покарання у санкції норми, що діяла раніше; 8) при одночасному зниженні мінімуму покарання та підвищенні його максимуму – норму, санкція якої знижує мінімальну межу покарання. При цьому максимальне покарання за відповідне податкове правопорушення не може бути призначено вище максимальної межі санкції норми, що діяла раніше; 9) норму, що виключає додаткове покарання, передбачене у санкції попередньої податково-правової норми; 10) норму, санкція якої зберігає додаткове покарання, яке містила також санкція попередньої податково-правової норми, однак передбачає його факультативний характер, тоді як у попередній нормі податкового права воно було обов'язковим; 11) норму, санкція якої передбачає альтернативність кількох основних покарань, з яких хоча б одне є більш м'яким у порівнянні з тим, яке діяло раніше, причому ретроактивно застосування більш жорстких видів покарань, запроваджених санкцією нової податково-правової норми, не допускається. У податковому праві, як і в кримінальному, більш жорстка норма зворотної сили не має. Вона не може застосовуватись до податкових правопорушень, що були вчинені до набрання нею чинності. У подібних випадках тут також “спрацьовує” принцип ультраактивності – дія податково-правової норми часу вчинення податкового правопорушення.

Не вирішеною законодавцем та дискусійною серед право користувачів [17, с.31], теоретиків податкового права [22, с.254-261; 34, с.193-201; 47, с.51-55] продовжує залишатись проблема меж зворотної дії в часі норм податкового права. На нашу думку, недоцільність поширення ретроактивності податково-правових норм на завершені правовідносини очевидна. У протиле-

жному випадку це суперечило б одному з фундаментальних принципів права – його стабільності. За цих обставин, крім того, неправомірно і грубо порушувався б державний та загальний публічний інтерес. Нарешті, ця позиція співзвучна концептуальним підходам Конституційного Суду України до тлумачення меж ретроактивності норм права [32, с.7-13, 334-337; 33, с.257-261, 263-267, 407-414]. Тому надання зворотної дії в часі нормам податкового права на завершені правовідносини вважаємо неправомірним.

Що ж до ретроактивності норм податкового права стосовно не завершених податкових правовідносин, то вважаємо за доцільне для правомірного розв'язання цієї проблеми використати у якості методологічного орієнтиру та критерію водночас строк позовної давності за податковими правопорушеннями і прив'язати до цього строку базову межу ретроактивності податково-правової норми. До речі, майже до кінця 2000 р. на підставі Декрету Кабінету Міністрів України “Про стягнення невнесених у строк податків і неподаткових платежів” від 21 січня 1993 р. строк позовної давності за податково-правовими порушеннями, за окремими винятками, не застосовувався [16]. Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000р. №2181-III, що згідно з його преамбулою є “спеціальним законом з питань оподаткування, який встановлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів)” [15, Ст.44] строк позовної давності за податково-правовими порушеннями встановлено у три роки [15, Ст. 44]. До речі саме такий термін позовної давності за податковими правопорушеннями встановив і російський законодавець [35, Ст. 113]. На нашу думку, це правомірна постановка питання, адже податкова правосуб'єктність громадян є похідною від цивільної та трудової їх правосуб'єктності [26, с.121-131; 38, с.194-203; 48, с.182-189], у яких термін позовної давності не перевищує відповідно три роки [3, с.384] і шість місяців [2, с.193]. Тому не вправі перевищувати строк три роки і термін позовної давності за податковими правопорушеннями.

Крім того, у відповідності з підпунктом 10 статті 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” особа протягом року з моменту набрання чинності рішенням суду чи податкового органу про застосування податково-

го стягнення вважається притягнутою до податково-правової відповідальності [9, с.44]. Тому у відповідності з конституційною доктриною прав людини і громадянина [1, Ст.ст.21-68], а також аналогічно принципам визначення меж ретроактивності норм кримінального права [27, с.8] буде правомірним збільшити базову межу ретроактивності норми податкового права ще на один рік, зафіксувавши це у спеціальній статті майбутнього Податкового кодексу України “Чинність норм податкового права в часі”: “Види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що справляються в Україні, їх платники, об'єкти оподаткування, податкові ставки, порядок сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, податково-правова відповідальність та способи захисту порушених прав визначаються законодавством про оподаткування, яке діяло під час справляння цих податків, зборів та інших обов'язкових платежів, якщо нове законодавство не поліпшує становища платників податків зборів та інших обов'язкових платежів.

Податково-правові норми, які скасовують певні види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, звужують податкову базу (об'єкт оподаткування) та коло платників (суб'єктів оподаткування), зменшують розміри податкових ставок, встановлюють нові пільги щодо оподаткування, усувають караність діяння або пом'якшують податково-правову відповідальність суб'єктів оподаткування, мають зворотну силу і поширюються з моменту набрання ними чинності також на податково-правові відносини, що мали місце до набрання ними чинності. Гранична межа ретроактивності норми податкового права, як правило, не може перевищувати чотирьох років.

Податково-правові норми, які встановлюють нові види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, розширюють податкову базу (об'єкт оподаткування) та коло платників (суб'єктів оподаткування), збільшують розміри податкових ставок, скасовують пільги щодо оподаткування, встановлюють нову чи посилюють попередню міру податково-правової відповідальності, зворотної сили не мають”.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К., 1996.

2. Кодекс законів про працю України / Кодекси України. У 2-х книгах. Т.1. – К.: Ін Юре, 1997.
3. Цивільний кодекс України / Кодекси України. У 2-х книгах. Т.2. – К.: Ін Юре, 1997.
4. Закон України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – №39. – Ст.510.
5. Закон України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р. в редакції Закону України від 2 лютого 1994 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.27-34.
6. Закон України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21 лютого 1992 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.5. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.86.
7. Закон України “Про Державний бюджет України на 1993 рік” від 9 квітня 1993 р. // Голос України. – 1993. – 21 квітня.
8. Закон України “Про Державний бюджет України на 1994 рік” від 1 лютого 1994 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.7. – К.: АТ “Книга”, 1997. – С.71-84.
9. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.44.
10. Закон України “Про бюджетну систему України” / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.65.
11. Закон України “Про приватизацію майна державних підприємств” / Закони України. Офіційне видання. Т.3. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.108-109.
12. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 23 березня 1999 р. №539-XIV / Закони України. Офіційне видання. Т.17. – К.: АТ “Книга”, 1999. – С.141-143.
13. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування” від 2 березня 2000 р. №1523-III / Закони України. Офіційне видання. Т.20. – С.317.
14. Закон України “Про внесення змін до статті 3 Декрету Кабінету Міністрів України “Про державне мито” №1657-III // Голос України. – 2000. – 13 червня.
15. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000р. №2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст.44.
16. Декрет Кабінету Міністрів України “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів” від 21 січня 1993 р. // Урядовий кур’єр. – 1993. – 6 лютого.
17. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку щодо списання заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув” №122 від 19.07.2001 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 6 серпня 2001 р. за №667/5858 // Закон і бізнес. – 2001. – №37. – С.31.
18. **Алексеев С.С.** Восхождение к праву. Поиски и решения. – М.: НОРМА, 2001. – С.316-355.
19. **Алексеев С.С.** Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 1999. – С.126-141.
20. **Аннерс Э.** История европейского права. Перевод со шведского. – М.: Наука, 1994. – С.101-105.
21. **Бержель Ж.-Л.** Общая теория права. Пер. с фр. – М.: Изд-во NOTA BENE, 2000. – С.129-135.
22. **Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.** Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – С.254-261.
23. **Дворкін Р.** Серйозний погляд на права. Пер. з англ. – К.: Основи, 2000. – С.317-339.
24. Закон про податок з доходу прийнято заднім числом // Галицькі контракти. – 1992. – №4.
25. История политических и правовых учений. Учебник для вузов. Под общ. ред. **В.С.Нерсесянца.** – М.: ИНФРА-М-КОДЕКС, 1995. – С.71-109.
26. **Карасева М.В.** Финансовое правоотношение. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1997. – С.121-131.
27. **Карнаух Т.** Дія кримінального закону в часі // Юридичний вісник України. – 2001. – 3-9 листопада. – С.8.
28. **Козловський А.А.** Право як пізнання. Вступ до гносеології права. – Чернівці: Рута, 1999. – С.215-232.
29. **Колодій А.М.** Принципи права України. – К.: Юрінком Інтер, 1998. – С.54-55.
30. Конституции буржуазных государств / Сост. **В.В.Маклаков.** – М.: Юрид. лит-ра, 1982. – С.71, 150.

31. Конституции государств Европейского Союза. – М.: Изд-во “ИНФРА-М-НОРМА”, 1997. – С.704.
32. Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 1 / Відвід. ред. канд. юрид. наук **П.Б.Євграфов**. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – С.336.
33. Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 2 / Відвід. ред. канд. юрид. наук **П.Б.Євграфов**. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – С.364.
34. **Косаняк В.** Застосування принципу неможливості повернення на гірше у податковому праві / Проблеми фінансового права. Міжнародна наукова конференція. Вип.1. – Чернівці, 1996. – С.192-201.
35. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. – М.: Статут, 1998. – Ст.113.
36. Новые конституции стран СНГ и Балтии. Сборник документов. Вып. 2. – М.: Манускрипт, 1997. – С.70, 259, 360.
37. Окрема думка судді Конституційного Суду України Козюбри М.І. стосовно рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” (справа про податки) // Вісник Конституційного Суду України. – 2001. – №2. – С.23-24.
38. **Пацурківський П.С.** Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: ЧДУ, 1998. – С.194-203.
39. **Підопригора О.А.** Основи римського приватного права: підручник для студентів юрид. вузів та факультетів. – К.: Вен турі, 1997. – С.26-39.
40. Податкове законодавство України (станом на 1 березня 1998 року). Офіційне видання. – К.: Парламентське видавництво, 1998. – С.166-183.
41. Постановление КС РФ по делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» от 24 октября 1996 года №17-П (Извлечение) / Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство: Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК – ПРЕСС, 1998. – С.522.
42. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” (справа про податки) / Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. Книга 2. – С.366.
43. **Таганцев Н.С.** Русское уголовное право. Лекции. Часть общая. В 2-х т. Т.1. – М.: Наука, 1994. – С.114-122.
44. **Толстопятенко Г.П.** Европейское налоговое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С.136-144.
45. **Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г.** Налоговое право США. Терминология. – М.: Изд-во «Анkil», 1996. – С.11.
46. Федеративная Республика Германия. Конституция и законодательные акты. Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1991. – С.79.
47. **Хохлова Г.В.** К вопросу о действии во времени некоторых норм части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Консультант. – 1999. – №15. – С.51-55.
48. **Щербанюк О.В.** Громадянин як суб’єкт податкових правовідносин. – Чернівці: Рута, 2000. – С.182-189.
49. Голос України. – 1992. – 18 березня.
50. Голос України. – 1993. – 21 квітня.
51. Голос України. – 1994. – 18 лютого.
52. Галицькі контракти. – 1994. – №17.
53. Діло. – 1994. – №35.

Стаття надійшла до редколегії 14.08.2001 р.

R. Gavryliuk

RETROACTION OF TAX LAW NORMS

Summary

The author researches the methodological aspects and some debatable questions of retroaction analysis of newest domestic legislation and legal practice.