

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

**в решениях Конституционного Суда
Российской Федерации 2003 года**

**По материалам Международной
научно-практической конференции
Москва, 23—24 апреля 2004 года**

Под редакцией С.Г. Пепеляева

УДК 336.2
ББК 67.402+65.261.4
Н23

Н23 Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года/Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2004. — 216 с.

ISBN 5-1727-0080-3

В сборнике содержатся материалы Международной научно-практической конференции, посвященной анализу влияния актов Конституционного Суда Российской Федерации на разрешение проблем налогообложения, разработке предложений по совершенствованию судебной практики и публичной оценке работы высшего судебного органа российского государства в 2003 году.

Материалы сборника могут быть использованы судьями, адвокатами, юрисконсультами, а также аудиторами в их практической деятельности. Преподавателям и студентам юридических и экономических вузов книга поможет понять современные тенденции развития налогового права и теории налогообложения.

ББК 67.402+65.261.4

ISBN 5-1727-0080-3

© Юридическая компания
«Пепеляев, Гольцблат и партнеры», 2004

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
-------------------	---

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ КОНФЕРЕНЦИИ

Резолюция Международной научно-практической конференции «Вопросы налогового права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, принятых в 2003 году: российская практика и европейский опыт»	5
Состав комиссии по разработке проекта резолюции	12
Список организаций — участников конференции	13

ТЕНДЕНЦИИ КОНСТИТУЦИОННОГО ПРАВОСУДИЯ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Тимофеев Е.В.

Обзор решений Конституционного Суда РФ, принятых в 2003 году	15
---	----

Брызгалин А.В.

Тенденции конституционного судопроизводства по налоговым спорам	18
--	----

Винницкий Д.В.

Некоторые проблемы трансформации базовых налогово-правовых понятий в решениях Конституционного Суда РФ	21
--	----

Крохина Ю.А.

Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ	28
---	----

Березин М.Ю.

Процесс решения налоговых споров в Конституционном Суде РФ	39
---	----

Разгулин С.В.

Конституционный Суд РФ: целесообразность или закон?	44
---	----

ЗНАЧЕНИЕ РЕШЕНИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ ДЛЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Карасев М.Н.

Значение решений Конституционного Суда РФ
для правового регулирования налоговых отношений 51

Маркелов В.В.

Решения Конституционного Суда РФ
как источник бюджетного и налогового права 64

Цветков И.В.

Проблемные аспекты реализации правовых позиций
Конституционного Суда РФ в судебно-арбитражной практике 71

КОНСТИТУЦИЯ И НАЛОГИ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

Пепеляев С.Г.

Комментарий к докладу Л. Остерло и Т. Джобса
«Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ» 74

Остерло Л., Джобс Т.

Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ 77

Бланкенагель А.

Подход к разрешению налоговых споров в ФРГ 105

Джобс Т.

Некоторые аспекты немецкого налогового права 110

Пацуркивский П.С.

Понятие надлежащей процедуры
установления налогов и сборов 116

ДЕЙСТВИЕ АКТОВ О НАЛОГАХ И СБОРАХ ВО ВРЕМЕНИ

Гаврилюк Р.А.

Критерии применения принципа ретроактивности
в налоговом праве 119

Андреева М.В.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ
по порядку вступления в силу актов
законодательства о налогах и сборах 129

Пауль А.Г.

Действие налогово-правовых норм во времени 147

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Зинькович С.В.

Принцип экономического основания
в решениях Конституционного Суда РФ 111

Зарипов В.М.

Вопросы налоговых льгот в решениях
Конституционного Суда РФ, принятых в 2003 году 114

Стрельников В.В.

Проблема злоупотребления правом в решениях
Конституционного Суда РФ 117

Занкин Д.Б.

Налоговая оптимизация и налоговые правонарушения 161

Худанова А.Ю.

Проблема возврата косвенных налогов 168

Михайлова О.Р.

Проблемы доказывания в налоговых спорах
(практические аспекты) 171

Сасов К.А.

Неясность решений Конституционного Суда РФ незаконна
(на примере Определений от 13.11.2001 № 225-О;
от 08.04.2003 № 114-О и 115-О 176

ВОПРОСЫ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Лопашенко Н.А.

Конституционные проблемы уголовной
ответственности за налоговые преступления 186

Селивановская Ю.И.

Конституционный Суд РФ об уголовной
ответственности за уклонение от уплаты
налогов и сборов 194

ВЫСТУПЛЕНИЯ УЧАСТНИКОВ КОНФЕРЕНЦИИ 198

**Критерии применения принципа
ретроактивности в налоговом праве**

Р.А. ГАВРИЛЮК, доцент кафедры конституционного, административного и финансового права Черновицкого национального университета им. Ю. Федьковича, канд. юрид. наук

Правовые нормы имеют силу в конкретных временных пределах. Общее правило действия норм права состоит в том, что правонарушение и ответственность за него определяются законом, регулировавшим общественные отношения при совершении противоправного деяния. В переходные периоды, когда происходит почти полная замена нормативно-правовых актов, применение того или иного закона становится особенно сложным. Особую остроту в постсоциалистических государствах эта проблема приобрела в связи с принятием либерально-демократических конституций, объявивших естественные права и свободы человека наивысшими ценностями.

В общей теории права выделяют три типа действия закона: 1) перспективное действие, когда закон распространяется на регулируемые общественные отношения, возникшие после вступления его в силу; 2) ультраактивность, или «переживание» закона, когда он продолжает применяться и после окончания срока, на который принимался; 3) ретроактивность, или обратная сила закона, когда нормы нового закона распространяются на правоотношения, возникшие до вступления его в силу. При этом различают простую обратную силу закона — распространение его действия на деяния, по которым приговор суда еще не вступил в силу, и ревизионную — распространение действия закона на правонарушения, по которым приговор суда вступил в законную силу.

В налоговом праве Украины проблема ретроактивности законов стала особенно актуальной с начала 90-х годов. В частности, 25 июня 1991 года Верховная Рада Украины приняла Закон Украины «О системе налогообложения», который предусматривал, что система налогообложения строится на принципах стабильности, равнонапряженности, обязательности, социальной справедливости при определении и взимании налогов, сборов и других обязательных платежей¹. Однако в новой редакции от 02.02.94 принци

¹ См.: Ведомости Верховной Рады Украины. — Киев, 1991. № 39. — Ст. 510.

стабильности налогового законодательства был изъят². Еще ранее он был фактически проигнорирован в ряде нормативных актов, где появились изменения элементов юридического состава налога и стало обыденным придание ретроактивности налоговым законам, ухудшающим положение налогоплательщиков. Так, период с 1 января по 31 декабря 1992 года был объявлен периодом действия Закона Украины «О налогообложении доходов предприятий и организаций», хотя он был принят Верховной Радой в феврале 1992 года³ и официально опубликован в газете «Голос України» 18 марта 1992 года⁴. Вследствие действия этого закона только в I квартале 1992 года каждое третье предприятие Украины стало убыточным, 381 снизило прибыль, а 71 — прекратило деятельность⁵.

Практика ухудшения положения налогоплательщика задним числом приобрела к середине 90-х годов системный характер. Возникла острая необходимость закрепить в налоговом праве Украины, в ее Основном законе принцип невозможности ухудшения положения налогоплательщика задним числом. Этот принцип прочно утвердился в уголовном, уголовно-процессуальном праве и в ряде других его отраслей. Он стал общепризнанным конституционным принципом большинства государств Европы. Поэтому ожидалось, что украинский законодатель, учитывая исключительную важность и сложность налоговых правоотношений в трансформирующемся обществе, внесет его в Конституцию государства в полном объеме. Однако, вероятнее всего потому, что действующая Конституция Украины представляет собой пока что компромисс общества и государства, различных ветвей власти, противоречивых, в том числе и взаимоисключающих, интересов общественных групп, принцип невозможности ухудшения правового положения налогоплательщика сформулирован в Конституции Украины очень кратко, в некоторой степени абстрактно, односторонне, но все же, по нашему мнению, методологически правильно: «Законы и другие нормативно-правовые акты не имеют обратного действия во времени, кроме случаев, когда они смягчают или отменяют ответственность лица. Никто не может отвечать за деяния, которые на момент их совершения не признавались законом как правонарушения»⁶.

Конституционный Суд Украины в деле по поводу обращения Национального банка Украины об официальном толковании положения части первой статьи 58 Конституции Украины (дело об обратном действии во вре-

² См.: Законы України. Офіційне видання. Т. 2. — Киев: Книга, 1996. — С. 28.

³ См.: Законы України. Офіційне видання. Т. 3. — Киев: Книга, 1996. — С. 91.

⁴ См.: Голос України. 1992. 18 березня.

⁵ См.: Закон про податок з доходу прийнято заднім числом // Галицькі контракти, 1992, № 4.

⁶ Конституции государств Европы. В 3-х т. Т. 3. — М.: НОРМА, 2001. — С. 322.

мени законов и других нормативно-правовых актов) уточнил, что положение части первой статьи 58 Конституции Украины в случаях, когда оно смягчает или упраздняет ответственность лица, «касается физических лиц и не распространяется на юридических лиц»⁷.

По нашему мнению, это не значит, что данный конституционный принцип не может распространяться на законы и другие нормативно-правовые акты, смягчающие либо упраздняющие ответственность юридических лиц. Однако придание обратного действия во времени таким нормативно-правовым актам, как считает Конституционный Суд Украины, «может быть предусмотрено путем прямого указания на это в законе или ином нормативно-правовом акте»⁸. Очевидно, такую правовую позицию Конституционного Суда Украины следует считать лишь отчасти обоснованной. Принцип еще римского права «для юридического лица разрешено только то, что конкретно предусмотрено в законе» распространяется исключительно на публичных юридических лиц⁹. Что же касается действий частных юридических лиц, то на них, как и на физических лиц, распространяется еще со времен римского права принцип «разрешено все, что прямо не запрещено законом»¹⁰.

Стоит обратить внимание на узкое понимание Конституционным Судом Украины оснований применения принципа ретроактивности в налоговом праве, а именно как буквально предусмотренную юридическую ответственность лица соответствующим нормативно-правовым актом. В этом убеждают, например, результаты рассмотрения Конституционным Судом Украины конституционности Закона Украины «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины» от 23.03.99¹¹. В частности, пунктом 2 резолютивной части решения Конституционный Суд Украины признал, что не соответствует Конституции Украины статья 2 раздела II «Заключительные положения» Закона, согласно которой «действие положений подпункта “е” и другой части подпункта “з” пункта 1 статьи 5 Декрета Кабинета министров Украины от 26 декабря 1992 г. “О подоходном налоге с граждан” (в редакции этого Закона) распространяется на правоотношения, возникшие со дня начала действия указанного Декрета Кабинета министров Украины». Основным аргументом в пользу такой позиции Конституционный Суд Украины посчитал кажущееся противоречие статьи 2 раздела II «Заключи-

⁷ Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997–2001. Книга 1 / Відповід. ред. П.Б. Євграфов. – Київ: Юрінком Інтер, 2001. – С. 336.

⁸ Там же.

⁹ См.: *Тримм Д.Д.* Лекции по догме римского права. – М.: Зерцало, 2003. – С. 82.

¹⁰ См.: Там же. – С. 86.

¹¹ См.: Законы Украины. Офіційне видання. Т. 17. – Київ: Книга, 1999. – С. 141–143.

тельные положения» указанного Закона требованиям части первой статьи 58 Конституции Украины, согласно которой «законы и другие нормативно-правовые акты не имеют обратного действия во времени, кроме случаев, когда они смягчают или отменяют ответственность лица»¹².

По нашему мнению, этот аргумент неубедителен. Действительное содержание закрепленного в части первой статьи 58 Конституции Украины принципа необратимости действия во времени законов или других нормативно-правовых актов нельзя понять только на основании буквального толкования его словесной конструкции. Текстуальное изложение принципа или нормы, как известно, в силу различных причин не всегда передает их истинное содержание, поэтому нередко приходится обращаться к другим приемам толкования — историческому, телеологическому, системному, которые позволяют углубить знание обстоятельств возникновения принципа или норм, их целей и социального назначения, места в правовой системе и т. д. Такого анализа Конституционного Суда Украины в рассматриваемом случае не было.

Принцип «закон обратной силы не имеет» сформулирован еще в римском праве как противодействие беспределу законодателя, который придавал обратную силу законам, ухудшающим положение людей, подвергал их отрицательным следствиям за действия, признававшиеся в момент их осуществления законными¹³. Таким образом, цель этого принципа — сделать невозможным ущемление властью прав и свобод человека. Именно такая направленность этого принципа делает его важнейшей гарантией безопасности человека и гражданина, их доверия государству. Придание силы обратного действия законам, предусматривающим расширение содержания и объема прав и свобод человека и гражданина или освобождение их от соответствующих обязанностей, не может подрывать уверенности людей в стабильности своего правового положения. Да и сам принцип необратимости действия во времени при условии придания обратной силы исключительно тем законам, которые улучшают правовое положение личности, не был бы сформулирован.

Придав указанным положениям Закона Украины обратную силу, Верховная Рада не только освободила от налогообложения доходы граждан, но и фактически отменила ответственность физических лиц за неуплату подоходного налога, начисленного налоговыми органами на доход от отчуждения имущества, полученного за приватизационные или компенсационные

¹² См.: Конституции государств Европы. В 3-х т. Т. 3. — С. 322.

¹³ См.: Антерс Э. История европейского права/Перевод со шведск. — М.: Наука, 1994. — С. 101—105; История политических и правовых учений: Учебник для вузов/Под ред. В.С. Нерсесянца. — М.: ИНФРА-М-КОДЕКС, 1995. — С. 71—109; *Нідопригора О.А.* Основи римського приватного права: Підручник для студентів юридичних вузів та факультетів. — Кіев: Вен турі, 1997. — С. 26—39.

сертификаты, а также в пределах льготной приватизации к моменту приобретения силы этим Законом. Из изложенного очевидно, что придание обратной силы подпункту «е» и части 2 подпункта «з» пункта 1 статьи 5 Декрета Кабинета министров Украины «О подоходном налоге с граждан» (в редакции оспариваемого Закона) направлено не на ухудшение, а на улучшение правового положения граждан, а поэтому не противоречит цели и социальному назначению принципа необратимости действия во времени законов и других нормативно-правовых актов. Поэтому статью 2 раздела II «Заключительные положения» Закона Украины «О внесении изменений к некоторым законодательным актам Украины» Конституционный Суд Украины, по нашему мнению, должен был признать конституционной. Это всецело соответствовало бы не только указанному выше принципу, но и духу Конституции Украины в целом, согласно которой «человек, его жизнь и здоровье, честь и достоинство, неприкосновенность и безопасность признаются в Украине наивысшей социальной ценностью», а «права и свободы человека и их гарантии определяют содержание и направленность деятельности государства»¹⁴, а значит, и его законодательного органа. Полностью соответствовала бы такая позиция Конституционного Суда Украины и закреплённой в Конституции Украины принципу верховенства права. Ведь законодатель вправе не только увеличивать, но и уменьшать ставки налогов или вообще упразднить те или иные налоги, что уже неоднократно имело место в законодательной практике Верховной Рады и не вызывало возражений со стороны исполнительной власти.

Конституционный запрет придавать законам о налогах обратную силу распространяется только на случаи ухудшения положения граждан-налогоплательщиков. В качестве дополнительного аргумента в пользу этого вывода приведем правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в его Постановлении от 24.10.96 № 17-П. Указав на неконституционность придания налогово-правовым нормам обратного действия во времени, КС РФ одновременно отметил, что «Конституция Российской Федерации не запрещает придавать обратную силу законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятным как налогоплательщикам, так и государственным органам, которые взимают налоги»¹⁵.

Установление факта, улучшает или ухудшает новая налогово-правовая норма правовое положение налогоплательщика, — не только ответственное,

¹⁴ Конституции государств Европы. В 3-х т. Т. 3. — С. 310.

¹⁵ Постановление КС РФ от 24.10.96 «О проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 07.03.1996 "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах"»

но и сложное решение. Еще больше усложняет его отсутствие специального опыта в соответствующих, прежде всего судебных, органах постсоциалистических государств — история современного налогообложения насчитывает в них немногим более десяти лет. Одним из вероятных вариантов успешного решения этого вопроса, по нашему мнению, могло бы стать как методологический ориентир сопоставление норм налогового права по аналогии с сопоставлением норм уголовного права.

В теории уголовного права выработаны и апробированы некоторые правила, позволяющие при сравнении уголовных законов определять, какой из них содержит более мягкие сопоставимые нормы. В частности, таким законом считается: 1) закон, который устанавливает более мягкий вид наказания в сравнении с уголовным законом времени совершения преступления; 2) закон, в котором минимальная граница наказания меньше минимума такого же наказания в законе, действовавшем ранее; 3) закон, в котором максимальная граница того же вида наказания более низкая, чем максимум наказания в ином законе; 4) закон, в котором при сохранении равности минимальных границ наказания максимальная граница того же вида наказания более низкая, чем максимум наказания в законе, действовавшем ранее; 5) при одновременном снижении минимума наказания и повышении его максимума — закон, снижающий минимальную границу наказания (однако при этом максимальное наказание не может быть назначено выше максимальной границы закона, действовавшего ранее); 6) закон, исключаящий дополнительное наказание, предусматривавшееся бывшим законом; 7) закон, сохраняющий применение дополнительного наказания, бывшего и в предыдущем законе, однако предусматривающий его исключительно как факультативное, в то время как в бывшем законе оно было обязательным; 8) закон, санкция которого предусматривает альтернативность нескольких основных наказаний, среди которых хотя бы одно — более мягкое относительно действовавшего ранее аналогичного наказания, причем ретроактивное применение более жестких видов наказаний, предусмотренных новым законом, не допускается.

Более жесткий закон, ухудшающий правовое положение лица, обратной силы не имеет. Он не может применяться к преступлениям, свершенным до вступления его в законную силу. В подобных случаях, согласно украинской и зарубежной доктрине уголовного права, «срабатывает» принцип ультративности — действие закона времени совершения преступления¹⁶.

Отмеченные положения в совокупности с новой украинской доктриной налогообложения, которая в своих основных чертах уже проявилась, но

¹⁶ См.: *Блум М.Н., Тилле А.А.* Обратная сила закона. Действие советского уголовного закона во времени. — М.: Юрид. лит.-ра, 1969. — С. 28–34; *Карнаух Т.* Дія кримінального закону в часі // Юридичний вісник України, 2001. 3–9 листопада. — С. 8.

окончательно еще не сформировалась, по нашему мнению, с достаточным основанием могут быть расценены в качестве основополагающих критериев, позволяющих при сравнении налогово-правовых норм принимать обоснованные решения о более мягких нормах. Это позволит делать правильные заключения, придавать ли новому налогово-правовому закону обратную силу или применять налогово-правовой закон либо отдельную налогово-правовую норму, которые действовали в момент реализации соответствующего налогово-правового отношения.

В частности, по нашему мнению, такими нормами в налоговом праве следует считать: 1) норму, которая отменяет тот или иной налог; 2) норму, уменьшающую базу налогообложения; 3) норму, сужающую объект налогообложения; 4) норму, предусматривающую или расширяющую льготы налогоплательщику по соответствующему виду налога; 5) норму, санкция которой устанавливает более мягкий вид наказания в сравнении с налогово-правовой нормой, действовавшей во время налогового правонарушения; 6) норму, минимальная граница санкции которой меньше, чем минимум того же наказания в санкции налогово-правовой нормы, действовавшей ранее; 7) норму, в которой максимальная граница санкции того же вида привлечения к ответственности ниже, чем максимум наказания в санкции нормы, действовавшей ранее; 8) при одновременном снижении минимума наказания и повышении его максимума — норму, санкция которой уменьшает минимальную границу наказания (при этом максимальное наказание за соответствующее налоговое правонарушение не может быть назначено выше максимального предела санкции нормы, действовавшей ранее); 9) норму, исключающую дополнительное наказание, предусматривавшееся в санкции предыдущей налогово-правовой нормы; 10) норму, санкция которой сохраняет дополнительное наказание, включавшееся санкцией предыдущей налогово-правовой нормы, однако предусматривает его факультативный характер, тогда как в предыдущей норме налогового права оно было обязательным; 11) норму, санкция которой предусматривает альтернативность нескольких основных наказаний, из которых хотя бы одно является более мягким в сравнении с тем, которое действовало ранее, причем ретроактивное применение более жестких видов наказания, предусмотренных санкцией новой налогово-правовой нормы, не допускается.

В налоговом праве, как и в уголовном, более жесткая норма, ограничивающая право лица, обратной силы не имеет. Она не может применяться к налоговым правонарушениям, допущенным налогоплательщиком или другим участником налогового правоотношения до вступления в силу этой нормы. В аналогичных случаях здесь также должен срабатывать принцип ультраактивности — действие налогово-правовой нормы времени налогового правонарушения.

Перечисленные юридические критерии позволяют при необходимости применения принципа ретроактивности выбирать более мягкую налогово-правовую норму, как несложно было убедиться, только по одному из ее элементов — по санкции налогово-правовой нормы. И хотя среди налогоплательщиков число правонарушителей весьма велико, тем не менее значительно большее число налогоплательщиков добросовестно выполняют свои налоговые обязанности. А налоговое законодательство ввиду его сложной юридической природы и неотработанности многих элементов налогово-правового механизма содержит немало коллизионных норм по содержанию как гипотез, так и диспозиций.

Каковы же юридические критерии применения принципа ретроактивности налогово-правовых норм в случаях, составляющих основную массу данных явлений?

По нашему мнению, в аналогичном случае *специальной методологической привязкой* для выведения правил сравнения действия во времени норм налогового права может быть подпункт 4.4.1 «Конфликт интересов» статьи 4 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами»: «В случае, когда норма закона или иного нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или когда нормы различных актов допускают неоднозначное (многозначное) толкование прав и обязанностей сторон, вследствие чего имеется возможность принять решение как в пользу налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение в границах апелляционного согласования принимается в пользу налогоплательщика»¹⁷. Необходимо сравнить каждый из основных элементов юридического состава налога, по поводу которого (которых) в двух или нескольких законах содержатся коллизионные нормы, точнее, элементы их гипотез или диспозиций. В случае необходимости применения принципа ретроактивности налогового закона или для правильного разрешения коллизии нескольких налогово-правовых норм необходимо сравнивать соответственно существенные элементы юридического состава налога и применять тот из действующих налоговых законов, в котором сравниваемый элемент юридического состава налога в меньшей степени ущемляет права и законные интересы налогоплательщика.

Не решенной законодателем и дискуссионной среди налогоплательщиков и теоретиков налогового права продолжает оставаться *проблема границ обратного действия во времени норм налогового права*. По нашему мнению, очевидна нецелесообразность распространения принципа ретроактивности налогово-правовых норм на завершенные правоотношения. В противном случае это противоречило бы одному из фундаментальных принципов права — его стабильности. При этом неправомерно и грубо нарушался бы

¹⁷ Відомості Верховної Ради України, 2001, № 10. Ст. 44.

общий публичный интерес. Наконец, эта позиция созвучна доктринальным подходам Конституционного Суда Украины к толкованию границ ретроактивности норм права¹⁸. Поэтому придание силы обратного действия нормам налогового права на свершившиеся правоотношения считаем неправомерным.

Что же касается ретроактивности норм налогового права относительно незавершенных налоговых правоотношений, то, по нашему мнению, целесообразно для правомерного решения этой проблемы использовать в качестве методологического ориентира и юридического критерия одновременно *срок исковой давности по налоговым правонарушениям* и срок базовой границы ретроактивности налогово-правовой нормы. Законом Украины от 21.12.2000 «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами», являющимся «специальным законом по вопросам налогообложения, который устанавливает порядок погашения обязательств юридических или физических лиц перед бюджетами и государственными целевыми фондами по налогам и сборам (обязательным платежам)»¹⁹, срок исковой давности по налогово-правовым нарушениям установлен в три года²⁰. Такой же срок исковой давности по налоговым правонарушениям установил и российский законодатель²¹. По нашему мнению, это правомерно, ибо налоговая правосубъектность граждан производна от их гражданской и трудовой правосубъектности²², где срок общей исковой давности не превышает соответственно трех лет²³ и шести месяцев²⁴. Было бы методологически ошибочно превышать этот граничный срок исковой давности и в определении границ исковой давности по налоговым правонарушениям.

Кроме этого, в соответствии с подпунктом 10 статьи 11 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине» на протяжении года с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о наложении

¹⁸ См.: Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. Кп. 1. – С. 7–13, 334–337; Кп. 2. – С. 363–367, 407–414.

¹⁹ Відомості Верховної Ради України, 2001, № 10. – Ст. 44.

²⁰ См.: Там же.

²¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. – М.: Статут, 1998. – Ст. 113.

²² См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1997. – С. 121–131; Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: Рута, 1998. – С. 194–203; Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. – Чернівці: Рута, 2000. – С. 182–189.

²³ См.: Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року. – Киев: Атака, 2003. – Ст. 257.

²⁴ См.: Кодекс законів про працю України / Кодекси України. У 2-х книгах. Т. 1. – Киев: Ін Юре, 1997. – С. 193.

налогового взыскания лицо считается подвергнутым налогово-правовой ответственности²⁵. Учитывая этот факт, а также принципы определения границ ретроактивности норм уголовного права, в соответствии с конституционной доктриной прав человека и гражданина обоснованно и правомерно продлить общий предел ретроактивности норм налогового права на один год, увеличив ее до четырех лет. Это положение целесообразно зафиксировать в специальной статье будущего Налогового кодекса Украины, а также дополнить им пункт 3 статьи 5 НК РФ.

Таким образом, *под юридическими критериями применения принципа ретроактивности в налоговом праве* следует понимать закрепленные в нормах права предположения (отдельные элементы гипотез, диспозиций и/или санкций налогово-правовых норм или эти составные элементы налогово-правовых норм целиком) о наличии или отсутствии юридических фактов, основанные на связи между ними и фактами действительными, подтвержденные достаточным предшествующим опытом (то есть юридические презумпции), с которыми налогово-правовая доктрина связывает необходимость и неизбежность обратного действия норм налогового права.

²⁵ См.: Законы України. Офіційне видання. Т. 1. - С. 44.