

КОНСТИТУЦІЙНИЙ ПРИНЦИП ЗАБОРОНИ ЗВОРотної Дії ЗАКОНУ В ЧАСІ ТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВА ДОКТРИНА УКРАЇНИ

Все повніше утвердження в Україні атрибутів громадянського суспільства і правової держави, розширення Україною, її юридичними та фізичними особами міжнародного співробітництва, її поступове наближення до країн європейського співтовариства по-новому поставили проблему джерел податкового права України, ієрархії цих джерел. У світлі цього небувалого раніше методологічного значення набувають норми Конституції України як найважливішого джерела її податкового права, конституційні принципи оподаткування. Адже, як зазначає П.С.Пацурківський, за своєю правовою природою конституційні принципи оподаткування є ядром її податково-правової доктрини [49, с.8]. Саме у принципах оподаткування ця доктрина найпоєднаніше проявляє свою онтологічну сутність, найглибше розкривається її зміст, найчіткіше визначаються межі податкової діяльності держави та податкового права.

Застосування конституційних принципів оподаткування як джерела податкового права до певної міри ускладнюється тим, на нашу думку, що в Конституції України дуже скупко ведеться пряма мова про принципи оподаткування. Безпосередньо про це говориться тільки у статті 67 Основного Закону: "Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом" [1, Ст.67]. Стаття 92 Конституції України уточнює коло суб'єктів, які уповноважені запроваджувати правила оподаткування: "система оподаткування, податки і збори" встановлюються "виключно законами України" [1, Ст.92], тобто її єдиним законодавчим органом – Верховною Радою.

Таке буквальне сприйняття конституційних принципів оподаткування по суті якраз не захищало б Конституцію, а навпаки – спотворювало її зміст. Щоб дійсно виділити конституційні принципи оподаткування, необхідно підійти до аналізу Конституції України системно, сприйняти не тільки її букву, але й дух Конституції. Інакше кажучи, в Конституції України, як і повинно

бути в Основному Законі держави, сформульовано загальні принципи права, основоположні начала, які необхідно реалізувати в будь-якій галузі законодавства. Одним з таких принципів є загально визнаний фактично усіма цивілізованими державами світу та закріплений у їх Конституціях (в т.ч. і в Конституції України) принцип заборони зворотної сили закону. Зокрема, в Конституції України зазначено: "Законодавчі 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].

Для податкового права України цей принцип особливо актуальний, оскільки не тільки органи державної податкової адміністрації України, але й навіть сам законодавець як у минулому, так і нині нерідко повертає становище платника податку на гірше, а в окремі періоди це явище набуває системного характеру. 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., а офіційно надрукований в газеті "Голос України" 18 березня 1992р. [11]. 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 [28, с.81]. 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. [13]. Стаття 8 цього Закону відновила дію Закону України "Про оподаткування доходів підприємств і організацій" з 1 квітня 1993 р. - заднім числом. Закон України від 1 лютого 1994 р. "Про Державний бюджет України на 1994 рік", опублікований 18 лютого 1994 р., вступив у силу з 1 січня 1994 р. [14], підтвердивши статтею 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". 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 [22, с.46].

Особливо наглядно повернення державою становища платника податку на гірше проявилось у правовому регулюванні режиму іноземних інвестицій в Україні. Після проголошення незалежності України з метою врегулювання відносин в інвестиційній сфері та заохочення іноземного інвестора було прийнято низку законодавчих актів, зокрема, Законів України: "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16 квітня 1991 р. [8], "Про захист іноземних інвестицій" від 10 вересня 1991 р., "Про інвестиційну діяльність" від 18 вересня 1991 р. [9], "Про іноземні інвестиції" від 13 березня 1992 р. [12]. Останнім актом, серед інших умов, держава надала іноземним інвесторам гарантію від зміни законодавства. Ця гарантія полягала у праві іноземного інвестора вимагати у разі зміни законодавства застосування того правового режиму інвестиційної діяльності, що діяв на момент реєстрації іноземної інвестиції. Крім того, заохочення іноземного інвестування здійснювалося державою шляхом формування особливого правового режиму інвестиційної діяльності, що складався із застосування комплексу взаємопов'язаних правових засобів, таких, як гарантії, пільги та реєстраційні процедури. Запроваджений режим зумовив створення в 1992 – першій половині 1993 рр. великої кількості підприємств з іноземними інвестиціями. Надання цим підприємствам визначених законодавством податкових та митних пільг разом із гарантією від зміни законодавства у майбутньому, якщо воно змінює умови захисту іноземних інвестицій, фактично визначали основний зміст Закону України "Про іноземні інвестиції" від 13 березня 1992 р. та головний на той час напрям правової політики держави щодо заохочення іноземних інвестицій. Попри певні вади, цей Закон встановлював чіткі "правила гри" на інвестиційному ринку і в цілому відповідав міжнародним правовим стандартам. На його основі Україною був укладений цілий ряд угод з іноземними державами про сприяння здійсненню та взаємний захист інвестицій. Однак невдовзі правовий режим іноземних інвестицій в Україні зазнав значних змін. Зокрема, 20 травня 1993 р. був прийнятий Декрет Кабінету Міністрів України "Про режим іноземного інвестування", яким Закон України "Про іноземні інвестиції" було

скасовано. Декрет запровадив кваліфікаційні вимоги до обсягів та змісту іноземних інвестицій та суттєво скоротив пільги, що надавалися підприємствам з іноземними інвестиціями. Через три роки парламент ухвалив Закон України "Про режим іноземного інвестування" від 19 березня 1996 р., яким фактично були скасовані як кваліфікаційні вимоги до іноземних інвестицій, так і пільги, що передбачалися раніше. Втім, незмінними залишалися задекларовані державою в попередній період гарантії щодо захисту іноземних інвестицій, у тому числі – гарантії від зміни законодавства.

Незважаючи на кардинальні зміни у законодавстві про іноземні інвестиції, в країні продовжували функціонувати спільні підприємства з іноземними інвестиціями, що були створені і зареєстровані у встановленому порядку за час чинності Закону України "Про іноземні інвестиції" від 13 березня 1992 р. Стосовно цих суб'єктів господарювання на законних підставах продовжувала поширюватися надана державою гарантія від зміни законодавства, а відповідно, і пільговий режим, пов'язаний з оподаткуванням, митним і валютним регулюванням експортно-імпорتنих операцій, які проводилися цими суб'єктами. Однак на практиці окремі державні органи, зокрема, органи податкової служби по-своєму трактували норми Закону України "Про іноземні інвестиції" від 13 березня 1992 р., Декрету Кабінету Міністрів України "Про режим іноземного інвестування" і Закону України "Про режим іноземного інвестування" від 19.03.1996 р., у зв'язку з чим виникали численні конфлікти і судові спори. Для їх розв'язання на загальнодержавному рівні за ініціативою Кабінету Міністрів 17 лютого 2000 р. парламентом був прийнятий Закон "Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження" [17]. Статтею 2 цього Закону було встановлено єдиний правовий режим валютного і митного оподаткування усіх підприємств, незважаючи на наявність чи відсутність у них іноземних інвестицій, їх реєстрації та часу внесення. Характерною рисою цього Закону є ексклюзивне для вітчизняної правотворчості поширення його дії на відносини, що виникли на основі Закону України "Про іноземні інвестиції" від 13 березня 1992 р., повторне скасування його і Декрету Кабінету Міністрів України "Про режим іноземного інвестування" від 20 травня 1993 р. Новий Закон, як показала практика, не тільки не

прояснив правову ситуацію, а значно ускладнив її. Це призвело до нового витка судових позовів і, врешті-решт, звернення Кабінету Міністрів України до Конституційного Суду України з конституційним поданням щодо надання офіційного тлумачення окремих норм Закону України "Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження".

Уже під час розгляду цієї справи Конституційним Судом Верховна Рада України 20 грудня 2001 р. прийняла Закон України "Про внесення змін до деяких законів України з метою усунення випадків ухилення окремих підприємств, створених за участю іноземних інвесторів, від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)" [19], який набрав чинності 9 січня 2002 р. Цим законодавчим актом ч. 1 ст. 7 попереднього Закону було викладено в новій редакції і вдруге застосовано його зворотню силу. Зокрема, встановлено, що статті 1-4 та абзац перший ст. 5 даного Закону набирають чинності з дня введення в дію Закону України від 19 березня 1996 р. "Про режим іноземного інвестування", тобто, з 25 квітня 1996 р. Крім того, даним Законом було внесено зміни до ч. 1 ст. 19 Закону "Про інвестиційну діяльність", згідно з якими державні гарантії захисту інвестицій було визначено як систему правових норм, що спрямовані на захист інвестицій і не стосуються питань фінансово-господарської діяльності учасників інвестиційної діяльності та сплати ними податків, зборів (обов'язкових платежів). Отже, Закон України "Про внесення змін до деяких законів України з метою усунення випадків ухилення окремих підприємств, створених за участю іноземних інвесторів, від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)" значно звузив зміст поняття "державні гарантії", вивівши з нього систему правових норм щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів інвестиційного процесу і сплати ними податків та інших обов'язкових платежів.

З огляду на існуючий стан зовнішньоекономічних відносин України сам факт численних змін до законодавства про іноземні інвестиції та регулярне встановлення нових (і дедалі більш заплутаних) "правил гри" негативно вплинув на інвестиційний клімат та значною мірою підірвав довіру до держави як серйозного партнера на довгостроковій і перспективній основі. Використання ж усередині країни норм Закону України "Про усунення дискримінації в оподаткуванні

суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження" продовжує супроводжуватись значними розходженнями у тлумаченні норм інвестиційного законодавства та його застосуванні суб'єктами підприємницької діяльності, органами державної влади (передусім, органами податкової служби), а також при розгляді судами загальної юрисдикції і господарськими судами справ цієї категорії.

Після набуття чинності Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 року окремі суди приймали рішення щодо підтвердження пільг, які було надано в межах державних гарантій на підставі скасованих цим Законом нормативно-правових актів. Обґрунтовуючи такі рішення, суди посилалися на ст. 58 Конституції України і робили висновки про неприпустимість зворотної дії закону щодо положень ст. 19 Закону України "Про інвестиційну діяльність", інших законів, а також міжнародних договорів України з питань захисту інвестицій. Водночас при винесенні рішень з аналогічних питань деякі інші суди дотримувалися протилежної позиції, тобто, керувалися виключно положеннями Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. і наголошували на тому, що цей Закон встановив національний режим валютного регулювання та справляння податків, зборів (обов'язкових платежів).

Вирішувати дані колізії довелось Конституційному Суду України, який за результатами розгляду конституційного звернення Уряду 29 січня 2002 р. прийняв відповідне рішення у справі про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями, із змінами, внесеними окремою ухвалою Суду від 14 березня 2002 р. про редакційне уточнення тексту даного Рішення КС. У резолютивній частині Рішення КС зазначалося, що з дня набуття чинності ч. 1 ст. 5 Закону України від 2000 р. спеціальне законодавство та державні гарантії захисту іноземних інвестицій, які діяли на момент реєстрації інвестицій і підлягали застосуванню на вимогу іноземного інвестора на підставі гарантій від зміни законодавства, застосовуються у межах, передбачених ст. 3 цього Закону та ст. 19 Закону України "Про інвестиційну діяльність". Також підкреслювалося, що положення ч. 1 ст. 5 Закону України від 2000 р. у взаємозв'язку з іншими його положеннями є

підставою як для відмови у наданні, так і для припинення раніше наданих пільг у сфері валютного і митного регулювання та справляння податків, зборів (обов'язкових платежів) підприємствам з іноземними інвестиціями, їх дочірнім підприємствам, а також філіям, відділенням, іншим відокремленим підрозділам, включаючи постійні представництва нерезидентів, незалежно від часу внесення іноземних інвестицій та їх реєстрації.

Зміст рішення Конституційного Суду України у справі про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями від 29 січня 2002 р. викликав неоднозначну реакцію юристів-практиків і науковців-правознавців. Вони цілком слушно підкреслюють, що в рішенні Конституційного Суду достатньою мірою не враховано проблему ретроактивності законів, а норми нового закону безпідставно поширюються на правовідносини, які мали місце до набрання ним чинності, що прямо суперечить ст. 58 Конституції України. Дехто вважає, що оскільки дана норма вміщена у розділі II Конституції "Права, свободи та обов'язки людини і громадянина", то її дія поширюється лише на фізичних осіб. Хибність такого погляду очевидна з огляду на зміст зазначеної норми і Конституції України в цілому. Крім того, у даному випадку доречно згадати класика російської цивілістики Є.В.Васьковського, який у своїй докторській дисертації писав, що "для з'ясування суті закону важливо знати, що думав і бажав виразити в момент затвердження закону сам законодавець... Що стосується фактичних укладачів законопроектів, то їх думки і заяви відносно суті норм, що створюються, мають авторитетне значення лише в тому випадку, якщо позитивно доказано, або якщо з повною достовірністю належить припустити, що з ними був згоден законодавець" [25, с.193]. Загальновідомий хід прийняття чинної Конституції України показав, що повної згоди з жодним із укладачів конституційних норм вітчизняний конституціодавець не виявив. Приймаючи Конституцію, в числі інших завдань він переслідував мету "розвивати і зміцнювати демократичну, соціальну, **правову** (виділено мною – Г.Р.) державу" [1, преамбула], яка відзначається верховенством права та стабільністю законодавства. Тому норму ст. 58 Конституції слід трактувати так, що зворотна дія закону в часі може мати місце виключно в питаннях, що стосуються пом'якшення відповідальності фізичної особи. У всіх інших випадках має діяти загальновизнаний практично більшістю держав світу і закріплений в їх конституціях

(у тому числі в Конституції України) принцип, що закон зворотної сили не має. Оскільки абсолютно очевидно є відсутність у Законі України "Про внесення змін до деяких законів України з метою усунення випадків ухилення окремих підприємств, створених за участю іноземних інвесторів, від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)" положень, спрямованих на врегулювання відносин відповідальності фізичної особи, то висновок Конституційного Суду від 29 січня 2002 р. у цій частині слід вважати таким, що суперечить нормам Конституції, її духу і принципам.

Вище викладене зобов'язує до висновку про те, що податково-правова доктрина України продовжує залишатись переважно етатистською. Відправною і кінцевою точкою водночас етатистської доктрини оподаткування, яка набула свого апогею в радянському суспільстві, є ідея визначального інтересу держави, взята як відображення тільки специфічних потреб самої держави та особливого її відношення до недержавних сфер соціального життя. В цьому протистоянні держава турбується переважно про самозбереження, про власну міць, що і вважає своїм основним інтересом. Етатизм характеризує державу як монополіста публічної влади. Якщо опікування про загальне благо з етатистської точки зору забезпечується альтруїстськими міркуваннями держави, то якнайсуворіше виконання громадянами їх обов'язків забезпечується силою закону, армією чиновників, її апаратом примусу, ідеологічною могутністю держави. Відповідно до етатистських канонів держава абсолютно вільна у: визначенні кола прав, свобод і обов'язків платників податків, меж для власного втручання у їх життя, у т.ч. і в їх справи як суб'єктів податкових правовідносин. Цей теоретичний постулат і відповідна йому юридична практика суперечать чинній Конституції України. Етатизм поряд і водночас з лобіюванням інтересів держави, що забезпечуються насамперед з допомогою фінансів, ховається за постійні інтереси суспільства в цілому. З точки зору статистів, держава не служить і не повинна служити людям, суспільству, не має свого прямого обов'язку перед ними - вона милостиво надає їм послугу. По-іншому важко кваліфікувати ті акції, здійснення яких неможливо вимагати в силу відсутності у тих, хто користується послугами держави, відповідного права на ці послуги, коштів, норм і процедур для забезпечення реалізації цього права.

Етатистська доктрина оподаткування історично себе вичерпала. Як переконує великий до-

свід держав Заходу, юридична практика у податковій сфері молодій українській державі, це - шлях відчуження держави від платників податків і навпаки, дорога до їх протиставлення державі, передумова для виникнення та стабільного розвитку тіньової економіки, запорука перманентних "дірок" у державному бюджеті та нездоланності його дефіциту. Вирішення тих проблем взаємодії держави і платників податків, які виявились нерозв'язними з позицій етатистських підходів до оподаткування, необхідно шукати, виходячи з принципово інших, протилежних концептуальних засад і підходів у цій справі. Альтернативною етатистській доктрині оподаткування фізичних осіб є демократична доктрина сплати громадянами обов'язкових внесків у централізовані фонди Державних коштів. Сутність її правової природи полягає в тому, що: а) фінансовий інтерес держави визначається тільки публічними потребами; б) держава є таким об'єктом податкових і всіх інших правовідносин з її участю, який по закону (а не як месіанство) зобов'язаний здійснювати дану функцію щодо суспільства, його частини чи окремого громадянина; в) зближується правовий статус держави і громадянина у податковому правовідношенні та здійснюється перехід у цій справі до політики партнерства держави і громадянина; г) держава перестає бути монополістом публічної влади і поділяє її з окремими громадянами, з громадянським суспільством в цілому. Демократична доктрина оподаткування громадян ще не стала в Україні дійсністю, в практику втілено лише окремі її елементи, однак з точки зору прогресу суспільства вона є неминучістю.

Рішення Конституційного Суду України про визнання неконституційними законів, інших правових актів або їх окремих положень, згідно їх правової природи, є складовою чинного законодавства і за критерієм ієрархії передують законам, тобто займають в системі джерел права самостійне місце після Конституції України [35; 39]. Ухвалюючи рішення, Конституційний Суд України не встановлює нових норм права, оскільки це не властиво його призначенню і повноваженням, а лише "звільняє" систему законодавства від актів, що суперечать Основному Закону держави, виконуючи тим самим, як влучно висловився суддя Конституційного Суду України В.Тихий, "функцію негативного правотворця" [51, с.69]. Саме в цьому контексті рішення Суду підпадають під визначення поняття нормативно-правового акта, оскільки ними фактично "скасо-

вуються" вказані правові акти в цілому чи їх окремі частини. Це має місце тому, як влучно зауважив Ю.Л.Власов, що хоча тлумачення, що надає Конституційний Суд України, за своєю природою є не автентичним, а делегованим офіційним тлумаченням, останнє внаслідок делегування Верховною Радою України Конституційному Суду України своїх повноважень щодо офіційного тлумачення Конституції і законів України "має однакові юридичні ознаки з автентичним тлумаченням, яке надавала Верховна Рада України" [27, с.264]. Однак висновок про те, що "акти Конституційного Суду України, в яких він пропонує своє розуміння конституційних положень, органічно пов'язані з конституційними нормами, є невідривною складовою самої Конституції України" [50, с.264], ми вважаємо хибним.

Ми повністю поділяємо висновок з цього дискусійного питання відомого українського вченого-конституціоналіста Ю.М.Тодики про те, що об'єктивно будь-який інтерпретаційний акт має допоміжний характер відносно нормативно-правового акту тлумачення, що юридична сила інтерпретаційних актів не може прирівнюватись до сили нормативно-правових актів, тобто предмета тлумачення. Рішення Конституційного Суду України з питань офіційного тлумачення Конституції України чи конкретних законів за юридичною природою є, як резонно наголошує Ю.М.Тодика, "підконституційними" та "підзаконними" [52, с.215]. Щоб не вступати в протиріччя з формальним розумінням доктрини розподілу та врівноваження влад, ряд відомих російських учених пропонують називати такі рішення Конституційного Суду "квазінормами", що, на думку вчених, ніскільки не применшує їх загальнообов'язкового характеру, а тільки створює передумови для наступного визнання їх фактичного статусу - статусу норм права [41; 44; 53; 57].

Деякі вчені дотримуються цілком протилежних поглядів на правову природу рішень Конституційного Суду щодо визнання цілих нормативних актів чи їх частин недійсними. Зокрема, суддя Конституційного Суду України В.М.Шаповал пише: "Що стосується визнання нормативності вище зазначених актів Конституційного Суду, насамперед його рішень про офіційне тлумачення, то цього не слід робити, виходячи з принципів, покладених в основу самої Конституції. Насамперед мова іде про принцип розподілу державної влади на законодавчу, виконавчу і судову... Визнання за цими рішеннями не тільки юридичної, але й нормативної природи

привело б до того, що Конституційний Суд України був би поставлений над усім державним механізмом і навіть над самою Конституцією України" [55, с.113]. Нам видається цей висновок відомого вченого-конституціоналіста недостатньо аргументованим, дискусійним, а його твердження - перебільшенням.

Має рацію Ж.І.Овсеп'ян, що особлива юридична сила рішень органів конституційної юрисдикції, яка відрізняє їх від актів судів загальної юрисдикції та інших судових органів і водночас зближує з актами законодавства, зумовлена тим, що рішенням цих органів з конкретних справ надається характер юридичного прецеденту, тобто все-таки нормативна якість [46, с.117]. Звідси наяву достатні підстави віднести рішення Конституційного Суду України про невідповідність Конституції України законів України, інших нормативно-правових актів чи їх окремих частин до одного із самостійних джерел права, в т.ч. і фінансового права України, якому в ієрархії системи джерел права належить місце вслід за Конституцією України. Водночас розглядати ці рішення в якості складових частин самої Конституції немає достатніх підстав.

Установлення 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 дещо 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 покарання 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 покаран-

ня 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 ретроактивне 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 [24; 37, 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" [18, Ст.44].

Зазначені положення в сукупності з новою вітчизняною доктриною оподаткування, яка до кінця ще не сформулювалась, але в 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 нор-

мами варто 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 ретроактивне 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 розв'язаною законодавцем та дискусійною серед право користувачів [20, с.31], теоретиків податкового права [9; 40; 54] продовжує залишатись проблема меж зворотної дії в часі норм податкового права. На нашу думку, очевидна недоцільність поширення ретроактивності податково-правових норм на завершені правовідносини. В протилежному 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 є співзвучною концептуальним підходам Конституційного Суду України до тлумачення меж ретроактивності норм права [2]. 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 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. Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000р., 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)" [18, Ст.44], строк позовної давності за податково-правовими порушеннями встановлено у три роки [18, Ст.44]. До речі, саме такий термін позовної давності за податковими правопорушеннями встановив і російський законодавець [45, Ст.113]. На нашу думку, це правомірна постановка питання, адже податкова правосуб'єктність громадян є похідною від цивільної та трудової їх правосуб'єктності [36; 48; 56], у яких термін позовної давності не перевищує відповідно три роки [6, с.384] і шість місяців [5, с.193]. Тому не вправі перевищувати граничний строк позовної давності - 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 рішення суду чи податкового органу про застосування податкового стягнення вважається притягнутою до податково-правової відповідальності [7, с.44]. Тому у відповідності з конституційною доктриною прав людини і громадянина [1], а також аналогічно принципам визначення меж ретроактивності норм кримінального права [37, 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": **"Податково-правові норми набувають чинності не раніше, ніж через місяць після їх офіційного опублікування та не раніше першого числа наступного**

податкового періоду з відповідного податку, за винятком випадків, що передбачені у даній статті. Закони України, що вносять зміни у Податковий кодекс України в частині запровадження нових податків та зборів (обов'язкових платежів), а також стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати, та аналогічні акти органів місцевого самоврядування приймаються не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набувають чинності з початку нового бюджетного року. 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 і 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 норм 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 / Закони України. Офіційне видання. Т.10. – К.: АТ “Книга”, 1997. – С. 5-40.

2. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 року / Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. 1997-2001. Книга 1 / Відповід. ред. к.ю.н. П.Б.Євграфов. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – С.334-337.

3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майн та коштів вітчизняного походження” та частини першої статті 19 Закону України “Про інвестиційну діяльність” (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) від 29 січня 2002 року // Вісник Конституційного Суду України. – 2002. – №1. – С.5-11.

4. Ухвала про редакційне уточнення тексту Рішення Конституційного Суду України від 29 січня 2002 року №1-рп/2002 у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження” та частини першої статті 19 Закону України “Про інвестиційну діяльність” (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) // Там же. – С.12-13.

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

6. Цивільний кодекс України / Кодекси України. У 2-х книгах. Т.2. – К.: Ін Юре, 1997. – С.384.

7. Про державну податкову службу в Україні. Закон України від 4 грудня 1990 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.37-47.

8. Про зовнішньоекономічну діяльність. Закон України від 16 квітня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.333-367.

9. **Про захист іноземних інвестицій на Україні.** Закон України від 10 вересня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.167.
10. **Про інвестиційну діяльність.** Закон України від 18 вересня 1991 року / Там же. – С.173-180.
11. **Про оподаткування доходів підприємств і організацій.** Закон України від 21 лютого 1992 р. // Голос України. – 1992. – 18 березня.
12. **Про іноземні інвестиції.** Закон України від 13 березня 1992 року / Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №26. – Ст.357.
13. **Про Державний бюджет України на 1993 рік.** Закон України від 9 квітня 1993 р. // Голос України. – 1993. – 21 квітня.
14. **Про Державний бюджет України на 1994 рік.** Закон України від 4 лютого 1994 р. // Голос України. – 1994. – 18 лютого.
15. **Про міжнародні договори України.** Закон України від 22 грудня 1993 року / Закони України. Офіційне видання. Т.6. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.285-292.
16. **Про режим іноземного інвестування.** Закон України від 19 березня 1996 року / Закони України. Офіційне видання. Т.10. – К.: АТ “Книга”, 1997. – С.111-119.
17. **Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження.** Закон України від 17 лютого 2000 року / Закони України. Офіційне видання. Т.20. – К.: АТ “Книга”, 2001. – С.105-106.
18. **Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.** Закон України від 21 грудня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст.44.
19. **Про внесення змін до деяких законів України з метою усунення випадків ухилення окремих підприємств, створених за участю іноземних інвесторів, від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів).** Закон України від 20 грудня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – №15. – Ст. 100.
20. **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.**
21. **Алексеев С.С.** Право: азбука – теорія – філософія: Опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 1999. – 712 с.
22. **Бекерская Д.А.** Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: Учебное пособие / Под общ. ред. С.В.Кивалова. – Одесса: Юрид. лит-ра, 2000. – 224 с.
23. **Бельский К.С.** Финансовое право: наука, история, библиография. – М.: Юрист, 1995. – 208 с.
24. **Блум М.И., Тилле А.А.** Обратная сила закона. Действие советского уголовного закона во времени. – М.: Юрид. лит-ра, 1969. – С.28-34.
25. **Васьковский Е.В.** Цивилистическая методология. Учение о толковании и применении гражданских законов. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – 508 с.
26. **Винницкий Д.В.** Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Изд-во НОРМА, 2002. – 144 с.
27. **Власов Ю.Л.** Проблеми тлумачення норм права. – К.: Ін-т держави і права ім.В.М.Корецького НАН України, 2001. – С.264.
28. **Гаврилюк Р.О.** Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці: Рута, 2002. – 392 с.
29. **Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.** Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – 542 с.
30. **Годме П.М.** Финансовое право. Пер. с фр. – М.: Прогресс, 1978. – 429 с.
31. **Гойман В.А.** Действие права (методологический анализ). – М., 1992. – 181 с.
32. **Данілов О.Д., Ходаківська В.П., Ключко Л.А., Горбанський Б.М.** Оподаткування фінансових установ. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 268 с.
33. **Дворкін Р.** Серйозний погляд на права. Пер. с англ. – К.: Основи, 2000. – 450 с.
34. **Дернберг Р.Л.** Международное налоговое обложение. Пер. с англ. – М.:ЮНИТИ, 1997. –375с.
35. **Євграфова Є.** Акти Конституційного Суду України в системі національного законодавства//Право України. – 2001. –№10. – С.66-68.
36. **Карасева М.В.** Финансовое правоотношение. - Воронеж: Изд-во Воронеж, ун-та, 1997. – 304 с.
37. **Карнаух Т.** Дія кримінального закону в часі // Юридичний вісник України. – 2001. – 3-9 листопада. – С.8.

38. **Козырин А.Н.** Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Мanuscript, 1993. – 226 с.
39. **Козюбра М.І.** Конституційний Суд в системі органів державної влади // Матеріали науково-практичної конференції "Державно-правова реформа в Україні". – К., 1997. – С.20-25.
40. **Косаняк В.** Застосування принципу неможливості повернення на гірше в податковому праві / Проблеми фінансового права. Міжнародна наукова конференція. Вип.1. - Чернівці, 1996. - С.193-201.
41. **Кряжков В.А.** Конституционное правосудие в субъектах Российской Федерации (правовые основы и понятия). – М., 1999. – С. 107.
42. **Кучеров И.И.** Налоговое право России. Курс лекций. – М.: Юр Инфор, 2001. – 360 с.
43. **Кучерявенко Н.П.** Налоговое право. Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 456 с.
44. **Лазарев Л.В.** Конституционный Суд Российской Федерации и развитие конституционного права. – 1997. – №11. – С.3-13.
45. **Налоговый кодекс Российской Федерации.** Часть первая. - М.: Статут, 1998. - Ст.113.
46. **Овсепян Ж.И.** Акты органов судебного (квазисудебного) конституционного контроля (на материалах Австрии, Италии, Испании, Франции, ФРГ) // Государство и право. – 1994. – №4. – С. 114-123.
47. **Пацурківський П.С.** Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: ЧДУ, 1997. – 244 с.
48. **Пацурківський П.С.** Проблеми теорії фінансового права. — Чернівці: ЧДУ, 1998. - С.194-203.
49. **Пацурківський П.С.** Поняття фінансово-правової доктрини держави // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. Праць. Вип. 154. Правознавство. – Чернівці: Рута, 2002. – С.5-19.
50. **Тесленко М.В.** Судебный Конституционный контроль в Украине. - К.: Ин-т государства и права им.В.М.Корецкого НАН Украины, 2001. – С.264.
51. **Тихий В.** Правотлумачення Конституційним Судом України та правова природа його рішень // Вісник Конституційного Суду України. – 2001. – №1. – С.69.
52. **Тодика Ю.** Толкование Конституции и законов Украины: теория и практика. – Харьков: Факт, 2001. – С.215.
53. **Хабриева Т.Я.** Толкование Конституции Российской Федерации: теория и практика. – М., 1998. – С.53.
54. **Хохлова Г.В.** К вопросу о действии во времени некоторых норм части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Консультант. - 1999. - № 15. - С.51-55.
55. **Шаповал В.М.** Становлення конституційної юрисдикції в Україні // Правова держава: Щорічник наукових праць. – К., 1998. – Вип.9. – С.113.
56. **Щербанюк О.В.** Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. - Чернівці: Рута, 2000. - С. 182-189.
57. **Эбзеев Б.С.** Толкование Конституции Конституционным Судом Российской Федерации: теоретические и практические проблемы // Государство и право. – 1998. – №5. – С.5-12.

Стаття надійшла до редколегії 8.10.2002 р.

R.O. Gavryljuk

THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF AN INTERDICTION OF RETURN ACTION OF THE LAW IN TIME AND TAX - LEGAL DOCTRINE OF UKRAINE

Summary

In clause on the basis of the analysis of the tax - legal doctrine of Ukraine and practice of its realization the essential collisions of this doctrine with the constitutional principle of an interdiction of return action of the law in time, necessity of essential corrective amendments of the tax - legal doctrine of Ukraine are shown.