

УДК: 336.221.2

Д. О. ГЕТМАНЦЕВ

Данило Олександрович Гетманцев, доктор юридичних наук, професор юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

СТАБІЛЬНІСТЬ ТА ВИЗНАЧЕНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Нобелівській лауреат Дж. Стігліц не так давно обґрунтував один із принципів справедливої та ефективної податкової системи – гнучкість оподаткування. Вчений вважає, що податкові відносини є одними з найбільш вразливих з усієї системи правовідносин щодо економічного базису, а тому податкові норми повинні швидко та ефективно реагувати на будь-які зміни економічного життя суспільства таким чином, щоб, з одного боку, усунути можливий деструктивний вплив оподаткування на економічний розвиток країни, а з другого, – не втратити об'єкти оподаткування, які з'являються в нових формах, з податкових тенет держави.

Однак видатний економіст навіть в найсміливіших фантазіях не міг припустити, що обґрунтований ним принцип оподаткування може бути настільки глибоко сприйнятий однією з податкових систем країн Східної Європи.

Поділяють, що якби сам Дж. Стігліц дізнався, якою мірою його принцип гнучкості оподаткування буде перекручений у нас, в Україні, він відмовився б від нього ще на самому початку свого творчого шляху, знищивши всі рукописи і пішовши з докторантури Кембриджу простим робітником на корабельні верфі Массачусетсу. Але не варто живому класику економічної науки себе звинувачувати. Масштаб і фанатизм, з яким «новонавернені» адепти секти гнучкості оподаткування віддалися втіленню в життя вчення на прикладі нашої багатостраждальної податкової системи, свідчить тільки про те, що ні самі сектанти, ні їх новоявлені пророки не читали першоджерела, які відкрили світу цей принцип. Традиційне прийняття змін до Податкового кодексу (далі – ПК) в період католицького Різдва свідчить про те, що вони також не відкривали і український закон. Схоже, вони взагалі мало що відкривали, крім Фейсбуку.

Річ у тім, що гнучкість або динамічність оподаткування має сенс виключно в діалектичному взаємозв'язку з його стабільністю. Законодавець повинен знайти золоту середину між частотою зміни закону і визначеністю податкових норм для платників податків. В іншому випадку гнучкість не тільки шкодить національній економіці, вона підриває основи внутрішньої моралі права (про яку писав видатний теоретик права Лон Фуллер), порушуючи одночасно дві його *desiderata*: сталість закону в часі і заборону законів, що мають зворотну силу¹. При цьому законодавець сам своїми діями дискредитує обов'язковість закону, надаючи платникові податків моральне право ухилятися від оподаткування.

Однак проблема стабільності оподаткування, що доведена в Україні до абсурду і вперто не помічається тільки самою державою, не така проста, як здається на перший погляд.

Пункт 4.1.9 статті 4 Податкового кодексу України

Відповідно до п. 4.1.9 ПК зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситись пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватись протягом бюджетного року².

Зазначимо, що процитований пункт ст. 4 ПК встановлює обмеження для внесення змін тільки в норми, що регулюють елементи податку, в той час як інші норми можуть прийматися протягом усього бюджетного року практично без будь-яких істотних обмежень, що також, як буде показано нижче, породжує правову невизначеність податкових відносин. Однак навіть ці досить вузькі межі не виконуються законодавцем, а принцип стабільності податкового законодавства в українських реаліях є скоріше закріпленою в законі мрією платників податків, ніж реально діючою правовою нормою. Автор цих рядків не пам'ятає жодного бюджетного періоду, коли цей принцип не порушувався б. Щороку порушення стають все грубішими, що повністю нівелює принцип визначеності податкового закону і позбавляє платників податків можливості будь-якого податкового планування.

Загальноприйнята в правозастосуванні юридична кваліфікація змін до податкового закону, прийнятих з порушенням п. 4.1.9 ПК, проста. Закон про внесення змін є дійсним, оскільки не суперечить Конституції України, так само, як і інші законодавчі акти, а тому не може бути визнаний недійсним через відсутність підстав для цього, як і самої процедури визнання його недійсним. Норма статті п. 4.1.9 ПК встановлює правило, не передбачаючи будь-яких наслідків (в т. ч. санкцій) у разі його порушення. З одного боку, платнику податків не залишається нічого, окрім того, щоб виконати закон, однак, з другого боку, ми маємо досить однозначну практику Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), який нам дає дещо інше вирішення проблеми.

Так, у п. 21 рішення ЄСПЛ у справі Федоренко проти України від 30 червня 2006 р.³ визначено, що відповідно до прецедентного права органів, що діють на підставі Конвенції, право власності може виступати в формі не тільки майна, а й «виправданих очікувань» щодо ефективного використання права власності. У рішенні ЄСПЛ у справі Стретч проти Об'єднаного Королівства від 24 червня 2003 р. майном у значенні ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції (встановлює право особи на мирне володіння своїм майном), вважається, зокрема «законне і обгрунтоване очікування придбати майно або майнове право»⁴.

Що це означає для нас? Те, що п. 4.1.9 ПК законодавець встановив обов'язкову для себе норму, яка породжує обгрунтовані «законні очікування» у платників податків щодо майна (податку), який вони повинні (або не повинні) будуть сплатити в наступному податковому періоді, зберігши або відчуживши своє майно. З цього випливає, що хоча платник податків не має права на позов про скасування закону, прийнятого з порушенням п. 4.1.9 ПК, проте він має право на відшкодування збитків, завданих йому внаслідок встановлення податкової норми в порушення п. 4.1.9, якщо доведе, що додаткові витрати виникли у нього внаслідок порушення його законних очікувань.

Як свідчить позиція ЄСПЛ (рішення якого, до речі, є у нас джерелом права), у справі 41/74 Yvonne van Duyn v. Home Office принцип юридичної визначеності означає, що заінтересовані особи мають можливість покладатися на взяті державою зобов'язання, навіть якщо вони містяться в нормативному акті, який загалом не має автоматичної прямої дії. Така дія зазначеного принципу пов'язана з іншим принципом відповідальності держави, який полягає у тому, що держава не може посилатись на власне порушення зобов'язань для уникнення відповідальності. Якщо держава затвердила певну концепцію, якою в нашому випадку є стабільність податкового законодавства, дії держави вважаються протиправними, якщо вона відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки узгодження такої політики чи поведінки дало підстави для виникнення обгрунтованих очікувань у осіб щодо дотримання державою або органом публічної влади такої політики чи поведінки⁵. Аналогічна позиція міститься також в рішеннях ЄСПЛ у справах Кечко проти України, Бурдов проти Росії та ін.

Позиція ЄСПЛ справедлива не тільки з точки зору теорії права, а й простого здорового глузду. Дійсно, держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, у тому числі і з порушенням (а можливо й скасуванням) нею ж встановлених процедур. Однак у такому випадку вона зобов'язана відшкодувати збитки, завдані платникам податків у зв'язку з порушенням їх законних очікувань. Значимо, що вітчизняні платники податків вже зараз мають достатньо підстав для захисту своїх прав, порушених у зв'язку з недотриманням державою п. 4.1.9 ПК, безпосередньо в адміністративних судах шляхом стягнення збитків з держави. Подібна судова практика у нас поки відсутня, що пояснюється як пасивністю платників податків, так і традиційною нерішучістю адміністративних судів, які з побоюванням ставляться до застосування норм рішень ЄСПЛ у власній практиці.

На нашу думку, механізм захисту прав платників податків внаслідок порушення державою принципу стабільності необхідно також передбачити безпосередньо в законі, шляхом прямої імплементації вищеприписаного правила, яке застосовується ЄСПЛ.

Ретроактивність і ретроспективність податкових норм

Дещо складніше справа просувається з іншими зловживаннями з боку держави, що полягають в так званій ретроактивності і ретроспективності податкових норм. Йдеться про податкові норми, дія яких поширюється на відносини, що виникли до набрання ними чинності.

На перший погляд, правове регулювання цих відносин в українському податковому праві не повинно викликати питань. Ретроактивний закон сам по собі не може регулювати поведінку особи, а тому не відповідає основній ознаці правової норми. Стаття 58 Конституції України містить абсолютно конкретну норму, згідно з якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Конституційний суд в рішенні від 9 лютого 1999 р. у справі №1-7/99 роз'яснив конституційну норму, вказавши, що дія правової норми починається з моменту набрання актом чинності і припиняється з втратою ним сили, тобто до події або факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони відбулися або мали місце⁶.

Однак у податкових правовідносинах ми часто стикаємося з ситуаціями, які виходять за чіткі межі, здавалося б, однозначної правової норми.

Для початку визначимося з поняттями ретроактивності і ретроспективності. Ретроактивність має місце тоді, коли правова норма змінює правові наслідки фактів (подій), що відбулися в минулому, до того, як норма була офіційно опублікована, будучи застосованою до минулих податкових подій. Переважна більшість зарубіжних правових систем негативно ставляться до подібних правових норм, незважаючи на те, що в багатьох країнах ретроактивність прямо не заборонена законом (наприклад, США, Великобританія).

Складніша справа з ретроспективністю, під якою розуміється негайне введення в дію правової норми без встановлення т. зв. перехідного періоду (*grandfathering*), тобто застосування старих норм до подій (фактів, операцій), які відбуваються (тривають) в момент опублікування норми, але почалися до моменту її опублікування. Як правило, ретроспективність податкових норм допускається в різних правових системах світу, проте з різними застереженнями, характерними для різних країн. Адже саме в податковому праві існує унікальна інваріантність розвитку податкових відносин, яка обумовлена всім непередбачуваним різноманіттям економічних дій, операцій, зв'язків.

У принципі, будь-яка податкова норма може вважатися ретроспективною тією мірою, якою вона впливає на вартість існуючих у платника податків активів і зобов'язань. Зміна норм амортизації, введення нових методів оцінки активів побічно, а, можливо, і прямо впливає на зміну податкових зобов'язань платника.

Однією з основних проблем ретроспективності правових норм є т. зв. проблема податкового періоду. Так, спірним в українському податковому праві є питання про ретроактивність правової норми, яка набрала чинності протягом податкового періоду і застосована з початку податкового періоду. Норма юридично вступає в силу з моменту її опублікування або пізніше і тому не має зворотної сили, фактично застосовується «заднім числом». Оскільки облік економічних результатів податкового періоду і звітність повинні здійснюватися за новим законодавством, яке таким чином пошириться і на відносини, що існують до моменту прийняття норми.

Ні фіскальна служба, ні платник податків сьогодні не замислюючись вирішують такий спір на користь держави, йдучи за принципом, запропонованим ще в середині ХХ ст. вже згаданим нами Л. Фуллером. Кваліфікуючи гіпотетичне введення податкового закону, який оподатковує приріст фінансової вартості активів у податковому періоді, що передувало введенню в дію закону, Фуллер писав: «такий акт, можливо, надзвичайно несправедливий, але, строго кажучи, його не можна назвати таким, що має зворотну силу. Безумовно, він вносить в податкову базу події минулого. Але від тих, кому він адресований, цей акт вимагає простої дії, а саме сплати необхідного податку. Ця вимога діє після прийняття закону. Іншими словами, ми не приймаємо сьогодні податкових законів, які встановлюють обов'язок сплатити податок вчора, хоча ми і можемо прийняти сьогодні податковий закон, який визначає податок, на основі події, яка мала місце в минулому»⁷.

Однак такий формальний підхід вченого, що викликав критику навіть його сучасників, до тлумачення ретроактивності правової норми не тільки суперечить сутності оподаткування, як інструменту не тільки фіскального, але й регулюючого, а й самому природно-правовому підходу автора до права як такого, в якому він вбачає самодостатнє явище, що існує за своїми внутрішніми, об'єктивними законами.

Пізніше Т. МакДонел, визначаючи принципи верховенства права в податкових відносинах, підкреслить, що інтерес платника податків, який обґрунтовано покладався на діючий закон, підлягає захисту, а для обґрунтування змін, викликаних законом зі зворотною силою, ніколи не слід покладатись на фінансові міркування⁸. Його доповнює Мелвін Пауелс, встановлюючи основним принципом податкового права визначеність, що розуміється, з одного боку, як внутрішня свобода вибору платника податків здійснювати або не здійснювати дії без будь-якого зовнішнього впливу, будучи впевненим в юридичних наслідках своїх дій (природний аспект), а з іншого боку, – як його можливість діяти відповідно до закону для досягнення цілей, обґрунтовано плануючи свої дії (інструментальний аспект)⁹.

Зазначимо, що ретроспективність допускалась у ХХ ст., як допускається і зараз багатьма розвиненими країнами. Однак сьогодні ситуація стрімко змінюється. Наприклад, Конституційний суд Німеччини у 2010 р. виніс три рішення, в яких встав на бік платників податків, визначивши неконституційними як ретроактивні, так і ретроспективні норми, не проводячи між ними межі (повністю змінюючи власну практику попередніх 50 років)¹⁰. Аналогічна практика існує в Швеції і Португалії.

З огляду на викладене напрошується висновок про те, що наша правозастосовна практика в цьому питанні, м'яко кажучи, не в тренді. У світі існують дві концепції, що дозволяють вирішити спори в зв'язку з цим. Концепція податкового періоду (коли ретроспективність правової норми допускається в межах одного податкового періоду, див. наприклад, Німеччину до 2010 р.), концепція податкової події (коли правова норма застосовується лише до тих подій, які відбулись після набрання нею чинності, а юридичні наслідки подій, що відбулись до прийняття норми, визначаються за чинним раніше законом).

Очевидно, що в нашому випадку законодавець повинен вирішити це питання на рівні закону, вставши на бік платника податків, загальним правилом заборонивши не тільки ретроактивні, а й ретроспективні норми (за незначним винятком). Оскільки наша ситуація ускладнюється ще й тим, що прийняття податкових норм, які змінюють елементи податку в середині податкового періоду, прямо суперечить тому ж п. 4.1.9 ПК, тобто є помилкою законодавця. Помилкою, за яку відповідальність несе платник податків. При цьому, як показує практика застосування п. 4.1.9, однієї заборони законодавця самому собі вкрай недостатньо. У законі необхідно прописати чіткі правові механізми компенсації збитків платника податків, заподіяних йому порушенням закону з боку держави, а також його права протягом одного податкового періоду застосовувати стару податкову норму в разі, якщо нова норма має, на його думку, ретроактивний ефект.

Разом із тим зрозуміло, що існують випадки, в яких надання нормі ретроспективної дії є доцільним з метою: виправлення технічних помилок закону (яких при нашому рівні законодавчої техніки стає дедалі більше), а також приведення закону у відповідність з рішеннями Конституційного Суду.

У деяких країнах ретроактивність дозволяється, якщо вона спрямована на користь платників податків. Проте податкові відносини настільки складні й різноманітні, що те, що йде на користь одним платникам

податків, може зашкодити іншим. Крім того, такого роду ретроактивність може порушувати принцип рівності оподаткування, адже ставить в нерівні умови тих платників податків, які виконали не вигідну для себе вимогу старого закону і тих, які дочекалися прийняття нової більш вигідної норми. Тому ми б не рекомендували закріплювати в законі таку підставу для ретроактивності.

Зазначимо, що принцип рівності оподаткування порушується також і внаслідок перехідного періоду або *grandfathering*, адже створює для платників податків різні умови оподаткування.

Цікавими є деякі законодавчі техніки, що діють в розвинених країнах, які практикують податкову ретроактивність як виняток. У законодавстві деяких країн існує вимога дотримання т. зв. перехідної політики, коли держава зобов'язується опублікувати своє бачення щодо законопроектів, які містять ретроактивні норми ще до їх прийняття. У деяких країнах існує обов'язкова процедура обговорення всіх податкових законопроектів з міністерствами (Мініюст), судом або спеціально створеним органом, який проводить ревізію всіх актів з оподаткування на предмет відповідності їх прав платників податків. У зв'язку з цим цікавим є приклад Нідерландів, де практикується ретроактивна законотворчість з використанням т. зв. прес-релізу, що випускається парламентом або урядом. Норма може вступити в силу з дати опублікування прес-релізу про внесення ретроактивного законопроекту.

Проблема ретроактивності також пов'язана і з визначенням періоду дії так званих норм тлумачення. Залишимо за межами податкової консультації. На нашу думку, незважаючи на особливий статус, вони не містять і не можуть містити норми тлумачення. У нашій країні норми тлумачення приймає Конституційний і (певною мірою) Верховний суди. Йдеться про судову нормотворчість, яка не породжує нове правило поведінки, проте дає тлумачення вже існуючого. У податкових відносинах проблема набуває особливого значення. Питання, з якого моменту можуть бути застосовні норми-тлумачення, не визначене у податковому законі. Таких моментів може бути два: момент вступу в силу нормативного акта, який вони тлумачать, або момент вступу в силу самих норм тлумачення. І в першому, і в другому випадку ми маємо сплетіння додаткових, зовсім не врегульованих відносин, які не потребують, а вимагають їхнього нормативного врегулювання.

Ще одна проблема – проблема ретроспективності процесуальних норм. На відміну від матеріальних податкових норм, ретроспективність процесуальних податкових норм без перехідних періодів є загальноприйнятим правилом зарубіжних податкових систем. І з цим можна погодитись, якщо йдеться, скажімо, про податкові спори або процесуальний порядок залучення платника податків до відповідальності. Однак окремі процесуальні норми (реєстрація платника податку, порядок отримання платником особливих податкових статусів та ін.) прямо впливають в українському законодавстві на матеріальні правовідносини. Тому в нашому випадку для прийняття і дії в часі процесуальних норм не можна передбачати ніяких особливих режимів порівняно з матеріально-правовими нормами.

Перелік проблем ретроактивності податкових норм можна продовжити. Наприклад, внесення протягом року нової країни в список країн з низьким податковим тиском, що породжує обов'язок платника податків істотно змінювати звіт з трансфертного ціноутворення, хоча суб'єкт може банально не володіти необхідними даними. Це також зміна податкового періоду, зміна критеріїв/умов спеціальних податкових режимів, податкових різниць, умов оподаткування довгострокових операцій (наприклад, страхування, кредит, капітальне будівництво тощо), строків у податкових правовідносинах і багато іншого. Таким чином, важливість проблеми зворотної дії податкових норм в часі складно переоцінити.

Важливу роль у захисті прав платників податків в частині ретроактивності податкових норм відіграють адміністративні суди, які повинні без всякого сумніву займати більш активну позицію, особливо щодо застосування норм рішень ЄСПЛ у податкових спорах. ЄСПЛ справи про ретроактивність правових норм розглядає з посиланням на ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції. При цьому суд, в принципі не заперечуючи права держави на прийняття ретроактивної норми, відповідає на питання: чи накладає ретроактивний нормативний акт невинуватене обтяження і чи не порушує справедливий баланс інтересів.

Так, в рішенні у справі *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. The United Kingdom* суд вказав, що «повага до верховенства права ... захищає від будь-якого впливу з боку держави – за винятком наявності неспростовних підстав загального інтересу»¹¹.

Вже сьогодні у випадку ретроактивності (ретроспективності) податкових норм, незважаючи на відсутність прямих норм законодавства України, платники податків мають право як на позов до суду, так і на подальше звернення до ЄСПЛ. При цьому платнику податків слід довести неправомірність і безпідставність позбавлення його права власності (в широкому розумінні цієї категорії), а також сам факт зворотної дії правової норми.

На що сьогодні, при розгляді такої категорії справ суду, слід звертати увагу? Законодавство не надає нам чіткої відповіді на зазначене питання. Спробуємо розібратись на прикладі. На початку 2016 р. світ побачив лист ДФС¹², у якому державна фіскальна служба роз'яснила норми нової редакції підпункту 291.4 ст. 291, якою зменшувався граничний обсяг доходу суб'єктів господарювання, що сплачують єдиний податок з 20 млн грн на рік до 5 млн грн. На думку ДФС, вимога про додержання ліміту у 5 млн грн повинна поширюватись на всіх платників єдиного податку третьої групи з моменту набуття чинності законом. Отже, для збереження статусу платника єдиного податку суб'єкт малого підприємництва у 2015 р. не повинен перевищити 5 млн грн доходу, а особи, які перевищили дохід в сумі 5 млн грн, втрачають право на сплату податку за спрощеною системою. Згодом зазначений лист ДФС був відкликаний. Однак у цьому випадку ми маємо класичний приклад ретроактивної дії правової норми, що формально діє з моменту її прийняття, але фактич-

но поширює свою дію на відносини, що мали місце до моменту набуття чинності замінами до Податкового кодексу.

Тому проаналізуємо зазначені правовідносини. Держава володіє податковим суверенітетом, межі якого не встановлені. Якщо виходити з формальної точки зору, то норма про верхню межу доходу, застосовуючись як критерій в 2016 р., повністю відповідає формальним вимогам до українського закону. Водночас норма порушує законні інтереси платників податків, що здійснюючи свою діяльність у 2015 р. не мали навіть можливості обмежити її доходом в обсязі 5 млн грн, розумно розраховуючи на те, що до їх доходу застосовується ліміт у 20 млн грн. Таким чином, можна відмітити порушення легітимних очікувань платників як складової частини принципу визначеності закону.

Абстрактна правова теорія Гюстава Радбруха¹³ говорить про те, що закон повинен реалізувати ідею права, яка складається з трьох елементів: рівність, цілеспрямованість та легальна визначеність. Жоден з них не може бути зведений в абсолют, між ними діє постійна конкуренція. Зазначимо, що принцип за Р. Дворкіним безперечно не є правовою нормою, він повинен дотримуватись не тому, що захищає існуючу політичну, економічну або соціальну реальність, а тому, що завдяки йому досягається справедливість, чесність та інші виміри моральності права. Жоден принцип не має заздалегідь встановленої сили. Вони не диктують конкретне законодавче рішення або рішення у судовій справі, а є лише обґрунтуванням відповідного рішення.

Сьогодні, і це є абсолютно справедливим, безпосередньо Конституцією (ст. 58) забороняється зворотна дія правової норми. Водночас, як зазначалося, саме у податковому праві поширеними є випадки, коли норма, що юридично діє на майбутнє, фактично поширюється і на минуле, регулюючи ті відносини, що тривають на момент набуття нормою чинності (ретроспективність правової норми). Проблема полягає в тому, що ми не можемо абсолютно заборонити ретроспективність, адже в певних випадках вона може йти на користь як захисту інтересів платника податків, так і ствердженню справедливості оподаткування в цілому. Про це може йтися у випадку приведення законодавства у відповідність до актів судової нормотворчості або тлумачення правових норм, а також задля виправлення помилок законодавця. Водночас широке застосування ретроспективності є неприпустимим з огляду на можливі зловживання законодавця, які з необхідністю будуть мати місце при схвальному ставленні суспільства до подібної практики.

Тому для нас важливими є критерії виправданості застосування ретроактивної правової норми. У наведеному нами випадку ретроспективність правової норми порушує одну із складових ідей права за Г. Радбрухом: легальну визначеність, що є одним із визначальних принципів права. Платники єдиного податку, здійснюючи свою діяльність у 2015 р., розумно розраховували на те, що їх дохід для збереження спеціального податкового статусу у 2016 р. не має перевищувати 20 млн грн. Таким чином, якщо вважати, що зміни до ст. 291 ПК України мають ретроспективну дію, ми стверджуємо про порушення ними законних очікувань платників податків як складову принципу визначеності права. При цьому така норма не тільки не має жодного перехідного періоду, але й прийнята з порушенням п. 4.1.9 ст. 4 ПК України в грудні 2015 р., чим ще більше погіршується негативний ефект ретроспективності. Відсутність закріплення поваги держави до законних очікувань громадян на рівні закону не звільняє державу від виконання цього обов'язку, але лише свідчить про існування його на рівні принципів права.

Разом із тим порушення принципу легальної визначеності деякою мірою могло бути виправданим доцільністю прийняття відповідної норми, тобто тими цілями, заради яких закон приймається. В будь-якому випадку, якщо ми говоримо про доцільність як принцип права, ми не можемо обґрунтувати її жодними економічними цілями, в т. ч. наповненням державного бюджету. На нашу думку, доцільність може виправдати ретроспективність норми лише в обмеженому переліку випадків, які вже згадувались (наприклад, усунення законодавчих помилок). Отже, в нашому випадку співставлення принципу доцільності та легального визначення закону не може виправдати ретроспективність змін до ст. 291 ПК України.

Таким чином, ми можемо дійти висновку, що зміни до ст. 291 ПК України не можуть тлумачитись як такі, що мають ефект ретроспективності, адже в протилежному випадку йшлося б про порушення визначальних принципів права. Тут доречно згадати рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 53 і 47 народних депутатів України про офіційне тлумачення положення частини третьої ст. 103 Конституції України від 25 грудня 2003 року¹⁴. Попри неоднозначний політичний підтекст зазначеного рішення, висновки, до яких дійшов суд, можуть бути використані на користь платників податків як в цьому, так і в інших випадках при оцінці правомірності дії правових норм у часі.

Отже, норми змін до ст. 291 ПК України встановлюють вимоги для платників єдиного податку з 2016 р. і мають значення для визначення права на сплату єдиного податку у 2017 році. Саме від цього мав би відштовхуватись суд, приймаючи рішення у спорі між контролюючим органом і платником податків у випадку, якщо б не повною мірою обґрунтована позиція фіскалів не була б обачливо змінена ними.

Із цих же принципів має виходити законодавець, приймаючи рішення про прийняття норм, що мають ретроспективну дію в часі.

І нехай сьогодні задоволення позовів платників податків українськими судами із посиланням безпосередньо на принципи права виглядає фантастично, ми не полишаємо надії, що вже в найближчому майбутньому аналіз відповідності українських податкових норм критеріям рівності, доцільності й легальної визначеності з'явиться в рішеннях і наших адміністративних судів.

- ¹ Мораль права / Дон А. Фуллер; пер. с англ. Т. Даниловой под ред. А. Куряева. – М. : ИРИС ЭН, 2007. – 308 с.
- ² Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. – Редакція від 1 лютого 2016 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13 / № 13–14, № 15–16, № 17. – С. 556.
- ³ Рішення Європейського суду з прав людини від 30 червня 2006 р. «Федоренко проти України» (заява N 25921/02) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/974_041
- ⁴ Рішення Європейського суду з прав людини від 24 червня 2003 р. «Стретч проти Об'єднаного Королівства Великої Британії» (Stretch v. United Kingdom, 44277/98) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-61173&filename=001-61173.pdf>
- ⁵ Рішення Європейського суду справедливості у справі Yvonne van Duyn v. Home Office (Case 41/74) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88751&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=672172>
- ⁶ Рішення Конституційного Суду України 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 р. №1-7/99 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99>
- ⁷ Мораль права / Дон А. Фуллер; пер. с англ. Т. Даниловой под ред. А. Куряева. – М. : ИРИС ЭН, 2007. – 308 с.
- ⁸ McDonnell, Thomas E. 2006. Retroactivity: policy and practice. In Report of proceedings of the fifty-eight tax conference, 2006 Conference Report, 2:1–33. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- ⁹ Gribnau, J. L. M., & Pauwels, M. R. T. (Eds.) (2013). Retroactivity of Tax Legislation. (EATLP International Tax Series; No. 9). Amsterdam: EATLP / IBFD.
- ¹⁰ Judgment of The Federal Constitutional Court (Bundesverfassungsgericht, BVerfG) reference number 2 BvL 14/02 of 7 July 2010, reference number 2 BvL 1/03 of 7 July 2010, reference number 2 BvR 748/05 of 7 July 2010.
- ¹¹ Рішення Європейського суду з прав людини по справі National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. The United Kingdom (від 23 жовтня 1993 р. №117/1996/736/933-935) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58109>
- ¹² Про окремі зміни у законодавстві щодо спрощеної системи оподаткування : лист Державної фіскальної служби України від 18 січня 2016 р. № 1527/7/99-99-17-02-02-17.
- ¹³ Радбрух Г. Философия права / Густав Радбрух ; пер. с нем. – М. : Междунар. отношения, 2004. – 240 с.
- ¹⁴ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 53 і 47 народних депутатів України про офіційне тлумачення положення частини третьої статті 103 Конституції України (справа щодо строків перебування на посту Президента України) від 25 грудня 2003 р. № 22-рп/2003 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v022p710-03>

Резюме

Гетманцев Д. О. Стабільність та визначеність податкового права.

У даній статті автор досліджує проблемні й актуальні питання процесу законотворення та внесення змін до податкового закону. Зокрема, приділено увагу базисному принципу стабільності та важливості його дотримання при імplementації змін до елементів конкретного податку. Також автор звертає увагу на правову дію норм в часі, а саме на ретроспективність та ретроактивність податкових норм.

Ключові слова: принцип стабільності, принцип гнучкості оподаткування, ретроактивність норм, ретроспективність норм, відповідальність держави, ретроспективність процесуальних норм, ЄСПЛ, принцип рівності, принцип юридичної визначеності.

Резюме

Гетманцев Д. А. Стабильность и определенность налогового права.

В данной статье автор исследует проблемные и актуальные вопросы процесса законотворчества и внесения изменений в налоговый закон. В частности, уделено внимание базисному принципу стабильности и важности его соблюдения при имплементации изменений к элементам конкретного налога. Также автор обращает внимание на правовое действие норм во времени, а именно на ретроспективность и ретроактивность налоговых норм.

Ключевые слова: принцип стабильности, принцип гибкости налогообложения, ретроактивность норм, ретроспективность норм, ответственность государства, ретроспективность процессуальных норм, ЕСПЧ, принцип равенства, принцип юридической определенности.

Summary

Getmantsev D. The stability and definiteness of tax law.

In this article, the author explores the challenges and current issues of lawmaking process and amending the tax law. In particular, the basic principle of sustainability and importance of its compliance in the implementation of changes to specific elements of a particular tax. In addition, the author pays attention to legal action of rules in time, namely retrospectivity and retroactivity of tax rules.

Key words: sustainability principle, principle of flexibility of taxation, retroactivity of rules, state responsibility, retrospectivity of procedural rules, ECHR, principle of equality, principle of legal certainty.