

УДК 336.225.673

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v1.2023.16>**Т. А. Латковська**

доктор юридичних наук, професор,
 професор кафедри конституційного,
 адміністративного та фінансового права
 Чернівецького навчально-наукового юридичного інституту
 Національного університету «Одеська юридична академія»
 orcid.org/0000-0003-3159-5994

ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ: СУДОВА ПРАКТИКА

Стаття присвячена дослідженню дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах та огляду ключових правових позицій Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у сфері прояву даного принципу. Встановлено, що особливої актуальності набувають питання, пов'язані з дотриманням принципів податкового законодавства України, які визначені у статті 4 Податкового кодексу України та дотримання яких є обов'язком усіх учасників податкових правовідносин. Серед них, зокрема, загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; фіскальна достатність; соціальна справедливність; економічність оподаткування. Відмічено, що принципи, які визначені Податковим кодексом України, відображають співвідношення та взаємозв'язок елементів податкової системи. Розуміючи під принципами податкової системи, у широкому змісті, всю їх сукупність, що регулюють оподаткування, до принципів Податковим кодексом віднесені і стабільність, відповідно до якої зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; нейтральність оподаткування. Констатовано, що податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів – таке визначення на законодавчому рівні обов'язкових елементів податку.

Ключові слова: принципи податкового законодавства, принципи оподаткування, принцип стабільності, податкова система, судова практика.

Latkovska T. A. OBSERVANCE OF THE PRINCIPLE OF STABILITY IN TAX LEGAL RELATIONS: COURT PRACTICE

The article is devoted to the study of compliance with the principle of stability in tax legal relations and a review of the key legal positions of the Administrative Court of Cassation as part of the Supreme Court in the field of manifestation of this principle. It has been established that issues related to compliance with the principles of tax legislation of Ukraine, which are defined in Article 4 of the Tax Code of Ukraine and which are the duty of all participants in tax legal relations, are gaining special relevance. Among them, in particular, the generality of taxation; equality of all taxpayers before the law, prevention of any manifestations of tax discrimination; the inevitability of liability defined by law in case of violation of tax legislation; fiscal sufficiency; social justice; efficiency of taxation. It was noted that the principles defined by the Tax Code of Ukraine reflect the relationship and interrelationship of the elements of the tax system. Understood by the principles of the tax system, in a broad sense, all of them that regulate taxation, the Tax Code also includes stability as a principle, according to which changes to any elements of taxes and fees cannot be made later than six months before the start of a new budget period. the period in which the new rules and rates will apply; presumption of legality of the taxpayer's decisions in the event that the norm of the law or other normative legal act issued on the basis of the law, or if the norms of different laws or different normative legal acts assume an ambiguous (multiple) interpretation of the rights and obligations of taxpayers or regulatory bodies, as a result of which it is possible to make a decision in favor of both the taxpayer and the controlling body; neutrality of taxation. It was established that taxes and fees, their rates, as well as tax benefits cannot be changed during the budget year; uniformity and convenience of payment; the only approach to the establishment of taxes and fees is this definition at the legislative level of the mandatory elements of the tax.

Key words: principles of tax legislation, principles of taxation, principle of stability, tax system, judicial practice.

Принципи, закріплені ст. 4 Податкового кодексу України [1], складаються як з принципів податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так і з принципів оподаткування (нейтральність оподаткування, соціальна справедливність, економічність тощо).

Цією ж статтею Кодексу визначено, що загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Кодексом, сплаті не підлягають (пункт 4.2 статті 4) та приписано Верховній Раді України, а також Верховній Раді Автономної Республіки Крим, сільським, селищним, міським радам у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України, вста-

новлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснювати відповідно до Кодексу (пункт 4.4 статті 4).

Відмітимо, що дотримання та чітка регламентація наукових підходів щодо принципів податкового законодавства відіграє важливу роль як у процвітання держави, так і сприянні покращенню реалізації та захисту прав та інтересів платників податків.

Гарантуючи безперервність та послідовність нормотворчого процесу принципи податкового законодавства відіграють особливу роль у регулюванні відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначаючи вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні; порядок їх адміністрування; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків; відповідальність за порушення податкового законодавства.

Досліджуючи окремі питання принципів податкового законодавства Т.О. Чернадчук зазначає, що їх значення підсилюється й тим, що принципи – це основоположні або фундаментальні засади законодавства, на підставі яких відбувається генеза, розвиток та функціонування податково-правових феноменів [2].

Стабільність, як одна з основних засад податкового законодавства є визначальним принципом у діяльності податкових органів, що виступає гарантією прав, свобод та інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності при виконанні ними конституційного обов'язку зі сплати податку.

Важливе значення принципу стабільності податкового законодавства пов'язане із формуванням практики податкових правовідносин, сприяючи відміні застарілих та запровадженню нових правових норм, єдиному трактуванню нормативних актів та вдосконаленню податкового законодавства в умовах посилення інтеграційних процесів.

Т.Г. Головань звертає увагу на те, що судова практика прояву принципу стабільності податкового законодавства має лише декларативний характер, що породжує спори і спонукає платників податків звертатись за захистом своїх прав та законних інтересів до суду. Тож суперечливі позиції, що з'являються на практиці, потребують детального дослідження та наукового обґрунтування з метою забезпечення захисту прав платників податків [3, с. 396–400].

Як показують зміни, що були внесені до Податкового кодексу України, а за період 2011 – лютий 2023 рр. було внесено близько 193 зміни, то у більшості з них порушувався принцип стабільності. Особливо відчутним дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах постало

перед державою в умовах воєнного часу. Судова практика показує, що порушення принципу стабільності податкового законодавства спонукає платників податків звертатись за захистом своїх прав та законних інтересів до суду.

Так, з приводу дотримання принципу стабільності у сфері оподаткування висловила свою думку Судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду в Постанові від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 [4]. Спир виник через донарахування контролюючим органом (відповідачем) газонафтової компанії (позивачу) податкових зобов'язань та штрафних санкцій у розмірі понад 73 млн грн з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу, у тому числі нафтового (попутного) газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м за II квартал 2015 року. Правовою підставою збільшення суми грошових зобов'язань контролюючим органом визначено пункт 252.20 статті 252 ПК, штрафні (фінансові) санкції застосовані відповідно до пункту 123.1 статті 123 Кодексу. Позивач вказав на те, що контролюючий орган, застосувавши ставку рентної плати, яка була запроваджена (збільшена) законом, прийнятим менше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року, порушив принцип стабільності в оподаткуванні, закріплений нормою підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового Кодексу України. Суди першої та апеляційної інстанцій задовольнили позов, вважаючи, що позивач правильно розрахував податкові зобов'язання з рентної плати за II квартал 2015 року за ставкою 28%. Суди вказали, що установлена Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [5] (яким внесено зміни до Податкового Кодексу України, зокрема підвищено ставку рентної плати за користування надрами для видобування природного газу до 55%) ставка рентної плати підлягала застосуванню з 1 січня 2016 року, тож контролюючий орган, приймаючи оскаржувані податкові повідомлення-рішення, не дотримався принципу стабільності, передбаченого п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового Кодексу України.

Проте судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду за результатами касаційного перегляду справи за касаційною скаргою відповідача скасувала судові рішення судів попередніх інстанцій та відмовила в задоволенні позову.

Звертаючись до доктрини як джерела права та посилаючись на постатейний коментар Податкового кодексу України, Судова палата відмітила,

що доктринальне бачення застосування основних засад функціонування податкової системи України полягає, зокрема, в тому, що визначені в Податковому кодексі принципи законодавства відображають співвідношення, взаємозв'язок елементів податкової системи (податків і зборів), і що у широкому змісті під принципами податкової системи розуміється вся їх сукупність, що регулюють оподаткування [6, с. 19].

Тобто, в конкретних ситуаціях правозастосування правові принципи, в тому числі, принципи податкового законодавства, мають розглядатися у їх сукупності. Розглядаючи дотримання чи порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати при цьому дотримання чи порушення інших. В Постанові Верховного Суду від 19 квітня 2022 року зазначено, що принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено, зокрема від принципу фіскальної достатності («встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» підпункт 4.1.5) чи загальності оподаткування («кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу» підпункт 4.1.1), невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (підпункт 4.1.3). Іншими словами, принципи, як основні засади правового регулювання функціонують системно, мають аналізуватися в правозастосуванні як сукупність вимог, дотримання яких вимагається як платником податку, контролюючим органом, так і законодавцем. Якщо виникає конфлікт між принципами, то він «вирішується в кожній конкретній ситуації шляхом оптимального вибору на підставі оцінки ваги кожного з принципів, інтенсивності їхньої дії» [7, с. 141].

Відповідно до доктринальних положень вітчизняної науки принципи податкового законодавства, закріплені нормами статті 4 ПК, є галузевим відображенням закріплених в конституційних нормах принципів оподаткування (статті 67, 92 Конституції України).

Відповідно до статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Згідно з пунктом 1 частини другої статті 92 Конституції України система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України. Отже, за конституційними нормами платник податків є зобов'язаною особою щодо сплати податків і зборів, тоді як законодавчий орган уповноважений визначати обов'язок щодо сплати податків і зборів.

Надання Верховній Раді України повноважень приймати закони (пункт 3 частини першої статті 85 Конституції України) означає можливість законодавчого органу на власний розсуд визначати зміст законів, що ним ухвалюються. Обмеженнями законодавчих повноважень Верховної Ради України є норми Конституції України та міжнародні зобов'язання України. Своєю чергою, будь-які попередні закони Верховна Рада України може змінювати, оскільки зміна законів власне і становить зміст конституційних повноважень Верховної Рад України, тобто здійснюється не всупереч, а відповідно до статей 85, 91, 92 Конституції України. Це стосується і повноважень Верховної Ради України щодо ухвалення та/або зміни законів з оподаткування.

Стаття 19 Конституції України зобов'язує будь-який орган державної влади діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією України та законами України. Тож, судовою палатою було зазначено, що ця конституційна вимога стосується також і Верховної Ради України. Норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК, як регуляторні, адресовані всім, в тому числі, органу законодавчої влади.

У Постанові Верховного Суду зазначено, що підстав для твердження, що в разі, коли закони про зміну податків (зборів), будь-яких елементів податків (зборів) прийняті без врахування темпоральних меж встановлених цими нормами, не підлягають застосуванню, немає. Я. Берназюк провів аналіз судової практики у сфері застосування темпорального підходу до вирішення колізії у законодавстві та дослідив проблемні аспекти у цій сфері. Автором доведено, що темпоральний підхід до вирішення колізії між актами однакової юридичної сили ґрунтується, головним чином, на положеннях ст. 58 Конституції України про незворотність дії закону у часі [8, с. 48].

Вищезазначеною Постановою констатовано що норми будь-якого попереднього закону не можуть обмежувати законодавчих повноважень Верховної Ради України на зміну нормативного регулювання, за винятком випадків, коли такі обмеження впливають із норм Конституції України або міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України. У Конституції України відсутні норми, які б зобов'язували Верховну Раду України дотримуватися особливого порядку введення в дію норм з питань оподаткування. Ураховуючи зміст конституційних норм, закон, зокрема з питань оподаткування, може набирати чинності і вступати в дію в різні моменти, проте для цього потрібне відповідне застереження в самому законі. Наявність подібних застережень в інших законах не передбачена Конституцією України (нормою частини п'ятої статті 94 Кон-

ституції України безпосередньо визначено, що відступ від загального правила має бути передбачений «самим законом», тобто тим законом, про набрання чинності якого йдеться).

Тож, у Постанові підкреслено, що норму-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, що змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил. Приймаючи будь-який закон, зокрема, в галузі оподаткування, Парламент має враховувати норми Конституції України та міжнародних договорів України, в тому числі, щодо дотримання справедливого балансу між публічними та приватними інтересами, що впливає зі змісту статті 8 Конституції України та Конвенції про захист прав і основоположних свобод. Відповідні межі є обов'язковими для Верховної Ради України завжди, незалежно від того, чи знайшло це закріплення у вітчизняному у законодавстві.

Принцип стабільності податкового законодавства перебуває у складі такого структурного елементу принципу верховенства права, як правова визначеність. Про важливість принципу стабільності говорить те, що разом із визначеністю вони утворюють фундамент, необхідний для розробки та запровадження якісної податкової системи. За цими ключовими еталонами населення має змогу оцінити ефективність податкової політики та відчутти підтримку держави. Під впливом непередбачуваних змін елементів податкової системи виникає незадоволення у платників податків, викликаючи недовіру до податкової політики, яку проводить держава. Раз із тим, такі елементи, як ставка, база, пільги не можуть залишатися постійно незмінними за рядом багатьох обставин, однак встановлення конкретних часових проміжків, під час яких не можуть відбуватися такі зміни, надає впевненість платникам податків щодо неможливості використання владного становища державних органів та зловживання владою.

Стабільність податкового законодавства передбачає законні очікування платника податку щодо незмінності правового режиму оподаткування. Разом із тим, такі очікування від законодавця мають урівноважуватись із правом держави приймати закони відповідно до суспільних (публічних) інтересів, тобто необхідно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники, які існують на момент прийняття законодавчого акта. Питання щодо застосування норм законів про зміну будь-яких елементів податків (зборів), які прийняті без врахування темпоральних меж, встановлених підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК, не повинно вирішуватись шляхом прямого співставлення цих норм, оскільки, як вже зазначено, принцип стабільності діє і застосовується в нероз-

ривному зв'язку з іншими правовими принципами.

Міра стабільності залежить від багатьох чинників. Оцінка змін у правовому режимі оподаткування на її відповідність правовій визначеності має відбуватись на підставі порівнювання та оцінювання обставин, внаслідок яких діяв законодавець, приймаючи рішення про зміну ставок податку (збору), а також з врахуванням того, чи є цей захід постійним або тимчасовим.

Водночас, норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4, пункту 56.21 статті 56 ПК, статті 27 Бюджетного кодексу України, які застосували суди першої та апеляційної інстанцій, задовольняючи позов Підприємства, не можуть самі собою бути підставами для незастосування норми пункту 252.20 статті 252 ПК.

Як вже було зазначено, норма підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК не відмінює дію інших норм ПК, в тому числі і норми пункту 252.20 статті 252 ПК, яка діяла з 1 січня 2015 року. Суд апеляційної інстанції безпідставно розширив межі регулювання норми пункту 56.21 статті 56 ПК, застосувавши її для обґрунтування висновку, що при вирішенні спору у цій справі слід керуватись пунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4, а не пунктом 252.20 статті 252 ПК.

Щодо підходів судової палати з розгляду справ вирішення податкових спорів, то зазначено, що застосування підвищеної ставки рентної плати у 2015 році було виправданим і не може оцінюватися як свавільне втручання у право на мирне володіння майном, оскільки відбувалося з огляду на суспільні інтереси держави. Судом встановлено, що немає колізії між нормою підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України та принципом стабільності, який застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, якщо вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном [9].

Таким чином, Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду у своєму рішенні стверджує, що норму-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, яка змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил, та висловлює правову позицію, що відступ від принципу стабільності в оподаткуванні при прийнятті змін до законодавства є правомірним, якщо дотримано балансу з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості з огляду на збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної воєнної агресії.

Тож, акцентуючи увагу на останні тенденції судової практики ВС, бачимо, що попри збройну агресію росії Верховному Суду вдається приймати важливі рішення, які формують єдину позицію у спірних питаннях, у тому числі пов'язаних зі збройною агресією рф.

Література

1. Податковий кодекс України. Прийнятий 2 грудня 2010 року № 2755-VI. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Чернадчук Т.О. Принципи податкового законодавства: окремі питання. <https://repro.snau.edu.ua/>
3. Головань Т.Г. Принцип стабільності податкового законодавства: окремі питання. Актуальні проблеми приватного та публічного права : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції присвяченої 93-річчю з дня народження члена-кореспондента НАПрН України, академіка Міжнародної кадрової академії, Заслуженого діяча науки України, доктора юридичних наук, професора Процевського О.І. (21 травня 2022 року). Харків: Друкарня Мадрид, 2022. 460 с.
4. Постанова Верховного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20) https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи. Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>
6. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. Ч. 1. За ред. проф. М.П. Кучерявенка. Харків: Право, 2011. 704 с.
7. Загальна теорія права. Підручник / За заг. ред. д.ю.н., професора М.І. Козюбри. К.: Ваіте, 2015. 392 с.
8. Берназюк Я. Темпоральний підхід до вирішення колізії між актами законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. Том 2. № 72. 2022. С. 43–52.
9. Вирішення податкових спорів: підходи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. <https://uba.ua/documents/2022.pdf>